Nr 10

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m. m.: given Stockholms slott den 4 januari 1971.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden och lagrådets protokoll, föreslå riksdagen att bifalla de förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

GUSTAF ADOLF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en reform av påföljdssystemet i fråga om överträdelse mot skatte- och avgiftsförfattningar. Syftet är bl. a. att åstadkomma en effektivare och jämnare rättstillämpning. Detta avses ske genom att avgifter av ny typ införs, s. k. skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift, som beslutas i administrativ ordning. Allvarligare fall av överträdelser skall emellertid bestraffas i vanlig ordning och således komma under allmän domstols prövning. För sådana fall föreslås också en väsentlig straffskärpning. Reformen omfattar flertalet skatter och allmänna avgifter i egentlig mening samt arbetsgivaravgifterna till socialförsäkringens finansiering. Tullar samt skatter och avgifter som tas ut vid import berörs emellertid inte av reformen.

Skattetillägg eller avgiftstillägg påförs enligt förslaget när någon lämnat oriktigt skriftligt meddelande till myndighet och detta skulle kunna leda till för lågt beskattningsresultat resp. för låg arbetsgivaravgift. Förseningsavgift tas ut vid försummelse att i rätt tid avge deklaration eller arbetsgivaruppgift.

Skattetilläggets storlek är i fråga om inkomst- och förmögenhetsskatten 50 % samt i fråga om de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna 20 % av det skatte- eller avgiftsbelopp som skulle ha undandragits om det oriktiga meddelandet följts. Förseningsavgiften är i fråga om inkomst- och förmögenhetsskatten 1 % av den högsta beskattningsbara inkomsten och 0,3 % av den beskattningsbara förmögenheten till den del den överstiger skattefritt belopp samt i fråga om arbetsgivaravgifterna 5 % av den fastställda slutliga avgiften. Avgiften är maximerad till 300 kr. eller i de fall då deklaration eller arbetsgivaruppgift inte avgetts trots anmaning 600 kr. Förseningsavgiften i fråga om de indirekta skatterna är enligt förslaget 100 kr., i vissa fall 200 kr.

Det föreslås möjligheter till befrielse från avgifter av nämnda slag under vissa omständigheter, t. ex. vid ursäktlighet på grund av ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet. Närmare anvisningar för tillämpning av de nya administrativa sanktionsformerna i vad de gäller skatt avses skola meddelas av riksskatteverket.

I fråga om de straffrättsliga påföljderna är de centrala straffbestämmelserna samlade i en särskild lag, skattebrottslagen, som föreslås skola ersätta den nuvarande skattestrafflagen.

Huvudbrottet kallas skattebedrägeri. Detta motsvarar närmast det nu-

varande falskdeklarationsbrottet. Även underlåtenhet att lämna deklaration eller därmed jämförlig handling kan under vissa omständigheter föranleda ansvar för skattebedrägeri.

Straffet vid skattebedrägeri föreslås bli fängelse i högst två år. Vid grovt brott är maximum sex års fängelse. I ringa fall skall endast utgå böter. Böter utdöms som dagsböter och inte som nu i normerade böter. Ringa brott skall åtalas endast om särskilda omständigheter föreligger.

Det nuvarande brottet vårdslös deklaration motsvaras i förslaget av brottet vårdslös skatteuppgift. Vårdslöshetsbrottet avser endast fall då gärningen rör betydande belopp. Deklarationsförsummelse på grund av vårdslöshet skall inte leda till påföljd enligt skattebrottslagen.

Arbetsgivare som lämnar oriktig uppgift om innehållen källskatt till uppbördsmyndighet eller underlåter att lämna uppgift om innehållen skatt skall under vissa förutsättningar enligt förslaget bestraffas för uppbördsbrott. Straffet för det uppsåtliga brottet, som kallas oredlig uppbördsredovisning, är fängelse i högst ett år. Vid grov oaktsamhet från gärningsmannens sida blir straffet böter eller fängelse i högst sex månader. Övriga brott mot uppbördssystemet skall liksom hittills bestraffas enligt särskilda bestämmelser i uppbördsförordningen m. fl. författningar.

Slutligen innehåller förslaget till skattebrottslag en straffbestämmelse för det fall att någon åsidosätter bokföringsskyldighet eller annan särskild föreskriven räkenskapsskyldighet och därigenom föranleder att myndighets kontrollverksamhet beträffande skatt eller avgift allvarligt försvåras. Brottet kallas försvårande av skattekontroll och bestraffas med böter eller fängelse i högst två år.

De nya bestämmelserna är avsedda att träda i kraft den 1 januari 1972.

1) Förslag
till
Skattebrottslag

Härigenom förordnas som följer.

1 §

Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt

1. förordningen (1908: 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, förordningen (1927: 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928: 370), förordningen (1933: 395) om ersättningsskatt, förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt, förordningen (1946: 324) om skogsvårdsavgift, förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt, förordningen (1958: 295) om sjömansskatt, förordningen (1970: 99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten,

2. förordningen (1941: 251) om särskild varuskatt, förordningen (1943: 477) om skatt å vissa pälsvaror, förordningen (1948: 85) om försäljningsskatt, förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m., förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m., förordningen (1956: 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall, förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt, förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker, förordningen (1960: 258) om utjämningsskatt å vissa varor, förordningen (1961: 372) om bensinskatt, förordningen (1961: 394) om tobaksskatt, förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt, stämpelskatteförordningen (1964: 308), förordningen (1964: 352) om gasolskatt, förordningen (1966: 21) om särskild skatt på motorbränslen, förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt,

3. lagen (1954: 243) om yrkesskadeförsäkring i vad avser obligatorisk försäkring, lagen (1955: 469) angående omreglering av vissa ersättningar enligt lagen den 17 juni 1916 (nr 235) om försäkring för olycksfall i arbete m. m., förordningen (1960: 77) angående byggnadsforskningsavgift, lagen (1961: 300) om redareavgift för sjöfolks pensionering, lagen (1962: 381) om allmän försäkring, lagen (1962: 398) om finansiering av folkpensioneringen, förordningen (1968: 419) om allmän arbetsgivaravgift.

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

Lagen tillämpas ej om skatten eller avgiften fastställes eller uppbäres i den ordning som gäller för tull och ej heller beträffande restavgift, skattetillägg eller liknande avgift.

2 §

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

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

3 §

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

4 §

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

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

5 §

Den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påföres med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp dömes, om gärningen rör betydande belopp, för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst två år.

6 §

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

7 §

Den 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 dömes för *oredlig uppbördsredovisning* till fängelse i högst ett år.

8 §

Om brott som avses i 7 § är att anse som ringa dömes för *bristande uppbördsredovisning* till böter.

9 §

Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i 7 § dömes för *vårdslös uppbördsredovisning* till böter eller fängelse i högst sex månader.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

10 §

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrives för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift dömes för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

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

11 §

Med myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift förstås i denna lag även sådant preliminärt eller slutligt beslut som på grund av särskild föreskrift skall anses meddelat.

12 §

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

13 §

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

14 §

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972, då skattestrafflagen (1943: 313) skall upphöra att gälla. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om gärning som begåtts före ikraftträdandet.

2) Förslag till Lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623)

Härigenom förordnas i fråga om taxeringsförordningen (1956: 623)[1],
dels att 118, 121 och 122 §§ skall upphöra att gälla,
dels att 21, 115, 117, 119, 120, 170, 171, 198 och 199 §§ skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i förordningen skall införas tio nya paragrafer, 116 a—116 j §§, samt närmast före 116 a § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
21 §.	
Har deklaration ej avgivits eller kan, på grund av brister i deklaration eller bristfälligt underlag för *sådan, skattskyldigs* inkomst av viss förvärvskälla icke tillförlitligen beräknas, skall inkomsten uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter *såsom verksamhetens art och omfattning* finnes skäligt.	Har deklaration ej avgivits eller kan, på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklaration, inkomst av viss förvärvskälla *eller skattepliktig förmögenhet* icke tillförlitligen beräknas, skall inkomsten *eller förmögenheten* uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter finnes skäligt.
115 §.	
Eftertaxering må — — — — — — — — — för registrering.	*Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans taxering må, även efter utgången av den i första stycket angivna tiden, eftertaxering ske för det år, som åtalet avser. Eftertaxering må dock icke ske med mindre fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det då åtalet skett. Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om eftertaxering av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. Bifalles åtalet ej till någon del, skall den med stöd av detta stycke åsatta eftertaxeringen undanröjas av prövningsnämnden.*

[1] Senaste lydelse av
118 § 1965: 753
121 § 1961: 340

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	Andra stycket äger motsvarande tillämpning i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personens taxering.
	XIV a. Om särskilda avgifter
	116 a §.
	*Har skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering, lämnat oriktig uppgift, påföres honom särskild avgift (**skattetillägg**) med femtio procent av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften, utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres den skattskyldige eller hans make eller, vad angår förmögenhetsskatt, annan med honom samtaxerad person.*
	Skattetillägg påföres även då avvikelse skett från självdeklaration med stöd av 21 §. I sådant fall beräknas tillägget på den skatt som till följd av uppskattning utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt deklarationen.
	Har inkomst eller förmögenhet uppskattats med stöd av 21 § på grund av utebliven självdeklaration, påföres skattetillägg om den skattskyldige trots anmaning ej avlämnat deklaration. Tillägget beräknas på den skatt som utgår på grund av taxeringen eller, om den skattskyldige lämnat skriftlig uppgift om inkomst eller förmögenhet till ledning för taxeringsnämnden, på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt uppgiften. Beslut om sådant tillägg skall undanröjas av prövningsnämnden efter anmälan av taxeringsintendenten, om deklaration inkommit inom två månader efter det den skattskyldige fått del av beslutet dock senast innan

(*Nuvarande lydelse*) (*Föreslagen lydelse*)

prövningsnämnden avgjort besvär över beslutet eller taxeringen.

Vid tillämpning av första—tredje styckena skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

116 b §.

Skattetillägg utgår ej i den mån avvikelse innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Skattetillägg utgår ej heller i den mån avvikelsen avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång och avvikelsen icke gäller uppgift i sak.

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift utgår ej skattetillägg.

116 c §.

Har skattskyldig underlåtit att avlämna självdeklaration, som skall avgivas utan anmaning, eller avlämnas sådan deklaration först efter utgången av den i 34 § 1 mom. eller med stöd av 34 § 2 mom. föreskrivna tiden, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift) med en procent av den högsta beskattningsbara inkomsten vid taxeringen av den skattskyldige för inkomst i kommunen, samt med tre tiondels procent av den vid taxeringen fastställda skattepliktiga förmögenheten i den mån den överstiger skattefritt belopp som tillkommer den skattskyldige vid förmögenhetsbeskattningen. Förseningsavgift enligt detta stycke för en skattskyldig utgår dock med högst 300 kronor vid en och samma taxering.

Har skattskyldig trots anmaning icke avgivit självdeklaration inom

(*Nuvarande lydelse*) (*Föreslagen lydelse*)

föreskriven tid, bestämmes förseningsavgiften till två gånger det belopp som utgår enligt första stycket, dock minst till 100 kronor.

Har skattskyldig inom föreskriven tid avlämnat deklarationshandling, som ej är behörigen undertecknad, utgår förseningsavgift endast om handlingen icke fullständigas med underskrift inom tid som föreskrives i anmaning. I sådant fall beräknas avgiften enligt andra stycket.

116 d §.

Skattetillägg må helt eftergivas,

om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller

om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Första stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift må även nedsättas.

Vid tillämpning av 72 § 2 mom. kommunalskattelagen, 20 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt eller 20 § 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt må Kungl. Maj:t meddela befrielse från avgift som avses i 116 a eller 116 c §.

116 e §.

Fråga om avgift som avses i 116 a eller 116 c § prövas av den lokala skattemyndigheten, såvitt gäller taxeringsnämndens beslut.

Lokal skattemyndighet skall pröva fråga om avgift före den 1 oktober taxeringsåret. I särskilda fall må beslut fattas senare, dock ej efter den 15 december taxeringsåret.

Innan beslut fattas om påföring av avgift, skall den skattskyldige bere-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

das tillfälle yttra sig, om ej hinder möter häremot.

Har rättelse enligt 72 a § beslutats, skall den lokala skattemyndigheten utan hinder av andra stycket besluta om härav föranledd avgift eller ändring av beslut om avgift.

116 f §.

Lokal skattemyndighets beslut i fråga om avgift som avses i 116 a eller 116 c § skall, med angivande av skälen för beslutet, tillställas den skattskyldige i den ordning som föreskrives i 69 § 4 mom. andra stycket beträffande underrättelse om avvikelse från självdeklaration.

116 g §.

Prövningsnämnden beslutar om avgift som avses i 116 a eller 116 c § vid eftertaxering. Talan mot lokal skattemyndighets beslut om avgift föres genom besvär hos prövningsnämnden.

Skattskyldigs besvär skall vara inkomna till prövningsnämndens kansli inom två månader efter det han erhållit del av beslutet.

Taxeringsintendent äger hos prövningsnämnden yrka påföring eller ändring av avgift. För taxeringsintendent talan i fråga om taxering eller eftertaxering, skall talan om avgift föras i samband därmed.

116 h §.

Avgift som avses i 116 a eller 116 c § påföres som slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördsförordningen och tillfaller statsverket.

Avgift anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller för en och samma taxering utgående avgifter, som ej uppgå till 100 kronor, påföras ej.

116 i §.

Särskild talan rörande avgift som avses i 116 a eller 116 c § må komma

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	under Kungl. Maj:ts prövning endast efter tillstånd som avses i 98 § 2 mom. tredje stycket.
	Finnes vid prövning av besvär i taxeringsmål att taxering skall nedsättas, skall därav föranledd ändring av avgift beslutas.
	116 j §.
	Om icke annat följer av 116 d—116 i §§ gäller bestämmelserna i denna förordning i tillämpliga delar beträffande avgift som avses i 116 a eller 116 c §.
	Närmare föreskrifter om påföring av avgift och befrielse från avgift meddelas av Kungl. Maj:t eller myndighet, som Kungl. Maj:t bestämmer.
117 §.	
Innehållet i — — — — — — — — — i fråga.	
Vad som — — — — — — — — — avsedda ändamålet.	
Ej heller — — — — — — — — — är offentligt.	
Bryter *någon* mot *vad ovan i denna paragraf är stadgat, straffes med dagsböter* eller fängelse i högst sex månader, *där* ej gärningen är belagd med straff i *strafflagen.*	*Den som* bryter mot *föreskrift i första—tredje stycket dömes till böter* eller fängelse i högst sex månader, *om* ej gärningen är belagd med straff i *brottsbalken.*
	Allmänt åtal för brott enligt denna paragraf får väckas endast om målsägande anger brottet till åtal.
119 §.	
Har den, som är pliktig avgiva självdeklaration, till någon, som enligt denna förordning är skyldig meddela kontrolluppgift angående honom, lämnat oriktig upplysning rörande namn eller andra förhållanden och har han därvid haft uppsåt att försvåra uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande, straffes med dagsböter, lägst trettio.	*Den som till arbetsgivare eller annan, som är skyldig avge kontrolluppgift angående honom, uppsåtligen lämnar oriktig uppgift om förhållande, som har betydelse för skyldighetens fullgörande, dömes till böter.*
	I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.
120 §.	
Har någon, ehuru skyldig att utan anmaning avgiva självdeklaration, icke behörigen avlämnat sådan deklaration inom föreskriven tid eller avlämnar han självdeklaration med	*Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet enligt 37 eller 38 § dömes till böter.*

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för taxering, straffes med böter, högst trehundra kronor.	
Till påföljd, som i första stycket sägs, skall jämväl dömas	*Till böter, högst femhundra kronor, dömes*
1) den som ej fullgör skyldighet enligt 30 § — — — till beskattning,	
3) den som ej fullgör honom enligt 37 eller 38 § åliggande skyldighet att utan anmaning avlämna uppgifter till ledning vid annans taxering,	
4) den som ej fullgör vad honom åligger på grund av förordnande, som i 40 § sägs,	*3)* den som ej fullgör vad honom åligger på grund av förordnande, som i 40 § sägs,
5) den som ej fullgör i 42 § föreskriven skyldighet att utan anmaning avlämna särskilda uppgifter från bostadsförening eller bostadsaktiebolag,	*4)* den som ej fullgör i 42 § föreskriven skyldighet att utan anmaning avlämna särskilda uppgifter från bostadsförening eller bostadsaktiebolag,
6) den som ej fullgör i 43 § 1 mom., 2 mom. andra och tredje styckena samt 3 mom. föreskriven skyldighet att avlämna uppgifter om utdelningar och räntor, samt	*5)* den som ej fullgör i 43 § 1 mom., 2 mom. andra och tredje styckena samt 3 mom. föreskriven skyldighet att avlämna uppgifter om utdelningar och räntor, samt
7) den som ej fullgör skyldighet enligt 44 § att lämna uppgift till ledning vid beskattning utom riket.	*6)* den som ej fullgör skyldighet enligt 44 § att lämna uppgift till ledning vid beskattning utom riket.
Vad i denna paragraf stadgas äger ej tillämpning, där gärningen är belagd med straff i strafflagen.	*I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.*
Finnes försummelse, som avses i denna paragraf, ursäktlig eller ljest ringa, må från straff frias.	*Ansvar enligt första eller andra stycket inträder ej, om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.*

170 §.

Vad i 117 § första, tredje och fjärde styckena *samt 122 § första stycket stadgas om tystnadsplikt och om påföljd för brott mot sådan plikt* skall äga motsvarande tillämpning i fråga om allmän fastighetstaxering.	Vad i 117 § första, tredje, fjärde och *femte* styckena *föreskrives* skall äga motsvarande tillämpning i fråga om allmän fastighetstaxering.

171 §.

1 mom. Den som i *allmän fastighetsdeklaration eller i uppgift enligt 136 § 2 mom.* uppsåtligen eller av grov *vårdslöshet lämnat* oriktig uppgift *ägnad att leda till* för låg	Den som *till ledning vid allmän fastighetstaxering* uppsåtligen eller av grov *oaktsamhet avger handling med* oriktig uppgift *och därigenom föranleder fara för att taxeringen*

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
taxering, skall, där ej gärningen är belagd med straff i strafflagen, dömas till dagsböter.	*blir* för låg *dömes till böter eller fängelse i högst sex månader.* *Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att avge allmän fastighetsdeklaration dömes till böter.* *I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.*
2 mom. Fullgör någon ej behörigen uppgiftsskyldighet enligt 139 §, gäller vad i 120 § och 122 § andra stycket är för där avsedda fall stadgat.	
198 §.[1]	
Vad i 117 § första, tredje och fjärde styckena *samt i 122 § första stycket stadgas om tystnadsplikt och om påföljd för brott mot sådan plikt* skall äga motsvarande tillämpning i fråga om särskild fastighetstaxering.	Vad i 117 § första, tredje, fjärde och *femte* styckena *föreskrives* skall äga motsvarande tillämpning i fråga om särskild fastighetstaxering.
199 §.	
Den som i *särskild fastighetsdeklaration eller i uppgift som avses i 178 § 1 mom.* uppsåtligen eller av grov *vårdslöshet lämnat* oriktig uppgift, *ägnad att leda till för låg taxering, skall, där ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken, dömas till dagsböter.*	Den som *till ledning vid särskild fastighetstaxering* uppsåtligen eller av grov *oaktsamhet avger handling med* oriktig uppgift *och därigenom föranleder fara för att taxeringen blir för låg dömes till böter eller fängelse i högst sex månader.* *Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att avge särskild fastighetsdeklaration eller uppgift enligt 178 § 2 mom. dömes till böter.* *I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

Bestämmelserna i 116 a—116 j §§ tillämpas ej, i den mån det är fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

De äldre bestämmelserna i 120 § första stycket och 121 § första stycket gäller fortfarande i fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1970: 673.

3) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt[1],

dels att 66—68 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 22, 40, 47, 65 och 76 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas åtta nya paragrafer, 64 a—64 h §§, samt närmast före 64 a § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
22 §.	
Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall utan anmaning lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken *han blivit särskilt registrerad.* Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod under vilken verksamheten bedrives. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.	Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall utan anmaning lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken *särskild registrering skall ske enligt 19 §.* Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod under vilken verksamheten bedrives. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.
Kan det — — — — helt kalenderår.	
Deklaration skall lämnas — — — — nu nämnts.	
Deklaration skall avges — — — — fastställt formulär.	
Efter anmaning — — — — är deklarationsskyldig.	
Bestämmelserna i — — — — för mervärdeskatt.	
40 §.	
Efterbeskattning får *ej* ske *senare än* under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända och *ej innan* slutligt beslut om fastställelse meddelats eller sådant beslut föreligger enligt 36 § tredje stycket.	Efterbeskattning får ske *först sedan* slutligt beslut om fastställelse meddelats eller sådant beslut föreligger enligt 36 § tredje stycket och *endast om fråga om efterbeskattning prövats senast* under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

[1] Förordningen omtryckt 1969: 237.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
Efterbeskattning *av* dödsbo får *ej* ske *senare än* under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket bouppteckning efter den skattskyldige lämnats in för registrering.	*Har den skattskyldige avlidit, påföres efterbeskattning hans* dödsbo. *Sådan* efterbeskattning får ske *endast om fråga därom prövats senast* under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket bouppteckning efter den skattskyldige lämnats in för registrering. *Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser mervärdeskatt för honom får, även efter utgången av den i första eller andra stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som åtalet avser. Efterbeskattning får dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det under vilket åtalet skett. Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om efterbeskattning av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. Bifalles åtalet ej till någon del, skall den med stöd av detta stycke åsatta efterbeskattningen undanröjas av länsstyrelsen.* *Tredje stycket äger motsvarande tillämpning i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser mervärdeskatt för den juridiske personen.*
47 §.	
Betalas icke skatt i sin helhet i behörig ordning senast den dag då betalning skall ske enligt 42 § eller *i enlighet med beslut om anstånd enligt* 45 § utgår restavgift på icke betalat belopp.	Betalas icke skatt i sin helhet i behörig ordning senast den dag då betalning skall ske enligt 42, *43* eller 45 § utgår restavgift på icke betalat belopp.
Restavgiften är — — — hela kronital. Bestämmelserna i — — — för mervärdeskatt.	
	Särskilda avgifter
	64 a §.
	Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid fastställelse av hans mervärdeskatt, lämnat oriktig uppgift påföres honom särskild av-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

gift (skattetillägg) med tjugo procent av det skattebelopp, som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utgår eller ej skall tillgodoräknas honom.

Skattetillägg utgår även då mervärdeskatten uppskattats med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket. Tillägg beräknas härvid på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt enligt vad den skattskyldige uppgivit i deklaration eller i skriftligt meddelande till ledning vid länsstyrelsens beslut i fråga om skatten.

Skattetillägg enligt andra stycket, som länsstyrelse påfört med anledning av att den skattskyldige ej avlämnat deklaration, skall undanröjas av länsstyrelsen, om deklaration avlämnas senast inom en månad från den dag då han fått del av beslutet om skattetillägget.

Vid tillämpning av första—tredje styckena skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

64 b §.

Har skattskyldig, som har att avge deklaration för mervärdeskatt utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid fullgöra denna skyldighet, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift) med 100 kronor.

Har i fall som avses i första stycket den skattskyldige antingen anmanats att lämna deklaration men icke fullgjort denna skyldighet inom föreskriven tid eller underlåtit att avge deklaration inom föreskriven tid även för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.

(*Nuvarande lydelse*)

(*Föreslagen lydelse*)

Skattskyldig, som varit skyldig avlämna deklaration endast efter anmaning, påföres förseningsavgift, om han underlåtit att lämna deklaration inom tid som föreskrivits i anmaning. Avgiften utgår med 200 kronor.

64 c §.

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke skattetillägg. Sådant tillägg utgår ej heller i den mån avvikelse från vad den skattskyldige uppgivit innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.

Skattetillägg får helt eftergivas,

om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller

om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift får även nedsättas.

64 d §.

Avgift som avses i 64 a eller 64 b § utgår icke vid mervärdeskatt som fastställes och uppbäres vid införsel.

64 e §.

Fråga om avgift som avses i 64 a eller 64 b § prövas av länsstyrelsen.

Har skattskyldig hemställt om befrielse från beslutad avgift, meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om hemställan icke bifallits.

64 f §.

Finnes vid prövning av besvär i mål om mervärdeskatt att skatt skall nedsättas eller återbetalas, skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	64 g §.
	Avgift som avses i 64 a eller 64 b § anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller för en och samma redovisningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till 50 kronor, påföres ej.
	64 h §.
	I fråga om avgift som avses i 64 a eller 64 b § gäller i tillämpliga delar, om ej annat följer av 64 c—64 g §§, bestämmelserna i denna förordning om skatt.
	Närmare föreskrifter om påföring och befrielse från avgift meddelas av Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer.
65 §.	
Innehållet i deklaration eller annan handling enligt 22—24 och 26 §§ får icke yppas för annan än den som själv får taga del av handlingen i fråga. Den som med stöd av bestämmelserna i denna förordning gjort skatterevision eller granskat handling som avses i 27 § får ej obehörigen yppa, vad som därvid framkommit. Den som bryter *häremot* dömes, om gärningen ej är belagd med straff i brottsbalken, till böter eller fängelse i högst sex månader.	Innehållet i deklaration eller annan handling enligt 22—24 och 26 §§ får icke yppas för annan än den som själv får taga del av handlingen i fråga. Den som med stöd av bestämmelserna i denna förordning gjort skatterevision eller granskat handling som avses i 27 § får ej obehörigen yppa, vad som därvid framkommit. Den som bryter *mot första stycket* dömes till böter eller fängelse i högst sex månader, om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken. *Allmänt åtal för brott enligt denna paragraf får väckas endast om målsägande anger brottet till åtal.*
76 §.	
Föreligger synnerliga — — — — — — — — från mervärdeskatt.	*Medges befrielse från eller nedsättning av mervärdeskatt får medgivandet avse även avgift som avses i 64 a eller 64 b §.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

Bestämmelserna i 64 a—64 h §§ gäller ej i den mån det är fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

Bestämmelsen i 67 § gäller fortfarande i fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

4) Förslag till Lag om ändring i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,

dels att 48 § skall upphöra att gälla,

dels att 21, 46, 47 och 49 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas sju nya paragrafer, 37 a—37 g §§, samt närmast före 37 a § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	21 §.
Efterbeskattning må — — — — — — — — — för registrering.	*Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans skatt må, även efter den i första stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som åtalet avser. Efterbeskattning må dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det under vilket åtalet skett. Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om efterbeskattning av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. Bifalles åtalet ej till någon del, skall den med stöd av detta stycke åsatta efterbeskattningen undanröjas av beskattningsmyndigheten.*
	Andra stycket äger motsvarande tillämpning i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personens skatt.
	Kap. 4 a. Om särskilda avgifter
	37 a §.
	Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid fastställande av hans skatt, lämnat oriktig uppgift, påföres

(*Nuvarande lydelse*)

(*Föreslagen lydelse*)

honom särskild avgift (skattetillägg) med tjugo procent av det skattebelopp, som utgår till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften.

Skattetillägg påföres även då skatten uppskattats med stöd av 18 §. Tillägg beräknas härvid på den skatt som på grund av uppskattning utgår utöver skatt enligt vad den skattskyldige uppgivit i deklaration eller, såvitt avser beskattningsmyndighetens beslut om skatt, i annat skriftligt meddelande till ledning vid fastställande av skatten.

Skattetillägg enligt andra stycket, som beskattningsmyndigheten påfört med anledning av att den skattskyldige ej avlämnat deklaration, skall undanröjas av beskattningsmyndigheten efter anmälan av allmänna ombudet om deklaration avlämnas inom en månad från den dag då den skattskyldige erhållit del av beslutet om skattetillägg.

Vid tillämpning av första—tredje styckena skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

37 b §.

Har skattskyldig, som är skyldig att avgiva deklaration utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid avgiva deklaration, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift) med 100 kronor.

Har i fall som avses i första stycket skattskyldig antingen anmanats att lämna deklaration men icke fullgjort denna skyldighet inom föreskriven tid eller har han underlåtit att avgiva deklaration inom föreskriven tid för någon av de tre närmast föregående beskattningsperioderna, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

37 c §.

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke skattetillägg. Sådant tillägg utgår ej heller i den mån avvikelse från vad den skattskyldige uppgivit innebär rättelse av uppenbar felräkning eller missskrivning.

Skattetillägg må helt eftergivas,

om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller

om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift må även nedsättas.

37 d §.

Fråga om avgift som avses i 37 a eller 37 b § prövas av beskattningsmyndigheten.

Innan slutligt beslut fattas om påföring av avgift, skall den skattskyldige erhålla tillfälle yttra sig, om ej hinder möter däremot.

37 e §.

Finnes vid prövning av besvär i mål om fastställande av skatt att skatt skall nedsättas, skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas.

37 f §.

Avgift som avses i 37 a eller 37 b § angives i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller vid en och samma beskattningsperiod utgående avgifter, som ej uppgå till 50 kronor, påföras ej.

37 g §.

I fråga om avgift som avses i 37 a eller 37 b § gälla i tillämpliga delar,

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	om ej annat följer av 37 c—37 f §§, bestämmelserna i denna förordning om skatt.
	Närmare föreskrifter om påföring av avgift och om befrielse från avgift meddelas av Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer.
46 §.	
Kungl. Maj:t — — — — — — — — — — — — — — — nu sagts.	
	Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt, må medgivandet avse även avgift som avses i 37 a eller 37 b §.
47 §.	
Den som utan att hava gjort anmälan, varom i 3 § sägs, bedriver verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, straffes med dagsböter, ej under tjugu.	*Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet enligt 3 § att anmäla upptagande av skattepliktig verksamhet dömes till böter.*
	I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.
49 §.	
Vad som inhämtats vid skattekontroll enligt denna förordning må ej yppas i vidare mån än som erfordras för vinnande av det med kontrollen avsedda ändamålet. Bryter *någon häremot, straffes med dagsböter* eller fängelse i högst sex månader, *där* ej gärningen är belagd med straff i *strafflagen.*	Vad som inhämtats vid skattekontroll enligt denna förordning må ej yppas i vidare mån än som erfordras för vinnande av det med kontrollen avsedda ändamålet.
	Den som bryter *mot första stycket dömes till böter* eller fängelse i högst sex månader, *om* ej gärningen är belagd med straff i *brottsbalken.*
Brott som — — — — — — — — — — — — — — av målsägande.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

Bestämmelserna i 37 a—37 g §§ gäller ej, i den mån det är fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

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

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1959: 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.[1],

dels att 33 § skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 43—45 §§ skall betecknas 50—52 §§,

dels att 14 och 34 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas sju nya paragrafer, 43—49 §§, samt närmast före 43 § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)

14 §.

Har arbetsgivare — — — — — — — — — — — — — — såsom ringa.
Föreligga sådana — — — — — — — — — — — 10 §.
Vad ovan — — — — — — — — — — — — — — — infordrad upplysning.
Om riksförsäkringsverkets — — — arbetsgivaren underrättas.
Avgiftsunderlag som — — — — — — — — — för registrering.

	Har arbetsgivaren åtalats för skattebrott som avser hans arbetsgivaravgift må, även efter utgången av den i femte stycket angivna tiden, avgiftsunderlag bestämmas för det utgiftsår, som åtalet avser. Avgiftsunderlag må dock icke bestämmas med mindre fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det då åtalet skett. Har arbetsgivaren avlidit skall fråga om påföring av avgiftsunderlag för dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. Bifalles åtalet ej till någon del, skall det med stöd av detta stycke påförda avgiftsunderlaget undanröjas av riksförsäkringsverket.
	Sjätte stycket äger motsvarande tillämpning i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personen påfört avgiftsunderlag.

[1] Förordningen omtryckt 1962: 396.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

34 §.

Har arbetsgivare, som är skyldig att utan anmaning avlämna arbetsgivaruppgift, icke behörigen avlämnat sådan uppgift inom föreskriven tid eller avlämnar han arbetsgivaruppgift med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för beräkning av avgiftsunderlag, straffes med böter, högst trehundra kronor.

Till påföljd, som i första stycket sägs, skall jämväl dömas arbetsgivare som ej fullgör skyldighet att utan anmaning vid arbetsgivaruppgift foga sådan uppgift varom förmäles i 5 § andra stycket.

Finnes försummelse, som avses i denna paragraf, ursäktlig eller ejest ringa, må från straff frias.

Brott, som i denna paragraf sägs, må av åklagare åtalas endast efter anmälan av riksförsäkringsverket.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet enligt 5 § andra stycket dömes till böter.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Om särskilda arbetsgivaravgifter

43 §.

Har arbetsgivare i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande, avlämnat till ledning vid beräkning av hans avgiftsunderlag, lämnat oriktig uppgift, påföres honom särskild avgift (avgiftstillägg) med tjugo procent av slutlig eller tillkommande arbetsgivaravgift, som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller, om uppgiften följts, skulle ha undandragits.

Avgiftstillägg utgår även då avgiftsunderlag med avvikelse från arbetsgivaruppgift uppskattats med stöd av 10 §. I sådant fall beräknas tillägget på det avgiftsbelopp som påföres utöver avgift enligt uppgiften.

Har avgiftsunderlag uppskattats med stöd av 10 § på grund av att arbetsgivaruppgift ej avlämnats, påföres avgiftstillägg beräknat på hela avgiftsunderlaget eller, om arbetsgi-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

varen lämnat skriftligt meddelande till ledning vid riksförsäkringsverkets beräkning av avgiftsunderlaget, på det avgiftsbelopp som på grund av uppskattningen utgår utöver avgift enligt meddelandet. Riksförsäkringsverkets beslut om sådant avgiftstillägg skall undanröjas av myndigheten, om arbetsgivaruppgift avlämnas senast inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren fått del av beslutet om avgiftstillägget.

Vid tillämpning av första—tredje styckena skall meddelande, som lämnats för arbetsgivare som är juridisk person, anses avlämnat av arbetsgivaren, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda arbetsgivaren.

44 §.

Underlåter arbetsgivare, som har att avlämna arbetsgivaruppgift utan anmaning, att inom föreskriven tid avlämna sådan uppgift, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift) med fem procent av den fastställda slutliga avgiften, dock högst med 300 kronor.

Har arbetsgivare trots anmaning icke avlämnat arbetsgivaruppgift inom den i anmaningen angivna tiden, bestämmes förseningsavgiften till två gånger det belopp som utgår enligt första stycket, dock minst till 100 kronor.

45 §.

Har arbetsgivare frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke avgiftstillägg. Sådant tillägg utgår ej heller i den mån avvikelse från vad arbetsgivaren uppgivit innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.

Avgiftstillägg må helt eftergivas,

om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till arbetsgivarens ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskil-

(*Nuvarande lydelse*) (*Föreslagen lydelse*)

da beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller

om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift må även nedsättas.

46 §.

Fråga om avgift som avses i 43 eller 44 § prövas av riksförsäkringsverket.

Innan fråga om avgiftstillägg avgöres skall arbetsgivaren beredas tillfälle yttra sig, om ej hinder möter däremot.

47 §.

Finner riksförsäkringsverket vid prövning av ansökan om rättelse eller eljest att avgiftsunderlaget eller arbetsgivaravgiften skall nedsättas, skall därav föranledd ändring av avgift som avses i 43 eller 44 § beslutas.

Föranleder försäkringsdomstolens prövning av besvär eller underställt beslut ändring i riksförsäkringsverkets beslut, skall därav föranledd ändring av avgift beslutas.

48 §.

Avgift som avses i 43 eller 44 § anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgiftstillägg under 50 kronor påföres ej.

Avgift tillfaller statsverket.

49 §.

I fråga om avgift som avses i 43 eller 44 § gäller i tillämpliga delar, om ej annat följer av 45—48 §§, bestämmelserna i denna förordning om arbetsgivares avgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

Bestämmelserna i 43—49 §§ gäller ej, i den mån det är fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

Bestämmelserna i 33 § och de äldre bestämmelserna i 34 § första och tredje styckena gäller fortfarande i fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

6) Förslag
till
Förordning
om ändring i stämpelskatteförordningen (1964: 308)

Härigenom förordnas i fråga om stämpelskatteförordningen (1964: 308),
dels att 52—54 §§ skall upphöra att gälla,
dels att 51 och 56 §§ skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i förordningen skall införas två nya paragrafer, 41 a och 41 b §§, samt närmast före 41 a § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	Särskilda avgifter
	41 a §.
	I fråga om stämpelskatt, som fastställes av riksskatteverket, gälla bestämmelserna om särskilda avgifter i 37 a—37 f §§ och 37 g § andra stycket förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.
	41 b §.
	Vad i denna förordning föreskrives om riksskatteverkets beslut rörande skatt samt om erläggande och återbetalning av skatt gäller i tilllämpliga delar beslut om särskild avgift enligt 41 a §.
51 §.	
Till dagsböter dömes den som underlåter att inom föreskriven tid avge deklaration eller avlämnar deklaration med så bristfälligt innehåll, att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt; *eller*	Den som *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* underlåter att inom föreskriven tid avge deklaration eller avlämnar deklaration med så bristfälligt innehåll, att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt *dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. Ansvar enligt detta stycke inträder dock icke i fall då 41 a § kan tillämpas.*
utlämnar handling, som avses i 23 § första stycket, utan att handlingen är behörigen försedd med stämpel eller anteckning om orsaken till att den utlämnas utan stämpel.	*Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* utlämnar handling, som avses i 23 § första stycket, utan att handlingen är behörigen försedd

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
	med stämpel eller anteckning om orsaken till att den utlämnas utan stämpel, *dömes till böter.*
	I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.

56 §.

Kungl. Maj:t - - - - — — - - - - - - av stämpelskatt.

Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt, må medgivandet avse även särskild avgift som avses i 41 a §.

Vid beslut — — - - - - — — — — fall föreskrivet.

Vad i — — — — — — — — — — första stycket.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

Bestämmelserna i 41 a och 41 b §§ gäller ej, i den mån det är fråga om förfarande eller underlåtenhet av den skattskyldige som ägt rum före ikraftträdandet.

I fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet gäller 53 § samt, såvitt avser fall enligt 41 a §, de äldre bestämmelserna i 51 § och 54 § första stycket.

7) Förslag

till

Lag

om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272)

Härigenom förordnas i fråga om uppbördsförordningen (1953: 272)[1],

dels att 1 §, 2 § 3 mom., 13 §, 27 § 3 mom., 53 § 1 mom., 56 § 2—4 mom., 58 § 1 mom., 69 § 1 mom. och 79—82 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas nya bestämmelser, 49 § 5 mom. och 55 §, av nedan angivna lydelse.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
1 §.[2]	
Med skatt förstås i denna förordning, där icke annat angives, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättnings-	Med skatt förstås i denna förordning, där icke annat angives, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättnings-

[1] Förordningen omtryckt 1967: 625.

[2] Senaste lydelse 1969: 238.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
skatt, kommunal inkomstskatt, landstingsmedel, tingshusmedel, skogsvårdsavgifter, folkpensionsavgifter enligt lagen om finansiering av folkpensioneringen, tilläggspensionsavgifter enligt 19 kap. 3 § lagen om allmän försäkring, sjukförsäkringsavgifter enligt 19 kap. 2 § sistnämnda lag, sådana arbetsgivaravgifter enligt förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., avgifter enligt förordningen om allmän arbetsgivaravgift och redareavgifter enligt lagen om redareavgift för sjöfolks pensionering vilka icke uppbäras av riksförsäkringsverket, ävensom annuiteter å avdikningslån och å förskott för avlösning av frälseräntor.	skatt, kommunal inkomstskatt, landstingsmedel, tingshusmedel, skogsvårdsavgifter, folkpensionsavgifter enligt lagen om finansiering av folkpensioneringen, tilläggspensionsavgifter enligt 19 kap. 3 § lagen om allmän försäkring, sjukförsäkringsavgifter enligt 19 kap. 2 § sistnämnda lag, sådana arbetsgivaravgifter enligt förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., avgifter enligt förordningen om allmän arbetsgivaravgift och redareavgifter enligt lagen om redareavgift för sjöfolks pensionering vilka icke uppbäras av riksförsäkringsverket, *avgift som avses i 116 a eller 116 c § taxeringsförordningen,* ävensom annuiteter å avdikningslån och å förskott för avlösning av frälseräntor.
Kungl. Maj:t — — — — — — — — — — — — — — — föreskriften avses.	
2 §.	
3 mom.[1] Kvarstående skatt och tillkommande skatt samt obetald del av sådan skatt anses belöpa i första hand på annuitet som avses i 1 § samt i andra hand på skogsvårdsavgift.	3 mom. Kvarstående skatt och tillkommande skatt samt obetald del av sådan skatt anses belöpa i första hand på annuitet som avses i 1 §, i andra hand på *avgift som avses i 116 a eller 116 c § taxeringsförordningen* samt *i tredje hand* på skogsvårdsavgift.
För visst — — — — — — — — — — — — — — — tillkommande skatten.	
13 §.[2]	
Preliminär B-skatt skall, där nedan icke annorledes stadgas eller särskilda omständigheter ej till annat föranleda, utgå med belopp motsvarande den slutliga skatt, som påförts den skattskyldige året näst före inkomståret, till den del sistnämnda skatt avser annat än utskiftningsskatt, ersättningsskatt eller sådan i denna förordning icke omnämnd skatt eller avgift, vilken påförts jämlikt bestämmelse i annan författ-	Preliminär B-skatt skall, där nedan icke annorledes stadgas eller särskilda omständigheter ej till annat föranleda, utgå med belopp motsvarande den slutliga skatt, som påförts den skattskyldige året näst före inkomståret, till den del sistnämnda skatt avser annat än utskiftningsskatt, ersättningsskatt, *avgift som avses i 116 a eller 116 c § taxeringsförordningen* eller sådan i denna förordning icke omnämnd skatt eller

[1] Senaste lydelse 1969: 238.
[2] Senaste lydelse 1968: 722.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
ning. Vid beräkning av preliminär B-skatt skall hänsyn tagas till preliminär A-skatt som den skattskyldige kan ha att erlägga på grund av förordnande enligt 3 § 3 mom. andra stycket.	avgift, vilken påförts jämlikt bestämmelse i annan författning. Vid beräkning av preliminär B-skatt skall hänsyn tagas till preliminär A-skatt som den skattskyldige kan ha att erlägga på grund av förordnande enligt 3 § 3 mom. andra stycket.

Har skattskyldig — — — — — — — — — — — — — — — sådan taxering.
Preliminär B-skatt — — — — — — — — — — — — — — — slutlig skatt.

27 §.

3 mom.[1] Överstiger skattskyldigs slutliga skatt den preliminära skatt, som enligt 2 mom. skall gottskrivas honom, med minst en tiondel av den slutliga skatten eller med minst femtusen kronor, skall den skattskyldige till statsverket erlägga ränta med tolv procent, för en beräknad tid av ett år, å den del av det överskjutande beloppet, som överstiger ettusen kronor; dock att det belopp varå ränta sålunda skall beräknas, skall avrundas till närmast lägre hundratal kronor. Vid bedömande av om och med vilket belopp ränta skall utgå, skall i den slutliga skatten icke inräknas utskiftningsskatt, ersättningsskatt, skogsvårdsavgift, arbetsgivaravgift, avgift enligt 2 § förordningen om allmän arbetsgivaravgift, redareavgift samt annuiteter, ej heller skall i den preliminära skatten inräknas sådan i 2 mom. under 3) omförmäld preliminär skatt, som erlagts efter den 30 april året näst efter inkomståret.	3 mom. Överstiger skattskyldigs slutliga skatt den preliminära skatt, som enligt 2 mom. skall gottskrivas honom, med minst en tiondel av den slutliga skatten eller med minst femtusen kronor, skall den skattskyldige till statsverket erlägga ränta med tolv procent, för en beräknad tid av ett år, å den del av det överskjutande beloppet, som överstiger ettusen kronor; dock att det belopp varå ränta sålunda skall beräknas, skall avrundas till närmast lägre hundratal kronor. Vid bedömande av om och med vilket belopp ränta skall utgå, skall i den slutliga skatten icke inräknas utskiftningsskatt, ersättningsskatt, skogsvårdsavgift, arbetsgivaravgift, avgift enligt 2 § förordningen om allmän arbetsgivaravgift, redareavgift, *avgift som avses i 116 a eller 116 c § taxeringsförordningen* samt annuiteter, ej heller skall i den preliminära skatten inräknas sådan i 2 mom. under 3) omförmäld preliminär skatt, som erlagts efter den 30 april året näst efter inkomståret.

Har slutlig — — — — — — — — — — — — — — — första stycket.
Bestämmelserna i — — — — — — — — — — — — — — — detta moment.

49 §.

5 mom. Bestämmelserna i 1—4 mom. gälla i tillämpliga delar beträffande beslut om påföring av avgift som avses i 116 a eller 116 c § taxeringsförordningen.

(Se vidare anvisningarna.)

[1] Senaste lydelse 1970: 10.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
53 §.	
1 mom. Debiterad skatt — — — — — — — — — — — — — § sägs.	
Inbetalning, som — — — — — — — — — — — — — — — — — — — sista dag.	
Arbetsgivare med minst två arbetstagare så ock annan arbetsgivare, beträffande vilken den lokala skattemyndigheten så förordnat, skall inbetala under uppbördstermin förfallande skatt, som innehållits å arbetstagares lön, sålunda, att det sammanlagda skattebeloppet medelst inbetalningskort eller gireringskort inbetalas eller överföres till särskilt skattepostgirokonto för länsstyrelsen i länet. *Samtidigt skola skatteanvisningar insändas till länsstyrelsen. Dock äger statlig eller kommunal myndighet samt hushållningssällskap med stadgar, som fastställts av Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer, och skogsvårdsstyrelse efter anmälan till länsstyrelsen, så ock annan arbetsgivare, om han har minst femtio arbetstagare, efter tillstånd av länsstyrelsen insända skatteanvisningar avseende preliminär A-skatt allenast en gång om året i samband med inbetalning av skatt förfallande till betalning under uppbördsterminen i januari månad. I sist avsett fall skall arbetsgivaren för varje arbetstagare insända allenast en skatteanvisning på vilken upptagits sammanlagda beloppet av de för arbetstagaren gjorda skatteavdragen.* Arbetsgivare, varom i detta stycke förmäles, må samtidigt med inbetalning av arbetstagares skatt inbetala jämväl arbetsgivaren själv påförd preliminär och kvarstående skatt. För att inbetalning skall anses verkställd under uppbördsterminen, skall inbetalningskortet eller gireringskortet *även som i förekommande fall försändelsen* hava inkommit till postanstalt senast den 18 i den månad, under vilken terminen infaller.	Arbetsgivare med minst två arbetstagare så ock annan arbetsgivare, beträffande vilken den lokala skattemyndigheten så förordnat, skall inbetala under uppbördstermin förfallande skatt, som innehållits å arbetstagares lön *och som skall redovisas med skatteanvisning enligt vad som föreskrives i 55 §,* sålunda, att det sammanlagda skattebeloppet medelst inbetalningskort eller gireringskort inbetalas eller överföres till särskilt skattepostgirokonto för länsstyrelsen i länet. Arbetsgivare, varom i detta stycke förmäles, må samtidigt med inbetalning av arbetstagares skatt inbetala jämväl arbetsgivaren själv påförd preliminär och kvarstående skatt. För att inbetalning skall anses verkställd under uppbördsterminen, skall inbetalningskortet eller gireringskortet hava inkommit till postanstalt senast den 18 i den månad, under vilken terminen infaller.
Vid inbetalning av preliminär A-	Skattskyldig, som önskar före ut-

(*Nuvarande lydelse*)

skatt för arbetstagare skall arbetsgivaren å skatteanvisningen hava angivit storleken av det inbetalade skattebeloppet. Skattskyldig, som önskar före utgången av sista uppbördsterminen under uppbördsåret erlägga preliminär skatt med belopp utöver vad som debiterats, må göra detta medelst skatteanvisning, därvid beloppet antecknas å därför avsedd plats å anvisningen. Sådant belopp skall, därest skattskyldig icke inbetalar vid senare tillfälle under uppbördsåret förfallande skatt, avräknas härå.

(*Föreslagen lydelse*)

gången av sista uppbördsterminen under uppbördsåret erlägga preliminär skatt med belopp utöver vad som debiterats, må göra detta medelst skatteanvisning, därvid beloppet antecknas å därför avsedd plats å anvisningen. Sådant belopp skall, därest skattskyldig icke inbetalar vid senare tillfälle under uppbördsåret förfallande skatt, avräknas härå.

55 §.[1]

Arbetsgivare, som har att inbetala innehållen skatt i den ordning som föreskrives i 53 § 1 mom. första eller andra stycket, skall på skatteanvisning för preliminär A-skatt, som användes för inbetalningen, ha angivit storleken av den preliminära skatt som han har att erlägga vid betalningstillfället för den arbetstagare, som skatteanvisningen avser. Inbetalar arbetsgivaren icke innehållen skatt inom föreskriven tid, skall han inom tid som gäller för inbetalningen lämna länsstyrelsen meddelande om storleken av den innehållna skatt som han sålunda bort inbetala.

Arbetsgivare, som har att inbetala innehållen skatt i den ordning som föreskrives i 53 § 1 mom. tredje stycket, skall inom tid som gäller för inbetalningen till länsstyrelsen insända de skatteanvisningar, som avse den till inbetalning förfallna och innehållna skatten i den mån sådana anvisningar är tillgängliga för arbetsgivaren. På varje skatteanvisning avseende preliminär skatt skall arbetsgivaren ha angivit storleken av den preliminära skatt som sålunda skall inbetalas för arbetstagaren.

[1] Förutvarande 55 § upphävd genom 1958: 300.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	Oavsett vad som föreskrives i föregående stycke äger statlig eller kommunal myndighet samt hushållningssällskap med stadgar, som fastställts av Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer, och skogsvårdsstyrelse efter anmälan till länsstyrelsen, så ock annan arbetsgivare, om han har minst femtio arbetstagare efter tillstånd av länsstyrelsen insända skatteanvisningar avseende preliminär A-skatt endast en gång om året inom tid som gäller för inbetalning av skatt förfallande till betalning under uppbördsterminen i januari månad. Därvid skall arbetsgivaren för varje arbetstagare insända endast en skatteanvisning, på vilken angivits det sammanlagda beloppet av den preliminära A-skatt som innehållits för arbetstagaren och som skall inbetalas i den ordning som avses i 53 § 1 mom. tredje stycket. Arbetsgivare skall dessutom inom tid som gäller för inbetalningen lämna länsstyrelsen skriftligt meddelande om summan innehållen preliminär skatt som det åligger honom att inbetala i nämnda ordning. *Då särskilda skäl äro därtill må Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, riksskatteverket lämna viss arbetsgivare eller viss grupp av arbetsgivare tillstånd att redovisa skatt för arbetstagare i annan ordning än i andra eller tredje stycket sägs.*
56 §.	
2 m o m. Till särskilt — — — — — — — — under uppbördsåret;	
b) annan skatt än *preliminär skatt,* därest inbetalning sker av allenast en del av den skatt, som *förfaller* till betalning under uppbördstermin;	b) annan skatt än *sådan som skall inbetalas enligt 53 § 1 mom. tredje stycket,* därest inbetalning sker av allenast en del av den skatt, som *förfallit* till betalning under uppbördstermin;
c) skatt, som *på grund av att debetsedel saknas eller av annan anledning icke kan inbetalas medelst skatteanvisning;* samt	c) skatt, som *icke kan inbetalas på eljest föreskrivet sätt på grund av att debetsedel eller för inbetalningen erforderlig skatteanvisning saknas;* samt

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
d) skatt, *som* icke inbetalats inom föreskriven tid men *som* erlägges innan indrivning sker.	d) *annan* skatt *än sådan som skall inbetalas enligt 53 § 1 mom. tredje stycket, om den* icke inbetalats inom föreskriven tid men erlägges innan indrivning sker.
Även om — — — — — — preliminär A-skatt.	
Vid inbetalning — — — — — — — — — § förmäles.	
3 mom. *Beträffande inbetalning* som i 2 mom. första stycket *under* b) *och* c) samt *i 2 mom.* andra stycket *sägs* skall följande gälla.	3 mom. *I fall* som *avses* i 2 mom. första stycket b) *eller* c) samt andra stycket skall följande gälla.
Avser inbetalningen — — — till den 18 i den månad under vilken terminen infaller.	
I annat — — — senast den 18 i den månad under vilken terminen infaller.	
	Arbetsgivare, som icke inbetalat skatt som nu avses inom tid som föreskrives i andra eller tredje stycket, skall inom en vecka efter utgången av denna tid till länsstyrelsen lämna skriftlig uppgift om det skattebelopp som sålunda hade bort inbetalas till det centrala skattekontot.
4 mom. Skatt, som — — — — — till postanstalt.	
Vid inbetalningen — — — — — — — en skattepost.	
Då arbetsgivare — — — — — — tillhandahållen blankett.	
	Om arbetsgivare inbetalar endast en del av innehållen skatt som det ålegat honom att inbetala till centrala skattekontot vid betalningstillfället, skall på mottagardelen av inbetalningskort eller gireringskort som avses i första stycket eller på förteckning enligt tredje stycket lämnas skriftlig uppgift om storleken av hela skattebeloppet.
58 §.	
1 mom. Har skattskyldig — — — — — — — hela krontal.	
Arbetsgivare, som — — — — — — om tilläggsavgift.	
Vad i — — — — — — — — uppbördstermin infaller.	
	Restavgift utgår även i fall då arbetsgivare icke behörigen lämnat uppgift om innehållen skatt enligt 55 § eller 56 § 3 eller 4 mom. Avgiften utgår med två öre för varje hel krona av skattebelopp, för vilket uppgift sålunda icke lämnats, dock ej med mindre än tio kronor. Öretal

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	som uppkommer vid denna beräkning skall jämnas till närmast högre hela krontal. I fall som avses i 56 § 3 mom. fjärde stycket utgår nu avsedda restavgift endast om uppgiftsskyldigheten icke fullgjorts senast under den uppbördstermin som avses i tredje stycket ovan.
69 §.	
1 mom.[1] Därest den preliminära skatt, som enligt 27 § 2 mom. skall gottskrivas skattskyldig vid debitering av slutlig skatt, till den del densamma erlagts överstiger den slutliga skatten, äger den skattskyldige erhålla ränta med sju procent, för en beräknad tid av ett år, å den del av det överskjutande beloppet, som överstiger ettusen kronor; dock att det belopp, varå ränta sålunda skall beräknas, skall avrundas till närmast lägre hundratal kronor. Räntebeloppet må icke överstiga 100 000 kronor. Vid bedömandet av om och med vilket belopp ränta skall utgå, skall i den preliminära skatten icke inräknas sådan i 27 § 2 mom. under 3) omförmäld preliminär skatt, som erlagts efter den 30 april året näst efter inkomståret; vidare skall med slutlig skatt likställas sådan tillkommande skatt, som enligt vad i 68 § 4 mom. andra stycket sägs helt eller delvis skall gäldas med där omförmäld preliminär skatt.	*1 mom.* Därest den preliminära skatt, som enligt 27 § 2 mom. skall gottskrivas skattskyldig vid debitering av slutlig skatt, till den del densamma erlagts överstiger den slutliga skatten, äger den skattskyldige erhålla ränta med sju procent, för en beräknad tid av ett år, å den del av det överskjutande beloppet, som överstiger ettusen kronor; dock att det belopp, varå ränta sålunda skall beräknas, skall avrundas till närmast lägre hundratal kronor. Räntebeloppet må icke överstiga 100 000 kronor. Vid bedömandet av om och med vilket belopp ränta skall utgå, skall i den preliminära skatten icke inräknas sådan i 27 § 2 mom. under 3) omförmäld preliminär skatt, som erlagts efter den 30 april året näst efter inkomståret; vidare skall med slutlig skatt likställas sådan tillkommande skatt, som enligt vad i 68 § 4 mom. andra stycket sägs helt eller delvis skall gäldas med där omförmäld preliminär skatt, *samt som slutlig skatt icke räknas avgift som avses i 116 a eller 116 c § taxeringsförordningen.*
Har slutlig - - - - - — — — - - - — — — första stycket.	
79 §.	
Har någon lämnat oriktig uppgift till arbetsgivare om förhållande, som har betydelse för verkställandet av skatteavdrag, under sådana omständigheter att det kan antagas hava skett i syfte att åstadkomma att	*Skattskyldig som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till myndighet eller arbetsgivare lämnar oriktig uppgift om förhållande, som har betydelse för hans skyldighet att erlägga skatt, eller underlåter att läm-*

[1] Senaste lydelse 1970: 10.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
skatteavdrag icke verkställes eller sker med för lågt belopp, eller *har någon i preliminär självdeklaration eller i ansökan om jämkning av preliminär skatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från preliminär skatt eller till för låg sådan skatt, eller* *har någon i ansökan jämlikt 41 § 2 mom. om nedsatt skatteavdrag eller i ansökan om anstånd med inbetalning av skatt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift angående förhållande av betydelse för ärendets avgörande,* *straffes med dagsböter.*	*na föreskriven uppgift av sådant slag, dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.* *I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.*
80 §.	
1 mom. Utbetalar arbetsgivare, som är skyldig verkställa skatteavdrag, lön utan att denna minskats med föreskrivet belopp för gäldande av arbetstagares skatt och sker detta uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är allenast ringa, straffes med dagsböter. *Fullgör arbetsgivare icke sin skyldighet att inom föreskriven tid till uppbördsmyndighet inbetala belopp motsvarande det, varmed arbetstagares lön minskats för gäldande av dennes skatt, och ligger i avseende härå uppsåt eller grov oaktsamhet arbetsgivaren till last, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.* *2 mom. Underlåter någon att behörigen fullgöra vad honom enligt 19 § åligger, eller* *fullgör icke arbetsgivare behörigen vad honom enligt 78 § 1 mom. första eller andra stycket åligger,* *dömes till böter, högst femhundra kronor.*	*Arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att verkställa skatteavdrag dömes till böter.* *I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.*

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
81 §.	
Den, som jämlikt 73 § tagit del av självdeklaration eller annan uppgift eller handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelse i denna förordning eller som avlämnats till ledning vid årlig taxering, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordrar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling. Bryter någon häremot, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.	*Arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan dömes till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år.* *I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.*
82 §.	
Straff enligt denna förordning skall icke inträda, då den skyldige för sin förseelse är underkastad ansvar för tjänstefel eller förseelsen eljest är belagd med straff enligt brottsbalken.	*Den, som jämlikt 73 § tagit del av självdeklaration eller annan uppgift eller handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelserna i denna förordning eller som lämnats till ledning vid årlig taxering, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordrar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling.* *Den som bryter mot första stycket dömes till böter eller fängelse i högst sex månader, om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

8) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1908: 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter

Härigenom förordnas, att 4 § 8 mom. förordningen (1908: 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
4 §.	
8 m o m.[1] Deklaration, varom — — — — — — — — för denna. Avgives icke — — — — — — — — beräknade bruttoinkomsten. *Om ansvar i vissa fall för den som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.*	

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

9) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt[2],

dels att 65 och 68 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 66 § skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
66 §.	
Den som underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration *straffes med dagsböter.*	Den som *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration *dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.*

[1] Senaste lydelse 1943: 315.

[2] Senaste lydelse av
65 § 1943: 330
68 § 1958: 562

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

10) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1958: 295) om sjömansskatt

Härigenom förordnas, att 14 § 2 mom. samt 26—29 §§ förordningen (1958: 295) om sjömansskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
14 §.	
2 mom.[1] Inbetalas sjömansskatt — — — — — — — till betalning.	*Redovisas icke sjömansskatt i behörig ordning, utgår restavgift beräknad enligt 58 § 1 mom. fjärde stycket uppbördsförordningen.*
26 §.	
Har någon lämnat oriktig uppgift till redare om förhållande, som har betydelse för verkställande av avdrag för sjömansskatt, och har han därvid haft uppsåt att åstadkomma att avdrag icke verkställes eller sker med för lågt belopp, eller *har någon i ansökan om jämkning av sjömansskatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från sjömansskatt eller till för låg sådan skatt, eller* *har redare i uppgift enligt 16 § uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är allenast ringa, lämnat oriktig uppgift, vilken är ägnad att leda till annan beskattning än vederbort för av redaren anställda sjömän,* *straffes med dagsböter.*	*Redare som i uppgift enligt 16 § uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktigt meddelande, 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.*

[1] Senaste lydelse 1970: 410.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
27 §.	
1 mom. Utbetalar redare, som är skyldig verkställa avdrag för sjömansskatt, lön eller annan gottgörelse utan att denna minskats med föreskrivet belopp för gäldande av sjömansskatt och sker detta uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är allenast ringa, straffes med dagsböter.	*Redare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att verkställa avdrag för sjömansskatt dömes till böter.*
Fullgör redare icke sin skyldighet att inom föreskriven tid till sjömansskattekontoret inbetala belopp motsvarande det, varmed sjömans lön minskats för gäldande av dennes skatt, och ligger i avseende härå uppsåt eller grov oaktsamhet redaren till last, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.	*I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.*
2 mom. Fullgör redaren icke behörigen vad honom enligt 19 § första eller andra stycket åligger, straffes med böter, högst 300 kronor.	
28 §.	
Den som jämlikt 25 § tagit del av ansökan om jämkning av sjömansskatt eller annan handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelserna i denna förordning eller som avlämnats till ledning vid årlig taxering eller till ledning för uppbörd av skatt enligt uppbördsförordningen, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordrar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling. Bryter någon häremot straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.	*Redare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan dömes till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år.*
	I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.
29 §.	
Straff enligt denna förordning skall icke inträda, då gärningen är belagd med straff enligt strafflagen.	*Den som jämlikt 25 § tagit del av ansökan om jämkning av sjömansskatt eller annan handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelserna i denna förordning eller som avlämnats till ledning*

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	vid årlig taxering eller till ledning för uppbörd av skatt enligt uppbördsförordningen, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordrar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling.
	Den som bryter mot föreskrift i första stycket dömes till böter eller fängelse i högst sex månader, om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

Bestämmelsen i 14 § 2 mom. andra stycket gäller ej i fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

11) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1970: 99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten

Härigenom förordnas, att 13 § förordningen (1970: 99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten skall upphöra att gälla vid utgången av år 1971.

12) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1941: 251) om särskild varuskatt

Härigenom förordnas, att 11 § förordningen (1941: 251) om särskild varuskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	11 §.[1]
Angående påföljd — — — — — — — — är stadgat.	
Om ansvar i vissa fall för den, som eljest i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.	

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

[1] Senaste lydelse 1960: 612.

13) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1943: 477) om skatt å vissa pälsvaror

Härigenom förordnas, att 12 § förordningen (1943: 477) om skatt å vissa pälsvaror[1] skall upphöra att gälla vid utgången av år 1971.

14) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1948: 85) om försäljningsskatt

Härigenom förordnas, att 33 § förordningen (1948: 85) om försäljningsskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
33 §.[2]	
Angående påföljd — — — — — — — — är stadgat. *Om ansvar i vissa fall för den, som eljest i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestraffla-gen.*	

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

15) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m.

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m.,

dels att 11 § skall upphöra att gälla,

dels att 9 § skall ha nedan angivna lydelse.

[1] Förordningen omtryckt 1960: 118.

[2] Senaste lydelse 1960: 427.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
9 §.	
Den, som utan föreskriven anmälan bedriver tillverkning, som i 1 § första stycket avses, *straffes med dagsböter, ej under tjugu.*	Den, som utan föreskriven anmälan bedriver tillverkning, som i 1 § första stycket avses, *dömes till böter.*
Den, som i strid mot förbud, varom i 7 § 4 mom. eller 8 § 2 mom. sägs, förfogar över vara, *straffes med dagsböter, ej under fyrtio, eller, där omständigheterna äro synnerligen försvårande, med* fängelse i högst sex månader.	Den, som i strid mot förbud, varom i 7 § 4 mom. eller 8 § 2 mom. sägs, förfogar över vara, *dömes till böter eller* fängelse i högst sex månader.
Underlåter *någon* i andra fall än nu sagts att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, *straffes med* böter, högst *trehundra* kronor.	*Den, som* i andra fall än nu sagts underlåter att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, *dömes till* böter, högst *femhundra* kronor, *om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.* *I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första—tredje stycket.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

16) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m.

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m.,
dels att 14 § skall upphöra att gälla,
dels att 13 och 15 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
13 §.	
Den som underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration, *böte från och med tjugufem till och med trehundra kronor; och må kontrollstyrelsen förelägga den uppgiftsskyldige lämpligt vite.*	Den som *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration, *dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. Beskattningsmyndigheten må förelägga vite.*

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
	I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.
15 §.	
Underlåter någon att ställa sig till efterrättelse vad honom enligt 9 eller 10 § *åligger, straffes med* böter högst *trehundra* kronor; *och* må *kontrollstyrelsen* förelägga *vederbörande lämpligt* vite.	*Den som icke fullgör skyldighet* enligt 9 eller 10 §, *dömes till* böter högst *femhundra* kronor. *Beskattningsmyndigheten* må förelägga vite.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

17) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1956: 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall

Härigenom förordnas, att 28 § förordningen (1956: 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall skall ha nedan angivna lydelse.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
	28 §.[1]
Angående påföljd — — — — — — — — — — — — är stadgat. *Om ansvar i vissa fall för den, som eljest i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.*	

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

18) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt

Härigenom förordnas, att 34 § förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt[2] skall upphöra att gälla vid utgången av år 1971.

Bestämmelsen i 34 § andra stycket gäller fortfarande i fråga om förfarande som ägt rum före den 1 januari 1972.

[1] Senaste lydelse 1960: 433.
[2] Förordningen omtryckt 1964: 350.

19) Förslag
till
Lag
om ändring i förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker,
dels att 11 § skall upphöra att gälla,
dels att 10 § skall ha nedan angivna lydelse.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
10 §.	
Underlåter någon att fullgöra i 3 § tredje stycket *stadgad uppgiftsskyldighet* eller upptager *någon* tillverkning av färskt lättöl utan att göra anmälan *därom* enligt 4 § 2 mom. *eller bryter någon mot vad i* 5 eller 6 § *stadgas, straffes med* böter, högst *trehundra* kronor. I ringa fall *må från straff frias.*	*Den som bryter mot* 3 § tredje stycket, 5 eller 6 § eller upptager tillverkning av färskt lättöl utan att göra anmälan *om detta* enligt 4 § 2 mom. *dömes till* böter, högst *femhundra* kronor. I ringa fall *dömes ej till ansvar.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

20) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1960: 258) om utjämningsskatt å vissa varor

Härigenom förordnas, att 11 § förordningen (1960: 258) om utjämningsskatt å vissa varor skall upphöra att gälla vid utgången av år 1971.

21) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1961: 372) om bensinskatt

Härigenom förordnas, att 9 § förordningen (1961: 372) om bensinskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 1971.

22) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1961: 394) om tobaksskatt

Härigenom förordnas, att 10 § förordningen (1961: 394) om tobaksskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 1971.

23) Förslag
till
Förordning
om ändring i förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt,
dels att 18 § skall upphöra att gälla,
dels att 16 och 17 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
16 §.[1]	
Har någon i strid med 10 § levererat eller förbrukat obeskattad brännolja för drift av motor i motorfordon dömes till dagsböter eller fängelse i högst ett år.	*Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot 10 § dömes till böter eller fängelse i högst ett år, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.*

[1] Senaste lydelse 1966: 222.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
Den som förskyllt fängelse må, efter omständigheterna, dömas att gälda straffskatt med högst tre gånger den skatt som belöper på den levererade eller förbrukade brännoljan.	*I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.*
Brott, som i första stycket sägs, må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av kontrollstyrelsen. Finnes förseelsen ursäktlig eller eljest ringa, skall ej till straff dömas.	
17 §.	
Den som icke behörigen iakttager vad honom åligger enligt 11 § eller på grund av föreskrifter som meddelats med stöd av förordnande enligt 12 § dömes till dagsböter eller fängelse i högst sex månader.	*Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot föreskrift som meddelats med stöd av förordnande enligt 12 § dömes till böter* eller fängelse i högst sex månader. *I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

De äldre bestämmelserna i 16 och 17 §§ gäller fortfarande i fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

24) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1964: 352) om gasolskatt

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1964: 352) om gasolskatt,
dels att 13 § skall upphöra att gälla,
dels att 12 § skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
12 §.	
Den som icke behörigen iakttager vad honom åligger enligt *8 eller* 9 § eller på grund av föreskrift, som meddelats med stöd av 10 §, dömes till *dagsböter* eller fängelse i högst sex månader.	Den som icke behörigen iakttager vad honom åligger enligt 9 § eller på grund av föreskrift, som meddelats med stöd av 10 §, dömes till *böter* eller fängelse i högst sex månader.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

25) Förslag till Lag om ändring i lagen (1961: 300) om redareavgift för sjöfolks pensionering

Härigenom förordnas, att 3 § lagen (1961: 300) om redareavgift för sjöfolks pensionering skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
3 §.[1]	
I fråga om debitering och uppbörd av redareavgift enligt denna lag äger förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. motsvarande tillämpning. Vid fördelning enligt *44* § första eller andra stycket förordningen skall redareavgiften jämställas med de avgifter som avses i 1 § förordningen.	I fråga om debitering och uppbörd av redareavgift enligt denna lag äger förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. motsvarande tillämpning. Vid fördelning enligt *51* § första eller andra stycket förordningen skall redareavgiften jämställas med de avgifter som avses i 1 § förordningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

26) Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1968: 419) om allmän arbetsgivaravgift

Härigenom förordnas, att 5 § förordningen (1968: 419) om allmän arbetsgivaravgift skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
5 §.	
I fråga om allmän arbetsgivaravgift enligt 2 § äger förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., motsvarande tillämpning utom såvitt avser 39—42 och *44* §§.	I fråga om allmän arbetsgivaravgift enligt 2 § äger förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., motsvarande tillämpning utom såvitt avser 39—42 och *51* §§.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

[1] Senaste lydelse 1968: 612.

27) Förslag
till
Lag
om ändring i bokföringslagen (1929: 117)

Härigenom förordnas, att 15 § bokföringslagen (1929: 117) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
15 §.[1]	
Om ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt denna lag *stadgas i strafflagen.*	Om ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt denna lag *föreskrives i brottsbalken och i skattebrottslagen.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

28) Förslag
till
Lag
om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift

Härigenom förordnas, att 3 och 8 §§ förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
3 §.	
Om växtförädlingsavgift gäller i tillämpliga delar förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Beskattningsmyndighet är statens centrala frökontrollanstalt. Annan frökontrollanstalt, som utför plombering, skall debitera och uppbära avgiften för centrala frökontrollanstaltens räkning. Vite förelägges och utdömes av lantbruksstyrelsen. Till	Om växtförädlingsavgift gäller i tillämpliga delar förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning *utom såvitt avser 37 a—37 g §§.* Beskattningsmyndighet är statens centrala frökontrollanstalt. Annan frökontrollanstalt, som utför plombering, skall debitera och uppbära avgiften för centrala frökontrollanstaltens räkning. Vite förelägges och ut-

[1] Senaste lydelse 1942: 387.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
allmänt ombud utses tjänsteman hos lantbruksstyrelsen.	dömes av lantbruksstyrelsen. Till allmänt ombud utses tjänsteman hos lantbruksstyrelsen.
Varje plomberingstillfälle — — —	frökontrollanstalten bestämmer.
	8 §.
Den som i deklaration eller annars lämnar oriktig uppgift till frökontrollanstalt om avgiftspliktig varas slag eller sort, dömes till böter, om gärningen ej är belagd med straff i skattestrafflagen den 11 juni 1943 (nr 313). Om uppgiftslämnaren ej insett eller bort inse oriktigheten, skall han ej dömas till ansvar.	*Den som till frökontrollanstalt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att växtförädlingsavgift undandrages dömes till böter eller fängelse i högst två år.* *Den som till frökontrollanstalt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift om varas slag eller sort dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i första stycket.* *I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

29) Förslag

till

Lag

om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område,

dels att 34 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 34 a §, av nedan angivna lydelse.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
	34 §.
Bestämmelserna i 47—49 §§ förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning gäller i tilllämpliga delar i fråga om avgift som avses i 7—10 §§. Bestämmelserna i 49 § nämnda förordning gäller även i fråga om sådan kontroll som avses i 33 § denna förordning.	Bestämmelserna i 47 *och* 49 §§ förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning gäller i tilllämpliga delar i fråga om avgift som avses i 7—10 §§. Bestämmelserna i 49 § nämnda förordning gäller även i fråga om sådan kontroll som avses i 33 § denna förordning.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	34 a §.
	Den som till ledning vid fastställande av avgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att avgift undandrages dömes till böter eller fängelse i högst två år, om ej gärningen är belagd med straff i lagen om straff för varusmuggling.
	Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att avge deklaration eller annan därmed jämförlig handling till ledning vid fastställande av avgift eller, såvitt gäller avgift enligt 7—10 §§, bryter mot 4 § förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning dömes till böter.
	I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972.

30) Förslag
till
Förordning
om ändring i kupongskatteförordningen (1970: 624)

Härigenom förordnas i fråga om kupongskatteförordningen (1970: 624),
dels att 31 § skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 32 §, av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	31 §
Den som underlåter att fullgöra skyldighet enligt 7 § första stycket, 8 §, 15 §, 17 § första stycket, 18 § eller 21 § första stycket första punkten dömes till böter.	*Den som uppsåtligen bryter mot* 7 § andra stycket eller 14 § första stycket *dömes, om åtgärden kan medföra för låg kupongskatt för honom eller den han företräder, till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet rör verkligt betydande belopp eller är av särskilt farlig art*
Den som i fall som avses i 7 § andra stycket eller 14 § första stycket *uppsåtligen eller av grov oakt-*	

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
samhet lämnar oriktig uppgift eller underlåter att anmäla ändring i förhållande som avses med redan avlämnad uppgift, dömes, där den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten är ägnad att för honom eller den han företräder leda till för låg kupongskatt, till böter eller fängelse i högst sex månader.	*eller om annan synnerligen försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst sex år.*
	Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i första stycket dömes till böter eller fängelse i högst sex månader.
I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första eller andra stycket.	*Ansvar enligt första eller andra stycket inträder ej för den som frivilligt rättar oriktig uppgift eller eljest fullgör underlåten uppgiftsskyldighet.*
Ansvar enligt första eller andra stycket inträder ej, om gärningen är belagd med straff i brottsbalken.	*I ringa fall dömes ej till ansvar enligt andra stycket.*
	32 §
	Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot 7 § första stycket, 8 §, 15 §, 17 § första stycket, 18 § eller 21 § första stycket första punkten dömes till böter.
	I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.
	Ansvar enligt första stycket inträder ej om gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1972.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 29 juni 1970.

Närvarande:

Statsministern PALME, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LANGE, HOLMQVIST, ASPLING, SVEN-ERIC NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, ODHNOFF, WICKMAN, MOBERG, BENGTSSON, NORLING, CARLSSON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *nya bestämmelser om skattebrott, m. m.*, och anför.

Inledning

Skattestrafflagutredningen[1], som tillsattes med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 3 december 1965, har den 5 november 1969 avlämnat betänkandet "Skattebrotten" (SOU 1969: 42).

Utredningen har i sitt betänkande lagt fram förslag till ett reformerat påföljdssystem på skatte- och avgiftsområdet. Förslaget innebär i huvudsak följande. Överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningar avses i princip alltid medföra sanktion av ekonomiskt slag, som uttas i administrativ ordning. Sanktionen benämns skatte- eller avgiftstillägg. Domstolsförfarande avses komma till användning endast beträffande allvarligare slag av överträdelser mot författningarna. Det straffrättsliga påföljdssystemet reserveras därmed för brottslighet som bör föranleda en starkare reaktion från samhällets sida än enbart skatte- eller avgiftstillägg.

Skatte- och avgiftstillägg föreslås skola tillämpas beträffande inkomstskatten, förmögenhetsskatten, mervärdeskatten, punktskatter som regleras av förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, stämpelskatten på aktier och obligationer m. m. och på lotterier samt arbetsgivaravgifter till socialförsäkringens finansiering.

[1] Ledamöter lagmannen Stig Jungefors, tillika ordförande, ledamoten av riksdagens första kammare, häradshövdingen Erik Alexanderson, ledamoten av riksdagens andra kammare, metallarbetaren Valter Kristenson, taxeringsdirektören Erik Johansson och professorn Hans Thornstedt. Experter fr. o. m. den 3 december 1965 chefsåklagaren Lennart Asplund, avdelningschefen Hans Järnbrink och avdelningsdirektören Erik Thelander, fr. o. m. den 24 januari 1966 statsrådet Carl Lidbom (t. o. m. den 6 juli 1969) och departementssekreteraren Ingmar Fries, fr. o. m. den 1 mars 1966 kammarrättsrådet Sverker Widmark, fr. o. m. den 9 februari 1967 kanslirådet Sven Gunnarsson, fr. o. m. den 4 april 1967 redaktören James Engman samt fr. o. m. den 7 juli 1969 departementsrådet Olof Börjeson.

De centrala straffbestämmelserna inom skatte- och avgiftsområdet har förts samman i en skattebrottslag som avses ersätta bl. a. den nu gällande skattestrafflagen (1943: 313). Utredningen har föreslagit en vidgning av det straffbara området.

Utredningen har också föreslagit skärpta straffskalor. Systemet med normerade böter föreslås ersättas av dagsbotssystemet.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarkollegiet, statskontoret, kammarrätten, generaltullstyrelsen, bankinspektionen, riksrevisionsverket, kontrollstyrelsen, riksskattenämnden, centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden (CFU), riksåklagaren med utlåtanden från vissa åklagarmyndigheter, Svea hovrätt, hovrätten för Västra Sverige, hovrätten för Övre Norrland, rikspolisstyrelsen, styrelsen för internationell utveckling (SIDA), riksförsäkringsverket (Rfv), lantbruksstyrelsen efter hörande av statens centrala frökontrollanstalt, statens jordbruksnämnd, kommerskollegium med utlåtande från vissa handelskammare, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Jönköpings, Kalmar, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Örebro, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, kupongskattenämnden, sjömansskattenämnden, exekutionsväsendets organisationsnämnd (EON), utredningen om definitiv källskatt, 1968 års brottmålsutredning, Föreningen auktoriserade revisorer, Föreningen Sveriges fögderichefer, Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare, Föreningen Sveriges länspolischefer, Föreningen Sveriges polismästare, Föreningen Sveriges statsåklagare, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Riksförbundet Landsbygdens folk (RLF), Skånes handelskammare, Statstjänstemännens riksförbund (SR), Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges allmänna exportförening, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges lantbruksförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). SAF, Svenska bankföreningen, Sveriges allmänna exportförening samt Sveriges hantverks- och industriorganisation har dock inte avgett egna yttranden utan i stället hänvisat till vad som anförts från Sveriges industriförbund. Sveriges köpmannaförbund har i sitt yttrande förklarat sig i väsentliga delar ansluta sig till industriförbundets yttrande. För RLF och Sveriges lantbruksförbund har gemensamt yttrande avgetts genom Lantbrukets skattedelegation.

Slutligen har ICA Inköpscentralernas AB, Sveriges lantbruksförbund, Svenska revisorsamfundet, Sparbankernas redovisningstjänst AB, Svenska åkeriförbundet, Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund, Sveriges hant-

verks- och industriorganisation, Sveriges köpmannaförbund samt Yrkesrevisorers och redovisningsmäns förbund inkommit med en gemensam skrivelse, som behandlar vissa förslag i utredningens betänkande.

Nuvarande ordning m. m.

Inledning

I den följande framställningen kommer vissa lagar och andra författningar att betecknas med följande förkortningar.

AVGF	förordningen (1959: 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.
BrB	brottsbalken
FF	förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning
KL	kommunalskattelagen (1928: 370)
MF	förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt
RB	rättegångsbalken
SkSL	skattestrafflagen (1943: 313)
TF	taxeringsförordningen (1956: 623)
UF	uppbördsförordningen (1953: 272)
VSL	lagen (1960: 418) om straff för varusmuggling

Vårt nuvarande sanktionssystem på skatte- och avgiftsområdet omfattar huvudsakligen straffrättsliga påföljder, som i princip utdöms av allmän domstol. Ett undantag är restavgift och tilläggsavgift, som påförs av administrativ myndighet.

De centrala skattebrotten, som f. n. finns beskrivna i SkSL och vissa andra författningar, kan i huvudsak härledas från straffbestämmelserna i 1902 års inkomstskatteförordning. Genom denna lagstiftning påbörjades ett genomgripande reformarbete på beskattningsområdet. Ytterst berodde detta på den allt snabbare ekonomiska utvecklingen i vårt land. Det allmänna välståndet och därmed också kapitalbildningen ökade. Detta skapade i sin tur möjligheter att i större omfattning än tidigare anlita direkta skatter för att täcka det allmännas ökade medelsbehov.

I 1902 års inkomstskatteförordning föreskrevs att den som i uppgift eller upplysning som avgetts till ledning vid taxering mot bättre vetande lämnat oriktigt meddelande och därigenom föranlett att inkomst inte eller endast till någon del blivit taxerad skulle böta från fyra till tio gånger undandraget inkomstskattebelopp. Bötesminimum bestämdes till 25 kr. Straff följde således på varje oriktigt meddelande, som medförde för låg taxering och därmed också för låg skatt. Alla uppgifter till taxeringsmyndigheterna som

orsakat ett för lågt beskattningsresultat omfattades av straffbestämmelsen. Felaktig kontrolluppgift från en arbetsgivare behandlades med andra ord på samma sätt som en oriktig självdeklaration.

Vid 1910 års riksdag fortsatte reformarbetet på inkomstskattens område. Bl. a. ändrades 1902 års straffbestämmelse. I fortsättningen skulle straff inträda så snart någon i deklaration eller annan uppgift till ledning vid taxering mot bättre vetande uteslutit eller till för lågt belopp upptagit inkomst eller förmögenhet. Straffet var böter mellan 25 och 1 000 kr. Utebliven eller för låg taxering tillerkändes endast betydelse som straffskärpningsgrund. Straffet för dessa fall var maximerat till böter högst fem gånger det skattebelopp, som genom det svikliga förfarandet undandragits det allmänna.

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

I samband med tillkomsten av 1928 års taxeringsförordning skedde vissa ändringar i de centrala straffbestämmelserna på skatte- och avgiftsområdet. Bl. a. höjdes bötesmaximum för oaktsamhetsbrottet till hälften av vad som föreskrevs för uppsåtligt brott, dvs. till två och en halv gånger undandraget skattebelopp.

Efter vissa ändringar i skattestrafflagstiftningen på 1930-talet — bl. a. inskränktes det centrala skattebrottet till oriktiga uppgifter till ledning för uppgiftslämnarens egen taxering — tillkallade finansministern år 1941 sakkunniga med uppgift att utreda frågan om straffskärpning för deklarationsbrotten. I sitt betänkande (SOU 1942: 31) föreslog de sakkunniga att de centrala skattebrotten skulle samlas i en generell lag med räckvidd över större delen av skatte- och avgiftsområdet — en lagteknisk reform — samt att frihetsstraff skulle införas för både uppsåtligt och grovt oaktsamt deklarationsbrott. Vidare förordade de sakkunniga att de normerade böterna skulle utbytas mot dagsböter.

I prop. 1943: 140 bestämdes området för straffbart handlande till oriktiga uppgifter i självdeklaration eller därmed jämförlig skriftlig handling. Systemet med normerade böter bibehölls. På förslag från lagrådet infördes möjlighet att vid sidan av frihetsstraff påföra straffskatt med högst tre gånger undandraget skattebelopp. I övrigt följde departementschefen de sakkunnigas betänkande. Detta innebar bl. a. att passivitet inte skulle bestraffas som

centralt skattebrott. Under riksdagsbehandlingen ändrades propositionen inte i något mer betydelsefullt hänseende. SkSL trädde i kraft den 1 juli 1943.

För de indirekta skatternas och avgifternas del spelar lagstiftningsarbetet under 1900-talets första årtionden en mer underordnad roll. Undantag får då göras för tullarna. Straffbestämmelserna om tullbrott var sedan gammalt relativt väl utarbetade. Numera finns flertalet tullbrott samlade i VSL.

F. n. omfattar den specialstraffrättsliga lagstiftningen två lagar av mer generell räckvidd — SkSL och VSL — samt dessutom ett stort antal bestämmelser, som intagits i skilda skatte- och avgiftsförfattningar. Dessa senare straffbestämmelser beskriver i några fall mer centrala skattebrott men flertalet avser ordningsöverträdelser, som medför penningböter.

Skattestrafflagen

SkSL skiljer mellan två typer av brott, falskdeklaration och vårdslös deklaration.

Falskdeklaration enligt 1 § första stycket föreligger om någon i deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran till ledning vid fastställande av skatt eller annan allmän avgift uppsåtligen lämnar oriktig uppgift ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från skatt eller avgift, till för låg skatt eller avgift eller till oriktig återbetalning av skatt eller avgift.

Gärning som förövas av grov oaktsamhet bestraffas enligt 2 § som vårdslös deklaration.

De allmänna bestämmelserna i BrB om fleras medverkan till brott gäller för SkSL:s del. Detta innebär bl. a. att varje medverkande i ett deklarationsbrott skall bedömas efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger honom till last.

Straffbestämmelserna i SkSL innehåller inte någon fullständig gärningsbeskrivning av deklarationsbrotten utan måste kompletteras med föreskrifter av materiell och processuell karaktär i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna. Sålunda bestäms SkSL:s tillämpningsområde i första hand av om den aktuella skatten eller avgiften kan anses falla under begreppet "skatt eller annan allmän avgift". Praktiskt har detta samband mellan SkSL och beskattningsförfattningarna lösts på så sätt att ett stort antal författningar innehåller direkt föreskrift om att SkSL är tillämplig vid deklarationsbrott. Dessa hänvisningsbestämmelser har dock inte någon konstitutiv betydelse. För skatternas del bereder detta inte några svårigheter eftersom termen skatt i regel endast används för utskylder av övervägande fiskal karaktär. När det däremot gäller avgifter måste i varje särskilt fall prövas om avgiften verkligen kan hänföras till begreppet "annan allmän avgift". Skulle så inte anses vara fallet är SkSL inte tillämplig.

Sådana skatte- och avgiftsförfattningar, som innehåller självständiga straffbestämmelser om deklarationsbrott, omfattas inte av SkSL. Enligt allmänt vedertagna principer inom straffrätten anses nämligen att specialstraffrättsliga bestämmelser i administrativ författning tillämpas framför specialstraffrättslig lag. En erinran om denna princip har intagits i 6 § SkSL, som föreskriver att, om deklarationsbrott är straffbelagt i annan författning än BrB, så är SkSL inte tillämplig.

SkSL har sin största betydelse för den statliga och den kommunala inkomstskatten samt den statliga förmögenhetsskatten. Andra direkta skatter, som skyddas av SkSL, är arvs- och gåvoskatten, bevillningsavgiften för särskilda förmåner och rättigheter samt skatten vid utskiftning av aktiebolags tillgångar.

Flera direkta skatter faller emellertid helt utanför SkSL:s tillämpningsområde. Detta beror antingen på att skatten undantagits från lagens tillämpningsområde eller på att den inte fastställts med ledning av deklaration. Den första kategorin omfattar stämpelavgiften vid köp och byte av fondpapper. Till den andra kategorin hör sjömansskatten, kupongskatten, ersättningsskatten, lotterivinstskatten, automobilskatten, saluvagnsskatten, traktorskatten samt hundskatten. I rättspraxis har man undantagit folkpensionsavgiften från lagens tillämpningsområde.

Flertalet indirekta skatter och avgifter skyddas av SkSL. Här märks i första hand mervärdeskatten. Vidare gäller lagen så gott som undantagslöst deklarationsbrott inom punktskatteområdet.

Vissa författningar om regleringsavgifter på jordbrukets och fiskets område, vilka avgifter vanligtvis fastställs på grundval av deklarationsuppgifter, har hänvisningsbestämmelser till SkSL. En bestämmelse av detta slag har emellertid i och för sig inte betydelse för SkSL:s tillämpningsområde. Avgörande är i stället om dessa regleringsavgifter kan hänföras under SkSL:s begrepp "annan allmän avgift". Denna fråga har ännu inte lösts av rättspraxis. Det finns dock underrättsavgöranden där SkSL ansetts tillämplig på vissa av dessa avgifter.

Ansvarsbestämmelserna i SkSL gäller inte på tullområdet. Oriktig uppgift i deklaration, som avges vid import för fastställande av tull eller annan skatt eller avgift, faller således inte inom lagens tillämpningsområde. Sådana brott bestraffas i stället enligt VSL.

Slutligen är SkSL inte heller tillämplig vid oriktigt meddelande i arbetsgivaruppgift, som skall avges till ledning vid fastställande av vissa socialpolitiska arbetsgivaravgifter. Dessa avgifter skyddas av särskilda straffbestämmelser i AVGF. Straffbestämmelserna i denna förordning har utformats med SkSL:s bestämmelser som mönster.

SkSL innehåller i 3 § första stycket en straffrihetsregel för deklarationsbrotten som innebär att den som frivilligt rättar oriktig uppgift inte döms till ansvar.

Straffet för falskdeklaration är enligt 1 § första stycket böter eller fängelse i högst två år. Böterna — som är normerade — utgår med högst fem gånger det belopp, som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller kunnat undandras från beskattning, dock minst 400 kr. om det undandragna skattebeloppet uppgår till eller överstiger 100 kr.

För vårdslös deklaration är straffet enligt 2 § böter eller vid synnerligen försvårande omständigheter fängelse i högst sex månader. Bötesmaximum är här två och en halv gånger undandraget skattebelopp. Minsta bötesbelopp är 200 kr., om den undandragna skatten uppgår till 100 kr. eller mera.

Om den kommunala inkomstskatten kunnat påverkas av den oriktiga uppgiften, skall det enligt 5 § vid bötesberäkningen anses att den kommunala uttaxeringen är 15 kr. för varje skattekrona.

Den som förskyllt fängelse för deklarationsbrott kan enligt 4 § ådömas straffskatt med högst tre gånger det belopp, som undandragits eller oriktigt återbetalats eller kunde ha undandragits eller oriktigt återbetalats. Straffskatten anses inte utgöra straff i egentlig mening. Detta medför bl. a. att straffskatt inte kan förvandlas till fängelse.

Reglerna i BrB om preskription kompletteras för deklarationsbrottens del av en föreskrift i 3 § andra stycket om särskild preskriptionstid för vårdslös deklaration. Regeln innebär att brottet preskriberas efter fem år oaktat att straffmaximum är fängelse i högst sex månader.

Deklarationsbrott får enligt 7 § åtalas, förutom vid laga domstol i brottmål, vid den rätt där den skattskyldige skall svara i tvistemål i allmänhet eller, om deklarationen avser rörelse eller annan verksamhet, även vid rätten i den ort där verksamheten drivs.

Antalet personer som dömts för deklarationsbrott enligt SkSL uppgick under åren 1965—1967 till 3 364, 3 980 resp. 4 584. Bötesstraffen intog en helt dominerande ställning. Annan påföljd än böter ådömdes endast i 11 fall under de nu nämnda åren.

Lagen om straff för varusmuggling

Straffbestämmelserna i VSL skyddar lagstiftningen om import och export av varor. De centrala brottsbeskrivningarna innefattar dels vilseledande åtgärder i samband med tullbehandling av gods som medför ekonomisk skada för det allmänna, dels varusmuggling i egentlig mening. Dessutom innehåller lagen vissa subsidiära straffbestämmelser.

De centrala brotten i VSL har till skillnad från deklarationsbrotten utformats som effektbrott. Fullbordat brott föreligger således först när tull eller annan allmän avgift undandragits statsverket eller gods införts eller utförts i strid mot förbud. I subjektivt hänseende krävs uppsåt eller grov oaktsamhet från gärningsmannens sida.

Det uppsåtliga brottet — varusmuggling — är indelat i tre svårhetsgrader. Varusmuggling av normal svårhetsgrad medför dagsböter, lägst tio, eller fängelse i högst ett år. Ringa brott bestraffas med böter om högst 300 kr. Vid grovt brott är straffet fängelse i högst två år. Grov varusmuggling som gällt narkotika bestraffas dock med fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Brott som förövas av grov oaktsamhet medför dagsböter.

Försök till uppsåtligt brott medför straff. Därvid gäller BrB:s försöksbestämmelser till alla delar. Det är således möjligt att vid försöksbrott gå under straffminimum för fullbordat brott.

Vid sidan av straff innehåller VSL bestämmelser om förverkande av gods och hjälpmedel. Huvudprincipen är att förverkande skall inträda om det inte är uppenbart obilligt med sådan påföljd. Finns godset eller hjälpmedlet inte i behåll får i stället värdekonfiskation ske.

Antalet personer, som årligen döms för brott enligt VSL och andra straffbestämmelser i tullstadgan m. fl. liknande författningar, uppgår till omkring 10 000. Flertalet erhåller bötesstraff. År 1967 — senaste år med offentliggjord statistik — dömdes 160 personer till annan påföljd än böter. Hur många fall som gällde egentliga tullbrott framgår inte av statistiken.

Övriga specialstraffrättsliga bestämmelser

Vid sidan av de två generella strafflagarna — SkSL och VSL — finns det som inledningsvis nämnts ett stort antal straffbestämmelser i skilda författningar rörande skatt, tull eller annan allmän avgift, som ersätter eller kompletterar den generella strafflagstiftningen.

Den följande redogörelsen inskränks till straffbestämmelser av skattebrottslig karaktär. Bestämmelser som skyddar andra än de rent skatterättsliga intressena behandlas således inte.

Taxeringsförordningen. Enligt 119 § straffas deklarationsskyldig som lämnar oriktig uppgift om namn eller andra förhållanden till någon, som har att avge kontrolluppgift om hans inkomstförhållanden. En ytterligare förutsättning för ansvar är att gärningsmannen haft uppsåt att försvåra uppgiftsskyldighetens fullgörande. Ansvar utgår även om gärningsmannen vid ett senare tillfälle avger en riktig självdeklaration. Straffet är dagsböter. Antalet dagsböter får inte underskrida 30.

I 120 § beskrivs ett flertal ordningsförseelser. Straffet är i samtliga fall penningböter om högst 300 kr.

Paragrafens första stycke omfattar olika typer av s. k. deklarationsförsummelse. Bestämmelserna riktar sig mot dem som helt underlåter att deklarera — med eller utan uppsåt att därigenom undandra skatt — men

avser också för sent inkomna deklarationer och avgivna deklarationer, som innehåller sådana formella eller materiella brister att deklaration i skatterättslig mening inte kan anses föreligga.

Enligt paragrafens andra stycke bestraffas den som underlåter att vidta vissa andra uppgiftsskyldigheter än dem som skall fullgöras i självdeklaration jämte bilagor. Det rör sig här om gärningstyper av två skilda slag nämligen dels försummelser att till deklaration foga visst räkenskapsmaterial, dels åsidosättande av uppgiftsskyldighet — i första hand rörande kontrolluppgifter — till ledning vid annans taxering.

Ursäktliga eller eljest ringa fall medför inte ansvar. Åtal får väckas endast efter anmälan från taxeringsintendent.

Straffbestämmelserna i 120 § är subsidiära i förhållande till SkSL:s deklarationsbrott.

Enligt 121 § första stycket föreskrivs straff för den som åsidosätter skyldigheten i 20 § att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat sätt sörja för och bevara underlag för deklarationsskyldighetens eller annan uppgiftsskyldighets fullgörande. Dessutom fordras att gärningen omöjliggjort eller allvarligt försvårat fullgörandet av uppgiftsskyldigheten eller kontrollen av denna skyldighet. I subjektivt hänseende krävs att gärningsmannen handlat med uppsåt eller grov oaktsamhet. Normalstraffet är dagsböter men vid synnerligen försvårande omständigheter kan fängelse i högst sex månader utdömas.

I 121 § andra stycket finns bestämmelser om bötesstraff om högst 300 kr. för den som i självdeklaration uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift om förmögenhet. Straffbestämmelsen är subsidiär till SkSL:s deklarationsbrott och kan således endast bli tillämplig om deklarationsuppgiften inte kunnat medföra ekonomisk skada för det allmänna.

Åtal enligt 121 § får väckas endast efter anmälan av taxeringsintendent.

Två i det närmaste likalydande lagrum — 171 § 1 mom. och 186 § — föreskriver dagsbotsstraff för den som i allmän eller särskild fastighetsdeklaration uppsåtligen eller av grov vårdslöshet lämnar oriktig uppgift, som är ägnad att leda till för låg taxering av fastighet. Båda paragraferna är subsidiära till BrB:s straffbestämmelser.

Slutligen föreskrivs i 171 § 2 mom. bötesstraff om högst 300 kr. för den som underlåter att fullgöra viss uppgiftsskyldighet vid allmän fastighetstaxering. Åtal får ske endast efter anmälan av taxeringsintendent.

Uppbördsförordningen. Enligt 79 § straffas den som lämnar oriktig uppgift till arbetsgivare om förhållanden, som har betydelse för verkställande av skatteavdrag, under förutsättning att det kan antas ha skett i syfte att avdrag inte skulle verkställas eller verkställas med för lågt belopp.

Straff enligt samma paragraf utgår också om någon i preliminär deklara-

tion eller i ansökan till den lokala skattemyndigheten om jämkning av preliminär skatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift, som är ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från preliminär skatt eller till för låg preliminär skatt.

Slutligen bestraffas enligt 79 § den som i ansökan om nedsatt skatteavdrag eller om anstånd med betalning av skatt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift av betydelse för ärendets avgörande.

Straffet för samtliga gärningar enligt 79 § är dagsböter.

Enligt 80 § 1 mom. första stycket föreskrivs dagsbotsstraff för arbetsgivare som, trots att han är skyldig att verkställa skatteavdrag, uppsåtligen eller av oaktsamhet, som inte är ringa, utbetalar lön utan att denna minskas med föreskrivet belopp för betalning av arbetstagares skatt.

Med dagsböter eller fängelse i högst sex månader straffas enligt momentets andra stycke arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgör skyldighet att inom föreskriven tid till uppbördsmyndighet inbetala belopp motsvarande det varmed arbetstagares lön minskas för betalning av dennes skatt.

Enligt 80 § 2 mom. utgår böter med högst 500 kr. för arbetsgivare som underlåter att fullgöra vissa i UF föreskrivna skyldigheter att lämna uppgifter samt att bokföra eller på annat sätt anteckna förhållanden om hos honom anställda till ledning för myndigheternas kontrollverksamhet.

Straff enligt UF inträder inte då gärningsmannen är underkastad ansvar för tjänstefel eller gärningen eljest är belagd med straff enligt BrB.

Förordningen (1958: 295) om sjömansskatt. SkSL är inte tillämplig på överträdelser av denna förordning. Som tidigare nämnts beror detta på att sjömansskatt inte fastställs med ledning av deklarationsuppgifter.

Enligt 26 § straffas den som lämnar oriktig uppgift till redare om förhållanden som har betydelse för verkställande av avdrag för sjömansskatt under förutsättning att han haft uppsåt att avdrag inte skulle verkställas eller verkställas med för lågt belopp. Ansvar inträder vidare för den som i ansökan om jämkning av sjömansskatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift, som är ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från sjömansskatt eller till för låg sådan skatt. Slutligen bestraffas redare som lämnar oriktig uppgift ägnad att leda till för låg beskattning av sjöman. Straffet för samtliga gärningar är dagsböter.

I 27 § finns en straffbestämmelse för redaren/arbetsgivaren som i princip överensstämmer med bestämmelserna i 80 § UF.

Straff enligt sjömansskatteförordningen utgår inte om gärningen är belagd med straff enligt BrB.

Förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt. Enligt 66 § straffas den med dagsböter som underlåter att inom föreskriven tid avlämna deklaration till ledning vid fastställande av arvsskatt eller gåvoskatt.

Förordningen (1943: 44) om kupongskatt. Straffbestämmelser finns f. n. i 16 §. Där föreskrivs att 120 § TF skall ha motsvarande tillämpning vid underlåtenhet av styrelse för aktiebolag att fullgöra vissa uppräknade uppgiftsskyldigheter. Vidare straffas med dagsböter eller fängelse i högst sex månader den som i föreskriven skriftlig uppgift uppsåtligen lämnar oriktigt svar på framställda frågor eller eljest lämnar vilseledande uppgift eller efter viss anmaning avger oriktig försäkran.

Emellertid bör i detta sammanhang anmärkas att i prop. 1970: 134 lagts fram förslag till ny kupongskatteförordning. Denna proposition har ännu inte behandlats av riksdagen. I förslaget, som är avsett att träda i kraft den 1 januari 1971, har tagits upp straffbestämmelser i 31 §. Förutom straff för vissa ordningsförseelser i första stycket har i andra stycket föreslagits böter eller fängelse i högst sex månader för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgör viss uppgiftsskyldighet.

Förordningen (1908: 129) angående en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper. Den som är skyldig att upprätta avräkningsnota över köp och byte av fondpapper men underlåter att göra detta eller att förse upprättad nota med föreskriven stämpel straffas enligt 12 § första stycket med normerade böter från fem till trettio gånger det felande stämpelbeloppet.

Den som i upprättad avräkningsnota mot bättre vetande lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder att stämpelavgift inte erläggs med rätt belopp straffas enligt 12 § andra stycket med böter från tjugo till femtio gånger undandraget stämpelbelopp.

Förordningen (1922: 260) om automobilskatt. Enligt 11 § första stycket straffas den med dagsböter som brukar automobil för vilken skatt inte blivit erlagd i behörig ordning.

Motorfordonsskatterna i övrigt skyddas inte av skattestraffrättsliga bestämmelser. Däremot innehåller vägtrafikförordningen (1951: 648) straffbestämmelser till skydd för registreringen av registreringspliktigt fordon. Gärningsbeskrivningarna i dessa bestämmelser är så avfattade att de medför ett skydd även för det skatterättsliga intresset.

Förordningen (1923: 116) angående skatt för hundar. Enligt straffbestämmelsen i denna förordning inträder ansvar för den som genom oriktig uppgift söker undandra sig skattskyldighet för hund eller helt underlåter

att till vederbörlig kommunal myndighet anmäla innehavet av skattepliktig hund. Straffet är penningböter. I båda fallen skall hundägaren dessutom betala dubbel hundskatt.

Förordningen om mervärdeskatt. Deklarationsförsummelse — underlåtenhet att lämna behörig deklaration inom föreskriven tid — medför enligt 67 § första stycket böter med högst 500 kr. Ansvar inträder inte om försummelsen är ursäktlig eller eljest ringa.

Enligt 67 § andra stycket straffas den med dagsböter som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte sörjer för och bevarar deklarationsunderlag. En ytterligare brottsförutsättning är att gärningen omöjliggör eller allvarligt försvårar fullgörande av deklarationsskyldighet eller kontroll. Vid uppsåtligt brott under synnerligen försvårande omständigheter är straffet fängelse i högst sex månader.

Åtal för brott enligt 67 § får väckas endast efter anmälan av länsstyrelsen.

Förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. FF gäller för flertalet punktskatter. Dess närmaste motsvarighet inom den direkta beskattningens område är TF och UF.

Enligt 47 § straffas den med dagsböter som underlåter att göra föreskriven anmälan om upptagande och nedläggande av skattepliktig verksamhet. Bötesminimum är 20 dagsböter.

Vid deklarationsförsummelse utgår enligt 48 § penningböter med högst 300 kr. Ansvar inträder inte för försummelse som anses ursäktlig eller eljest ringa.

Åtal får väckas endast efter anmälan från beskattningsmyndighet.

Förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m. I 9 § förordningen föreskrivs dagsbotsstraff för den som underlåter att registrera skattepliktig verksamhet samt penningböter för den som underlåter att fullgöra vissa andra skyldigheter. Dessutom straffas den med dagsböter eller fängelse i högst sex månader som förfogar över skattepliktig vara i strid mot vissa i förordningen meddelade förbud.

Förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m. I 13 § förordningen finns bl. a. straffbestämmelser för deklarationsförsummelse. Straffet är penningböter med högst 300 kr.

Förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt. I 34 § förordningen finns straffbestämmelser för den som i deklaration rörande elektrisk kraft uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift ägnad att leda till inleverans av för låg energiskatt. Straffet är dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Straffbestämmelsen — som kompletterar SkSL:s deklarationsbrott — har tillkommit för de fall där deklaranten inte är skattskyldig för energiskatt. Skattskyldig är nämligen alltid förbrukaren av elektrisk kraft medan deklarationsplikten enligt förordningen åvilar distributör av kraft. Straffbestämmelsen blir således tillämplig så snart distributör och förbrukare inte är samma person medan ansvar för deklarationsbrott enligt SkSL inträder i övriga fall.

Förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker. Enligt 10 § straffas den som underlåter att fullgöra vissa uppgiftsskyldigheter med böter, högst 300 kr. Ansvar inträder inte i ringa fall.

Förordningen (1961: 394) om tobaksskatt. Förordningen innehåller en straffbestämmelse av skattebrottslig karaktär. Enligt 11 § straffas den med dagsböter eller fängelse i högst sex månader som bryter mot föreskrift att tobaksvara må förekomma till försäljning inom riket endast i originalförpackning försedd med särskild kontrollstämpel. Ansvar inträder inte i ringa fall.

Förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt. I 16 § första stycket finns en straffbestämmelse för den som levererat eller förbrukat obeskattad brännolja för drift av motor i motorfordon utan att ha erhållit särskilt medgivande till detta av beskattningsmyndigheten, som är kontrollstyrelsen. Ansvar inträder inte om förseelsen får anses ursäktlig eller eljest ringa. Straffet är dagsböter eller fängelse i högst ett år. Brottet får inte åtalas annat än efter anmälan från kontrollstyrelsen. Beroende på omständigheterna i det särskilda fallet skall dessutom den som förskyllt fängelse erlägga straffskatt med högst tre gånger den skatt som belöper på den levererade eller förbrukade brännoljan.

Enligt 17 § straffas den som inte iakttar föreskrifter, som huvudsakligen tillkommit för att underlätta beskattningsmyndighetens kontrollverksamhet. Straffet är dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Stämpelskatteförordningen (1964: 308). Enligt 51 § straffas den som underlåter att inom föreskriven tid avge behörig deklaration eller som lämnar ut obligationer eller certifikat utan att handlingen försetts med stämpel eller anteckning om orsaken till att den utlämnats utan stämpel. Straffet är dagsböter. Ansvar inträder inte i ringa fall. Åtal för brott får ske endast efter anmälan av beskattningsmyndighet.

I 53 § finns en straffbestämmelse för överlåtare eller förvärvare av fast egendom m. m. som träffar avtal om vederlag utöver vad som framgår av fångeshandlingen eller som erlägger eller mottar sådant vederlag. För ansvar krävs dessutom att stämpelskatt skall ha undandragits i det särskilda

fallet. Straffet är normerade böter som uppgår högst till fem gånger undandraget skattebelopp eller fängelse i högst sex månader. Bötesminimum är 200 kr.

Förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område. Förordningen — som utformats med FF som förebild — gäller för i princip alla prisregleringsavgifter inom jordbrukets område.

Förordningen innehåller hänvisningsbestämmelser till 47—49 §§ FF rörande de s. k. punktskatterna. Detta innebär att den som underlåter att anmäla sig till registrering straffas med dagsböter, lägst 20, medan deklarationsförsummelse medför böter med högst 300 kr.

Enligt 35 § bestraffas den med böter som utan särskilt tillstånd av jordbruksnämnden i riket inför vissa i förordningen angivna varor eller använder dessa utan tillstånd för annat än föreskrivet ändamål. Bestämmelsen är dock tillämplig endast om gärningen inte är belagd med straff enligt VSL. I samma lagrum finns straffbestämmelser som rör vissa ordningsföreelser.

Kungörelsen (1967: 525) om pristillägg för mjölk m. m. Enligt kungörelsen bestraffas deklarationsförsummelse och vissa andra underlåtenhetsbrott av ordningskaraktär med böter, högst 500 kr. Samma straff inträder för den som uppsåtligen eller av oaktsamhet lämnar oriktig uppgift i deklaration eller annan uppgift till jordbruksnämnden eller dess ombud under förutsättning att gärningen inte är belagd med straff enligt BrB.

Förordningen (1952: 320) om prisregleringsavgift för fisk m. m. I 15 § finns straffbestämmelser för den som bedriver försäljningsverksamhet med svenskfångad fisk, trots att han på grund av utebliven betalning av prisregleringsavgift meddelats förbud att bedriva sådan verksamhet. Enligt samma lagrum bestraffas den som underlåter att föra vissa anteckningar till ledning för myndighets kontrollverksamhet. Slutligen straffas den som mot bättre vetande eller av grov vårdslöshet inför oriktig uppgift i föreskrivna anteckningar eller lämnar oriktig uppgift vid fullgörande av viss uppgiftsskyldighet. Straffet är för samtliga gärningar dagsböter eller fängelse i högst sex månader vid uppsåtligt brott och i övriga fall dagsböter.

Enligt 16 § bestraffas viss ordningsförseelse med penningböter.

Förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift. Förordningen innehåller dels en straffbestämmelse om deklarationsbrott, dels en hänvisning till FF:s straffbestämmelser.

Enligt 8 § straffas den som i deklaration till ledning vid fastställande av växtförädlingsavgift eller annars lämnar oriktig uppgift till frökontrollanstalt om avgiftspliktig varas slag eller sort. En ytterligare förutsättning

för ansvar enligt detta lagrum är att gärningsmannen insett eller bort inse oriktigheten. Straffet är dagsböter. Straffbestämmelsen är inte tillämplig om gärningen är belagd med straff enligt SkSL.

Förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. AVGF reglerar debiteringen och uppbörden av de socialpolitiska arbetsgivaravgifterna.

Enligt 33 § gör den sig skyldig till brottslig gärning som i handling till ledning för beräkning av avgiftsunderlag (arbetsgivaruppgift) uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från arbetsgivaravgift eller till för låg sådan avgift. Straffet är böter eller fängelse i högst sex månader. Böterna är normerade. Vid uppsåtligt brott kan de uppgå till högst fem gånger undandraget avgiftsbelopp. Bötesminimum är 100 kr. Vid oaktsamhetsbrott är maximum högst hälften av vad som gäller för uppsåtligt brott medan minimum då uppgår till 50 kr.

Den som förskyllt fängelse kan allt efter omständigheterna förpliktas att erlägga straffavgift med högst tre gånger det belopp som undandragits eller kunde ha undandragits.

I likhet med SkSL innehåller AVGF en bestämmelse om ansvarsfrihet för den som frivilligt rättar oriktig uppgift.

Den som underlåter att inge behörig arbetsgivaruppgift inom föreskriven tid straffas enligt 34 § första stycket med böter, högst 300 kr. Samma straff gäller enligt andra stycket för arbetsgivare som inte fullgör skyldighet att utan anmaning vid arbetsgivaruppgiften foga sådan kontrolluppgift till ledning för annans taxering som föreskrivs i TF. Ansvar inträder inte för brott som är ursäktligt eller eljest ringa. Åtal får väckas endast efter anmälan av Rfv.

Straffbestämmelserna i AVGF äger motsvarande tillämpning för sådan allmän arbetsgivaravgift, som utgår enligt förordningen (1968: 419) om allmän arbetsgivaravgift.

Den officiella kriminalstatistiken ger endast knapphändiga uppgifter om antalet dömda personer för brott mot de straffbestämmelser för vilka redogjorts i det föregående.

För brott enligt UF dömdes under år 1967 2 376 personer, av vilka 21 erhöll annan påföljd än böter. Samma år straffades 8 137 personer för brott mot TF. Andra påföljder än böter utdömdes här i två fall. Slutligen fastställdes 2 030 bötesstraff för brott mot skatteförfattningarna i övrigt.

Antalet personer, som år 1967 dömdes för brott enligt SkSL, VSL och övriga skatte- och tullförfattningar, utgjorde således omkring 27 000. Alla dessa dömdes dock inte för skattebrott. I summan ingår nämligen också överträdelser av import- eller exportförbud.

Brottsbalken

Enligt vedertagna grundsatser gäller straffbestämmelserna i BrB om inte gärningen straffbelagts i en specialstraffrättslig bestämmelse. Det reformarbete på den allmänna straffrättens område som inleddes genom 1942 års lagstiftning har medfört att den nuvarande BrB:s bestämmelser om de särskilda brotten i och för sig kunde vara tillämpliga på flertalet skattebrottsliga förfaranden.

De gärningsbeskrivningar i BrB som i första hand täcker skattebrottsliga förfaranden är bedrägeri samt osann och vårdslös försäkran.

I 9 kap. finns straffbestämmelser om bedrägeri och annan oredlighet. Enligt 1 § begår den bedrägeri som uppsåtligen medelst vilseledande förmår någon till handling eller underlåtenhet, som innebär vinning för gärningsmannen och skada för den vilseledde eller någon i vars ställe denne är. Straffet är fängelse i högst två år.

I ringa fall utgår enligt 2 § böter eller fängelse i högst sex månader. Grovt bedrägeri bestraffas i 3 § med fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Vid försök till bedrägeri och till grovt bedrägeri inträder ansvar enligt försöksbestämmelserna i 23 kap. Detta innebär för bedrägeribrottens del att straffminimum vid försök är allmänt bötesminimum trots att böter inte finns i straffskalan för fullbordat brott. Vissa typer av förberedelsehandlingar till bedrägeri är också kriminaliserade.

Enligt praxis kan bedrägeribrott föreligga om gärningen riktar sig mot en obestämd personkrets. Bedrägeribestämmelserna blir emellertid endast i undantagsfall tillämpliga på skatte- och avgiftsområdet med hänsyn till den specialstraffrättsliga regleringen. Vissa gärningar av skattebrottslig karaktär faller dock under bedrägeribestämmelsernas tillämpningsområde. Exempelvis bestraffas den för bedrägeri som genom svikliga uppgifter får skatterestitution eller offentligrättslig förmån i form av socialvård eller sjukersättning.

Gärningsbeskrivningen i 15 kap. 10 § BrB, som handlar om osann eller vårdslös försäkran, innehåller i huvudsak samma brottsförutsättningar som deklarationsbrotten. Enligt lagrummet begår den brott som i skriftlig utsaga, vilken enligt lag eller författning avges under edlig förpliktelse eller på heder och samvete eller under annan dylik försäkran, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen. Ytterligare krävs att det brottsliga handlandet innebär fara i bevishänseende. Straffet är för normalfall dagsböter eller fängelse i högst sex månader. Grovt uppsåtligt brott bestraffas med fängelse i högst två år.

Gärningar av typen osann eller vårdslös försäkran kriminaliserades i den allmänna straffrätten först genom 1948 års strafflagsreform. Vid tiden för SkSL:s tillkomst saknade således svensk rätt generell reglering av dessa brott.

Straffbestämmelsen i 15 kap. 10 § har i praktiken fått ett mycket begrän-

sat tillämpningsområde. Gärningar av denna typ har nämligen i allmänhet kriminaliserats inom specialstraffrätten.

Utländska sanktionssystem

Skattestrafflagutredningen har i sitt betänkande Skattebrotten lämnat en redogörelse för utländsk rätt och rättstillämpning (s. 100 ff). Här lämnas på grundval av denna redogörelse en kortfattad redovisning för de skatterättsliga sanktionerna i några länder, vilkas beskattningssystem i sina huvuddrag liknar det vi har i vårt land.

Finland. Ett utmärkande drag för det finländska sanktionssystemet är att vanliga straff kan utgå jämsides med administrativ påföljd av ekonomiskt slag. Systemet har i huvudsak haft samma utformning sedan början av 1920-talet.

Det centrala skattebrottet kallas skatteförsnillning. Straffbestämmelsen är tillämplig på så gott som alla skatter och avgifter. Även tullarna omfattas av brottsbeskrivningen. Skatteförsnillning är ett effektbrott av vinningstyp och har i huvudsak konstruerats på samma sätt som det allmänna bedrägeribrottet. Försök till skatteförsnillning är straffbart. Endast aktivt handlande har kriminaliserats. Passivitet omfattas däremot inte av lagrummet. Motsvarighet till det svenska brottet vårdslös deklaration saknas.

Straffet för skatteförsnillning är dagsböter eller, där omständigheterna är synnerligen försvårande, minst 30 dagsböter eller fängelse från två månader till två år.

Även specialstraffrättsliga bestämmelser finns. Dessa gäller i regel subsidiärt i förhållande till strafflagens centrala skattebrott. Den viktigaste bestämmelsen har sin plats i lagen om förskottsuppbörd där arbetsgivare som försummar att inom fastställd tid erlägga arbetstagares förskottsskatt straffas med dagsböter eller fängelse i högst två år. Övriga fall bestraffas med dagsböter. Detta gäller bl. a. den som inte fullgör skyldighet att avge kontrollmeddelanden rörande annans skatt.

Till det skatterättsliga sanktionssystemet hör också möjligheten att med stöd av skadeståndslagstiftningen i strafflagen utkräva skatt som på grund av de skatterättsliga preskriptionsreglerna inte längre kan erhållas efterbeskattningsvägen.

De nu berörda sanktionsformerna handhas av de judiciella myndigheterna.

De administrativa sanktionerna — i första hand skatteförhöjning — beslutas av beskattningsmyndigheterna i första instans. Tillämpningsområdet är begränsat till inkomst- och förmögenhetsskatterna samt omsättningsskatten.

Skatteförhöjning påförs i en skriftlig process skattskyldig som lämnat osann eller ofullständig uppgift i deklaration eller annan handling eller underlåtit att fullgöra föreskriven uppgiftsskyldighet. Förhöjningens storlek,

som i regel bestäms till viss procent av det undanhållna skattebeloppet, är beroende av den skattskyldiges subjektiva skuld. Procentsatsen är i fall av uppsåt eller grov vårdslöshet maximerad till 100 %, för omsättningsskattens del 200 %. I övriga fall, dvs. närmast sådana där den skattskyldige förfarit vårdslöst, är maximisatsen betydligt lägre. Det kan här tilläggas att förhöjningen i praktiken brukar stanna vid 10—20 % av undanhållet skattebelopp.

Ärenden om skatteförhöjning beträffande de direkta skatterna avgörs av skattenämnden — motsvarigheten till vår taxeringsnämnd — sedan tjänstemän vid den lokala skattebyrån lämnat förslag i ärendet. När det gäller omsättningsskatten är omsättningsskattebyrån, en i varje län, första instans.

Det administrativa sanktionssystemet dominerar inom rättstillämpningen. Detta anses bero på att systemet är relativt enkelt och billigt. Antalet ärenden rörande skatteförhöjning på den direkta beskattningens område uppgår till omkring 100 000 om året. En del av dessa fall rör personer som underlåtit att deklarera. Det straffrättsliga påföljdssystemet tillämpas förhållandevis sällan. Antalet åtal varje år varierar men håller sig genomsnittligen omkring 500. Straffmätningspraxis är ganska mild. Ovillkorliga frihetsstraff förekommer mera sällan.

Norge. Det norska sanktionssystemet innehåller liksom det finländska judiciella och administrativa påföljder. Systemet har i sin nuvarande utformning tillämpats i över 30 års tid.

Straffbestämmelserna, som är av specialstraffrättslig natur, finns intagna i skilda centrala beskattningsförfattningar.

Huvudbrottet när det gäller de direkta inkomst- och förmögenhetsskatterna kallas "skattesvik". Brottet är konstruerat så att endast den skattskyldige eller legal ställföreträdare för denne kan dömas som gärningsman. Andra medverkande bestraffas enligt särskilda bestämmelser.

Det brottsliga handlandet består i lämnande av osanna eller ofullständiga upplysningar. Upplysningarna kan vara såväl skriftliga som muntliga. För ansvar krävs vidare att det föreligger en fara för att skatt undandras det allmänna. Subjektivt fordras att gärningen begås uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.

Straffet är böter och/eller fängelse i högst två år. Vid återfall är frihetsstraffet maximerat till tre år. Gärning som förövas av grov oaktsamhet bestraffas enbart med böter. Bötesstraffen utgår i form av penningböter. Dessa skall bestämmas med hänsyn till den dömdes förmögenhetsförhållanden och till vad han efter sitt levnadssätt antas kunna erlägga. Maximibelopp saknas.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet försummar betalningsskyldigheten rörande anställdas skattemedel straffas med böter eller fängelse i högst sex månader. Samma straff gäller den som underlåter att insända föreskriven anmälan eller lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter med uppsåt att hindra eller väsentligen försvåra bl. a. skatteindrivningen.

För mervärdeskattens del föreskrivs att den som med uppsåt att skaffa sig eller annan oberättigad vinning underlåter att erlägga mervärdeskatt — skatten är direktdebiterad — straffas som för förskingring enligt den norska strafflagen.

Till det straffrättsliga systemet hör också en del bestämmelser som har karaktären av ordningsstraff.

De administrativa sanktionerna utgörs av tilleggsskatt, straffetillegg och procenttillegg.

Tilläggsskatten är i stort sett konstruerad efter samma grundprinciper som den finländska skatteförhöjningen. Tillägg kan dock endast påföras skattskyldig som lämnat oriktiga eller ofullständiga upplysningar — skriftliga eller muntliga — som kan leda till för låg skatt. Vid underlåtenhet att avge deklaration används i stället s. k. procenttillegg, dvs. den skattskyldige påförs ett tillägg utöver det fastställda beskattningsunderlaget.

Tilläggsskattens storlek utgår med vissa procent av undanhållet skattebelopp. Procentsatsen är i fall av uppsåt eller grov oaktsamhet maximerad till 100 %. I övriga fall är maximum 50 %. Procenttillägget vid deklarationsförsummelse ligger mellan 10 och 20 % av den fastställda förmögenheten eller inkomsten.

För mervärdeskattens del är de administrativa tilläggen — straffetilleggen — konstruerade efter i huvudsak samma principer som gäller på den direkta beskattningens område. Procentsatserna är dock genomgående högre.

De administrativa påföljderna beslutas i första instans. Ligningsnemnda — motsvarigheten till vår taxeringsnämnd — avgör tilläggsärendena på den direkta beskattningens område sedan ärendena först beretts av tjänstemän vid det lokala ligningskontoret. När det gäller mervärdeskatten handläggs ärendena av den regionala beskattningsmyndigheten i varje fylke. Besvär får anföras i samma ordning som gäller för den egentliga beskattningsprocessen.

Det administrativa sanktionssystemet intar i det praktiska rättslivet en helt dominerande ställning. Antalet ärenden rörande tilläggsskatt på den direkta beskattningens område uppgår dock årligen till mindre än 10 000. Detta beror på flera omständigheter. För det första brukar förstagångsförseelser i allmänhet inte medföra annat än skriftlig varning. Denna utfärdas av ligningsnemnda. Vidare använder man sig av en lägsta beloppsgräns för påförande av tilläggsskatt. Denna har av riksskattestyret, som utfärdar anvisningar rörande det administrativa sanktionssystemets tillämpning, satts till 1 000 kr. i undanhållen inkomst. En annan omständighet som anses påverka sanktionsfrekvensen är att man på ett påtagligare sätt än i Finland graderar tilläggen efter gärningens objektiva farlighet och den skattskyldiges subjektiva skuld. Här skall slutligen påpekas att de i författningarna upptagna maximibeloppen sällan utnyttjas men att procentsatserna i regel ligger högre än i den finländska rättstillämpningen.

Det straffrättsliga påföljdssystemet används ytterst sällan. Deklarationsbrott på den direkta beskattningens område leder så gott som aldrig till åtal. Det förekommer dock att s. k. deklarationsförsummelse bestraffas med böter vid sidan av det administrativa procenttillägget. För mervärdeskattens del är läget något annorlunda. Här åtalas i allmänhet undanhållna skattebelopp på omkring 10 000 kr. och däröver. Eftersom brott avseende denna skatt jämställs med strafflagens förskingringsbrott är det inte ovanligt med ovillkorliga frihetsstraff på detta område.

Danmark. Det skatterättsliga sanktionssystemet omfattar både judiciella och administrativa påföljder, dvs. beskattningsmyndigheterna äger utdöma vanliga bötesstraff i administrativ ordning. Frihetsstraffen ligger under de allmänna domstolarnas exklusiva kompetens.

De centrala straffbestämmelserna är i regel utformade som deklarationsbrott. Vid uppsåtligt brott utgår normerade böter om högst fem gånger undanhållet skattebelopp. Vid synnerligen försvårande omständigheter kan straffet bli s. k. hæfte — ett kortvarigt frihetsstraff — eller fängelse i högst två år. I dessa senare fall utgår det också straffskatt. Vid grovt oaktsamt brott är straffet böter om högst tre gånger undanhållet skattebelopp.

Särskilda straffbestämmelser finns för anstiftare och medhjälpare. Sådana personer kan endast dömas av allmän domstol.

Ett utmärkande drag för det danska sanktionssystemet är att den skattskyldige kan välja om hans brott skall bedömas av allmän domstol eller beskattningsmyndighet, dvs. om gärningen endast anses böra förskylla böter. Frihetsstraff kan som tidigare nämnts bara utdömas av allmän domstol.

Omkring 10 000 bötesärenden på den direkta beskattningens område avgörs årligen av beskattningsmyndigheterna. Färre än 100 mål behandlas av allmän domstol. I dessa fall är kortvariga frihetsstraff inte ovanliga.

En rent administrativ sanktion finns beträffande den som underlåter att inge självdeklaration. Han kan då få ett skattetillägg efter vissa procentsatser beroende på dröjsmålstiden, vilket tillägg dock är maximerat till 10 000 kr.

Förbundsrepubliken Tyskland. Det skatterättsliga sanktionssystemet innehåller både judiciella och administrativa sanktioner. De båda sanktionsformerna kan emellertid inte utgå jämsides.

De judiciella sanktionerna har reserverats för uppsåtliga överträdelser av mer allvarlig karaktär. I sådana fall utgår böter och/eller fängelse, som utdöms av allmän domstol.

Huvudbrottet kallas Steuerhinterziehung (skatteundandragande). För detta brott bestraffas den som med uppsåt att bereda sig eller annan nytta skaffar sig otillbörlig skatteförmån eller uppsåtligen orsakar att skatteinkomster undandras det allmänna. Försök är straffbart enligt de allmänna försöksbestämmelserna. Förberedelsehandlingar — t. ex. vilseledande bokföring —

har däremot inte kriminaliserats men kan å andra sidan leda till administrativ sanktion.

Också muntliga uppgifter som är oriktiga är straffbelagda. Passivitet — t. ex. underlåtenhet att deklarera — innefattas i brottsbeskrivningen men endast "om det förelegat en rättsplikt att handla".

Straffet för Steuerhinterziehung är böter om högst fem milj. DM och/eller fängelse i högst fem år. Detta innebär att frihetsstraffets maximum är detsamma som för vanligt bedrägeri. Bötesstraffets storlek bestäms i förhållande till brottets grovhet och den dömdes betalningsförmåga men skall enligt allmänna regler uppgå minst till det belopp, som gärningsmannen tillskansat sig genom det brottsliga handlandet.

De administrativa sanktionerna regleras i första hand av en generell lag om ordningsöverträdelser (Ordnungswidrigkeiten), som gäller för en stor mängd lindrigare överträdelser inom hela samhällsområdet.

Ordningsöverträdelser medför enligt den generella lagstiftningen penningbot (Geldbusse) mellan 5 och 1 000 DM. Boten kan föreläggas såväl fysisk som juridisk person. På beskattningsområdet gäller särskilda högre maximibelopp.

De överträdelser av beskattningsförfattningarna som skall anses som ordningsöverträdelser är främst oaktsamt undandragande av skatt (leichtfertige Steuerverkürzung), en del förfaranden — bl. a. vilseledande bokföring — som innebär risk för skatteundandragande samt vissa andra gärningar, som också kan betraktas som förberedelsehandlingar för ett framtida skattebrott.

De objektiva förutsättningarna för Steuerverkürzung överensstämmer med motsvarande rekvisit för brottet Steuerhinterziehung men gärningsmannakretsen är begränsad till skattskyldig och den som handlar på uppdrag av skattskyldig. I subjektivt hänseende fordras att handlingen förövas "leichtfertig", vilket närmast torde motsvara begreppet grov vårdslöshet. Penningboten kan uppgå till högst 100 000 DM.

För övriga ordningsöverträdelser är boten begränsad till 10 000 DM.

Finner skattemyndigheten att en gärning är att bedöma som ordningsöverträdelse utfärdas ett penningbotbesked (Bussgeldbescheid), som delges den misstänkte med uppmaning att inom en vecka inkomma med invändning om beskedet inte godkänns. Sker detta inte äger beskedet rättskraft. Gör den misstänkte invändning prövas saken av allmän domstol. Åklagaren för då det allmännas talan. Skattemyndigheterna har möjlighet att i stället för penningbot tilldela den misstänkte varning vilken kan förenas med s. k. varningsbot (Verwarnungsgeld) på minst 5 och högst 20 DM. Varningsförfarandet skall tillgripas vid lindrigare överträdelser. Om den misstänkte inom en vecka betalar boten kan ärendet därefter inte medföra penningbot för ordningsöverträdelse.

Storbritannien. Överträdelser av beskattningssystemet beivras med judiciella och/eller administrativa sanktioner. Endast mer allvarliga beteenden — uppsåtliga eller vårdslösa (fraudently or negligently) uppgifter — leder till egentliga straff i form av böter eller fängelse. Därvid kommer i allmänhet straffbestämmelserna om mened (perjury) eller förfalskning (forgery) till användning. I sådana fall debiteras också viss ränta på undandraget belopp. Lindrigare överträdelser avgörs vanligtvis genom överenskommelse (agreement) mellan den skattskyldige och myndigheterna. Överenskommelsen förenas ibland med vite. Ränta kan också påföras. Vite får inte utdömas vid sidan av straff.

Skattestrafflagutredningens förslag och remissyttrandena över det

Allmänna synpunkter på en reform

Utredningen

Utredningen konstaterar, att en ökad informations- och upplysningsverksamhet inom skatte- och avgiftsområdet framstår som ett angeläget behov. Detsamma sägs gälla förbättrade serviceåtgärder från det allmännas sida gentemot de skattskyldiga eller avgiftspliktiga. Vidare understryks behovet av utökad taxeringskontroll som ett led i strävandena att åstadkomma en jämnare och enhetligare taxering.

I fråga om påföljdssystemet framhåller utredningen att det framförts krav på snabbare och enklare handläggningsformer för bagatellförseelser av olika slag. För mer allvarlig brottslighet finner utredningen att straffskalorna bör skärpas och lämpliga brottsrubriceringar införas. Det i rättstillämpningen upprätthållna kravet på s. k. behörig deklaration såsom förutsättning för straffbarhet anser utredningen böra omprövas. Detsamma gäller påföljderna för underlåtenhet att avge deklaration och att föra och bevara underlag för deklaration.

Utredningen anser att systemet med normerade böter bör frångås och ersättas med dagsbotssystemet. Det besvärliga problemet om gränsdragning mellan grov oaktsamhet, som är straffbelagd, och lindrigare oaktsamhet, som är straffri, har utredningen analyserat.

Utredningen understryker det i olika sammanhang framförda önskemålet om effektivisering av förundersöknings- och åtalsförfarandet rörande skattebrott samt behovet av ökad utbildning av polismän och åklagare i gällande skatterätt.

Information m. m.

Mot bakgrunden av de sålunda konstaterade reformbehoven redovisar utredningen i kapitel 6 (s. 132—133) sina synpunkter på en breddad infor-

mations- och upplysningsverksamhet samt förbättrade service- och rådgivningsåtgärder.

Utredningen anser att många av de fel, missförstånd och bristfälligheter i övrigt som kommer till synes i samband med beskattningen över huvud och i deklarationssammanhang i synnerhet har sin grund i okunnighet både om beskattningens allmänna funktion i samhällslivet och om innehållet i gällande beskattningsregler. I vanliga fall bedrivs mycket liten upplysningsverksamhet som riktar sig till den ej sakkunnige på detta område. Möjligheterna att på ett rationellt och tidsbesparande sätt kunna ta del av författningsbestämmelserna är förhållandevis små. Blanketter, anvisningar och vägledningar med sina rutor, kolumner och ofta finstilta text synes ofta inte tillrättalagda för en bred allmänhets behov. Det ligger lika mycket i myndigheternas som i de skattskyldigas intresse att informationen får en sådan utformning att den med säkerhet når fram till alla. Utredningen anser det därför vara av vikt att samhället genom sina organ och befattningshavare vidtar och kontinuerligt upprätthåller en på bred front upplagd informations- och upplysningsverksamhet, service- och rådgivningsaktivitet.

Målet för informations- och upplysningsverksamheten på skatte- och avgiftsområdet bör enligt utredningens mening vara att ge en allmän insikt om beskattningens funktion, ändamål och fördelning. I anslutning härtill bör man presentera den verksamhet inom den offentliga sektorn som beskattningen möjliggör. Härigenom erhåller informationen och upplysningen en positiv inriktning. Metoderna för sådan information och upplysning måste, för att följa med i den snabba utveckling som äger rum, omprövas tid efter annan. Effekten blir — menar utredningen — beroende av att man uppställer lämpliga mål för verksamheten och väljer de riktiga arbetssätten.

Utredningen anser att det finns goda skäl att överväga ytterligare utrymme i skolundervisningen för att ge kunskaper om skatte- och avgiftsområdet. Informations- och upplysningsverksamhet till vuxna medborgare är i särskild grad angelägen inför viktigare och mer genomgripande ändringar i systemet.

Den typografiska utformningen i broschyrer och andra trycksaker bör varieras och anpassas till mottagarens bekvämlighet och dagens standard. Illustrationer och praktiska åskådningsexempel kan fylla en väsentlig uppgift. Även om det är en lovvärd ambition att kostnaderna hålls nere måste produktens praktiska användbarhet och läsvänlighet enligt utredningens uppfattning ges en viss prioritet.

En riktig utformning av blanketter och formulär anser utredningen vara av utomordentligt stor betydelse. Denna bör ske i nära samarbete mellan skatterättslig sakkunskap och fackmän på det psykologiska och pedagogiska planet. En praktisk åtgärd som här kan komma i fråga är att förhandstesta blanketter och anvisningar på ett representativt urval personer före den slutliga utformningen.

Det bör även undersökas om inte nya hjälpmedel för allmänheten kan införas. Utredningen nämner som exempel en "deklarationskalender" i vilken den skattskyldige under hela året kan samla alla de uppgifter om inkomster och kostnader m. m., som han behöver ha till hands vid deklarationstillfället. En sådan kalender kan lämpligen distribueras tillsammans med preliminärskattesedeln. Den kunde kombineras med lättfattlig information som den enskilde kan ha praktisk nytta av, exempelvis om möjligheterna att frivilligt rätta en felaktig uppgift eller att fyllnadsinbetala preliminär skatt.

Den talrika förekomsten av tillfälliga privata deklarationsbyråer veckorna före den 15 februari är enligt utredningens mening ett bevis på att allmänheten behöver hjälp med upprättandet av deklarationer. En förstärkt rådgivningsverksamhet från skattemyndigheternas sida skulle minska behovet av sådana byråer och på så sätt bespara deklaranterna extra kostnader. Få skattskyldiga torde känna till att man författningsenligt kan vända sig till taxeringsnämndsordföranden i distriktet för att få hjälp med deklaration. Information om detta bör ges.

Utredningen anser avslutningsvis att upplysnings- och informationsverksamhet samt förbättrade service- och rådgivningsåtgärder på skatte- och avgiftsområdet bör ingå som ett led i en allmän informationsverksamhet från samhällets sida.

Utredningen konstaterar att behovet av information och upplysning inte är begränsat enbart till de skattskyldiga. I ett annat sammanhang (kapitel 12 s. 222) betonar utredningen att även befattningshavare inom polis- och åklagarmyndigheten, som i sin verksamhet sysslar med skattebrottmål, i ökad omfattning bör informeras om skattelagstiftningen och dess tillämpning.

Utredningen finner vidare att befattningshavare vid skattemyndigheterna bör beredas tillfälle att genomgå kurser angående skatterätt och skattebrott som enligt utredningen bör anordnas för polismän och åklagare. Det synes vara av stort värde att samtliga utredare av skattebrott undervisas gemensamt och därigenom får tillfälle att tillsammans diskutera frågor som är aktuella från olika synpunkter.

Utredningen förordar således att kurser anordnas gemensamt av rikspolisstyrelsen, riksåklagaren och riksskattenämnden för de polismän, åklagare och taxeringstjänstemän som i sin verksamhet sysslar med skattebrottmål. Det nämns vidare att det säkerligen skulle vara värdefullt, om även domarna vid de allmänna domstolarna kunde delta i sådana kurser.

Administrativa påföljder

Mot bakgrunden av de konstaterade reformbehoven redovisas vidare i betänkandet i kapitel 6 (s. 130—135) och i kapitel 7 (s. 139—140) vissa allmänna synpunkter på ett reformerat påföljdssystem. Enligt utredningen

finns mycket som ger stöd för antagandet att en tämligen omfattande underdeklaration föreligger inom hela skatte- och avgiftsområdet. Det anges att flera faktorer samverkar härtill. En sådan av stor betydelse ligger i själva konstruktionen av skatte- och avgiftssystemet. Sålunda görs gällande att beskattningsreglerna har luckor, bristfälligheter och andra svagheter. En annan betydelsefull faktor är enligt utredningen, att de kontrollerande organen inte är tillräckligt rustade att fylla sina uppgifter effektivt. Dessa faktorer ligger emellertid utanför området för kriminalpolitiska åtgärder och utredningen vill med dessa exempel endast understryka, att man inte löser alla med skatteundandragande sammanhängande problem enbart genom att reformera påföljdssystemet eller genom att konstruera enklare former för handläggning av deklarationsbrottmål. Med hänsyn till att det råder ett direkt samband mellan deklarationernas riktighet och möjligheterna till kontroll, understryker utredningen därför bl. a. att en effektiv kontroll är ett viktigt led i uppdagandet av grövre och mer omfattande skattebrottslighet.

Med hänvisning till resultaten av undersökningar som utredningen verkställt konstateras att avvikelser från uppgifter i deklarationer liksom underlåtenhet att avge deklarationer förekommer i mycket stor omfattning. Brister och felaktigheter i deklarationsmaterialet kan enligt utredningen visserligen många gånger förklaras av misstag, okunnighet eller andra liknande omständigheter men i många fall består felen däri, att direkt oriktiga uppgifter lämnats, att uppgift utelämnats utan att detta skett av misstag eller dylikt eller att deklaration helt enkelt inte har avgetts. Utredningen har med utgångspunkt från dessa undersökningar sökt klarlägga arten och omfattningen av oriktigheter och försummelser och därvid funnit bl. a. följande.

Sedan de många fall bortsållats som är en följd av felräkningar eller felöverföringar i deklarationsblanketten eller kan antas bero på missuppfattning av beskattningsreglerna eller liknande, återstår enligt verkställd undersökning ca 360 000 fall i vilka objektivt sett oriktig uppgift avseende belopp över 100 kr. förelegat. Oriktig uppgift av sådant slag har ansetts föreligga när inkomst eller naturaförmån inte alls deklarerats samt då yrkade avdrag upptagits felaktigt med för höga belopp. Den oriktiga uppgiften avsåg belopp ej överstigande 500 kr. i 196 000 fall, dvs. drygt 50 %. I 67 000 fall (ca 18 %) avsåg den oriktiga uppgiften belopp mellan 500 och 1 000 kr., i 53 000 fall (ca 14 %) mellan 1 000 och 2 000 kr., i 41 000 fall (ca 11 %) mellan 2 000 och 5 000 kr. och i 9 000 fall (ca 3 %) översteg den oriktiga uppgiften 5 000 kr. Mer än hälften (ca 55 %) av alla fall av oriktig uppgift avsåg undanhållen inkomst eller ej deklarerad naturaförmån, däri inbegripet skönsmässiga höjningar av deklarerad inkomst.

Antalet fall av underlåtenhet att i rätt tid avlämna deklaration — deklarationsförsummelse — har utredningen inte kunnat beräkna, eftersom särskild registrering inte sker av för sent inkomna deklarationer. Emellertid har det vid deklarationsundersökningen kunnat konstateras, att ca 70 000 fysiska

personer åsatts taxering i hemortskommunen utan att deklaration avgetts. Taxering av aktiebolag och av fysisk person i annan kommun ingår inte i denna summa.

Utredningen anser sig vidare kunna konstatera att brister av den art som nu angetts kan förutsättas föreligga i avsevärd utsträckning också beträffande arbetsgivaruppgifterna.

Utredningen har vid sin analys av en undersökning (den s. k. domsundersökningen) funnit att åtalen för brott enligt SkSL till ungefär två tredjedelar avsåg löntagare med relativt okomplicerade och därmed lätt kontrollerbara inkomstförhållanden och att åtalen till övervägande del avsåg vårdslös deklaration. Åtalen för falskdeklaration var däremot i markant minoritet. Det undandragna skattebeloppet var i flertalet fall av vårdslös deklaration relativt ringa. Även i fall som avsåg falskdeklaration eller medverkan till sådant brott har befunnits att de undandragna skattebeloppen vanligen var relativt låga.

Beträffande deklarationsförsummelse på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område konstateras att år 1967 ca 8 000 personer dömdes med tillämpning av 120 § första stycket TF. På arbetsgivaravgifternas område föreligger inte någon statistik som direkt utvisar antalet åtal. Utredningen har emellertid inhämtat att antalet sedan tilläggspensioneringens tillkomst varit ringa.

På skatte- och avgiftsområdet är — förutom vitesinstitutet — ett judiciellt förfarande i form av åtal och lagföring eller i vissa fall strafföreläggande de enda medel som f. n. står till buds för att ge eftertryck åt skyldigheten att avge deklaration eller annan motsvarande handling och skyldigheten att lämna korrekta och sanningsenliga uppgifter. Utredningen framhåller med hänvisning till de nyss redovisade undersökningsresultaten att detta påföljdssystem f. n. fungerar mindre väl. Samtidigt som, å ena sidan, de rättsvårdande organen tas i anspråk för utredning och avgörande av bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art, är det å andra sidan tydligt att sådana brott och förseelser inte blir föremål för påföljd i den utsträckning som meddelade bestämmelser i och för sig ger möjlighet till. Genom den sovring av ifrågasatta åtalsanmälningar, som förste taxeringsintendenten av praktiska skäl är tvingad att göra, uteblir i åtskilliga fall en reaktion på gärningen.

Den påtagligt bristande överensstämmelsen mellan antalet fall av konstaterade oriktiga uppgifter i deklarationerna och antalet lagförda brott och förseelser anser utredningen alldeles klart visa, att det nu gällande påföljdssystemet drabbar ojämnt och slumpvis. Utredningen finner att detta system måste ersättas med ett effektivare och jämnare system som samtidigt bör öppna möjlighet till en ökad differentiering med hänsyn till gärningarnas olika art och svårhetsgrad.

En väg kunde enligt utredningen i och för sig vara att skärpa det nuva-

rande reaktionssystemet som bygger på åtal och lagföring och sanktioner av ekonomisk art och — något som är än viktigare — verkligen tillämpa det i den utsträckning som bestämmelserna ger möjlighet till. Detta skulle emellertid, uttalar utredningen, medföra en avsevärt ökad belastning på polis, åklagarmyndigheter och domstolar.

Utredningen ställer frågan om det är ändamålsenligt att alla förseelser mot skattelagstiftningen handläggs av rättsvårdande organ och, i princip, föranleder påföljder av straffrättslig karaktär. Denna fråga anses befogad även med hänsyn till att såväl upptäckten av brott och förseelser på skatteområdet som i väsentlig del undersökningen av misstänkta ärenden sker hos skattemyndigheterna själva. Dessa myndigheters insyn i ärendena blir därigenom så avgörande, att det kan ifrågasättas om det inte skulle vara mest rationellt att också fastställandet av någon form av sanktion överlämnas till dem.

Utredningen påpekar att det i övriga nordiska länder finns system med bl. a. administrativt utdömda påföljder vid olika former av försummelser på skatteområdet. Dessa system, som tillämpats under lång tid, visar enligt utredningen att det är möjligt att konstruera förfaranden med påföljder av ekonomiskt slag i form av en administrativ avgift för att främja främst det riktiga fullgörandet av deklarationsplikten och likartad uppgiftsskyldighet.

Utredningen anser att det värdefulla med en sådan ordning bl. a. är att man får en ekonomisk sanktion som — utan att vara av straffrättslig karaktär — dock innebär ett tryck på de skattskyldiga att iaktta de åligganden som föreskrivs i skatte- och avgiftsförfattningar. Ett sådant administrativt system skulle, påpekar utredningen, öppna möjlighet att från handläggning i judiciell ordning undanta vissa som lindrigare ansedda skattebrott, vilka f. n. handläggs av domstol, utan att sådana gärningar för den skull undgår reaktion. Utredningen anser nämligen, att systemet bör kunna utformas så att det blir tillräckligt som enda korrektionsmedel mot fel och försummelser av ordningsmässig eller bagatellartad natur. Underlåtenhet att lämna deklaration eller annan för beskattning avsedd uppgift inom föreskriven tid eller att i sådana handlingar lämna felaktiga uppgifter av mindre allvarlig art nämns som exempel.

Ett administrativt förfarande kunde enligt utredningen bli snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande för det allmänna än handläggning hos judiciella myndigheter. Den enskilde medborgaren skulle slutligen kunna besparas kostnader och besvär. Det judiciella förfarandet med åtal och lagföring kunde reserveras huvudsakligen för medelsvåra och grova fall av skatteundandragande. Även i dessa fall anses dock att den administrativa ekonomiska sanktionen bör tillämpas.

Utredningen framhåller att ett skatte- och avgiftstillägg måste uttas efter enkla och schabloniserade regler. Det föreslås att tillägg som regel skall utgå

när vissa yttre konstaterbara fakta föreligger, oberoende av subjektiva förutsättningar i form av uppsåt eller oaktsamhet.

Den förenklade handläggningsformen sägs kunna komma i fråga endast om det kan skapas tillräckliga garantier för att materiellt riktiga avgöranden träffas. Skatte- och avgiftstillägget bör följaktligen omgärdas med föreskrifter som tillgodoser detta krav. En fördel från rättssäkerhetssynpunkt föreligger enligt utredningen om skatte- och avgiftstillägget kan ges en så enkel utformning, att det i det särskilda fallet kan avläsas i en tabell eller på annat jämförligt sätt. Möjligheterna att tillämpa bestämmelserna på ett rätt sätt underlättas därigenom. Vidare bör anvisningar för bestämmelsernas tillämpning meddelas centralt. Innan påföring av tillägg beslutas bör vidare enligt utredningens mening om möjligt kommunikation ske med den skatt- eller avgiftsskyldige, som givetvis också skall ha besvärsrätt över beslutet.

Straffrättsliga påföljder

Utredningen har i princip reserverat de straffrättsliga påföljderna för allvarligare överträdelser av skatte- och avgiftslagstiftningen. Straffbestämmelserna för dessa gärningar har så gott som undantagslöst samlats i en ny specialstraffrättslig lag — skattebrottslagen — som avses ersätta den nuvarande SkSL från år 1943.

Förslaget till skattebrottslag berör flertalet skatter och allmänna avgifter samt dessutom de obligatoriska arbetsgivaravgifterna till socialförsäkringens finansiering. Undantag görs för tullar samt andra skatter och avgifter när de tas ut vid import. Inte heller prisregleringsavgifterna på jordbrukets och fiskets område omfattas av lagförslaget.

Förslagets straffbestämmelser avser att skydda myndigheternas verksamhet vid taxering, fastställande och uppbörd av skatt eller avgift. Två huvudgrupper av brott kan särskiljas.

Den första gruppen innehåller oredlighetsangrepp mot taxerings- och fastställelsebeslut. Straffbestämmelserna i denna grupp skall ersätta deklarationsbrotten i SkSL. Brottskonstruktionerna innebär väsentliga ändringar i förhållande till gällande rätt. En viktig nyhet är att det brottsliga handlandet inte begränsas till lämnande av oriktiga uppgifter i deklaration eller annan formbunden skriftlig handling. Alla osanna eller ofullständiga uppgifter — skriftliga och muntliga — som avges uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till ledning vid fastställande av skatt eller avgift och innebär fara för förmögenhetsförlust för det allmänna skall i princip medföra ansvar. Dessutom skall vissa fall av uppsåtlig passivitet bestraffas som centralt skattebrott. Vidare föreslår utredningen väsentliga straffskärpningar. Straffarterna skall i framtiden vara dagsböter och fängelse. De normerade böterna och straffskatten skall utmönstras ur lagstiftningen. Ringa brott skall i regel inte

medföra straffansvar. Utredningen avser att ringa fall skall träffas endast av administrativt skatte- eller avgiftstillägg.

Till den andra brottsgruppen har hänförts gärningar som riktar sig mot uppbördsförfarandet. Gärningsbeskrivningarna för dessa brott har med vissa redaktionella ändringar överförts från nuvarande 79 och 80 §§ UF. Bestämmelserna har uppdelats på tre paragrafer och getts särskilda brottsbeteckningar. Även här föreslår utredningen straffskärpningar. Ringa fall har genomgående avkriminaliserats. Någon ny administrativ sanktionsform föreslås inte för uppbördsverksamhetens del. Här får man liksom hittills lita till restavgiften och tilläggsavgiften enligt UF.

Slutligen innehåller skattebrottslagen en straffbestämmelse för den som åsidosätter skyldighet att föra eller bevara räkenskaper eller anteckningar. Gärningsbeskrivningen är i huvudsak densamma som i nuvarande 121 § TF. Straffet har dock skärpts.

Utredningen har ytterligare föreslagit att man vid sidan av skattebrottslagen alltjämt skall behålla flertalet straffbestämmelser av ordningskaraktär som f. n. finns i olika skatte- och avgiftsförfattningar. Gärningsbeskrivningarna och straffsatserna har dock moderniserats.

Remissyttrandena

De undersökningar, som utredningen låtit verkställa och som bl. a. legat till grund för de olika förslagen i betänkandet, har uttryckligen eller utan erinran godtagits av flertalet remissinstanser. *Riksskattenämnden* framhåller sålunda att det i betänkandet utförligt redogjorts för de omständigheter som legat till grund för utredningens förslag. Särskilt hänvisas till de omfattande statistiska och sociologiska undersökningar som utredningen låtit företa. Nämnden understryker att resultaten av dessa undersökningar förefaller väl underbyggda. Några remissinstanser, bl. a. *Sveriges industriförbund,* har vid behandling av enskilda frågor i förslaget framfört anmärkningen att utredningen inte tillräckligt undersökt nuvarande förhållanden, exempelvis vilken omfattning försummelsen att avge självdeklaration i rätt tid har och vilken kategori skattskyldiga som gör sig skyldig till denna form av försummelse.

Flertalet remissinstanser som behandlar utredningens förslag mer fullständigt är eniga med utredningen om att det föreligger behov av genomgripande reformer på skattestraffrättens område. Särskilt har man fäst sig vid resultaten av de olika statistiska och sociologiska undersökningarna, som redovisats i betänkandet. Man menar allmänt att det nuvarande sanktionssystemet träffar ojämnt och slumpvis samt att antalet reaktioner är alltför lågt och instämmer i utredningens uttalande, att en bättre efterlevnad av lagstiftningen på skatte- och avgiftsområdet är ett viktigt samhällsintresse. *Sveriges industriförbund* framhåller att förbundet helt delar utredningens upp-

fattning att det är ägnat att inge allvarliga betänkligheter att oriktiga deklarationer förekommer i en sådan omfattning som utredningens undersökningar ger vid handen. *Skånes handelskammare* vitsordar att det nuvarande åtals- och bestraffningssystemet inte är tillfredsställande. *Hovrätten för Övre Norrland* påpekar att det utan tvivel är avsevärda belopp som årligen undandras statskassan genom att oriktiga uppgifter lämnas i deklaration eller annan handling till ledning vid fastställande av skatt eller avgift och att det framstår som i hög grad angeläget att åstadkomma en bättre efterlevnad av lagstiftningen på skatte- och avgiftsområdet.

Information m. m.

Flertalet remissinstanser har uppehållit sig vid informationens betydelse för såväl deklarationsskyldighetens riktiga fullgörande som skattemoralen i stort. Utredningens förslag och påpekanden i fråga om information och service på berörda områden mottas synnerligen positivt av remissinstanserna överlag. *Hovrätten för Övre Norrland* framhåller, att enligt dess erfarenhet många deklarationsmål handlar om felaktigheter, som tillkommit på grund av bristfälliga kunskaper om gällande skatteregler eller misstolkning av deklarationsblanketten. Hovrätten instämmer därför helt i vad utredningen uttalat om behovet av information. Liknande synpunkter framförs av *statskontoret, riksskattenämnden, Rfv, hörda länsstyrelser, 1968 års brottmålsutredning, Föreningen Sveriges fögderichefer, KF, LO, Skånes handelskammare, SR, Svensk industriförening, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska revisorsamfundet, SACO, Sveriges industriförbund, Sveriges lantbruksförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, TCO* m. fl.

Flera remissinstanser såsom *statskontoret, riksåklagaren, länsstyrelsen i Södermanlands län, Föreningen Sveriges länspolischefer, Föreningen Sveriges polismästare, Föreningen Sveriges statsåklagare* och *1968 års brottmålsutredning* uppehåller sig även vid det av utredningen berörda problemet med utbildning och specialisering av polis och åklagare för handläggning av beskattningsmål och behovet av ökad kontakt mellan dessa befattningshavare och taxeringstjänstemännen.

Administrativa påföljder

Remissinstanserna delar uppfattningen att påföljdssystemet inom skatte- och avgiftsområdet behöver reformeras. Meningarna går däremot isär när det gäller metoderna för att komma tillrätta med problemen. Flertalet remissinstanser anser sig i princip kunna godta eller har inte något att erinra mot en lösning i enlighet med huvudlinjerna i utredningens förslag att införa ett administrativt påföljdssystem vid sidan av det judiciella påföljdssystemet. Åtskilliga remissinstanser anser sig kunna godta att ett administra-

tivt system införs men anser att detta skall utformas efter något andra linjer än vad utredningen föreslagit. Även den synpunkten framförs att det bör anstå med genomförandet av förslaget i denna del tills en ytterligare effektivisering av beskattningsväsendet genomförts. Ett mindre antal remissinstanser motsätter sig ett administrativt påföljdssystem.

Flertalet av de statliga remissinstanserna godtar i stort sett utredningens förslag till skatte- och avgiftstillägg. Kompletteringar eller överarbetningar föreslås emellertid. Sålunda tillstyrks förslaget i princip av bl. a. *statskontoret, generaltullstyrelsen, riksrevisionsverket, kontrollstyrelsen, riksskattenämnden, CFU, riksåklagaren, hovrätten för Övre Norrland, rikspolisstyrelsen, Rfv, kommerskollegium, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Jönköpings, Kalmar, Örebro* och *Norrbottens län* samt *EON*. Statskontoret har inte något att erinra mot huvudlinjerna i de av utredningen framlagda förslagen. Sålunda framstår enligt statskontoret behovet av en lättadministrerad påföljdsform för mindre allvarliga förseelser på skatte- och avgiftsområdet som uppenbart, om möjlighet skall skapas för en praktisk tillämpning i den omfattning som omständigheterna ger anledning till. Även ur den skattskyldiges synvinkel innebär förslaget i denna del en ej oväsentlig förbättring genom att han vid smärre förseelser inte utsätts för det obehag som polisutredning och domstolsförhandling kan innebära. Riksskattenämnden godtar utredningens förslag om ett blandat judiciellt och administrativt sanktionssystem på skatte- och avgiftsområdet och erinrar om att motsvarigheter till detta system finns både i våra nordiska grannländer och flera västeuropeiska länder. Detta är en omständighet som med viss styrka talar för utredningens förslag. Riksrevisionsverket framhåller att avvikelserna vid taxeringen som är att hänföra till oriktiga eller ofullständiga uppgifter från de skattskyldiga f. n. uppgår till mycket stort antal medan de genom åtal och dom beivrade fallen är ringa. Det finns sålunda enligt gällande straffbestämmelser formellt underlag för mångdubbelt fler åtal och ådömande av straff. De resurser som rimligtvis kan ställas till rättsväsendets förfogande förslår emellertid inte för någon mer betydande utvidgning av handläggningen i judiciell ordning av skattebrotten. Utredningens förslag om införande av ett administrativt sanktionssystem och om skärpning av straffen för brott som begås i uppsåt eller av grov oaktsamhet ger enligt verkets mening en god grundval för den differentiering och nyansering av samhällets reaktion mot skattebrotten som utredningen eftersträvat. Hovrätten för Övre Norrland erinrar om att ända sedan straff för oriktig uppgift till ledning för taxering infördes i svensk rätt straffet har stått i relation till det belopp som genom den oriktiga uppgiften undandras beskattning. Motiveringen härtill har varit att deklarationsbrotten i särskild grad karakteriseras av ett vinningssyfte och att det därför kan vara angeläget att samhället reagerar mot denna brottslighet på sådant sätt att den brottslige inte endast går miste om vinsten av sitt brott utan därutöver tillfogas en kännbar ekonomisk förlust. Liknande

synpunkter torde emellertid kunna läggas på andra brott, t. ex. narkotikalangning, utan att därför röster höjts för att införa någon speciell ekonomisk sanktion mot dessa brott. Även om skälen härför således inte i och för sig är särskilt övertygande, har dock inom skattestraffrätten ett system med särskilda ekonomiska sanktioner vunnit en så fast förankring i det allmänna rättsmedvetandet, att det måste betraktas som oklokt att gå ifrån ett dylikt system. Hovrätten anser därför, att systemet med särskild ekonomisk påföljd bör bibehållas inom skattestraffrätten. Det av utredningen föreslagna administrativa sanktionssystemet innebär, att denna princip bibehålls men att åläggandet av den ekonomiska sanktionen överflyttas från judiciella till administrativa myndigheter. Hovrätten har inte någon erinran mot att det ekonomiska sanktionssystemet i huvuddrag utformas på sätt utredningen föreslår. Visserligen kommer, framhåller hovrätten, härigenom vissa avgöranden, som kanske helst bort ankomma på allmän domstol, att överlämnas till skattemyndigheterna. Utan tvekan uppnås emellertid en enkel, snabb och praktisk handläggningsform. Vidare öppnas genom ett sådant system, såsom utredningen anfört, möjlighet att undanta bagatellartad skattebrottslighet och förseelser av ordningsmässig natur från handläggning av åklagare och domstolar utan att fördenskull en reaktion mot överträdelse av skattereglerna uteblir. Helt tillfredsställande finner hovrätten det emellertid inte vara att skattebrott som föranleder lagföring skall följas av påföljder, som åläggs i olika sammanhang. Att i vissa fall överföra fastställandet av skattetillägget till domstol torde å andra sidan medföra ett så svårlöst tekniskt problem, att hovrätten anser sig böra godta den angivna olägenheten. Riksåklagaren anser att en administrativ sanktionsform för mera bagatellartade fel är förenad med åtskilliga fördelar. Ett sådant förfarande blir med rätt utformning enkelt och snabbt och medför att rättsorganen befrias från att handlägga en mängd bagatellmål. Enligt utredningens förslag skall skatte- och avgiftstillägget tas ut efter enkla och schabloniserade regler. Uppsåt eller oaktsamhet i förhållande till den oriktiga uppgiften skall i princip inte behöva föreligga. Som utredningen framhåller kommer förslaget att därigenom medföra en avsevärd ökning av antalet reaktioner för oriktiga deklarationsuppgifter. Det har beräknats att det i ca 360 000 fall föreligger en objektivt oriktig uppgift avseende belopp över 100 kr. Dessa siffror sammanställda med att den föreslagna sanktionen skall gripa över ett vidsträckt område, innefattande skilda försummelser, ger anvisning om att den administrativa reaktionsformen kommer att träffa ett stort antal personer. Den torde därigenom få en väsentligt större preventiv effekt än det nuvarande straffsystemet för motsvarande fall. Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller att skatterna liksom de allmänna avgifterna har fått allt större betydelse såväl för det allmänna som för de enskilda medborgarna. Skatteundandragande åtgärder ökar naturligen med ökat skattetryck samtidigt som det framstår som alltmer angeläget att envar förmås att lojalt bära sin

del av skattebördan. Det är uppenbart att verkligt kraftfulla och effektiva åtgärder måste vidtas framför allt för att stävja kvalificerade skattebrott men även för att motverka förfaranden i allmänhet, som kan medföra risk för undandragande av skatt eller allmän avgift. Länsstyrelsen tillstyrker därför att utredningens förslag läggs till grund för lagstiftning.

Kommerskollegium säger sig dela utredningens uppfattning att det nuvarande påföljdssystemet ej ger möjligheter att på ett enkelt och enhetligt sätt beivra överträdelser. Det synes kollegium riktigt att de allmänna domstolarna avlastas de enklare målen och att det judiciella förfarandet begränsas till de allvarligare brotten. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* menar att utredningen synes ha anfört bärande skäl till stöd för sitt förslag att inskränka det nuvarande judiciella förfarandet till att i fortsättningen tillgripas vid skattebrottslighet av allvarligare slag och att komplettera det judiciella förfarandet med sanktioner av typen skatte- eller avgiftstillägg.

1968 års brottmålsutredning ansluter sig till grundtanken i betänkandet att mindre skatte- och avgiftsöverträdelser bör avföras från det straffbara området och ej vidare ta de rättsvårdande myndigheternas resurser i anspråk. En sådan reform synes enligt brottmålsutredningen väl kunna förenas med införandet av ett system med skatte- och avgiftstillägg, som uttas i administrativ ordning vid överträdelser mot gällande regler för deklarations- och uppgiftslämnandet. Detta förutsätter dock att särskilda åtgärder vidtas för att öka den enskildes möjligheter att rätt kunna fullgöra sin deklarations- och uppgiftsskyldighet. Ökade insatser bör göras på den förebyggande sidan för att förhindra uppkomsten av felaktigheter på detta område.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län tillstyrker i princip förslaget om ett administrativt sanktionssystem, men menar att utredningens motivering inte är tillfredsställande. Enligt denna motivering framstår den föreslagna sanktionen som ett led i ett system där på administrativ väg utmäts en påföljd för brott. Detta ter sig stötande särskilt i de fall där det administrativa sanktionsförfarandet kommer till användning men åtal ogillas. Utredningen synes inte i tillräcklig grad ha uppmärksammat växelspelet mellan de båda formerna för repression mot skattefusk. Annorlunda hade det ställt sig om utredningen i stället för att låta praktiska synpunkter bli avgörande mera uttryckligt hade förklarat att skattetillägget ej avser vara en påföljd för brott och att detta gäller även de fall, som går till åtal. I utredningens värderingar saknas alltså motiv för att det administrativa sanktionssystemet skall tillåtas i vissa fall helt ersätta straffrättslig påföljd och i andra fall komma till användning vid sidan av sådan påföljd. Ett sådant motiv kan emellertid återfinnas i "Förslag till effektivare taxering" (SOU 1954: 24 s. 130).

Länsstyrelsen ansluter sig till vad 1950 års skattelagsakkunniga uttalat och anser därför ett administrativt system i princip kunna godtas om det uttagna beloppet framstår som en avgift för vållade kostnader. Härav föl-

jer, att det är viktigt att de skattskyldiga ej bibringas uppfattningen att fråga är om en form av straff eller någon slags skatt. Det uttagna beloppet bör därför ej kallas skattetillägg utan hellre förslagsvis taxeringsavgift (jämför indrivningsavgift).

En del verk och myndigheter intar en försiktigare hållning till förslaget i denna del. Till denna grupp hör bl. a. *kammarrätten* och *utredningen om definitiv källskatt*. Kammarrätten anknyter i sitt remissvar inledningsvis till utredningens påpekande, att man inte endast genom skärpningar av strafflagstiftningen kan komma till rätta med skattefusket, och anser att den grundläggande frågan i dag är en effektivare ordning i avseende på deklarationsgranskningen och arbetet i första instans. Det kan enligt domstolens mening visa sig betydligt mer angeläget att ta de lokala skattemyndigheterna i anspråk för dessa uppgifter än för ett administrativt sanktionssystem. Utredningens förslag sägs emellertid vara intresseväckande och väl förtjänta att övervägas mot bakgrunden av den gällande ordningen. Kammarrätten understryker att dess invändningar hänför sig till att sanktionssystemet säkerligen kommer att visa sig synnerligen tyngande i tillämpningen, särskilt för de lokala skattemyndigheterna, som i första hand bör engageras i taxeringskontrollen. Domstolen har dock ingalunda den uppfattningen att en effektiviserad kontrollapparat skulle onödiggöra straff eller andra sanktioner när någon lämnar oriktiga uppgifter eller nonchalerar givna ordningsföreskrifter. Frågan om det administrativa sanktionssystemet bör slutligt prövas framdeles mot bakgrunden av genomförda reformer på området för taxeringskontrollen.

Kammarrättens åsikt att en effektivare taxeringskontroll bör införas innan ändring av sanktionssystemet genomförs delas av andra remissinstanser, bl. a. *utredningen om definitiv källskatt* och *1968 års brottmålsutredning*.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län vitsordar att det finns behov av ett enklare administrativt förfarande, som ger möjlighet till en jämn och rättvis reaktion mot mera bagatellartade åtgärder eller underlåtna åtgärder, som innebär fara för att skatten eller avgiften undandras det allmänna. Länsstyrelsen föreslår emellertid att skattetillägg i enlighet med utredningens förslag skall införas endast på mervärdeskattens område. Vad avser taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt förordas däremot en upptaxeringsmetod som bygger på att taxeringarna skall höjas med vissa procentuella tillägg, uträknade på belopp som undanhållits.

Några statliga remissinstanser ställer sig helt avvisande till förslaget om skatte- och avgiftstillägg. Detta är fallet med *Svea hovrätt, hovrätten för Västra Sverige* samt *länsstyrelserna i Hallands* och *Västerbottens län*. Svea hovrätt anför att en reform är påkallad och finner att en administrativ sanktionsform som den föreslagna innefattar åtskilliga fördelar och bl. a. innebär ett enkelt och snabbt sätt att beivra den lindrigare skattebrotts-

ligheten. Hovrätten anser emellertid att fördelarna med systemet inte uppväger nackdelarna. Enligt förslaget skall tillägg i princip utgå så snart objektiva förutsättningar är för handen. Det kan ifrågasättas, menar hovrätten, om ett sådant i stort sett automatiskt verkande system är lämpligt för alla de gärningstyper som det här är fråga om. Ej heller synes den administrativa processen, som bygger på skriftlighet, vara lämpad för handläggning av mera tvetydiga påföljdsfrågor. För övrigt skulle enligt hovrättens mening åtskilligt av den med förslaget åsyftade enkelheten förloras vid en mer ingående och differentierad bedömning. Hovrätten anser att dessa anmärkningar inte utan vidare synes kunna avhjälpas inom ramen för det föreslagna systemet. Till det sagda kommer att i de fall då brottsligheten ej är ringa även straff enligt skattebrottslagen kan komma i fråga vid sidan av skatte- eller avgiftstillägg. Även i dessa fall ankommer uttagandet av tillägg på skattemyndigheterna medan frågan om straff enligt skattebrottslagen är en domstolsfråga. Hovrätten anser att man genom att på detta sätt splittra frågan om påföljden för ett och samma förfarande på skilda myndigheter skapar en avsevärd risk för motstridiga avgöranden. Denna risk är desto större som de administrativa organen skall bedöma gärningarna efter delvis andra grunder än de allmänna domstolarna. Det ifrågasätts om de praktiska fördelarna med förslaget är så betydande att de uppväger de nackdelar som från rättssäkerhetssynpunkt och av andra skäl är förenade med detta. I vart fall anser hovrätten att innan slutlig ställning tas till förslaget det bör närmare undersökas om inte åtskilliga av dessa fördelar kan vinnas på annat sätt. Att utan alltför tyngande former beivra skattebrottslighet av lindrigare art är, framhåller hovrätten, endast en del av det större problemet att finna smidiga handläggningsformer för enklare brott över huvud. Att så kan ske inom domstolsorganisationens ram visar — förutom systemet med strafföreläggande — reformerna om parkeringsbot och ordningsbot. Det förtjänar undersökas om inte även den enklare skattebrottsligheten kan behandlas i likartade former. Hovrätten säger sig åtminstone f. n. inte beredd att tillstyrka skatte- eller avgiftstillägg i den föreslagna formen.

Brister i det föreslagna administrativa systemet föreligger även enligt *hovrätten för Västra Sverige,* som avstyrker att förslaget i denna del läggs till grund för lagstiftning. De föreslagna reglerna är enligt hovrättens mening inte endast otillräckliga som garanti för den enskildes rättssäkerhet utan skulle, om de lagfästes, fastmer utgöra ett markant avsteg från vad som med hänsyn till rättssäkerheten ansetts självklart vid tidigare genomförda förenklingar av handläggningsformerna på det straffrättsliga området. Hovrätten anser att det naturliga remediet mot den otillräckliga reaktionen mot skattebrott i själva verket torde vara en ökning av resurserna hos de organ som har att handlägga ärenden om skattebrott och en översyn av deras arbetsformer.

Länsstyrelsen i Hallands län anser det inte vara en lycklig lösning att på

sätt som föreslagits belasta administrativa myndigheter och skattedomstolar, vilkas huvuduppgifter är av helt annan karaktär, med fastställande av sanktioner av denna art. Den eljest allmänt upprätthållna skiljelinjen mellan förvaltande och dömande verksamhet som regeringsformen bygger på kommer härigenom att genombrytas i allt fall i första och andra instans. Om denna skiljelinje skall upprätthållas är det nödvändigt att samtliga förseelser och brott mot skattelagstiftningen handläggs av rättsvårdande organ. Genom utvidgning av området för strafföreläggande synes de påtalade svårigheterna med en alltför hård belastning av domstolarna och åklagarorganisationen i väsentlig mån kunna undvikas. Sådana föreläggganden begagnas redan nu i stor utsträckning i vad avser förseelser mot ordningsföreskrifter av typen deklarationsförsummelse m. m. I fråga om de grövre brotten, som under alla förhållanden blir föremål för domstols prövning, synes eventuellt beräknande och fastställande av straffskatt inte medföra någon väsentlig ökad arbetsbörda för domstolen. Länsstyrelsen är med hänsyn härtill tveksam om vad utredningen anfört kan anses utgöra tillräckliga skäl att införa det föreslagna administrativa sanktionssystemet. Liknande synpunkter framförs av bl. a. *länsstyrelsen i Västerbottens län,* som menar att beskattning och straff skall hållas isär. Länsstyrelsen framhåller att man inte kommer ifrån problemet genom att kalla sanktioner för skattetillägg, och att skattemyndigheternas ställning kommer att försämras, om förslaget genomförs.

Utredningens förslag till skatte- och avgiftstillägg godtas i princip av även bl. a. följande icke-statliga remissinstanser, nämligen *LO, Föreningen Sveriges fögderichefer, Föreningen Sveriges länspolischefer, Föreningen Sveriges statsåklagare, Sveriges advokatsamfund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* och *TCO.* Vissa av dessa organisationer anser dock att förslaget bör kompletteras eller överarbetas.

LO uttalar att organisationen i princip delar utredningens överväganden beträffande riktlinjerna för en reform på skattestrafflagstiftningens område. Skattebrottslighet av allvarligare natur skall enligt LO naturligtvis beivras i domstolsväg under det att förseelser av lindrigare art lämpligen kan behandlas i administrativ ordning. Förslaget om skatte- och avgiftstillägg som sanktionsmedel för sistnämnda fall utgör därför en lämplig lösning. Denna sanktionsform bör även — i likhet med vad utredningen föreslår — komma till användning jämsides med straff för skattebrottslighet av normal och grov natur. Även om vissa befrielsegrunder införs — såsom frivillig rättelse och ringa försummelse — framstår emellertid enligt LO:s mening systemet som alltför stelt. Ett inte obetydligt antal förseelser som enligt gällande rätt alls inte drabbas av några sanktioner skulle nu komma att göra det. Visserligen torde en bättre efterlevnad av lagstiftningen på skatteområdet vara i högsta grad eftersträvansvärd, men en utvidgning av det sanktionsbelagda området i den omfattning förslaget leder till synes

knappast angelägen eller sakligt grundad. LO förordar därför att systemet med skattetillägg kompletteras med ett system med skriftlig varning, vilket skulle komma till användning i sådana fall där tillägg vore en för stark reaktion, men där förseelsen inte framstår som så ringa att åtgärd över huvud kan underlåtas.

TCO tillstyrker att utredningens förslag läggs till grund för lagstiftning. Även om det kan sägas vara ett behov att avlasta domstolarna enklare mål får detta inte leda till en alltför summarisk behandling. Prövningen av de olika omständigheter som kan medföra att t. ex. skattetillägg skall få eftergivas är en typisk domstolssak som bör behandlas i ett domstolsförfarande. F. n. tar mål i kammarrätten, som i normalfallet blir sista instans, åtskilliga år innan dom föreligger. TCO vill starkt betona vikten av att de mera bagatellartade brotten får en handläggningsform som innebär att de kan avgöras utan alltför stor tidsutdräkt.

Föreningen Sveriges statsåklagare uttalar att straffsanktion inte bör förekomma där det önskade resultatet lika väl eller bättre kan nås med andra sanktionsformer och finner det ställt utom allt tvivel, att en bättre efterlevnad av skattelagstiftningen bäst kan erhållas genom en kombination av administrativa och straffrättsliga sanktioner i huvudsaklig överensstämmelse med utredningens förslag. Genom den föreslagna anordningen, som föreningen anser tilltalande även från kostnadssynpunkt, uppnås en klarare åtskillnad än f. n. mellan allvarliga och mindre allvarliga överträdelser på skattelagstiftningens område.

Sveriges advokatsamfund tillstyrker det föreslagna administrativa systemet under uttrycklig förutsättning att förslaget kompletteras i vissa angivna hänseenden varigenom den enskildes rättssäkerhet bättre kan tillgodoses än enligt förslaget.

Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare, KF, SR och *SACO* har i mer eller mindre positiv anda uttalat sig om utredningens huvudprincip. Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare delar utredningens uppfattning att mindre allvarliga förseelser bör medföra en administrativ påföljd i stället för att leda till åtal. Vid dessa bedömningar utgår föreningen från att en lag om det administrativa förfarandet kommer att beslutas och att särskilda länsskattedomstolar inrättas. KF ställer sig i princip inte avvisande till förslaget. Förbundet ifrågasätter emellertid starkt, om ett sådant system som det föreslagna är möjligt att genomföra på ett tillfredsställande sätt med nuvarande organisation inom taxeringsväsendet. Förbundet anser därför att ett genomförande av förslaget bör anstå till dess nuvarande taxeringsorganisation fått en härför mer lämplig utformning. SACO framhåller att inom andra rättsområden under senaste tid vidtagits åtgärder i syfte att avlasta domstolarna och åklagarmyndigheterna från handläggning av bagatellbrott och menar att förslaget ligger väl i linje med denna utveckling. En given förutsättning för en övergång till ett admi-

nistrativt förfarande måste enligt SACO vara att rättssäkerheten inte eftersätts. SR anför liknande synpunkter angående skattesystemets utformning och framhåller, att administrativa sanktioner synes ägnade att avlasta oväsentliga uppgifter från rättsväsendet och ändå bli tillräckliga i avsedda fall. I själva smidigheten och snabbheten hos detta instrument kan dock ligga vissa riskmoment, som måste föranleda särskilda åtgärder för att öka rättssäkerheten för den skattskyldige. En ekonomisk sanktion mot en medborgare måste anses vara ett allvarligare steg än påföring av skatt.

Föreningen Sveriges polismästare är kritisk till förslaget, som enligt föreningens mening innebär påföljd för objektivt felaktiga uppgifter oavsett om den skattskyldige handlat av uppsåt, oaktsamhet eller ren okunnighet. Detta anser föreningen inte vara rimligt med hänsyn till gällande minst sagt inte lätta skattelagstiftning.

Skånes handelskammare framhåller att den inte motsätter sig ett modifierat sanktionssystem med skattetillägg efter norskt mönster under förutsättning att tillfredsställande garantier för rättssäkerhetens iakttagande uttryckligen stadgas. Såsom sådana garantier synes kunna övervägas att sanktionsförfarandet förläggs till prövningsnämnden i stället för till lokala skattemyndigheten, att det i allt fall äger rum under sådana former som tillämpas vid en kontradiktorisk skatteprocess, att tilläggen må anpassas efter graden av vederbörandes skuld samt att tilläggsskatt inte utdöms vid ursäktligt misstag.

Såsom tidigare nämnts är näringslivets organisationer kritiska till förslaget. *Sveriges industriförbund* har i sitt yttrande, som åberopas av *SAF*, *Svenska bankföreningen*, *Sveriges allmänna exportförening*, *Sveriges grossistförbund* m. fl. organisationer inom näringslivet, framhållit att betänkandet har vissa principiella brister samtidigt som det i många hänseenden är uppenbart olämpligt utformat och inte i tillräcklig utsträckning tar hänsyn till förhållandena i det praktiska livet. Förbundet anför bl. a. att skattetillägg enligt förslaget skulle komma att utlas i en rad fall där i dag någon påföljd inte förekommer. Följden av utredningens förslag på detta område skulle bli att skattetillägg kommer att utgå såväl när straffrättsliga sanktioner kan förekomma som när någon grad av vårdslöshet över huvud taget inte kan läggas den försumlige till last. Förbundet menar att diskussionen hade vunnit på om utredningen skilt på olika typer av försccelser. Vissa av de fall där skattetillägg skall utgå är rena ordningsförseelser. Så är fallet med för sent avgiven deklaration. Denna typ av försccelse bör inte sammanblandas med oriktigt lämnande av uppgifter o. d. Förbundet menar att ett liknande avgiftstillägg vid oriktig deklaration föreslogs av 1950 års skattelagssakkunniga i deras i det föregående nämnda betänkande. Detta tillägg skulle utgå utan prövning av den skattskyldiges större eller mindre skuld till den oriktiga deklarationen. Detta förslag avstyrktes av praktiskt taget alla remissinstanser. Förbundet framhåller att de skäl som åberopades

mot skattelagssakkunnigas förslag i allt väsentligt fortfarande gäller och inskränker sig till att i principiellt hänseende hänvisa till de remissyttranden, som redovisades i prop. 1955: 160 s. 168—178.

Sveriges lantbruksförbund och *RLF* hänvisar i yttrande till utlåtande av *Lantbrukets skattedelegation*. Delegationen anser att utredningen i betänkandet ingående analyserat de straffrättsliga sanktionerna under det att de administrativa sanktionerna inte ägnats motsvarande omsorg, trots att de sistnämnda berör det stora flertalet deklarations- och uppgiftsskyldiga. Framlagda förslag om skatte- och avgiftstillägg är så onyanserade och bristfälliga att de i nuvarande utformning inte kan läggas till grund för lagstiftning. Delegationen har därför den bestämda uppfattningen att utredningsförslaget inte bör föranleda lagstiftning vid detta års riksdag utan att reformen i stället föreläggs nästa års riksdag så att under mellantiden kompletterande utredning kan göras och följas av ett förnyat remissförfarande. Det väsentliga måste vara att rättssäkerhetskraven blir tillgodosedda.

Straffrättsliga påföljder

Det stora flertalet remissinstanser delar utredningens uppfattning att de straffrättsliga påföljderna i princip bör reserveras för mer allvarlig brottslighet. Denna inställning har också en del av de instanser, som är direkt avvisande eller tveksamma till det administrativa sanktionssystemet.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser dock att åtal och lagföring bör få något större omfattning än utredningen tänkt sig. De administrativa tilläggen har nämligen inte differentierats efter gärningsmannens subjektiva skuld och framstår dessutom som förhållandevis låga. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelsen i Kalmar län*, som menar att utredningen i stort sett underskattat betydelsen av sådana skattebrott som avser inkomst av tjänst. Eftersom tillägget endast uppgår till ca en fjärdedel av nuvarande bötesstraff bör även måttliga undanhållna belopp, 1 000—2 000 kr., medföra åtal och lagföring om verkligt grov vårdslöshet eller sannolikt uppsåt föreligger.

Bland de remissinstanser som motsätter sig införandet av ett administrativt sanktionssystem finns några — *länsstyrelserna i Hallands, Västernorrlands* och *Västerbottens län, Föreningen auktoriserade revisorer* samt *Svenska företagares riksförbund* — som anser att den centrala skattestrafflagstiftningen också i framtiden bör omfatta både allvarligare och lindrigare brott i ungefär samma utsträckning som gäller enligt nuvarande SkSL. *Hovrätten för Västra Sverige* föreslår att den subjektiva brottsförutsättningen vid en reform av skattestraffrätten även skall omfatta s. k. enkel oaktsamhet.

Praktiskt taget alla de instanser som yttrar sig över förslaget till skattebrottslag delar utredningens mening att gärningsbeskrivningarna för de centrala skattebrotten bör omkonstrueras och straffen skärpas. Man har vi-

dare inget att erinra mot att lagen skall gälla skatter och avgifter i den omfattning som utredningen föreslår. Det riktas inte heller några egentliga anmärkningar mot den föreslagna uppdelningen av straffbestämmelserna mellan centrala skattebrott — dvs. brott som riktar sig mot myndigheternas taxerings- och fastställelsebeslut — och brott mot uppbördsverksamheten. Däremot har olika meningar framförts om gärningsbeskrivningarnas närmare utformning och om hur långt straffskärpningarna bör drivas.

Skatte- och avgiftstillägg

Utredningen

Utredningen uttalar att ett skatte- och avgiftstillägg i och för sig kan göras tillämpligt på hela skatte- och avgiftsområdet. Den ledande principen bör enligt utredningens mening vara att sanktionsformen får ett vidsträckt tillämpningsområde. Det bör emellertid föreligga ett praktiskt behov av en sådan sanktionsform på ett visst område för att den skall införas där.

Utredningen konstaterar att behovet av skatte- och avgiftstillägg främst föreligger inom de delar av skatte- och avgiftsområdet, där antalet skattskyldiga eller avgiftspliktiga är mycket stort och kontrollintensiteten låg samt uppgiftsskyldigheten omfattande. Detta är i första hand fallet beträffande inkomstskatt och förmögenhetsskatt liksom för arbetsgivaravgifterna till socialförsäkringens finansiering. Likartade förhållanden kan enligt utredningen också sägas ha gällt den förutvarande allmänna varuskatten och kan helt säkert antas vara fallet beträffande mervärdeskatten. Även inom kontrollstyrelsens verksamhetsområde föreligger enligt utredningens mening i viss utsträckning behov av denna administrativa sanktionsform. Vad gäller exempelvis arvs- och gåvoskatteförordningen, stämpelskatteförordningen och vissa författningar av mera begränsat tillämpningsområde finner däremot utredningen behovet av ett skatte- och avgiftstillägg vara mindre påtagligt.

Utredningen anser att regler om skattetillägg bör gälla på inkomst- och förmögenhetsskatteområdet, på mervärdeskatteområdet och på punktskatteområdet samt avgiftstillägg på området för arbetsgivaravgifter. Utredningen framhåller att det på grund av föreliggande skiljaktigheter de olika beskattningsområdena emellan inte är lämpligt och knappast ens möjligt att reglera skatte- och avgiftstillägget i en enda författning. Bestämmelser i ämnet måste därför utformas för vart och ett av de angivna områdena.

Utredningen framhåller att schablonartade och lättillämpade regler om skatte- eller avgiftstillägg kommer att medföra att antalet reaktioner i fråga om försummelser från de skattskyldigas med fleras sida kommer att öka, vilket även är avsikten. Detta kommer emellertid att medföra påfrest-

ningar på skatteadministrationen m. m., som måste mötas med investeringar i personal och kontorsteknisk utrustning. Delvis torde dessa problem enligt utredningen kunna lösas med hjälp av ADB-system men det betonas även att de personalbesparingar som detta system kan medföra inte får överskattas.

Skattetillägg enligt TF

Oriktigt meddelande. Syftet med skattetillägget på den direkta skattens område är enligt utredningen att genom ett ekonomiskt tryck förmå de skattskyldiga att fullgöra föreskriven uppgiftsskyldighet. Tillägget bör därför utgå när oriktiga eller bristfälliga uppgifter konstaterats eller uppgifter för taxering avgetts för sent eller helt underlåtits. Bestämmelser om skattetillägg vid oriktiga uppgifter kan enligt utredningen lämpligen byggas upp med eftertaxeringsrekvisiten som förebild, givetvis dock utan att bevisbörderegeln vid sådan taxering blir tillämplig. De objektiva förutsättningarna för tillägg bör således vara, att det skall föreligga en oriktig uppgift av den skattskyldige, att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats av den skattskyldige själv i deklaration eller eljest i upplysning avgiven till ledning för taxering samt att den skattskyldige eller maken skulle ha undgått taxering eller skulle ha åsatts för låg taxering om den oriktiga uppgiften hade följts.

Den första förutsättningen för skattetillägg är sålunda att den skattskyldige inte behörigen fullgjort sin uppgiftsplikt. Utredningen framhåller att ett oriktigt fullgörande av uppgiftsplikten inte enbart består i lämnande av positivt oriktig uppgift utan även i förtigande av sakuppgift. Det bör således vara fråga om en oriktig eller utebliven information om ett faktiskt förhållande av betydelse för fastställande av en riktig taxering.

Oriktig sakuppgift i här avsedd bemärkelse måste strängt hållas isär från oriktigt yrkande, som självfallet inte skall medföra skattetillägg. Utredningen understryker att det i vissa fall kan vara svårt att avgöra om en oriktig uppgift i här avsedd bemärkelse eller ett yrkande föreligger. Det framhålls emellertid att beskattningsmyndigheterna har att ta ställning till sådana frågor även vid avgörande om eftertaxeringsgrund föreligger. Utredningen anser det vara en betydelsefull fördel med det nya institutet att de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildat sig beträffande eftertaxeringsinstitutet kan utgöra vägledning när det gäller att ta ställning till om det föreligger en oriktig uppgift eller ett yrkande.

Villkoret att den skattskyldige själv i deklaration eller eljest i upplysning avgiven till ledning för taxering skall ha lämnat den oriktiga uppgiften, framhåller utredningen vidare, överensstämmer nämligen med vad som gäller beträffande eftertaxering. För t. ex. ett bolag eller annan juridisk person innebär detta att skattetillägget åsätts och — i förekommande fall — uttas av den juridiska personen.

Det praktiskt viktigaste fallet, påpekar utredningen, torde vara det när

oriktig uppgift har lämnats i deklaration eller i bilaga till denna. Också oriktiga uppgifter i andra handlingar eller i särskilda upplysningar som den skattskyldige lämnat till ledning för taxering skall emellertid enligt förslaget föranleda åsättande av skattetillägg vare sig uppgifterna lämnats muntligen eller skriftligen, efter anmaning eller utan att sådan föregått.

Slutligen framhåller utredningen att det — i överensstämmelse med vad som gäller i fråga om eftertaxering — skall föreligga orsakssammanhang mellan den oriktiga uppgiften och taxeringen på så sätt, att taxeringen skulle ha blivit för låg — för den skattskyldige själv eller för någon med vilken den skattskyldige skall samtaxeras — om den oriktiga uppgiften godtagits. Den närmare innebörden härav illustreras med några exempel.

Om en skattskyldig i sin deklaration redovisat en villafastighet enligt beskattningsreglerna för flerfamiljsfastighet och därvid upptagit hyresintäkterna till för lågt belopp skall han enligt förslaget inte åsättas tillägg för denna oriktiga uppgift. Det är här fråga om en fastighet som skall redovisas enligt den s. k. schablonmetoden och den oriktiga uppgiften har ingen betydelse för taxeringen eftersom hyresintäkterna i detta fall inte är skattepliktig inkomst.

Vidare nämns det fallet, att en gift skattskyldig i förvärvskällan kapital redovisar ränteintäkter efter avdrag för kostnader med 350 kr. i stället för rätteligen 750 kr. Med hänsyn till att det extra avdraget i förvärvskällan kapital utgör högst 800 kr. påverkar den felaktiga uppgiften inte taxeringsresultatet och skattetillägg skall därför inte utgå. Detta blir däremot enligt förslaget fallet om ränteintäkten efter avdrag för kostnader i stället rätteligen uppgått till 2 000 kr. Skattetillägg skall då i princip åsättas, dock endast för det belopp som påverkat taxeringen, alltså (2 000—800 =) 1 200 kr. En konsekvens av nu berörda princip är den, att det belopp, som kunde ha undandragits taxering om den oriktiga uppgiften godtagits aldrig kan vara större än den beskattningsbara inkomsten resp. förmögenheten.

Försummelse att avge deklaration. Utredningen anser, att det nuvarande bötesstraffet, högst 300 kr., för försummelse att avge självdeklaration visat sig vara ett otillräckligt medel för att ge eftertryck åt deklarationsskyldigheten. Det framhålls att inte heller vitesinstitutet, bl. a. av praktiska skäl, kunnat fullgöra en sådan funktion och att det år efter år skett en fortlöpande ökning av antalet skattskyldiga som helt underlåter att fullgöra sin deklarationsskyldighet eller avger deklaration för sent.

Utredningen föreslår därför att skattetillägg skall utgå såväl vid underlåtenhet att deklarera som vid försummelse att i rätt tid avge deklaration. Den taxering som åsätts den skattskyldige bör därvid utgöra underlag för fastställandet av skattetillägg. Härigenom tillskapas enligt utredningens mening ett påtryckningsmedel som är betydligt effektivare än det nuvarande bötesstraffet för underlåtenhet att fullgöra deklarationsplikten.

Skattetilläggens storlek m. m. Utredningen föreslår, att skattetilläggen utformas med hänsyn till progressiviteten i beskattningen. Tilläggens storlek bör således ställas i viss relation till den skattelättnad, som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört för den skattskyldige om felaktigheten inte hade upptäckts.

En från många synpunkter enkel metod är att utta en bestämd procent av den skatt, som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften följts. En sådan lösning har utredningen funnit lämplig på vissa områden där institutet ansetts böra införas. Såvitt avser inkomst- och förmögenhetsskatten skulle emellertid detta medföra, att den beslutande myndigheten måste vänta med påföring av skattetillägg till dess debiteringen av den slutliga skatten blir klar vid slutet av taxeringsåret. Arbetet hos beslutsmyndigheten skulle då i stor utsträckning komma att bli förlagt till året efter taxeringsåret och avslutas först långt in på detta. Utredningen anser det vara angeläget att beslut om tillägg fattas i nära anslutning till taxeringen och debiteringen och att sådant beslut om möjligt tillställs de skattskyldiga innan ny deklaration skall upprättas. En inte oväsentlig nackdel med att anknyta skattetillägget direkt till skatten är enligt utredningen att besvärsinstanserna i så fall inte direkt skulle kunna ange skattetilläggets storlek i sina beslut om ändring av tillägget.

Med hänsyn till dessa förhållanden föreslår utredningen att skattetillägget vid oriktig uppgift bör utgå efter en med hänsyn till progressiviteten bestämd procentsats av det ej upptagna beloppet till den del detta påverkat eller kunde ha påverkat taxeringen. Vad nu sagts om skattetillägg vid oriktig uppgift bör enligt utredningen gälla även i fall taxeringen bestämts skönsmässigt på grund av att deklarationen är så bristfällig att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxeringen.

Tillägget vid oriktig uppgift skall beräknas med ledning av den felaktiga uppgiftens belopp. Vid skönstaxering skall den oriktiga uppgiften anses utgöra skillnaden mellan den fastställda beskattningsbara inkomsten och de eventuella uppgifter, som den skattskyldige lämnat till taxeringsnämnden i deklaration eller på annat sätt.

Tillägget skall beräknas särskilt för statlig inkomstskatt, för kommunal inkomstskatt och för statlig förmögenhetsskatt. Det föreslås utgå med viss procent av det belopp som skulle ha undandragits genom det oriktiga meddelandet. Då tillägget bör stå i viss relation till den skattelättnad, som det oriktiga meddelandet skulle ha medfört för den skattskyldige om felaktigheten inte upptäckts, har utredningen föreslagit olika procentsatser i de fall där skatteskalan är progressiv. Procentsatsen vid den statliga inkomstbeskattningen föreslås sålunda variera för fysiska personer och dödsbon från 3 till 20 % beroende på den beskattningsbara inkomstens storlek medan procentsatsen vid den kommunala beskattningen föreslås till 5 %. Samma reaktion föreslås för de fall då deklaration inte lämnas trots anmaning.

Vid försummelse att avge deklaration inom föreskriven tid skall tillägget beräknas på grundval av den beskattningsbara inkomsten eller förmögenheten och utgå med en fast procentsats. Härigenom åstadkommes en reaktion som i viss mån är differentierad med hänsyn till den skattskyldiges skatteförmåga. Underlåter skattskyldig att över huvud avge deklaration till taxeringsnämnden bör enligt utredningens förslag reaktionen i vissa fall bli kraftigare, nämligen om den skattskyldige anmanats att lämna deklaration men underlåtit detta.

Tillägg vid försummelse att inom föreskriven tid avlämna deklaration eller att avlämna behörigen undertecknad deklaration skall enligt förslaget beräknas på grundval av den högsta beskattningsbara inkomst, som fastställs för den skattskyldige vid taxering för inkomstskatt i kommunen, resp. den del av den beskattningsbara förmögenheten, som överstiger skattefritt belopp. Tillägget föreslås i dessa fall utgå med 1 % resp. 0,3 % av nämnda belopp. Har taxering påförts trots att deklaration inte avgetts efter anmaning, skall dessutom tillägg påföras enligt vad som ovan sägs beträffande oriktig uppgift.

Befrielsegrunder. Som framgått av det föregående anser utredningen att skattetillägg bör utgå generellt, då en objektivt oriktig uppgift lämnats eller en uppgiftsskyldighet försummats. Utredningen framhåller emellertid att det av olika anledningar — bl. a. med hänsyn till skattesystemets komplicerade natur — är nödvändigt att denna regel nyanseras genom möjlighet att åberopa vissa befrielsegrunder. Sålunda föreslås att befrielse från skattetillägg skall medges när särskilda omständigheter föreligger, t. ex. frivillig rättelse, ringa fall av försummelse samt om det i övrigt får anses uppenbart obilligt att påföra skattetillägg.

Beslutande myndighet. När det gäller val av den myndighet, som i första hand skall besluta om skattetillägg, framhåller utredningen att de myndigheter inom den nuvarande organisationens ram som skulle kunna komma i fråga är taxeringsnämnd, länsstyrelse eller lokal skattemyndighet.

Vad först beträffar taxeringsnämnden finner utredningen att många skäl talar för att nämnden jämsides med beslut om taxering även bör besluta om skattetillägg. Nämnden och särskilt dess ordförande bör bäst känna till alla omständigheter, som föranlett nämndens beslut i taxeringsfrågan. Nämnden skulle därför kunna direkt fatta beslut om tillägg i samband med beslutet om taxeringen. Den skattskyldige skulle då i samband med ifrågasatt avvikelse från deklaration även få del av ifrågasatt åsättande av tillägg. Ett sådant förfarande skulle enligt utredningen innebära den från praktisk synpunkt bästa lösningen. Den skattskyldige skulle på ett tidigt stadium informeras om det skattetillägg som fel och brister i avgiven deklaration eller underlåtenhet att avge deklaration i behörig ordning har föranlett.

Enligt utredningen kan emellertid flera omständigheter anföras mot en dylik lösning. Redan den korta tid som står nämnderna till förfogande för taxeringsarbetets bedrivande anses vara en faktor som starkt talar emot en ordning, som innebär ytterligare arbetsuppgifter, kanske till men för själva taxeringsarbetet. Även principiella skäl anförs mot den diskuterade lösningen.

Det synes nämligen utredningen värdefullt om taxeringsnämndens karaktär av enbart beskattningsnämnd kan upprätthållas gentemot allmänheten. Erfarenheterna med nuvarande ordning, enligt vilken det åligger taxeringsnämndens ordförande att till förste taxeringsintendenten anmäla misstänkta fall av brott enligt SkSL, utvisar otvetydigt en mycket ojämn anmälningsfrekvens, som måste tillskrivas den olika bedömningsgrund som ordförandena tillämpar. Utredningen anser det inte vara acceptabelt om en liknande ojämnhet i tillämpningen skulle vidlåda det nya sanktionssystemet.

Utredningen anser att vissa skäl talar för att uppgiften att besluta om skattetillägg bör anförtros länsstyrelsen. Därigenom skulle enligt utredningen vinnas den största möjliga garantin för en enhetlig tillämpning av bestämmelser om skattetillägg, då där finns tillgång till personal med mångårig skatterättslig erfarenhet, för vilken tillämpningen av bestämmelserna i regel inte torde medföra några större problem. Många nackdelar av praktisk art är emellertid enligt utredningens mening förenade med en sådan ordning.

Redan det stora antal ärenden som varje länsstyrelse skulle få att handlägga inger farhågor för att förfarandet skulle bli tungrott och kräva en utbyggnad av administrationen. Länen skulle i medeltal komma att få mer än 5 000 skattetilläggsärenden. Det erinras om att deklarationerna normalt förvaras hos lokal skattemyndighet efter taxeringsarbetets avslutande i första instans. I de fall deklaration erfordras för handläggning av besvär eller för speciell undersökning på taxeringssektionen hos länsstyrelsen rekvireras deklarationen från lokal skattemyndighet av prövningsnämndens kansli resp. taxeringssektionen. Om länsstyrelsen ålades uppgiften att besluta om tillägg såsom första instans i samtliga ärenden, skulle länsstyrelsen behöva ha tillgång till samtliga deklarationer taxeringsdistriktsvis. Under tiden fram till den 1 oktober behöver dock lokal skattemyndighet i största möjliga utsträckning ha deklarationsmaterialet tillgängligt för att fullgöra bestyret med påförande av pensionsgrundande inkomst. Utredningen understryker att en besvärande konkurrens om deklarationsmaterialet därför kan beräknas uppkomma under större delen av den tid då flertalet frågor om skattetillägg bör prövas.

Om den lokala skattemyndigheten blir den i första hand beslutande myndigheten i flertalet skattetilläggsärenden kan det antas att några svårigheter med hänsyn till behovet av tillgång till deklarationsmaterialet inte behöver

uppkomma. Lokal skattemyndighet har nämligen tillgång till deklarationsmaterialet, sedan taxeringsnämnden på våren och försommaren lämnat ifrån sig detta, med undantag av aktiebolagens och föreningarnas deklarationer, som finns på länsstyrelsen.

Utredningen bedömer situationen så att lokal skattemyndighet i övervägande antalet fall torde kunna fatta beslut om skattetillägg så tidigt, att debiteringen kan ske på skattsedeln för slutlig skatt. Det understryks att det är mycket angeläget att så sker såväl från arbetssynpunkt som med hänsyn till uppbörden av tillägg. Det pekas vidare på den fördel som består i att lokal skattemyndighet regelmässigt har god kontakt med taxeringsfunktionärerna i fögderiet och därigenom under hand lätt kan erhålla kompletterande uppgifter till ledning för sin bedömning. Någon väsentlig skillnad vad beträffar likformigheten i fråga om påföring av skattetillägg mellan handläggning hos lokal skattemyndighet och handläggning hos länsstyrelse torde enligt utredningens mening inte behöva befaras.

Utredningen sammanfattar sitt ställningstagande så, att valet av myndighet i första hand synes böra stå mellan lokal skattemyndighet och taxeringsnämnd. Med hänsyn till bl. a. den utformning som taxeringsnämndsarbetet f. n. har och den otvivelaktiga risk som föreligger för en mindre tillfredsställande tillämpning av bestämmelserna om nämnderna skulle åläggas uppgiften med skattetilllägget, har utredningen stannat för den lösningen att de lokala skattemyndigheterna som första instans bör fatta beslut om skattetillägg i anledning av taxeringsnämndens beslut om taxering. Det föreslås emellertid att det bör finnas möjlighet för lokal skattemyndighet att i vissa fall, exempelvis då besvär anförts över en taxering, överlämna avgörandet till prövningsnämnd. Sistnämnda myndighet anses vidare alltid böra vara första instans beträffande skattetillägg vid eftertaxering. Utredningen framhåller att genom ett sådant arrangemang de olika myndigheternas speciella kunskaper torde kunna utnyttjas och en praktisk och ändamålsenlig lösning kunna erhållas i stort sett inom ramen för den nu befintliga organisationen.

Beslut och delgivning m. m. Arbetet med skattetillägg hos lokal skattemyndighet bör enligt utredningen kunna vara avslutat så tidigt att beslut i regel kan tillställas de skattskyldiga genom debetsedeln på slutlig skatt. De skattskyldiga skall kunna räkna med att frågan om skattetillägg på grund av tidigare års taxering i normalfallet skall vara prövad innan den nya deklarationen upprättas och avges. Detta anser utredningen vara väsentligt och framhåller att tillägget då även skulle fungera som en varning.

Det bör vidare enligt förslaget åligga taxeringsintendenten att i ärenden som överlämnats till prövningsnämnden verkställa den utredning som behövs för en bedömning av fråga om skattetillägg samt att hos nämnden

framställa yrkande om åsättande av tillägg. Detsamma gäller vid eftertaxering där prövningsnämnden är första instans även i beskattningsfrågan.

För att kravet på rättssäkerhet skall tillgodoses bör den skattskyldige i likhet med vad som gäller vid taxering regelmässigt beredas tillfälle att avge yttrande innan beslut om skattetillägg fattas. Detta kommunikationsförfarande, framhåller utredningen, kommer i viss mening att ersätta nuvarande ordning, där förundersökning sker i samtliga fall då misstanke om brott enligt SkSL eller förseelse mot TF föreligger. Vid förundersökning enligt nuvarande ordning visar sig inte sällan att anledning till åtal inte föreligger. Skälen härför växlar. Ofta förekommer att åtalsanmälningar avskrivs sedan det konstaterats att den skattskyldige på grund av sjukdom inte kunnat fullgöra sin deklarationsskyldighet eller att sjukdomen utgör en förklaring till att uppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett undermåligt sätt. Utredningen anser att man bör kunna räkna med att dylika fall skall kunna avskiljas efter lokal skattemyndighets kommunikation.

Det kan inte förnekas att kommunikationsförfarandet medför ett betydande arbete för lokal skattemyndighet. Inom utredningen har därför diskuterats om inte redan i taxeringsnämndens beslut bör kunna anges att den skattskyldige riskerar skattetillägg med anledning av nämndens beslut beträffande hans taxering. Den skattskyldige skulle då samtidigt underrättas om sin rätt att till lokal skattemyndighet inkomma med förklaring inom viss tid.

En dylik ordning anser utredningen emellertid inger betänkligheter av flera skäl och anför att det inte kan anses lämpligt att de skattskyldiga under längre tid hålls i ovisshet om den sanktion som deras sätt att fullgöra eller underlåta att fullgöra deklarationsskyldigheten kan medföra. Tillägget kan väntas ej sällan uppgå till relativt höga belopp. Det kan befaras att de skattskyldiga inte förmår hålla isär de olika momenten. Besvär över taxeringsnämndens beslut om taxeringen kan komma att tolkas som erinran mot att skattetillägg aktualiserats och vice versa. En dylik ovisshet beträffande karaktären av till myndigheterna ingivna skrivelser skulle vara olycklig.

Utredningen har därför ansett att ett kommunikationsförfarande genom lokal skattemyndighets försorg inte kan undvaras.

Besvärsrätt m. m. Utredningen föreslår, att besvär över beslut om skattetillägg bör få anföras i samma ordning som gäller för besvär över taxering. Sålunda bör även reglerna i 99—104 §§ TF om besvär i särskild ordning gälla i tillämpliga delar. Att lokal skattemyndighet är första instans i fråga om skattetillägg medför emellertid att särskilda regler måste införas för besvär över skattetillägg på grund av sistnämnda myndighets beslut.

Taxeringsintendent skall vidare enligt förslaget ha samma möjlighet att framställa yrkande om påföring av tillägg hos prövningsnämnd som han

har beträffande taxering. Detta bör gälla såväl då skattetilläggsfrågan prövats av lokal skattemyndighet som när detta inte har skett. Givetvis bör taxeringsintendent även kunna yrka skattetillägg i samband med yrkande om eftertaxering.

Det för taxering gällande besvärsförfarandet innebär bl. a. att frågan om skattetillägg kan bli föremål för prövning i kammarrätten och i sista hand i regeringsrätten. Utredningen antar att frågan om skattetillägg i regel blir föremål för gemensam handläggning med själva taxeringsfrågan i kammarrätten om denna överklagats dit. Besvär över kammarrättens utslag om skattetillägg föreslås kunna komma under regeringsrättens prövning endast efter meddelad prejudikatsdispens om taxeringsmålet inte får överklagas dit. Utredningen föreslår slutligen att det bör åligga prövningsnämnden, kammarrätten och regeringsrätten att under vissa omständigheter självmant rätta påfört skattetillägg.

Debitering m. m. Skattetillägg skall enligt förslaget helt tillfalla statsverket. Utredningen beräknar att de belopp som genom skattetillägg kommer att inflyta till det allmänna blir av en storlek som mer än väl täcker kostnaderna för den ökade administration som kan bli följden av systemet.

Skattetillägg enligt MF

Förslaget om skattetillägg i MF överensstämmer i stort med föreslagna bestämmelser i TF. Det föreligger dock vissa principiella skillnader.

För det första föreslås att tillägget beräknas på grundval av det skattebelopp, som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller kunde ha undandragits. Beräkningen av tillägget skall sålunda inte ske på grundval av skatteunderlagets storlek utan direkt med ledning av skatten.

Procentsatsen har inte varierats efter någon progressiv skala. Det har i stället föreslagits att tillägget vid oriktig uppgift alltid skall utgå med 20 % av skatten på det oriktiga meddelandet. Vid underlåtenhet att avge deklaration föreslås att tillägget skall utgå med likaledes 20 % men beräknat på hela skattebeloppet för redovisningsperioden. Inlämnas deklaration inom ett år efter föreskriven tid, skall tillägget i sistnämnda fall emellertid sänkas till 2 % av den fastställda skatten. I dessa underlåtenhetsfall har tillägget maximerats till 5 000 kr. för varje redovisningsperiod.

Slutligen föreslås att beskattningsmyndigheten, mervärdeskattekontoret, i första hand även skall handlägga frågan om skattetillägg.

Skattetillägg enligt FF och avgiftstillägg enligt AVGF

Förfarandet beträffande tillägg enligt FF och AVGF föreslås få i stort sett samma utformning som förfarandena rörande skattetillägg enligt MF.

Förslaget om tillägg i dessa författningar överensstämmer i huvudsak

med förslaget beträffande MF. Vissa smärre avvikelser föreligger som är betingade av de speciella arbetsrutinerna hos kontrollstyrelsen resp. Rfv vilka myndigheter enligt förslaget skall besluta om tillägget var och en på sitt område.

Remissyttrandena

Utredningens förslag att skattetillägg bör införas för inkomst- och förmögenhetsskatt, mervärdeskatt och på punktskatteområdet samt avgiftstillägg på området för arbetsgivaravgifter dock inte för skatt av ifrågavarande slag som uppbärs av tullverket har direkt berörts av några remissinstanser. *Hovrätten för Övre Norrland* finner gränsdragningen väl avvägd. *Generaltullstyrelsen* anknyter i sitt yttrande till utredningens ståndpunkt, att behovet av skatte- och avgiftstillägg främst föreligger inom de delar av skatte- och avgiftsområdet, där antalet skatt- eller avgiftsskyldiga är mycket stort och kontrollintensiteten låg samt uppgiftsskyldigheten omfattande. Styrelsen menar, att denna beskrivning tämligen väl passar in på tullverkets verksamhet beträffande debitering och uppbörd av tull samt vissa andra skatter och avgifter och att det utan tvivel i många fall torde föreligga behov av någon form av ekonomisk sanktion vid lämnande av bristfälliga uppgifter i samband med tullbehandling. Införandet på detta verksamhetsområde av ett dylikt tillägg skulle säkerligen i viss utsträckning minska antalet felaktigheter på grund av oaktsamhet. För att nå viss överensstämmelse med de föreslagna förfarandereglerna vid inhemsk beskattning kan enligt styrelsen ifrågasättas om inte ett administrativt sanktionsförfarande med någon form av skattetillägg borde införas även på tullverkets verksamhetsområde. Styrelsen förutsätter emellertid att denna fråga kommer att behandlas i tullagstiftningskommittén och framför därför inte något yrkande i detta sammanhang. *Kontrollstyrelsen* framhåller att utredningens förslag på punktskatteområdet innebär, att skattetillägg kommer i fråga endast beträffande skatt på vilken FF är eller blir tillämplig, således samtliga av styrelsen nu administrerade skatter utom lotterivinstskatten, de s. k. fettavgifterna samt skatterna på vin och sprit. Styrelsen förklarar sig inte ha något att invända mot denna avgränsning av tillämpningsområdet. *Kammarkollegiet* instämmer i utredningens uppfattning att systemet med skattetillägg inte kan anses påkallat för arvs- och gåvoskattens del. *Bankinspektionen* intar såvitt avser fondstämpel vid köp och byte av fondpapper liknande ståndpunkt och anser sålunda att skäl inte föreligger för införande av administrativt tillägg vid försummelser på nämnda område. *Rfv* framhåller, att den risk för skatteundandragande åtgärder som enligt utredningens påpekanden föreligger vid en beskattning på en genomsnittligt hög nivå grundad på den skattskyldiges egna uppgifter, kan antas ha en viss motsvarighet i fråga om arbetsgivaravgifterna till socialförsäkringen. För ett sådant antagande talar

den omständigheten att Rfv:s avgiftsrevision under åren 1961—1969 tillfört verket ytterligare slutliga arbetsgivaravgifter med drygt 23 milj. kr., trots att verket under nämnda år endast disponerat fyra à fem revisorer.

Några remissinstanser förordar att utredningens förslag endast delvis genomförs. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län,* som beträffande inkomst- och förmögenhetsbeskattningen föreslagit ett system med upptaxering i stället för skattetillägg, anser sig kunna godta utredningens förslag såvitt avser mervärdeskatten. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* har förklarat sig inte kunna biträda förslaget om ett administrativt sanktionsförfarande för oriktig uppgift i deklaration men ställer sig inte avvisande till tanken att införa någon form av tillägg vid försummelse att avge deklaration. Såsom utredningen anfört, framhåller länsstyrelsen, har det visat sig, att det nuvarande bötesstraffet för försummelse att avge självdeklaration inte är tillräckligt för att ge eftertryck åt deklarationsskyldigheten. Förseelser av denna art är vida mindre komplicerade än de vanliga deklarationsbrotten. Mot att införa administrativt sanktionsförfarande beträffande dessa förseelser kan enligt länsstyrelsens mening inte resas invändningar av samma styrka som när det gäller sanktionen mot oriktig eller bristfällig uppgift i deklaration. *Skånes handelskammare,* som förordat ett modifierat administrativt sanktionssystem i viss mån efter norskt mönster, anser systemets tillämpning böra inskränkas till taxeringen för inkomst- eller förmögenhetsskatt och av arbetsgivaravgifter. Däremot synes systemet enligt handelskammarens mening mindre väl låta sig förena med mervärdeskatten, i fråga om vilken ingående och utgående skatt baseras på bokföringen. Skattetillägg torde på grund därav inte rimligen böra utdömas utan föregående bokföringsgranskning. Detsamma gäller punktskatterna. Den skattskyldige intar ofta en mellanställning och kan på grund av felaktig tolkning av bestämmelsen ha underlåtit att själv ta ut skatt av sina kunder, påpekar handelskammaren.

Utredningens uppfattning, att det varken är lämpligt eller ens möjligt att i en enda författning reglera skatte- och avgiftstillägget utan att bestämmelserna bör införas i resp. författningar, berörs av några remissinstanser. *Riksskattenämnden* och *CFU* delar denna uppfattning. Riksskattenämnden anser det emellertid vara en för svensk lagstiftning främmande teknik, att skattetilläggets storlek skall beräknas med ledning av särskilda bestämmelser placerade i en bilaga till TF. Nämnden anser sig dock inte vilja motsätta sig förslaget i denna del. CFU anför som eventuellt tänkbart alternativ att i stället för att placera bestämmelserna i TF, som utredningen föreslagit, inta dessa i UF.

De flesta remissinstanser, som i sina yttranden behandlat betänkandet i sin helhet, har berört skatte- och avgiftstilläggets administration. Remissinstanserna intar överlag den ståndpunkten att införandet av det administrativa systemet kommer att medföra påfrestningar på skatteadministratio-

nen. Alla synes vara överens om att detta kommer att kräva betydande personell förstärkning hos de myndigheter, som kommer att handlägga dessa frågor. Många anser att handläggning av tilläggsfrågorna blir en svår uppgift och att förstärkningen till största delen måste komma att bestå i en ökning av den kvalificerade personalen. Det sistnämnda sammanhänger intimt med frågan om vilken myndighet, som i första hand kommer att handlägga tilläggen. Remissinstansernas uppfattning om den organisatoriska sidan kommer därför att behandlas utförligare i ett senare avsnitt. Här skall endast tilläggas att ett av huvudskälen till den negativa inställning till det administrativa avgiftssystemet, som flera remissinstanser intagit, är att de administrativa myndigheterna inte anses ha en sådan uppbyggnad och erfarenhet att de med hänsyn till bl. a. rättssäkerhetskrav kan anförtros uppgiften.

Skattetillägg enligt TF

Skattetillägg på inkomst- och förmögenhetsskatteområdet skall enligt utredningens förslag utgå vid oriktigt meddelande, bristfälliga uppgifter, som föranlett skönstaxering, och deklarationsförsummelse.

Oriktigt meddelande. Flertalet av de remissinstanser, som tillstyrkt eller uttalat sig i positiv anda om förslaget till skatte- eller avgiftstillägg har varken haft något att invända eller framfört några principiella anmärkningar mot utredningens förslag, att tillägg bör komma i fråga då den skattskyldige lämnat oriktigt meddelande och detta föranlett eller, om det följts, skulle ha föranlett för låg taxering. Många av de remissinstanser, som intagit en försiktig eller negativ hållning, har däremot framfört mer eller mindre omfattande anmärkningar och invändningar mot utredningens förslag i denna del.

En central fråga har berörts av flera remissinstanser, bl. a. *kammarrätten, länsstyrelserna i Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Hallands* samt *Norrbottens län, KF, Svenska revisorsamfundet* och *Lantbrukets skattedelegation,* nämligen att bestämmelserna om skattetillägg vid oriktigt meddelande enligt utredningens mening lämpligen kan byggas upp med eftertaxeringsinstitutet som förebild, dock utan att bevisbörderegeln vid sådan taxering blir tillämplig.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län uttalar sig positivt om tilläggets uppbyggnad med eftertaxeringsinstitutet som förebild och anser ett sådant grepp lämpligt. Länsstyrelsen konstaterar att man härigenom vinner den fördelen, att sanktionen inte kommer att bli beroende av om den försumlige handlat uppsåtligt eller vårdslöst. Sanktionen skall enligt länsstyrelsens mening inträffa även när åtgärden — resp. underlåtenheten —

grundas på något kanske ganska ursäktligt misstag. Det är en klar fördel att man på detta sätt i en del bagatellfall kan så att säga avkriminalisera åtgärd och underlåtenhet som innebär fara för skattebortfall. Repressalier kommer till stånd inte därför att samhället önskar utdöma straff utan därför att man vill pressa fram en noggrannhet vid lämnandet av uppgifter.

Övriga nyss nämnda remissinstanser har emellertid ställt sig skeptiska till att eftertaxeringsinstitutet skall stå som förebild för utformningen av skattetillägg. *Kammarrätten* anser att uttalandet om skattetilläggets uppbyggnad är dunkelt. Om därmed menas att skattetillägg skall kunna utgå även om det inte är utrett att oriktigt meddelande lämnats, synes detta strida inte blott mot det förslag till författningstext som utredningen framlagt utan även mot vad som med skälig hänsyn till rättssäkerhetssynpunkter kan påfordras vid en reglering som den föreslagna. Kammarrätten anser vidare att utredningen endast helt kort berört innebörden av begreppet oriktigt meddelande vid eftertaxering och att en närmare belysning av detta är nödvändigt för att man skall kunna bedöma det framlagda förslaget. Domstolen utvecklar utförligt detta begrepp och konstaterar bl. a., att vad som i det enskilda fallet är oriktigt meddelande ytterst är beroende av den tolkning bestämmelserna i skatteförfattningarna har fått i rättspraxis och påvisar genom hänvisning till ett flertal utslag i skattemål i regeringsrätten, att eftertaxeringsgrunden "oriktigt meddelande" i många fall innebär svåra rättsliga avgöranden som ofta bedöms olika i skilda instanser. När det gäller de formella förutsättningarna för eftertaxering är delade meningar inte något ovanligt ens bland regeringsrättens ledamöter. Kammarrätten redovisar därefter olika exempel på eftertaxeringssituationer, där det skulle framstå såsom obilligt att ta ut skattetillägg. Kammarrätten menar att anknytningen av förutsättningarna för skattetillägg till begreppet oriktigt meddelande gör de föreslagna bestämmelserna i många situationer synnerligen svårtillämpade och i det enskilda fallet kan få obilliga konsekvenser. Det kan förutsättas att processer angående skattetillägg därför kommer att bli ofta förekommande ärenden. Domstolen ifrågasätter möjligheten att genom generella tillämpningsföreskrifter begränsa den föreslagna lagstiftningens faktiska tillämpningsområde. Slutligen anmärks, att utredningens förslag innebär att frågan om oriktigt meddelande kan anses föreligga eller ej i det enskilda fallet kan komma att mot bakgrunden av samma sakförhållanden prövas såväl administrativt som av allmän domstol. Det torde inte kunna uteslutas att de administrativa myndigheterna och domstolarna i vissa fall har en annan syn på begreppet oriktigt meddelande än de allmänna domstolarna. Det måste från rättssäkerhetssynpunkt te sig anmärkningsvärt, menar kammarrätten, om olika domstolar skulle fatta olika beslut i samma rättsfråga gällande samma skattskyldig.

Länsstyrelserna i Malmöhus, Hallands och *Norrbottens län, KF, Sveriges advokatsamfund, Svenska revisorsamfundet* och *Lantbrukets skattedelega-*

tion har även påtalat svårigheten att tillämpa begreppet oriktigt meddelande med ledning av de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildat sig beträffande eftertaxeringsinstitutet. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* anser, att andra och enklare grunder än de som gäller för eftertaxering bör vara förutsättningen för den administrativa påföljden, eftersom förslaget kommer att bereda svårigheter bl. a. vid gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande samt vid frågor om frivillig rättelse. *Länsstyrelsen i Hallands län* anför att skattetillägg enligt utredningens uttalande skall utgå efter enkla och schabloniserade regler för att lätt kunna tillämpas. Det är åtminstone på ett par punkter mycket tvivelaktigt om denna enkelhet uppnåtts. Utredningen har medgett att det kan vara svårt att skilja på oriktigt yrkande och oriktig uppgift men finner att beskattningsmyndigheterna vid eftertaxeringar har att träffa liknande avgöranden. Länsstyrelsen menar, att detta kan vara riktigt såvitt gäller prövningsnämnd och skattedomstolar. Den lokala skattemyndigheten, som i första hand mest kommer att syssla med skattetilläggen, saknar emellertid i regel erfarenhet av handläggning av eftertaxeringar. Det må i detta sammanhang påpekas att handläggningen av eftertaxeringar år 1956 överflyttades från taxeringsnämnderna till prövningsnämnderna bl. a. därför att de därmed förknippade avgörandena ansågs vara av för hög svårighetsgrad för att kunna upptas i första instans. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* finner att skönsmässiga värderingar i högre grad kommer att utmärka det nya sanktionssystemet än eftertaxeringsinstitutet. *Svenska revisorsamfundet* menar att praxis är mycket vacklande. Gränsen mellan oriktigt yrkande och oriktig uppgift är således ej klar. Ingen skall kunna straffas för framfört yrkande. Det har dock visat sig, att eftertaxering ej sällan skett såsom för oriktig uppgift, oaktat att man lika gott kunnat hävda motsatsen, dvs. att oriktigt yrkande förelegat. Om grunden oriktig uppgift skall behållas, uttalar samfundet, bör typfallet begränsas till vissa uppräknade fall.

Lantbrukets skattedelegation understryker svårigheten att tillämpa eftertaxeringsinstitutet mot bakgrunden av att nuvarande skattelagstiftning i sin utformning ofta är så oklar att gränsdragningsproblem ideligen uppkommer. Delegationen framför betänkligheter mot det föreslagna administrativa systemets utformning med hänsyn till att rättssäkerheten måste kunna tillgodoses och hänvisar till bl. a. svårigheten att i vissa fall skilja mellan oriktiga uppgifter och oriktigt yrkande. Delegationen anser sig kunna godta förslaget — skattetillägg vid oriktigt meddelande — endast om detta omarbetas så att det kommer att avse klart avgränsade fall, vilka närmare bör preciseras i den omarbetade bestämmelsen.

Även *Sveriges advokatsamfund* framhåller svårigheten vid anknytning till eftertaxeringsinstitutet och uttalar vidare att hänsyn måste tas till subjektiva rekvisit. Samfundet menar, att oriktiga uppgifter resp. utelämnade uppgifter i många fall är ursäktliga och att tillägg inte bör utdömas i sådana

fall. Samfundet föreslår därför att regeln bör utformas så att skattetillägg endast skall påföras när den skattskyldiges försummelse ej är ursäktlig.

Några remissinstanser, såsom *riksskattenämnden, Svea hovrätt, hovrätten för Västra Sverige, länsstyrelsen i Södermanlands län, Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare,* har anmärkt på utredningens förslag att skattetillägg för oriktigt meddelande skall utgå även när meddelandet lämnas muntligt. Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare framhåller sålunda att tillämpningssvårigheterna torde bli särskilt stora om muntliga oriktiga uppgifter skall föranleda skattetillägg. Den som uttalar sig muntligen är ofta mindre noggrann och möjligheterna till missförstånd är mycket stora. Det måste ofta vara omöjligt att objektivt konstatera vilken uppgift som lämnats. De muntliga uppgifter som lämnas inför domstol under straffansvar upptas antingen fonografiskt eller genom anteckningar. I senare fallet skall uppgiftslämnaren få tillfälle att kontrollera att utsagan är rätt antecknad. Någon motsvarighet härtill finns inte inom skatteprocessen. Med hänsyn till de stora riskerna att muntliga uppgifter missförstås och anteckningar om dessa missuppfattas är muntliga uppgifter i allmänhet mindre väl lämpade att läggas till grund för beslut om skattetillägg. Osäkerheten måste enligt föreningens uppfattning leda till att man får godta den skattskyldiges påstående, att en muntlig uppgift har missuppfattats, om annat inte bevisas. Liknande synpunkter anförs av övriga nämnda instanser.

Hovrätten för Övre Norrland, som förklarat sig inte ha någon erinran mot att det ekonomiska sanktionssystemet i huvudsak utformas på sätt utredningen föreslår, påtalar att villkoret — att den skattskyldige själv lämnat det oriktiga meddelandet — kan medföra vissa olägenheter när det gäller juridisk person. Hovrätten erinrar om bestämmelsen i 47 § TF, att uppgiftsskyldigheten för juridisk person skall ombesörjas av behörig ställföreträdare för den juridiska personen. För att skattetillägg skall kunna påföras juridisk person, menar hovrätten, erfordras således, att den oriktiga uppgiften lämnas av någon som äger rätt att företräda den juridiska personen. Hovrätten påpekar att utredningen i annat sammanhang föreslagit borttagande av kravet på s. k. behörig deklaration som förutsättning för straffbarhet vid oriktig deklaration. Ett av skälen härtill är att möjlighet skall öppnas att ingripa med straff, när oriktig deklaration avges för juridisk person utan att den som undertecknat deklarationen ägt behörighet därtill. Meningen är givetvis också, att skattetillägg i sådant fall skall påföras den juridiska personen. Hovrätten, som uttalar att kravet på att den skattskyldige själv skall ha lämnat den oriktiga uppgiften kommer att omöjliggöra åsättande av tillägg, anser att den påtalade "luckan" skulle kunna täppas till på så sätt, att till 47 § TF fogas ett nytt stycke av innehåll, att då skyldighet att avge deklaration eller annan uppgift, varom i TF sägs,

fullgörs av annan än den som enligt vad nyss sagts är behörig därtill, skyldigheten ändock skall anses vara fullgjord i laga ordning, om det ej framstår som uppenbart att uppgiftslämnaren inte varit behörig.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser det som en brist att utredningen redovisat endast ett alternativ till administrativt sanktionssystem. Detta ger länsstyrelsen anledning att erinra om de tankegångar som framfördes i ett betänkande av 1950 års skattelagssakkunniga (SOU 1954: 24). Dessa sakkunniga föreslog att de försumliga deklaranterna själva skulle få bära de kostnader samhället får vidkännas på grund av deklaranternas oriktiga förfaranden. Skattskyldig, som i deklaration utelämnat skattepliktig inkomst, borde redan i samband med taxeringen påföras en särskild avgift, beräknad efter en fast procent av den ej deklarerade inkomsten. Länsstyrelsen anser detta äldre förslag utgöra en bättre och bekvämare lösning av sanktionsfrågan än det nu framlagda förslaget. Den av 1950 års skattelagssakkunniga föreslagna metoden är avgjort lättare att tillämpa än utredningens system med avgifter differentierade efter inkomst och förmögenhet. Länsstyrelsen vill föreslå att det administrativa sanktionssystemet utformas enligt systemet taxeringstillägg. Till deklarerad inkomst bör läggas vid inkomsttaxeringarna ett belopp, som skäligen kan sättas till 20 % av genom oriktig uppgift undanhållet belopp. Vid förmögenhetstaxeringen synes motsvarande tillägg — för att få rimlig effekt — böra sättas till 50 %. De tillägg som nu angetts bör vara de som normalt skall utgå. Om särskilda omständigheter föreligger bör taxeringstillägg kunna nedsättas eller efterges.

Sveriges industriförbund, som direkt avstyrker en administrativ sanktion, föreslår ett annat tillvägagångssätt för att komma till rätta med de lindrigare formerna av förseelser. Om man inte inför skattetilläggen och samtidigt inskränker det straffbara området till deklarationsbrott som begåtts uppsåtligt eller av grov vårdslöshet, kommer vissa fall av vårdslös deklaration, vilka i dag kunna bestraffas med normerade böter, att inte drabbas av någon ekonomisk sanktion. I den mån vårdslösheten befinner sig inom den sektor, där bokföringsskyldighet föreligger, bör enligt förbundet i första hand i samband med den pågående översynen av den nuvarande bokföringslagen övervägas i vad mån vårdslöst förda räkenskaper skall föranleda straffrättsligt ansvar. Det bästa allmänpreventiva medlet mot denna typ av vårdslöshet ligger däri att företagen utsätts för särskild taxeringskontroll. Vårdslöshet av löntagare och andra med enklare deklarationer bör naturligtvis inte heller, menar industriförbundet, bestraffas om den inte är grov. I dessa fall skulle det vara motiverat att i stället för att påföra tillägg vidta andra speciella åtgärder för att förhindra fortsatt vårdslöshet. Man kan exempelvis tänka sig att i sådana fall utsända en redogörelse för vad som krävs i fråga om att föra anteckningar om inkomster och utgifter. Vid

mera uppseendeväckande fall bör taxeringsmyndigheterna också utnyttja sina redan nu befintliga möjligheter att begära att få ta del av sådana anteckningar.

Utredningens avsikt att med oriktigt meddelande skall avses inte endast ett positivt oriktigt meddelande utan även ett förtigande av en uppgift framgår inte klart av författningstexten menar bl. a. *riksskattenämnden.* Denna brist anses kunna avhjälpas genom att uttrycket "oriktigt meddelande" efter förebild av motsvarande bestämmelser i förslaget till skattebrottslag utbyts mot orden "lämnat osann uppgift eller förtigit sanningen". Liknande synpunkter framförs av *CFU.*

Skattetillägg vid skönstaxering. *Kammarrätten* framhåller, att innebörden av de föreslagna bestämmelserna om skattetillägg vid skönstaxering inte närmare utvecklats i betänkandet. En skönstaxering är ofta en kombination av flera föreliggande omständigheter såsom rättsfrågor, bevisfrågor rörande avdragsposter, skälighetsbedömningar av yrkade avdrag, missuppfattningar från den skattskyldiges sida av gällande bestämmelser, direkt påvisbara utelämnade intäkter samt ett mer skönsmässigt påslag med hänsyn till bristfälligt underlag för deklarationen efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter finnes skäligt. Kammarrätten förutsätter att utredningen med uttryckssättet "den genom uppskattning beräknade inkomsten" avsett hela inkomsten av förvärvskällan och menar att ett på dylikt underlag beräknat skattetillägg vid skönstaxering i vissa fall kan komma att innebära en orimligt sträng påföljd. Det skönsmässiga påslaget kan i och för sig vara en liten del av den totalt uppskattade inkomsten där sålunda ändringar av taxeringen på grund av "ursäktliga" omständigheter överväger. En rättvis och likformig bedömning i nu berörda hänseenden måste enligt kammarrätten innebära att vid skönstaxering skattetillägg skall utgå endast till den del den för förvärvskällan uppskattade inkomsten innefattar oriktigt meddelande och skönsmässigt påslag. Att i praktiken tillämpa en sådan princip lär å andra sidan mången gång bli ganska svårt. Liknande synpunkter på möjligheten att tillämpa förslaget i denna del framförs även av bl. a. *Lantbrukets skattedelegation.* Delegationen framhåller sålunda att en skönstaxering, hur välmotiverad den än kan synas, ändå alltid lämnar utrymme för tvekan huruvida den utgör ett riktigt underlag för det allmännas skattekrav. Endast den skattskyldige själv kan med någon grad av säkerhet avgöra om så är fallet. Om en skönstaxering blivit för hög, torde den undantagslöst i sig själv uppfattas som en sanktion av den drabbade. Att därtill använda den som underlag för en grovt schabloniserad administrativ sanktion torde strida mot elementära rättssäkerhetskrav. Delegationen menar därför att om ett skattetillägg vid skönsmässig taxering skall kunna accepteras, författningsbestämmelsen bör utformas så att tillägget begränsas enbart till vissa klart avgränsade fall. Mot bakgrunden av liknande synpunkter rekommenderar

bl. a. *länsstyrelsen i Södermanlands län* att försiktighet bör iakttas särskilt vid påförande av skattetillägg i de fall, då felaktiga uppgifter inte direkt kunnat påvisas men tillräckliga skäl likväl ansetts föreligga för antagande, att deklarationen innehåller felaktiga uppgifter.

En ökning av antalet besvär till prövningsnämnden blir en konsekvens av förslaget anser *länsstyrelsen i Kalmar län*. En undersökning, som omfattade ca 80 % av deklarationsmaterialet i rörelsedistrikten, utförd inom länet i samband med 1967 års taxering angående förekomsten av skönsmässiga höjningar i dessa distrikt, gav enligt länsstyrelsen till resultat, att taxeringsnämnderna beslutat 1 050 skönsmässiga höjningar med tillhopa omkring 7 500 000 kr. och att endast 160—180 av dessa skattskyldiga överklagat taxeringsnämndens beslut. Flertalet av dessa besvär blev helt eller i huvudsak avslagna. Därest skattetillägg skulle ha påförts på grund av skönsmässiga höjningar och i den ordning utredningen föreslagit, befarar länsstyrelsen att besvärsfrekvensen över sådana beslut skulle ha ökat väsentligt. Följden härav, menar länsstyrelsen, skulle bli att större del än f. n. av taxeringsrevisionens kapacitet skulle behöva tas i anspråk för defensiva revisioner. Länsstyrelsen framhåller därför att om skattetillägg i stället beslutas av taxeringsnämnderna och tekniskt utförs som ett tillägg till höjningen i samma förvärvskälla som höjningen avser, sannolikheten för ökning av besvärsfrekvensen skulle vara betydligt mindre.

Några remissinstanser berör utredningens förslag, att skattetillägg vid försummelse att avge självdeklaration trots anmaning skall undanröjas av prövningsnämnden om den skattskyldige avger behörig deklaration inom ett år efter taxeringsåret. *Kammarrätten* menar att ett så konstruerat skattetillägg kan vara ett lämpligt komplement till möjligheten enligt 53 § TF att i anmaning förelägga vite. Liknande synpunkt framförs av *Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare*. Några instanser framför däremot anmärkningar mot förslaget. Sålunda uttalar *länsstyrelsen i Hallands län*, att skattetilläggen varken är böter eller viten men att det väl kan hävdas att vissa tillägg verkar som böter och andra som viten. Till den senare gruppen hör tilläggen under 116 a § 3 och 5. Skattskyldig, som påförts sådant tillägg vid 1971 års taxering, har således hela år 1972 på sig att inkomma med deklaration. Eftersom slutskatten uppbärs under första halvåret 1972 kommer det i många fall att bli fråga om restitution, ett ganska omständligt och arbetskrävande förfarande. Som vite betraktade är därför dessa skattetillägg ganska otillfredsställande, uttalar länsstyrelsen, som därför förordar en omarbetning.

Statskontoret erinrar om att utredningen funnit anledning anta, att det i ej ringa omfattning förekommer, att den skattskyldige underlåter att avlämna självdeklaration och i vissa fall "spekulerar" i storleken av den skönsmässiga taxering som taxeringsnämnden beslutar. Statskontoret finner att underlåtenhet att trots särskild anmaning avlämna självdeklara-

tion bör betraktas som en förhållandevis allvarlig företeelse. Mot bakgrund härav anser statskontoret att den föreslagna bestämmelsen i 116 a § sista stycket TF ytterligare bör övervägas, emedan den torde förta effekten av den föreslagna påföljden. En skattskyldig, som "spekulerar" i taxeringsnämndens skönstaxering och sedermera finner denna för hög och i anledning härav avlämnar självdeklaration kommer enligt förslaget att bli befriad från avgift, förutsatt att avlämnandet sker inom ett år efter taxeringsåret. Enligt statskontorets mening kan det ifrågasättas om ej befrielsegrunderna enligt den föreslagna 116 c § TF i förevarande fall är tillfyllest, vilket även torde gälla föreslagen påföljd enligt 116 a § första stycket 5 TF. *Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller, att det framför allt bör framtvingas ett fullgörande av deklarationsplikten redan i första instans. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om inte skattetillägg enligt 116 a § 3 eller 5 TF borde undanröjas endast om deklaration inkommer inom sådan tid att taxeringsnämnden hinner behandla den. Under alla omständigheter synes utredningen ha utsträckt tiden för långt då man föreslagit, att skattetillägg skall undanröjas därest behörig deklaration inkommer inom ett år efter taxeringsåret. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Jönköpings län*. *Sveriges lantbruksförbund* finner den föreslagna formuleringen i 116 a § sista stycket TF direkt kunna stimulera skattskyldiga, som vill ha extra rådrum, att "riskera" ett skattetillägg, som senare kan undanröjas.

Länsstyrelsen i Kalmar län anser att förslagets utformning medger möjlighet till inte önskvärd spekulation från den skattskyldiges sida. Såsom de föreslagna bestämmelserna har utformats kan skattskyldig undgå ansvar enligt 2 § andra stycket skattebrottslagen och dessutom skattetillägg enligt 116 a § 3 TF. Länsstyrelsen framhåller vidare att en avsevärd del av de skattskyldiga, som trots anmaning ej avlämnar deklaration, torde utgöras av psykiskt eller fysiskt defekta personer eller s. k. socialfall. Beträffande nu nämnda kategorier fyller en förhållandevis sträng sanktion ingen funktion. Länsstyrelsen anser vidare, att sådana skattskyldiga som underlåter att deklarera i hopp om att taxeringsnämnden skall uppskatta inkomsten till för lågt belopp i stor utsträckning underlåter att lösa ut anmaningen på posten eller låter annan person lösa ut försändelsen. I sådana fall torde en tillämpning av vitesinstitutet vara ett betydligt mera effektivt påtryckningsmedel än den föreslagna metoden med skattetillägg. Länsstyrelsen anser på grund av det anförda, att skattetillägg i normalfallet ej bör beräknas enligt hårdare skala om deklaration trots anmaning ej avlämnats än i fall då deklaration lämnats avsevärt för sent. Enligt *länsstyrelsen i Norrbottens län* medför utredningens förslag att "vite" påförs i en helt annan utsträckning och utan den noggranna prövning som f. n. äger rum. Sannolika skäl talar för att löneanställda merendels kan undvika att det preliminära avgiftstillägget blir definitivt. Smärre rörelseidkare och jordbrukare, tillfällighetsarbetare samt utlänningar kan av skilda anledningar,

såsom avsides bosättning, språksvårigheter m. m., antas ha betydligt svårare att upprätta en någorlunda riktig deklaration. Mödan med att göra en deklaration medför för dessa skattskyldiga sannolikt endast att den preliminära avgiften utbyts mot en annan typ av avgift för bristfälligt fullgörande av deklarationsplikten etc. Skönstaxeringarna vilar ofta — även om vissa undersökningar skall göras hos kronofogden innan taxering åsättes — på förhållandevis svag materiell grund. En avgiftspåföring med utgångspunkt enbart från skönstaxerat belopp inger därför vissa betänkligheter. Formellt bör lagtexten utformas så att tillägg kan påföras även om taxeringsnämnden förbisett att utfärda anmaning.

Försummelse att avge deklaration. Det principiella i utredningens förslag att det nuvarande bötesstraffet vid underlåtenhet att lämna deklaration skall ersättas med ett i administrativ ordning bestämt skattetillägg har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av flertalet av de remissinstanser, som haft en positiv inställning till det föreslagna administrativa systemet.

Beträffande utformningen av utredningens förslag i sak är meningarna däremot mycket delade. Flera remissinstanser, bl. a. *hovrätterna för Västra Sverige* och *Övre Norrland, länsstyrelsen i Hallands län, Skånes handelskammare, Sveriges industriförbund, Lantbrukets skattedelegation,* avstyrker eller intar en negativ hållning till förslaget. Det uttalas att förslaget ger en onyanserad och många gånger hård reaktion, som inte står i rimlig relation till gärningens art. *Länsstyrelsen i Hallands län* framhåller att det föreslagna systemet innebär att varje försummelse att deklarera i tid som inte avser försening endast en eller annan dag skulle komma att beivras eller i vart fall föranleda utredning. Länsstyrelsen erinrar om, att då bötesstraffet för underlåten deklaration år 1956 ersatte den tidigare sanktionen, som utgjorde förlust av besvärsrätt i kammarrätten, detta ansågs böra ses mot bakgrunden av att antalet försummelser var mycket stort och att det då inte ansågs böra ifrågakomma att utkräva straff ens för huvuddelen av dessa försummelser (jfr prop. 1956: 150 s. 313). Normalstraffet i Hallands län för enkel deklarationsförsummelse har rört sig om 50 kr. Länsstyrelsen har i tre taxeringsdistrikt låtit utföra provpåföring av skattetillägg för sådan försummelse, varvid det visat sig att medelbeloppen av tilläggen blivit 118 kr. (landsbygdsdistrikt), 193 kr. (stadsdistrikt) och 195 kr. (rörelsedistrikt i stad). De högsta skattetilläggsbeloppen för försenad deklaration utgjorde respektive 244, 669 och 1 103 kr. Det kan ifrågasättas om inte belopp som de båda sistnämnda innebär en väl kraftig reaktion från samhällets sida i all synnerhet om förseelsen är en engångsföreteelse och förseningen endast rör sig om någon vecka.

Hovrätten för Västra Sverige framhåller att det föreslagna skattetillägget för försenad deklaration oftast kommer att utgå med högre belopp än en ordningsbot och ofta bli högre än ett genom strafföreläggande bestämt

bötesstraff. Det skall ändock — låt vara i undantagsfall — kunna åläggas den enskilde utan att han ens blivit hörd. Han har inte såsom vid en parkeringsförseelse rätt att få saken prövad inför domstol. Det som står honom till buds är möjlighet att genom besvär i administrativ instans få till stånd en skriftlig process, där han har bevisbördan. *Hovrätten för Övre Norrland* menar, att om den skattskyldige med nuvarande bestämmelser endast riskerar ett ganska obetydligt och dessutom ovisst bötesstraff genom att komma något för sent med sin deklaration, han enligt förslaget löper faran att ådraga sig ett skattetillägg som i många fall måste anses utgöra en orimligt hård påföljd för den ordningsförseelse av måttlig natur, som det dock innebär att låta en deklaration bli något försenad. Det torde ej vara tillräckligt från rättssäkerhetssynpunkt, att det i allmänna anvisningen anbefalls att i fall som de nu ifrågavarande efterge skattetillägget. *Skånes handelskammare* finner det orimligt att den beskattningsbara inkomsten skall utgöra underlag för beräkningen av skattetillägget. Ett på detta sätt beräknat skattetillägg skulle inte stå i någon proportion till förseelsens art, i de fall när det endast är fråga om kortare tids försening. *Sveriges industriförbund,* som ställt sig helt negativt till det föreslagna administrativa påföljdssystemet, framhåller, att det i och för sig inte finns så mycket att erinra mot tanken att förseelser bestående i för sent avlämnande av självdeklarationer skall kunna bestraffas i administrativ ordning. Förbundet erinrar emellertid om vad som nyss återgetts av uttalanden vid tillkomsten av de nuvarande straffbestämmelserna i TF och konstaterar, att förslaget står i skarp kontrast häremot. Förbundet anser att utredningen inte övertygande visat att det verkligen är nödvändigt att utdöma straff för denna förseelse i så stor omfattning som föreslagits. Man måste ha i minnet att straffet kommer att drabba sådana ungdomar som trätt ut i förvärvsarbete och ännu inte har blivit vana vid att deklarera. Det måste betecknas som olyckligt att deras första kontakt med taxeringsmyndigheterna skall resultera i en bestraffningsåtgärd. Samma förhållande gäller hit inflyttade utlänningar. I en rad fall finns det fullt rimliga ursäkter för försumligheten, framhåller förbundet. Till detta kommer att enligt hittillsvarande erfarenheter fullständig säkerhet aldrig kan anses föreligga för att deklarationen inte försvunnit i hanteringen hos taxeringsmyndigheterna. *Lantbrukets skattedelegation* framhåller att utredningens förslag inte kan godtas. Den för de flesta skattskyldiga oerhört knappt tillmätta tiden för avgivande av deklaration talar snarare för ett mera tolerant betraktelsesätt. Delegationen menar att nuvarande ordning vid deklarationsförsummelse bör bibehållas. Ringa eller ursäktliga dröjsmål bör därvid liksom nu inte beivras.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län m. fl. remissmyndigheter påpekar att ett genomförande av utredningsförslaget i denna del kan komma att medföra att varje försiktig deklarant begär bevis om att han lämnat sin deklaration i rätt tid för att på så sätt gardera sig mot skattetillägg. Vare

sig deklaranten väljer att insända deklarationen i rekommenderat brev med mottagningsbevis eller begär diariebevis vid avlämnande av deklarationen uppstår ökat arbete för deklaranten och ökat administrativt besvär för myndigheterna. Utredning saknas för övrigt, menar länsstyrelsen, om vilka personer som företrädesvis underlåter att självmant avge deklaration. Erfarenheterna från taxeringsarbetet visar att många deklarationsförsummelser sammanhänger med personliga svårigheter av social, medicinsk eller ekonomisk art. En sanktion av skattetilläggsnatur kan i sådana fall komma att framstå såsom ganska olustig och meningslös. Om man bortser från dessa fall torde antalet deklarationsförsummelser inte vara så omfattande, att ett sanktionsförfarande i den form utredningen tänkt sig framstår som en angelägenhet.

Flera remissinstanser berör möjligheten att få anstånd med avgivandet av deklaration. *Länsstyrelsen i Örebro län* framhåller att denna fråga i fortsättningen kommer att få en större betydelse än den f. n. har. Nu vet många deklarationsskyldiga och i synnerhet deras medhjälpare att som regel endast de som kommit flera veckor för sent med deklarationerna blir anmälda till åklagarmyndigheten och att ev. bötesstraff för sådan försecelse blir obetydligt. Det lär förekomma olika bedömningar av grunderna för anstånd. Sålunda medges inom vissa län anstånd ytterst generöst medan man i andra län tillämpar bestämmelserna mera restriktivt. Länsstyrelsen anser det därför önskvärt att i samband med tillskapandet av bestämmelser om skattetillägg en översyn göres av bestämmelserna om anstånd med deklaration eller att i vart fall centrala anvisningar utfärdas så att det kan åstadkommas en likformig tillämpning av de gällande bestämmelserna. Eftersom lokal skattemyndighet kommit att bli den myndighet som tidsmässigt leder och övervakar taxeringsarbetet i första instans kan enligt länsstyrelsen ifrågasättas om inte beslut om anstånd med deklaration bör överflyttas till denna myndighet.

Länsstyrelsen i Södermanlands län, Svensk industriförening, Svenska revisorsamfundet, Lantbrukets skattedelegation, ICA Inköpscentralernas AB m. fl. framhåller svårigheterna för olika grupper av deklarationsmedhjälpare att inom föreskriven tid kunna biträda alla de skattskyldiga som anser sig behöva hjälp med deklarationerna. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* framhåller att tillämpningen av den nu avsedda bestämmelsen i den föreslagna formen säkerligen kommer att vålla stora svårigheter och medföra påföljder för de skattskyldiga som framstår som obilliga. Genom de invecklade skattebestämmelserna blir de skattskyldiga alltmer beroende av hjälp med upprättande av sina deklarationer. Deklarationsmedhjälparna har härigenom blivit så överhopade med arbete, att de som regel inte hinner färdigställa på långt när alla deklarationer i tid. *Svenska revisorsamfundet* menar att det inte är befogat att inbegripa försummelsen att deklarera rättidigt

bland tilläggsgrunderna utan att påföljden först bör inträda efter det vederbörlig anmaning skett.

Svensk industriförening föreslår, för att man skall komma tillrätta med problemet med de sena deklarationerna, att de nuvarande tidpunkterna för inlämnande av självdeklaration ändras till den sista februari resp. den 15 april. Genom en sådan ändring skulle enligt föreningen deklarationsarbetet kunna ske med mindre hets och framför allt skulle de revisions- och bokföringsbyråer som betjänar näringslivet få bättre spridning av sin arbetsbörda. Deklarationsblanketter och annat material bör också tillhandahållas betydligt tidigare än vad som nu sker så att deklarationsarbetet kan påbörjas redan kort efter årsskiftet.

Flera remissinstanser har i anslutning till utredningsförslaget framlagt förslag i olika frågor. *Hovrätten för Övre Norrland* föreslår sålunda, att påföljden för en kortare tids försening inte skall vara skattetillägg utan böter högst 500 kr. 120 § TF synes vara en lämplig plats för en sådan bötesföreskrift. *Länsstyrelsen i Hallands län* anser att möjlighet borde finnas att delvis efterge skattetillägg för deklarationsförsummelse. Därigenom skulle reaktionen kunna nyanseras med hänsyn till de särskilda omständigheterna. Eventuellt kunde sådan befogenhet tilldelas prövningsnämnden. *Skånes handelskammare* föreslår, att taxeringsnämnd vid deklarants försummelse att inkomma med självdeklaration inom föreskriven tid skall äga — på samma sätt som förekommer vid parkeringsförsummelser — utdöma en deklarationsbot på högst 50 kr. Därest deklaration trots detta efter anmaning inte inkommit, bör domstol kunna döma till böter. Då det ej sällan händer att avlämnade deklarationer blir förlagda eller kommer bort hos skattemyndigheterna, förutsätter systemet att åtgärder av myndigheterna vidtas för att ge deklaranten kvittens rörande deklarationens mottagande. *Sveriges industriförbund* anser det tillräckligt att straff påläggs den som trots anmaning inte avgett deklaration eller tidigare år gjort sig skyldig till mera avsevärd försening vid avlämnandet av det aktuella taxeringsårets deklaration eller under året erhållit anmaning att lämna deklaration. I övriga fall bör någon påföljd inte förekomma. Vidare föreslår förbundet att straffet för förstagångsförseelse fixeras till ett visst belopp av ungefär samma storleksordning som parkeringsförseelse, dvs. f. n. 50 kr.

Bl. a. *Lantbrukets skattedelegation* framhåller att enligt förslaget till skattebrottslag även en ej underskriven deklaration skall kunna vara underlag för ådömandet av såväl bedrägeristraff som straff för vårdslös skatteutsaga. Underskriften kommer därför uppenbarligen att sakna självständig betydelse, varför skäl att utta skattetillägg för ej undertecknad deklaration inte föreligger. Delegationen, som i annat sammanhang föreslagit att det skall krävas underskriven deklaration för att straffrättsliga sanktioner skall kunna tillgripas, framhåller att om så blir fallet skattetillägg bör utgå om den skattskyldige vägrar att underskriva ingiven deklaration sedan han beretts

tillfälle komplettera handlingen med namnunderskrift. *Kammarrätten* understryker att en ej undertecknad deklaration inte är en självdeklaration i skatteförfattningarnas mening. Har en sådan deklaration avgetts efter utgången av föreskriven tid måste, om undertecknandet därefter skett efter anmaning, deklarationen formellt anses ha lämnats för sent. I betänkandet har utredningen uttalat att en ej undertecknad deklaration i fråga om skattetillägg i första hand skall bedömas på samma sätt som en undertecknad. Vad utredningen sålunda uttalat har inte kommit till uttryck i författningstexten, som därför bör korrigeras.

Befrielsegrunder. I remissyttrandena vitsordas allmänt utredningens uppfattning, att ett administrativt sanktionssystem med skattetillägg vid objektivt oriktig uppgift eller vid deklarationsförsummelse bör nyanseras genom möjlighet till befrielse från tillägg i vissa fall. Utredningens utformning av bestämmelserna härom kritiseras däremot av många remissinstanser.

Kammarrätten, riksåklagaren, Svea hovrätt, länsstyrelserna i Stockholms och *Malmöhus län, Föreningen Sveriges statsåklagare, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* m. fl. framför den synpunkten, att befrielsegrunderna närmare än som skett bör anges i själva författningstexten. Kammarrätten finner det sålunda uppenbart, att undantagsregeln måste ges en vidsträckt innebörd. De frågor som här uppkommer torde få lösas genom avgöranden från fall till fall och lämpar sig knappast enligt domstolen för allmänna tillämpningsföreskrifter eller schablonartade anvisningar, allrahelst som det för den enskilde är fråga om kännbara påföljder. Kammarrätten anser därför att det behövs mer preciserade jämkningsregler än förslaget innehåller. Med hänsyn till de allvarliga konsekvenser ett beslut om skattetillägg skulle komma att medföra för den enskilde måste övervägas, om inte i många fall även subjektiva omständigheter och värderingar bör få påverka bedömningen av frågan om skattetillägg. Skattetillägget skulle i tillämpningen annars komma att uppfattas som en i många fall ytterst orättvis sanktionsform. Kammarrätten erinrar om att skattetillägget enligt utredningens förslag skall beräknas på skillnaden mellan den uppskattade inkomsten och inkomsten enligt deklaration eller annat meddelande, som den skattskyldige lämnat taxeringsnämnden. Det är oklart, menar domstolen, om därmed avses att av den skattskyldige efter anmaning lämnat meddelande med rättelse av felaktig deklaration automatiskt utgör befrielsegrund från skattetillägget på grund av skönstaxering. Bestämmelsen sådan den utformats synes i allt fall kunna tolkas på sådant sätt.

Riksåklagaren framhåller att för många ter sig uppgiften att avge deklaration som alltför svår. Deklarationsblanketterna är förhållandevis komplicerade och kännedomen om gällande skatteregler o. dyl. bristfällig. De personliga förutsättningarna för att fullgöra deklarationsplikten på ett korrekt sätt varierar i hög grad. Av dessa och andra liknande skäl torde möjligheten

att eftergc skatte- eller avgiftstillägg böra utnyttjas tämligen generöst. Detta synes också ha varit utredningens avsikt. I den föreslagna lagtexten har emellertid som förutsättning för eftergift uppställts, att särskilda omständigheter föreligger. Det kan ifrågasättas om inte en sådan föreskrift kommer att leda till en alltför restriktiv praxis, och riksåklagaren vill därför förorda en utformning som bättre uttrycker vad som åsyftats. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att det av utredningens förslag till 116 c § TF inte klart framgår hur eftergift av tillägg skall ske i praktiken. Risk finns menar länsstyrelsen för alltför skönsmässiga bedömningar och olika praxis, vilket synes stötande och från rättssynpunkt allvarligt. *Föreningen Sveriges statsåklagare* framhåller att en föreskrift om möjlighet till eftergift då särskilda omständigheter förcligger framstår såsom oumbärlig. En sådan kan emellertid bli svårtillämpad. Det är därför önskvärt att motiven till stadgandet görs utförliga. Viss ledning torde kunna erhållas från förarbetena till 33 kap. 4 § BrB. Den av utredningen föreslagna bestämmelsen bör dock inte tillämpas med den restriktivitet som gäller vid tillämpningen av sistnämnda lagrum. Bestämmelsen bör tvärtom tillämpas med viss generositet, anser föreningen.

Några remissinstanser, såsom *kommerskollegium, utredningen om definitiv källskatt, Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare, SACO* och *Sveriges industriförbund,* menar att befrielsegrunderna bör utformas så att dessa skall kunna utnyttjas betydligt generösare än utredningen synes ha avsett. Kommerskollegium framhåller sålunda, att det mot bakgrunden av skatteområdets svårtillgänglighet och risken att den enskilde gör sig skyldig till fel och försummelser är nödvändigt att möjligheten att efterge skattetillägg görs betydligt vidsträcktare än som föreslagits av utredningen. Om så inte sker kan befaras att det föreslagna systemet kommer att i stort antal fall leda till orättfärdiga och stötande resultat. Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare erinrar om att enligt utredningens förslag uppgiftslämnaren skall kunna befrias från skattetillägg, "då särskilda omständigheter föreligga", vilket enligt motiven avser frivillig rättelse, ringa fall och om det i övrigt får anses uppenbart obilligt att påföra tillägget. Föreningen finner inte anledning till anmärkning mot de två förstnämnda fallen. Som exempel på tillfällen då det kan vara uppenbart obilligt att påföra skattetillägg nämner utredningen hög ålder, sjukdom eller därmed jämförlig omständighet samt bristande erfarenhet. Föreningen anser att de sist nämnda befrielsegrunderna är för snäva och att möjligheterna att efterge skattetillägg bör vidgas. Detta kan ske, menar föreningen, genom att 116 c § TF ändras så att skattetillägg ej skall utgå, om det skulle framstå som obilligt att påföra skattetillägg. Det framhålls vidare att det av utredningens uttalande ej klart framgår, om det för befrielse skall räcka med påståenden som ej är osannolika — vilket förefaller naturligt — eller om den skattskyldige måste bevisa att en viss befrielsegrund, t. ex. sjukdom, har förelegat. Denna oklarhet bör undanröjas, helst genom en bestäm-

melse i författningen. SACO, som i princip intar en kritisk hållning till det föreslagna sanktionssystemet, anför att det inte är ovanligt att en skattskyldig på grund av ålder, sjukdom, bristande fattningsförmåga etc. deklarerar fel. I sådana fall skulle det te sig mycket stötande att påföra den ekonomiska sanktionen till det efter skön tillagda inkomstbeloppet. SACO menar vidare att bevisunderlaget knappast är starkt nog för att ligga till grund för en sanktion. Att utmäta sanktioner efter skön ter sig stötande för rättskänslan. Organisationen anser därför att en ordning, som bygger på att varje objektivt sett felaktig uppgift skall medföra ekonomisk påföljd, måste förses med en tämligen vid säkerhetsventil för att inte komma i konflikt med vad som uppfattas som billigt och rättvist.

Riksskattenämnden anser att eftergift av skattetillägg bör få förekomma i större omfattning och enligt en friare bedömning än vad utredningen synes ha tänkt sig. Vad särskilt angår försummelse att i rätt tid avge deklaration bör enligt nämnden även sådana tidsöverdrag kunna accepteras, som inte kan betecknas som helt obetydliga. Man får i detta sammanhang inte bortse från att åtskilliga deklarationsförsummelser helt enkelt beror på att den skattskyldige inte kunnat erhålla sakkunnig hjälp inom deklarationsfristen. Även rent subjektiva befrielsegrunder bör kunna komma till användning i större utsträckning än vad utredningens uttalanden ger vid handen menar nämnden. Särskilt gäller detta fall där det finns skäl att anta, att den skattskyldige saknar förmåga att sätta sig in i bestämmelserna i skatteförfattningarna. Däremot ifrågasätts lämpligheten av en så generös tillämpning av befrielsegrunden frivillig rättelse som föreslagits. Riksskattenämnden anser att mycket talar för att detta institut bör användas på samma sätt som föreslagits i motiven till förslaget om skattebrottslag. Riksskattenämnden framhåller att den föreslagna, mindre stränga tillämpningen beträffande skattetillägget skulle kunna medföra att sanktionsformens preventiva effekt minskar.

Några remissinstanser har frågat sig om befrielse delvis från tillägg skall kunna förekomma. *CFU* anser att detta inte helt klart framgår av föreslagen författningstext (116 c § TF). Enligt nämndens mening bör eftergift med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet kunna medges till en del. Detta bör komma till uttryck i författningstexten. *Länsstyrelsen i Hallands län* anser att delbefrielse bör kunna komma i fråga vid exempelvis för sent avgiven deklaration.

För att det föreslagna systemet med skatte- och avgiftstillägg ytterligare skall kunna nyanseras föreslår några remissinstanser införandet av ett system med "varning" av liknande slag som föreligger i Norge och — i viss mån — Västtyskland. *Riksskattenämnden* anser sålunda, att — i fall som inte är så bagatellartade att reaktion helt kan undvikas men där omständigheterna talar för att skattetillägg inte bör utgå — vederbörlig myndighet skall äga tilldela den skattskyldige en skriftlig varning, som översänds till

honom i rekommenderat brev. Kommunikation med den skattskyldige torde inte behöva ske dessförinnan. Inte heller finner nämnden att den skattskyldige skall ha rätt att besvära sig mot varningen, eftersom han inte lider någon rättsförlust genom denna. Ett varningssystem av nu skisserat slag kommer enligt nämndens uppfattning att få en betydande effekt. De skattskyldiga blir uppmärksammade på att fel och försummelser inte tolereras och detta kan ske utan att myndigheterna behöver inskrida med skattetillägg. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* och *LO* framför liknande synpunkter som riksskattenämnden. Även *Skånes handelskammare* är i sitt yttrande inne på tanken med varning enligt norskt mönster.

Skattetilläggens storlek m. m. De grunder för beräkning av skattetilläggens storlek som utredningen föreslagit lämnas av flertalet remissinstanser utan erinran. Några få instanser tillstyrker uttryckligen förslaget i denna del. *Hovrätten för Övre Norrland* framhåller sålunda att den inte funnit skäl göra anmärkning mot utredningens förslag om grunderna för skattetilläggets beräkning. Det får särskilt anses tillfredsställande, anser hovrätten, att den ekonomiska reaktionen vid enklare fall av vårdslös deklaration blir lindrigare enligt förslaget än enligt gällande rätt, då nuvarande bestämmelser i sådana fall inte sällan verkar alltför strängt.

Några remissinstanser föreslår att procentsatserna sätts högre än vad utredningen föreslagit. *Riksskattenämnden* och *LO,* som enligt vad som tidigare nämnts föreslagit införande av ett varningssystem för försummelser av mindre allvarlig beskaffenhet, menar att de föreslagna procentsatserna är väl låga i de lägre skikten. Riksskattenämnden anser vidare, att tillägget vid sådan oriktig uppgift som påverkar taxeringen till statlig inkomstskatt inte behöver varieras i så hög grad som utredningen föreslagit och att det torde vara tillräckligt med tillägg om 10, 15 eller 20 %. Det lägsta procenttillägget kan lämpligen påföras vid beskattningsbar inkomst av högst 69 900 kr. För de två högre procenttilläggen godtar nämnden utredningens uppdelning. Under alla förhållanden finner nämnden ett minsta tillägg om 3 % alltför lågt. Det framhålls att, även med ett lägsta tillägg av 10 %, påföljden regelmässigt blir lindrigare än nuvarande bötespåföljd. Skälen att höja procenttalet ökar i styrka om det föreslagna varningssystemet införs. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Södermanlands län,* som även föreslår ett belopp av 1 500 kr. som lägsta gräns för påföring av skattetillägg vid oriktigt meddelande.

Andra remissinstanser anser att skattetilläggen enligt förslaget blir för höga. *Svenska revisorsamfundet* anser, att skalorna för såväl fysiska som juridiska personer framstår som oskäligt höga. *Svensk industriförening* noterar en skillnad vad procentsatsen beträffar mellan fysiska personer och bl. a. aktiebolag. Föreningen framhåller, att det för de senare vid statlig inkomstskatt föreslås 20 % oberoende av belopp medan procentsatsen för fy-

siska personer föreslås variera från 3 till 20 % beroende på den beskattningsbara inkomstens storlek. Föreningen anser att denna åtskillnad inte kan motiveras och föreslår i stället att procentsatsen för aktiebolag m. fl. sänks till 10 %. Därigenom skulle, menar föreningen, de sistnämnda jämställas med fysiska personer vars inkomst i fråga om statlig inkomstskatt beskattas med ungefär samma procentsats som aktiebolagsvinster.

Svea hovrätt anser att de föreslagna skalorna och procentsatserna inte möjliggör en tillräcklig nyansering i det enskilda fallet. Hovrätten erinrar om att skattetilläggen enligt förslaget är avsedda att vara schablonbelopp, vilka skall debiteras den skattskyldige oavsett om hans oriktiga meddelande är uppsåtligt och grundas på vinningssyfte eller enbart beror på rent förbiseende. Hovrätten anser att i förra fallet den felande bör tillfogas en kännbar ekonomisk förlust. I senare fallet däremot skulle det kunna framstå som högst otillfredsställande om försummelsen fick annat än en mycket ringa ekonomisk påföljd. Att helt schablonmässigt till beloppen fastställa skattetillägg som samtidigt tillgodoser båda dessa intressen är enligt hovrätten inte möjligt. Med hänsyn till att slarv och rena misstag säkerligen överväger bland de oriktiga meddelanden det här är fråga om synes det vara riktigast att sätta beloppen för skattetilläggen relativt lågt och i varje fall lägre än vad utredningen föreslagit. Åtminstone vad gäller felsummeringar och misstag kan en progressiv beräkning av skattetilläggen synas mindre tillfredsställande. För de allvarligare fallen torde de föreslagna tilläggen däremot inte utgöra en tillräckligt kännbar ekonomisk reaktion, inte ens i förening med dagsböter. Hovrätten föreslår därför att en särskild ekonomisk sanktionsform liknande den nuvarande straffskatten tillskapas för sådana fall. Hovrätten ifrågasätter vidare om inte skattetillägget enligt TF bör utgå med viss andel av skatten på den undanhållna inkomsten eller förmögenheten.

Några remissinstanser framför anmärkningar mot detaljer i förslaget. Sålunda erinrar *statskontoret* att den föreslagna skalan för skattetillägg avseende statlig inkomstskatt innebär en stegvis höjning av uttagsprocenten. Statskontoret anser, särskilt mot bakgrunden av att det i många fall rör sig om skönsmässigt fastställda taxeringar, att en skala med mindre påtagliga gränser bör övervägas. Såsom exempel nämns, att enligt förslaget en skönsmässig höjning med 10 000 kr. till 34 900 resp. 35 000 kr. medför en avgiftsskillnad på 400 kr. (600 resp. 1 000 kr.).

Länsstyrelsen i Malmöhus län föreslår för att bl. a. begränsa antalet skattetillägg att den undre gränsen för att tillägg skall påföras höjs från 50 kr. till 100 kr. *Föreningen Sveriges statsåklagare* föreslår av liknande skäl höjning från 50 till 100 kr. En sådan höjning skulle klart visa, menar föreningen, att skattemyndigheterna vill överse med mera bagatellartade förbiseenden. Föreningen erinrar om att förfarandet vid åläggande av skattetillägg är avsett att vara summariskt. Någon mera ingående materiell prövning av de enskilda fallen kan det inte bli fråga om eftersom detta skulle medföra en allt-

för tung administration av skattetilläggsinstitutet. Av denna anledning kan det möjligen finnas skäl att överväga huruvida inte skattetillägget bör begränsas även uppåt, framhåller föreningen. En begränsning såväl uppåt som nedåt av skattetilläggets storlek kräver enligt föreningen omarbetning av de föreslagna procentsatserna.

KF och *SACO* m. fl. remissinstanser uttalar sig om den föreslagna procentsatsen vid försummelse att avge självdeklaration inom föreskriven tid, 1 % av den högsta beskattningsbara inkomsten. KF anser, att tillägget inte står i rimlig proportion till förseelsens art. Förbundet erinrar om att det nuvarande bötesstraffet, högst 300 kr., inte visat sig vara ett tillräckligt verksamt medel för att ge eftertryck åt deklarationsskyldigheten och menar att förklaringen härtill främst torde vara att så få fall anmälts till åtal för dylik förseelse. Skattetillägget bör begränsas till visst maximerat belopp, möjligen något högre än nuvarande högsta bötesstraff. SACO anser att tillägget bör rubriceras såsom bot och anför vidare att det knappast förefaller tillräckligt motiverat att låta den som deklarerar för sent få sona detta med 1 % av den beskattningsbara inkomsten. En sådan bot anser SACO inte stå i rimlig proportion till försummelsen och inte heller till de bottaxor som gäller på andra områden. Vid smärre förseningar finner SACO skäligt att den ekonomiska sanktionen bestäms till ett avsevärt lägre belopp än som föreslagits. Det problem som man i första hand vill komma till rätta med i detta sammanhang är enligt organisationens mening att få in deklarationer från sådana deklarationspliktiga som av olika anledningar underlåter att deklarera. Det kan inte vara rimligt att samma sanktion bestäms för den som — låt vara av slarv — inkommer med sin deklaration någon vecka för sent som för den som försöker undandra sig deklarationsskyldigheten. Botsystemet bör därför enligt SACO:s mening omarbetas på denna punkt.

Riksrevisionsverket framhåller att ett administrativt sanktionssystem inte torde ha samma allmänpreventiva verkan som bestämmelser av straffrättslig natur. Vetskapen om att samhällets reaktion vid uppdagandet av skattefusk inskränker sig till uttagande av ett särskilt tillägg kan tänkas avtrubba känslan hos vissa skattskyldiga för ett rätt fullgörande av deklarationsskyldigheten. Det har därför enligt riksrevisionsverkets bedömning sin betydelse att upprepad förseelse avses medföra straffrättsligt ansvar. Men även skatte- och avgiftstilläggets storlek spelar enligt verkets uppfattning en väsentlig roll. Skalan för skatte- och avgiftstillägget bör därför omprövas på grundval av erfarenheterna från en viss tids tillämpning.

Beslutande myndighet. Utredningens förslag att lokal skattemyndighet bör vara första instans i frågor som rör skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen godtas i princip uttryckligen av bl. a. *statskontoret, riksskattenämnden, CFU, hovrätten för Övre Norrland, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Jönköpings, Älvsborgs, Örebro* och *Norrbottens*

län, Föreningen Sveriges fögderichefer samt *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund.*

Flera av de nämnda remissinstanserna anser att avsteg från huvudprincipen med lokal skattemyndighet som första instans bör göras beträffande skattetillägg för vissa juridiska personer. CFU anför att deklarationer och därtill hörande handlingar måste utgöra grundmaterialet för fastställande av skattetillägg. Under den tid skattetillägg enligt förslaget skall fastställas förvaras huvuddelen av detta material hos lokala skattemyndigheten. Nämnden finner därför från administrativ och praktisk synpunkt någon annan myndighet än de lokala skattemyndigheterna inte kunna komma i fråga för fastställande av skattetillägg för de skattskyldiga vars handlingar förvaras hos myndigheten och erinrar om, att deklarationer för andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser förvaras hos länsstyrelsen. Det synes därför, menar CFU, följdriktigt att länsstyrelsen — i likhet med vad som gäller om taxeringsrättelse enligt 72 a § TF — blir beslutande myndighet i vad gäller skattetillägg för juridiska personer av nämnda slag. Bl. a. statskontoret anser, att ordförandena i de taxeringsnämnder som taxerar juridiska personer bör kunna anförtros uppgiften att även besluta om skattetillägg för dessa.

Några remissinstanser, såsom *länsstyrelserna i Kalmar* samt *Göteborgs och Bohus län* och *1968 års brottmålsutredning,* förordar taxeringsnämnden i stället för lokal skattemyndighet såsom första instans beträffande skattetilläggsärenden. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att lokal skattemyndighet kan godtas som lämpligt organ men att myndigheten saknar erforderliga personella resurser. Enligt länsstyrelsens uppfattning är därför taxeringsnämnd den instans som — i samband med detaljgranskning vid taxering — har de bästa förutsättningarna att fatta avgörande om skattetillägg. Genom att tjänstemannaberedningen av deklarationerna i framtiden ökar stärks garantierna för enhetlighet och jämn tillämpning av det föreslagna administrativa sanktionsinstitutet. De skäl, som utredningen anfört mot att lägga detta arbete på taxeringsnämnden, bör vika för den betydande administrativa fördel som ligger i att frågan om tillägg kan prövas i omedelbart samband med själva taxeringen.

Enligt 1968 års brottmålsutredning verkar förslaget, att prövningen av skattetilläggsärenden skall läggas på de lokala skattemyndigheterna, inte övertygande. Dessa ärenden bör i stället anförtros åt taxeringsnämnderna. En förutsättning härför är emellertid enligt utredningen att taxeringsnämnderna väsentligen upprustas. Uttagandet av skattetillägg skulle ingå som ett naturligt led i nämndernas allmänna granskning av avgivna deklarationer. Genom en sådan ordning tillgodoses också kravet på lekmannainslag vid de skälighetsprövningar det här i stor utsträckning blir fråga om, framhåller utredningen. Länsstyrelsen i Kalmar län anser taxeringsnämnden — även om taxeringsnämndsordföranden är mindre kvalificerad än vederbörande be-

fattningshavare hos lokala skattemyndigheten — i regel har betydligt bättre förutsättningar att bedöma i vilka fall skattetillägg bör påföras vid deklarationsförsummelse.

Kammarätten, Svea hovrätt och *Lantbrukets skattedelegation* anser att prövningsnämnden bör handlägga samtliga frågor om skattetillägg.

Kammarrätten framhåller att det vid tillämpningen av det föreslagna sanktionssystemet måste uppkomma ett betydande antal mycket svårbedömda ärenden, som ställer stora krav på såväl utredning som prövning av den beslutande myndigheten. Åtskilliga omständigheter gör att kammarrätten är tveksam om lämpligheten att pålägga lokala skattemyndigheten uppgiften att besluta i skattetilläggsärendena. En sådan är att utredningen i sin motivering anknyter sina överväganden till taxeringsmyndigheternas förtrogenhet med tillämpningen av eftertaxeringsinstitutet utan att till synes beakta att tillämpningen av detta institut i gällande lagstiftning inte ansetts kunna ankomma på taxeringsnämnderna och inte heller på de lokala skattemyndigheterna. En annan omständighet är att sistnämnda myndigheter, om det bortses från dem tillagd befogenhet att korrigera vissa enkla och uppenbara fel i taxeringsnämndsbeslut, f. n. inte har till uppgift att ingå på någon prövning av avgivna deklarationer och fastställda taxeringar. De skulle likväl enligt förslaget ha att besluta om sanktioner av för den enskilde medborgaren djupt ingripande innebörd. Slutligen framhåller domstolen att antalet lokala skattemyndigheter är mycket stort och att förslaget därför uppenbarligen innebär risker för en olikartad behandling och bedömning av likartade spörsmål. Kammarrätten anser att beslut om skattetillägg bör ankomma på prövningsnämnd, som har en betydligt större erfarenhet i bedömningsfrågor av jämförlig art än lokal skattemyndighet och även en helt annan juridisk och förvaltningsrättslig kunskap. Med prövningsnämnden som beslutande organ erhålls, påpekar kammarrätten vidare, en vida mer enhetlig tillämpning. Domstolen framhåller att härigenom även vissa andra fördelar skulle ernås bl. a. att det skulle åligga taxeringsintendenten att framställa yrkande om påförande av skattetillägg. Det kan antagas att en önskvärd sovring i sådant läge kan komma till stånd på ett tidigare stadium än som i det hela blir resultatet av utredningens förslag. I sammanhanget erinrar kammarrätten om att även om sistnämnda förslag godtas, taxeringsintendenten måste informera sig om de lokala skattemyndigheternas beslut om skattetillägg och i förekommande fall hos prövningsnämnden yrka den ändring även till de skattskyldigas förmån, som hans granskning ger anledning till. Lantbrukets skattedelegation framför i stort samma synpunkter som kammarrätten som skäl för prövningsnämnden såsom första instans beträffande skattetillägg.

Svea hovrätt anser att om en administrativ sanktionsform skall genomföras, det ytterligare bör övervägas om inte prövningsnämnd borde besluta i tilläggsfrågan, eventuellt på förslag från lokal skattemyndighet. Särskilt

med en reviderad organisation av prövningsnämnderna synes en sådan anordning vara att föredra framför den av utredningen föreslagna.

Länsstyrelsen i Södermanlands län, som i princip godtagit lokal skattemyndighet som beslutande myndighet beträffande oriktiga uppgifter, anmärker att beslut om påföljd vid deklarationsförsummelse bör meddelas av länsstyrelsen efter anmälan av lokal skattemyndighet.

Även vissa andra remissinstanser, såsom *utredningen om definitiv källskatt, KF, Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *Svenska revisorsamfundet* ifrågasätter lämpligheten av att anförtro uppgiften att påföra skattetillägg åt lokal skattemyndighet. Utredningen om definitiv källskatt framhåller sålunda att förklaringen till att oriktiga uppgifter ofta förekommer i deklarationer inte sällan är att de skattskyldiga saknar insikt om skattereglernas rätta innebörd. Felaktigheter får i sådana fall anses ursäktliga och det torde bli ofrånkomligt att i vid omfattning medge befrielse från skattetillägg. Bedömningen blir därigenom och med hänsyn till omständigheterna i övrigt en kvalificerad uppgift av domstolsmässig karaktär. För de lokala skattemyndigheterna skulle den innebära ett helt nytt och svårt arbetsfält, som i varje fall inte torde kunna bemästras med nuvarande organisation. KF, som hyser förståelse för utredningens förslag, ställer frågan om det inom skatteväsendets nuvarande organisation finns någon instans, som kan vara lämplig som beslutande organ i dessa frågor, och befarar att ojämnheter vid tillämpningen kommer att uppstå, om de lokala skattemyndigheterna skall avgöra när exempelvis "särskilda omständigheter" föreligger. Svenska försäkringsbolags riksförbund tvekar om det lämpliga i ett arrangemang, där frågor om skattetillägg i första hand skall prövas av lokal skattemyndighet. Förbundet finner, att det administrativa systemet enligt utredningens förslag kan ge upphov till utredningsfrågor av delvis intrikat natur, som inte kan anses lämpliga att lägga på administrativ myndighet och under alla förhållanden inte på lokala skattemyndigheten. Svenska revisorsamfundet anser att varken lokal skattemyndighet eller prövningsnämnd bör fastställa, om grund föreligger för skattetillägg. Bedömningen bör ske i judiciell ordning och efter noggrann utredning.

Vissa remissinstanser framlägger förslag som faller utanför ramen för den nuvarande organisationen. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att det skulle vara önskvärt om lokal skattemyndighets funktioner i den första instansen konstruerades efter principen delegation från taxeringsintendent. Beslutande myndighet bör i lokal skattemyndighets ställe vara en fögderinämnd med förslagsvis tre ledamöter. Fögderichefen eller av denne förordnad befattningshavare hos lokal skattemyndighet skulle vara föredragande i nämnden med yrkanderätt utan att själv delta i besluten. Endast genom en sådan samordning erhålls en direkt parallell med prövningsnämndsförfarandet i motsvarande ärenden. De olika beskattningsmyndigheternas roll skulle således inskränkas till att de överlämnade de skattskyldigas deklarationer till

nämnden, där frågan om påföring av skattetillägg kunde komma i fråga utan att ställning togs i själva sakfrågan. *Sveriges industriförbund* föreslår att åt en särskild tjänsteman i länsstyrelsen (allmänt ombud) uppdras att handlägga ärenden om deklarationsförsummelse. Möjlighet att få ärendet överprövat av länsstyrelsen bör finnas.

I samband med frågan om kompetens för handläggning av skattetillägg i första instans berör många remissinstanser även frågan om arbetets organiserande och då främst personalfrågor. Allmänt framhålls — så som även framgår av vad tidigare sagts — att lokal skattemyndighet f. n. saknar tillräckliga personella resurser för att klara uppgiften.

Flertalet remissinstanser förklarar att en upprustning av bl. a. de personella resurserna är en nödvändig förutsättning för reformen. *Föreningen Sveriges fögderichefer* uttalar sålunda, att om lokal skattemyndighet skall kunna handlägga de nya arbetsuppgifterna en inte oväsentlig personalförstärkning erfordras. Detta gäller framför allt beträffande de kvalificerade tjänsterna. Föreningen konstaterar att redan i nuläget bristen på sådana befattningshavare är utomordentligt allvarlig och synnerligen besvärande för berörda fögderier. Föreningen anger sålunda att en under fjolåret gjord undersökning utvisade att större delen av inom fögderiernas personalramar upptagna fögderiassistenttjänster i A 17 inte kunnat besättas med kompetenta innehavare. I ett stort antal fögderier (enligt fjolårets undersökning 52 st.) saknar fögderichefen på grund härav kvalificerad medarbetare i landskanslistkarriären och enligt föreningen har därför åtskilliga viktiga arbetsuppgifter måst eftersättas. Föreningen anser att det föreligger ett behov av att i första hand täcka de lokala skattemyndigheternas brist på kvalificerad arbetskraft så att nuvarande arbetsuppgifter kan lösas på ett tillfredsställande sätt. Innan så skett, uttalar föreningen, saknas det reella förutsättningar att tillföra dessa myndigheter nya, betydande arbetsuppgifter. Föreningen konstaterar att den nya reformen över huvud inte kan genomföras med de personalresurser, som f. n. står till de lokala skattemyndigheternas förfogande och att den förstärkning, som oundgängligen fordras, måste ske i så god tid att tillräckligt med kvalificerad och för arbetet utbildad personal finns att tillgå i varje fögderi när arbetet skall påbörjas. Kan detta krav ej uppfyllas, är det enligt föreningens bestämda uppfattning nödvändigt att uppskjuta reformens ikraftträdande. Liknande synpunkter framförs av bl. a. *länsstyrelsen i Stockholms län.*

CFU understryker att lokal skattemyndighet f. n. inte har någon möjlighet att utan personalförstärkning påtaga sig ytterligare arbetsuppgifter. Arbetet med skattetillägg är av kvalificerad art och det krävs därför kvalificerad personal till denna uppgift. En förutsättning för att arbetsuppgiften skall kunna läggas på de lokala skattemyndigheterna är därför en kraftig förstärkning av deras personalresurser såväl i kvantitativt som, och detta framför allt, i kvalitativt hänseende. Under den tid av året då ar-

betet med skattetillägg inte pågår bör ifrågavarande personal användas i taxeringsarbetet, för kontroll av arbetsgivares skatteavdrag och skatteredovisning samt uppgifter för påföring av arbetsgivaravgift och allmän arbetsgivaravgift.

Bl. a. *riksskattenämnden, statskontoret, länsstyrelserna i Södermanlands, Hallands* och *Norrbottens län, Föreningen Sveriges fögderichefer* och *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* understryker lämpligheten av medverkan i olika former från länsstyrelsens och taxeringsnämndsordförandenas sida vid arbetet med skattetilläggen hos lokal skattemyndighet.

Statskontoret, som f. n. utreder organisationsfrågor inom länsstyrelsen och lokal skattemyndighet, delar utredningens uppfattning att frågan om första instans för beslut om skattetillägg kan komma i ett annat läge, om granskningen av självdeklarationerna i framtiden utförs av tjänstemän. Härigenom skulle möjlighet skapas för en parallell handläggning av taxeringsfrågan och skattetilläggen, vilket såväl ur den enskildes som myndigheternas synvinkel torde vara att föredra. Redan i dag granskas vissa komplicerade deklarationer (rörelseidkare och därmed jämställda) av tjänstemän (taxeringsassistenter). Statskontoret anser att dessa tjänstemän bör medverka vid handläggningen av skattetilläggen för nämnda skattskyldiga. Därigenom torde visst dubbelarbete kunna undvikas samt vinns den fördelen att taxeringsutredning och utredning av skattetillägg i dessa ofta komplicerade frågor kan göras jämsides. För att ej onödigtvis belunga myndighetens arbete med att lokalisera de fall där avgift kan komma i fråga synes någon form av rapportering från taxeringsfunktionärerna böra ske. Taxeringsfunktionärerna bör sålunda så långt som möjligt utreda huruvida förutsättningar för påförande av skattetillägg föreligger. Hur resurskrävande reformen blir för lokal skattemyndighet är f. n. svårt att bedöma. Frågan sammanhänger i hög grad med utformningen av rutinerna för handläggningen av tillägget. Med hänsyn till statskontorets pågående undersökningar vid länsstyrelsen och lokal skattemyndighet synes utarbetandet av rutiner och utredning om eventuella resursökningar böra ske i samråd med ämbetsverket. Därvid bör även uppmärksammas de följder skattetillägget får på arbetet i första instans.

Länsstyrelsen i Södermanlands län framhåller att för granskningen av deklarationsmaterialet före beslut om skattetillägg krävs taxeringskunnig personal, som lokala skattemyndigheterna inte nu förfogar över i tillräcklig omfattning. Intill dess personalsituationen blir bättre, synes den bästa lösningen vara att låta taxeringsassistenter på länsstyrelsen under ett par månader biträda lokala skattemyndigheten med genomgången av de vid denna tidpunkt hos myndigheten förvarade deklarationerna samt med upprättande av förslag till skattetillägg. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Norrbottens län.*

Länsstyrelsen i Hallands län finner det inte vara en rationell lösning att

helt avstå från den anmälningsskyldighet, som nu åvilar taxeringsnämndens ordförande. Anmälan för uttagande av skattetillägg och eventuellt åtal för skattebrott synes för ordföranden i taxeringsnämnden kräva relativt ringa arbetsinsats, då han väl känner förutsättningarna. Det kan förutsättas att anmälningsfallen successivt uppförs på förteckning allteftersom taxeringsarbetet fortskrider. En i efterhand gjord genomgång av deklarationsmaterialet utan ledning av uppgifter från ordföranden synes däremot kräva väsentligt större arbetsinsats och risk för överhoppningar — särskilt om arbetet görs av någon som inte deltagit i taxeringsnämndens arbete.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund förklarar att ordförandena bör kunna vara behjälpliga med uppgifter till lokal skattemyndighet för att därigenom underlätta arbetet.

Några remissinstanser, såsom *kammarrätten* samt *länsstyrelserna i Jönköpings* och *Älvsborgs län*, anser att reformen bör anstå med hänsyn till personalsituationen till dess att en ökad tjänstemannamedverkan i första instans har genomförts.

Några länsstyrelser lämnar vissa uppgifter om hur stort personalbehovet kan bli. *Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller sålunda, att den lokala skattemyndigheten inom länet preliminärt uppskattat behovet av personal till sammanlagt i runt tal 30 kvalificerade kanslister och ungefär lika många kvalificerade biträden. Länsstyrelsen anser vidare att skattetilläggen för dess egen del skulle kräva viss förstärkning i första hand på taxerings- och prövningsnämndsavdelningarna. *Länsstyrelsen i Hallands län* upplyser om att den sökt få en uppfattning om den arbetsinsats, som krävs för genomgång och skattetilläggsdebitering enligt utredningens förslag. På taxeringssektionen har genomgång därför skett av tre taxeringsdistrikt inom länet, varav två lokala distrikt och ett rörelsedistrikt. Trots att granskaren själv varit taxeringsassistent i rörelsedistriktet samt att grovsortering gjordes av två biträden tog arbetet sammanlagt fyra dagar i anspråk. Det må anmärkas att i de berörda lokaldistrikten skattetillägg av annan orsak än försenad deklaration endast förekom i ringa omfattning (2—3 per distrikt) medan det däremot i rörelsedistriktet förekom skattetillägg i betydande omfattning på grund av såväl för lågt deklarerade inkomster som skönstaxeringar. Ett genomförande av systemet skulle, menar länsstyrelsen, för varje lokal skattemyndighet krävas en personalförstärkning av en befattningshavare med minst fögderiassistents kvalifikationer. Därutöver torde behövas utökad biträdeshjälp.

Beslut och delgivning m. m. *Svea hovrätt, hovrätten för Övre Norrland, Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare, SR* och *Sveriges advokatsamfund* anmärker mot formuleringen av 116 e § tredje stycket TF i förslaget, att skattskyldig "där hinder ej möter" skall erhålla tillfälle yttra sig över ifrågasatt skattetillägg. Svea hovrätt framhåller att av rättssäker-

hetsskäl den skattskyldige alltid bör beredas tillfälle att yttra sig innan tilläggsfrågan avgörs, särskilt som skyldighet inte ålagts skattemyndigheten att självmant undersöka om befrielsegrund föreligger. SR menar att den skattskyldiges rätt att yttra sig före beslut om skatte- eller avgiftstillägg måste fastslås mera kategoriskt. Enligt Sveriges advokatsamfund bör den skattskyldige i de fall då skattetillägg kan komma i fråga alltid beredas tillfälle yttra sig. Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare framför liknande synpunkter.

Några remissinstanser framför erinringar mot utredningens förslag om senaste tidpunkt för fattande av beslut i skattetilläggsfrågan. *CFU* hänvisar till att det i 116 e § andra stycket TF föreslås att fråga om skattetillägg skall avgöras före den 15 december taxeringsåret och att utredningen som motiv härför uttalat dels att arbetet med skattetillägg bör vara avslutat så tidigt att beslut i regel bör kunna tillställas de skattskyldiga genom debetsedeln på slutlig skatt dels att en skattskyldig skall kunna räkna med att fråga om skattetillägg på grund av tidigare års taxering i princip skall vara avslutad innan den nya deklarationen upprättas och avges och att tillägget då också kan fungera som en varning. CFU anser det angeläget att de lokala skattemyndigheternas arbete med skattetillägg sker tidigare än vad den föreslagna lagtexten ger uttryck för. Arbetet med påföringen av beslutade skattetillägg blir enligt nämnden inte särskilt betungande om tilläggen kan påföras debetsedeln på slutlig skatt. För att detta skall kunna ske krävs emellertid att lokala skattemyndigheten underrättar länsstyrelsen om beslutet före den 1 oktober under taxeringsåret. Om fastställelse sker senare får påföring av skattetillägg ske manuellt genom debitering av tillkommande skatt. Uppbörd av tillkommande skatt är från administrativ synpunkt mera betungande än uppbörd av skatt enligt debetsedel på slutlig skatt. Då tillkommande skatt inte innehålls av arbetsgivaren finns risk för att skatten blir restförd och måste avskrivas. CFU föreslår därför en omformulering av 116 e § andra stycket TF så att fråga om skattetillägg i princip avgörs av lokal skattemyndighet före den 1 oktober taxeringsåret. Om särskilda skäl föreligger bör dock ärendet få avgöras senare, dock inte efter den 15 december taxeringsåret. *Statskontoret* framför liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Stockholms län menar i motsats till nyss redovisade synpunkter att lokal skattemyndighets möjlighet att besluta i dessa fall synes böra utsträckas till att omfatta januari månad året efter taxeringsåret. Härigenom kan undvikas att arbetet utförs under tidsnöd. *Länsstyrelsen i Södermanlands län,* som anser att lokal skattemyndighet inte hinner genomföra huvuddelen av arbetsuppgiften med skattetilläggen före den 1 oktober taxeringsåret, föreslår en inskränkning och förenkling av arbetet på så sätt, att nedre gränsen för påförande av skattetillägg beträffande det beskattningsunderlag, som skattskyldig undandragit eller sökt undandra det allmänna, sätts vid 1 500 kr., samt att tillägg får påföras skattskyldig till och med mars månad året efter taxeringsåret.

Bl. a. *länsstyrelsen i Örebro län* uppmärksammar att utredningen inte föreslagit någon möjlighet för lokal skattemyndighet att rätta egna beslut rörande skattetillägg. Då det emellertid knappast kan undvikas att uppenbara fel uppkommer vid beslut om skattetillägg, bör enligt länsstyrelsen bestämmelserna i 72 a § TF lämpligen utvidgas att omfatta även skattetilläggen.

Besvärsrätt m. m. Utredningens förslag i fråga om besvär över beslut om skattetillägg har föranlett erinringar från endast ett fåtal remissinstanser.

Riksrevisionsverket framför vissa farhågor för en hög besvärsfrekvens. En alltför långt driven schablonisering i första instans kan genom ett flitigt utnyttjande av besvärsvägen få betydande återverkningar i senare led av skatteärendenas handläggning.

Några remissinstanser, bl. a. *länsstyrelsen i Södermanlands län*, framhåller att de föreslagna reglerna om skattetillägg kommer att komplicera besvärsförfarandet i såväl prövningsnämnd som kammarrätten och regeringsrätten. Skattskyldig har möjlighet att samtidigt anföra besvär över taxering och skattetillägg, och även taxeringsintendent äger rätt att anföra besvär över samme skattskyldigs taxering och skattetillägg. Länsstyrelsen menar att sådana och liknande fall kommer att vålla taxeringsmyndigheterna åtskilligt merarbete. *Kommerskollegium* understryker att även de skattskyldiga kommer att få vissa problem som en följd av skattetilläggsinstitutet. För att tillgodose den enskildes berättigade krav på rättssäkerhet bör man enligt kollegiets mening därför söka göra det så lätt som möjligt för den enskilde att besvära sig över beslut av den lokala skattemyndigheten. Detta skulle, menar kollegiet, förslagsvis kunna ske på så sätt att, förutom besvärshänvisning, en besvärsblankett — med för besväret erforderliga grunduppgifter ifyllda — tillställs den skattskyldige i samband med beslutet från den lokala skattemyndigheten.

Kammarrätten framhåller att utredningens förslag innebär att frågan huruvida skattetillägg skall utgå i många fall kommer att upptas till utredning och bedömning sedan taxeringen vunnit laga kraft. Det kan förutsättas att den skattskyldige vid besvär över påfört skattetillägg ofta finner det naturligt att söka bryta upp även taxeringsbeslutet. Vid sidan av en process om skattetillägg uppkommer då en process i taxeringsfrågan i extraordinär ordning. Åtskilliga besvärligheter kan här även uppkomma vid bedömningen av frågan om tvisten verkligen gäller såväl skattetillägget som taxeringen. Särskilda komplikationer kan uppkomma om den skattskyldige ej anför besvär över taxeringen men väl över skattetillägget och den prövande myndigheten kommer till resultatet att skattetillägget bör nedsättas på grund av att taxeringen blivit för hög. Kammarrätten menar att reglerna för extraordinär besvärsrätt torde behöva överses vid ett genomförande av förslaget till skattetillägg. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Hallands län*.

Utredningens förslag om rättelse i vissa fall ex officio av skattetillägg har föranlett vissa erinringar. Det synes i och för sig självklart, framhåller sålunda *kammarrätten,* att om skattedomstol vid prövning av anförda besvär nedsätter en taxering på grund av vilken skattetillägg utgått, därav föranledd ändring av skattetillägget skall ske ex officio på sätt utredningen föreslagit. Det synes däremot kammarrätten i hög grad tveksamt om, såsom ifrågasatts, i fall då varken yrkanden eller argumentering i besvärsmålet berör frågan om skattetillägget, domstolen ex officio skall kontrollera själva uträkningen av tillägget. Några bärande skäl för en sådan ordning anser kammarrätten ej föreligga. Om likväl en sådan uträkningskontroll av besluten om skattetillägg anses nödvändig från domstolarnas sida, synes frågan om skattetillägget böra kunna få i samband därmed prövas i dess helhet av domstolen. Det kan inte anses tillfredsställande, menar kammarrätten, att domstolarna väl skall ex officio åläggas kontrollräkning i ett av parterna inte aktualiserat hänseende men samtidigt sakna befogenhet att ingripa när andra uppenbara tillämpningsfel är för handen.

Debitering m. m. Flera remissinstanser, bl. a. *kammarrätten, riksskattenämnden* och *CFU,* framhåller att frågan om skattetillägg kräver vissa ändringar i UF, som inte finns med bland utredningens författningsförslag. CFU lämnar i sitt yttrande en utförlig redogörelse för de paragrafer i förordningen, som är berörda, och framlägger även förslag till författningstext.

SR och *Sveriges advokatsamfund* vänder sig mot utredningens förslag, att debitering av skattetillägg skall ske oberoende av om beslutet vunnit laga kraft. SR anser sålunda, att en ekonomisk sanktion mot en medborgare måste anses vara ett allvarligare steg än påförande av skatt. Erfarenheten visar att kammarrättsutslag kan låta vänta på sig i ett par år efter det omtvistade beslutet. Det synes förbundet otillfredsställande att en skattskyldig skulle kunna tvingas avstå från relativt höga belopp så länge prövningen av beslutet om skattetillägg inte är avslutad. Därför anser förbundet det vara rimligt att ett sådant beslut inte träder i verkställighet förrän det slutgiltigt fastställts eller visshet vunnits om att prövning inte kommer att begäras. I vart fall bör ett dylikt förfaringssätt användas då fråga är om väsentligt belopp för den berörde. Liknande synpunkter framförs av advokatsamfundet, som föreslår att skattetillägget — om frågan om tillägget hänskjuts till prövningsnämnd — inte skall förfalla till betalning förrän lagakraftägande beslut föreligger. Härigenom skulle enligt samfundet erhållas en ordning lik den som gäller för bötesmål. För att hindra eventuellt missbruk föreslås att ränta å slutligt utdömt tillägg skall utgå från — förslagsvis — dagen för ärendets hänskjutande till prövningsnämnden.

Flera remissinstanser uttalar sig om utredningens förslag att skattetillägg skall upptas på debetsedel. *Riksskattenämnden* framhåller att tilläggen som regel bör kunna debiteras på slutskattesedlarna. I de fall detta inte kan

ske bör skattetilläggen uppbäras medelst inbetalningskort, som utan dröjsmål tillställs de skattskyldiga. *Länsstyrelsen i Södermanlands län,* som framfört förslag om längre tid än utredningen för handläggningen av skattetillägget i första instans, föreslår att särskild debetsedel på tillkommande skatt för tillägget inte skall behöva utfärdas, utan att den skattskyldige sedan han fått tillfälle att yttra sig över skattetilläggsförslaget, skall tillställas beslutet jämte inbetalningskort på det fastställda beloppet. *Länsstyrelsen i Hallands län* är övertygad om att det — som utredningen menar — skall bli möjligt att till den 1 oktober fastställa huvudparten av skattetilläggen. Lyckas inte detta måste de då inte fastställda tilläggen påföras som tilläggsskatt. Rutinen med tilläggsskatt är manuell, tidsödande och fordrar betydligt större arbetsinsats än slutskatterutinen. Det bör enligt länsstyrelsen framhållas att det föreslagna systemet direkt förutsätter debitering av tilläggsskatt, nämligen i huvuddelen av de fall, då den lokala skattemyndigheten på grund av anförda besvär hänskjutit frågan om skattetillägg till taxeringsintendent. Endast ett relativt fåtal av dessa besvär brukar kunna avgöras i sådan tid att hänsyn till beslutet kan tas vid slutskattedebiteringen. Även *EON* uttalar att skattetillägg bör beslutas så tidigt att det kan debiteras på debetsedel för slutlig skatt. I annat fall måste det ske som tilläggsskatt, vilken sannolikt kommer att restföras och orsaka merarbete för kronofogdemyndigheten. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* framhåller att om avgiften tas upp på debetsedel, den kommer att framstå som en skatt. Avgiften synes därför böra uttagas för sig utan sammanblandning med debitering av skatter.

Utredningens förslag att lokal skattemyndighets beslut om skattetillägg i princip bör meddelas på debetsedeln på slutlig skatt bör enligt *kammarrättens* mening inte ges annan innebörd än att det debiterade tillägget kan upptas i därför avsedd kolumn på debetsedeln. Domstolen framhåller att det från rättssäkerhetssynpunkt är angeläget att vid debetsedeln fogas den lokala skattemyndighetens särskilda beslut i frågan med angivande av skälen för beslutet och besvärshänvisning. För en sådan ordning talar även den omständigheten att fatalietiden vid besvär över beslutet föreslås bli en annan än den som gäller för resp. taxeringsbeslutet och debiteringsbeslutet.

Några remissinstanser berör frågan om förmånsrätt för skattetillägg. *Svea hovrätt* framhåller att utredningens förslag att i debiterings- och uppbördshänseende jämställa skattetillägg med skatt är mindre tillfredsställande. Detta torde innebära, framhåller hovrätten, att tillägget skall åtnjuta samma förmånsrätt i konkurs som skatten. Hovrätten menar att skattetillägget liksom böter och viten kommer att träffa den försumlige personligen och därför lika litet som böter och viten bör gå ut över dennes övriga borgenärer. *Riksskattenämnden* och *CFU* intar en motsatt ståndpunkt. Riksskattenämnden framhåller att tilläggen bör likställas med skatt och detta även i förmånsrättshänseende. CFU erinrar om att lagberedningen i betänkandet

"Utsökningsrätt IX" (SOU 1969:5) föreslagit att förmånsrätten för skatt bör avskaffas. Om detta förslag inte föranleder lagstiftning bör enligt nämnden förmånsrätten enligt 17 kap. 12 § handelsbalken utvidgas att gälla även skattetillägg. I annat fall uppkommer administrativa svårigheter genom att skattetillägg måste redovisas separat i restlängder och andra indrivningshandlingar.

EON erinrar om förslagets utformning när det gäller bestämmelser angående indrivning m. m. EON påpekar att bestämmelser härom saknas i bl. a. utredningens förslag till ändring av UF och framhåller, att det av författningstexten klart bör framgå vilka bestämmelser om indrivning, preskription, redovisning, avkortning och avskrivning, antagande av ackordsförslag samt upprättande av balanslängd som skall tillämpas beträffande tillägget. Mest praktiskt vore, menar EON, att en generell bestämmelse infördes av innebörd att i fråga om utmätningsmans befattning samma regler gäller för skatte- och avgiftstilläggen som för den skatt eller avgift som de utgår på. Skattetillägget bör, understryker EON vidare, komma så tidigt att det påförs som slutlig skatt. I annat fall sker debitering som tilläggsskatt, vilken sannolikt kommer att restföras och orsaka merarbete för kronofogdemyndigheterna.

Skattetillägg enligt MF och FF samt avgiftstillägg enligt AVGF

Flertalet remissinstanser lämnar frågan om tilläggens utformning utanför TF utan erinran. Några förklarar uttryckligen att vad som framförts angående skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i princip även gäller dessa.

Mervärdeskatten. Några av de remissinstanser som är kritiska mot principen med skattetillägg framför vissa synpunkter på det föreslagna skattetillägget enligt MF. *Sveriges industriförbund* framhåller att utredningen inte ens har gjort gällande att några mer allvarliga försummelser förekommer från de skattskyldigas sida beträffande mervärdeskatten. I många fall är utredningens förslag helt verklighetsfrämmande. Så t. ex. kan restavgift med 4 % på det ej inbetalda beloppet åsättas den som för sent inbetalar mervärdeskatt. Normalt sker detta samtidigt som deklaration avlämnas. Något behov att utöver detta påtryckningsmedel ta ut ytterligare 2 % av den fastställda skatten för att få in deklarationen i rätt tid kan omöjligen föreligga, uttalar förbundet. Den enda situation i vilken en sanktion behövs föreligger när den skattskyldige inbetalar skatt utan att samtidigt lämna deklarationsuppgifter. De nu förefintliga möjligheterna att framtvinga deklaration är emellertid fullt tillräckliga för detta fåtal. För *Lantbrukets skattedelegation* förefaller det som om utredningen inte alls satt sig in i hur mervärdeskattesystemet fungerar. Samtliga redovisningsskyldiga till mervärdeskatt är

egentligen uppbördsmän åt staten, eftersom hela skattebördan bärs av konsumenterna. Det som skall redovisas är skillnaden mellan utgående och ingående mervärdeskatt. Blir skillnaden positiv inbetalas beloppet till staten, blir skillnaden negativ sker återbetalning från staten. I samband med genomförandet av mervärdeskatt har konstaterats att MF:s bestämmelser är utformade på ett sådant sätt att det i många fall är oklart om t. ex. viss tjänst är skattepliktig. Riksskattenämnden har fått utfärda kompletterande anvisningar i mycket stor utsträckning och detta arbete pågår fortfarande mer än ett år efter det att mervärdeskatten införts. Detta innebär att det för de redovisningsskyldiga under en lång period har varit svårt, för att inte säga omöjligt, att avgöra om mervärdeskatt skulle tas ut i en viss situation och om avdragsrätt för ingående skatt har förelegat i vissa fall. Att i fråga om en skatt av denna typ över huvud taget kunna tänka sig att skattetillägg skall uttas är enligt delegationens mening orealistiskt. Normalt avger redovisningsskyldiga deklaration till mervärdeskatt sex gånger per år. Varje redovisningsperiod är en avslutad beskattningsperiod. Det är självklart att systemets konstruktion lätt leder till att något utgående eller ingående skattebelopp som med formell syn hade bort redovisas för en period kommer att ingå i annan period. Någon förlust för staten uppstår emellertid inte. Att i en sådan situation ta ut skattetillägg rimmar illa med allmän rättsuppfattning, framhåller delegationen.

Riksskattenämnden berör flera frågor i sitt remissvar. Först anmärker nämnden att det inte heller för mervärdeskattens del bör påföras tillägg vid muntligt meddelande av osant eller ofullständigt innehåll. Härjämte framhåller nämnden att det i MF bör införas bestämmelse att länsstyrelse äger ändra beslut om skattetillägg, om länsstyrelsen meddelar nytt preliminärt beslut om fastställelse av skatten. För tydlighetens skull anses det lämpligt att i förordningen uttryckligen ange att skattetillägget tillfaller statsverket. Nämnden föreslår vidare, att liksom inom inkomst- och förmögenhetsskatteområdet bestämmelser om varning bör införas även i MF. Dessa kan få sin plats i ett andra stycke till 64 d §. Varningsinstitutet skulle möjliggöra att skattetillägg kan efterges i större omfattning än utredningen tänkt sig. Nämnden vill i detta sammanhang understryka att skattetillägg inte bör komma till användning vid ursäktlig försening av deklaration. Den föreslagna storleken av skattetillägget finner riksskattenämnden kunna godtas under den uttryckliga förutsättningen att varningsinstitutet införs. I detta sammanhang vill nämnden understryka att mervärdeskatten genom utredningens förslag kommer att skyddas av två administrativa sanktionsformer, skattetillägg och restavgift. Båda dessa sanktioner utgår vid deklarationsförsummelse. Redan i normalfallen skulle således den skattskyldige ådra sig en dröjsmålsränta på 4+2 %. Det kan enligt nämnden ifrågasättas om detta är motiverat, allrahelst som det på grund av skattens storlek många gånger skulle bli fråga om avsevärda belopp. Dessutom bör uppmärksam-

mas att den skattepliktiga omsättningen inte alltid ger något uttryck för den skattskyldiges betalningsförmåga. Det finns därför enligt nämndens mening goda skäl för att vid deklarationsförsummelse på mervärdeskattens område påföra skattetillägg endast om anmaning att deklarera inte efterföljts. Nämnden räknar emellertid med att varningsinstitutet i regel skall användas för normalfallen och anser sig av den anledningen kunna godta den av utredningen förordade konstruktionen också i denna del.

En ledamot i riksskattenämnden, som anser att skattetillägg bör få efterges helt eller delvis, reserverar sig mot förslaget att införa institutet varning.

Några remissinstanser framför anmärkningar mot vissa detaljer i förslaget. *Generaltullstyrelsen* anser sålunda att avdragsrätt som avses i 17 § MF självfallet ej skall avse skattetillägg. För tydlighetens skull torde detta på lämpligt sätt böra anges i förordningen. *Hovrätten för Övre Norrland* erinrar om utredningens förslag i 116 a § TF, att en ej undertecknad deklaration i fråga om påföring av skattetillägg i första hand skall bedömas på samma sätt som en undertecknad. Något skattetillägg skall därför inte utgå i fall, där underskrift sedermera sker. Hur en ej undertecknad deklaration enligt MF skall bedömas, framgår emellertid inte av betänkandet. Något skäl att göra skillnad i detta hänseende mellan deklaration enligt TF och deklaration enligt MF torde inte finnas, framhåller hovrätten. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* slutligen anser att det av betänkandet inte framgår, hur besvär skall anföras över beskattningsmyndighetens beslut om skattetillägg enligt MF. I fråga om skattetillägg vid försummelse att i rätt tid avge deklaration till mervärdeskatt framhåller länsstyrelsen följande. Enligt förslaget skall skattetillägg utgå med 20 % av den efter skälig grund fastställda skatten, om skattskyldig underlåter att avge deklaration. Länsstyrelsen skall emellertid undanröja påfört skattetillägg, om deklaration inkommer inom ett år därefter. Tillägget skall då utgå med 2 % av skatten. Det kan befaras, att bestämmelserna kan komma att medföra att många skattskyldiga dröjer ett år med att avge deklaration för att få skattekredit. Enligt länsstyrelsens mening bör tiden sättas till högst två månader och tillägget bör, om deklaration inkommer inom denna tid, sättas till förslagsvis 5 %.

Punktskatteområdet. *Kontrollstyrelsen* framhåller följande angående utredningens förslag till 37 a—37 d §§ FF.

I 3 7 § avhandlas skattetillägg vid oriktig eller ofullständig deklaration. Skattetillägget föreslås skola utgå med 20 % på skillnaden mellan påförd och deklarerad skatt. Enligt 37 c § första meningen avses tillägg enligt 37 a § som inte uppgår till 50 kr. inte skola påföras. Avsikten torde vara att hänsyn därvid skall tas till varje beskattningsperiod för sig. Denna regel, mot vilken i och för sig intet är att erinra, torde i vissa fall kunna komma att

vålla svårigheter vid tillämpningen. I skattekontrollarbetet används nämligen ofta s. k. utbytesberäkningar resp. årsavstämningar som kontrollmetoder antingen enbart eller i kombination med annan granskning. Den differens som därvid eventuellt framkommer avser då regelmässigt en längre tid omfattande flera beskattningsperioder, för vilka separata deklarationer avgetts. Det är då i regel inte möjligt att hänföra differensen till viss eller vissa av de av granskningen omfattade beskattningsperioderna. Om det t. ex. vid en årsavstämning hos en skattskyldig med månadsredovisning skulle framkomma en differens på 2 400 kr., skulle den skattskyldige med hänvisning till förenämnda regel kunna undgå skattetillägg, eftersom differensen in dubio skulle kunna påstås böra fördelas lika på de tolv månaderna med 200 kr. på varje. Enligt styrelsens mening är detta inte tillfredsställande. En kompletterande regel av innebörd att skattetillägget i dylika fall skall beräknas på differensens hela belopp synes därför böra införas i paragrafen.

Skattetillägg föreslås enligt 3 7 b § skola utgå vid deklarationsförsummelse antingen med 20 %, om deklaration över huvud taget inte avgetts (första stycket), eller med 2 %, om deklaration inkommit för sent men inom tre månader efter den dag då den senast bort avlämnas (andra stycket). Det saknas emellertid bestämmelser för det fall att deklaration inkommer efter tremånadersfristen. Om en dylik deklaration i och för sig är riktig och fullständig, synes nämligen skattetillägg inte kunna påföras enligt den föreslagna författningstexten. Rimligen torde i sådant fall tillägg böra utgå efter samma procentsats som enligt första stycket. Bestämmelse härom bör införas i paragrafen.

I paragrafens andra stycke bör ordet "fastställda" utbytas mot "deklarerade", eftersom fastställelsebeslutet av praktiska skäl ofta inte meddelas på detta stadium. Väsentligare är dock, att i de fall skatt befinnes böra fastställas till högre belopp än som upptagits i deklaration, inkommen inom tremånadersfristen, tillägget på mellanskillnaden bör utgå med 20 % och inte med 2 %, eftersom det då rör sig om ett oriktigt meddelande i deklaration och frågan om skattetillägg alltså till den delen bör bedömas enligt 37 a §.

De i 3 7 c § första stycket intagna begränsningsreglerna och regeln om minsta belopp för tillägg i vissa fall synes böra överföras till resp. 37 a § och 37 b §. Förutom ökad klarhet vinnes därigenom att man i påföringsbesluten i förekommande fall slipper åberopa dubbla författningsrum. Vad angår 3 7 b § synes minimiregeln böra gälla tillägg såväl enligt de i författningsförslaget upptagna första och andra styckena som enligt den av styrelsen ovan förordade bestämmelsen i 37 b §. Däremot torde maximeringsregeln endast böra gälla 2-procentstillägget enligt andra stycket. Vid en omredigering i enlighet med vad sålunda föreslagits skulle 37 c § endast komma att omfatta det i författningsförslaget upptagna andra stycket.

Beträffande 3 7 d § uttalar styrelsen följande. Av specialmotiveringen

framgår att utredningen tänkt sig att centrala anvisningar skall utfärdas angående förutsättningarna för eftergift beträffande skattetillägg och att utformningen av sådana anvisningar i viss mån får bli beroende av de praktiska erfarenheter tillämpningen ger. Kontrollstyrelsen vill peka på några speciella förhållanden på punktskatteområdet som torde böra beaktas i detta sammanhang. När det gäller deklarationer till allmän energiskatt på elektrisk kraft är det ofta inte möjligt för den skattskyldige eller den skatteredovisande distributören att under löpande år avge exakt riktiga kvartals- eller tertialdeklarationer. Först efter årets utgång kan skatten riktigt anges. Praktiskt har detta lösts så, att under året avgivna deklarationer betraktas som "preliminära" och att slutgiltig reglering regelmässigt sker i deklarationen för sista kvartalet eller tertialet. Kontrollstyrelsen utgår ifrån att skattetillägg inte skall ifrågakomma i här avsedda fall, om det senare visar sig att skatten i någon eller några av de "preliminära" deklarationerna kommit att upptas till för lågt belopp. Detsamma gäller vid den situation som ibland inträffar, särskilt beträffande månadsdeklaranter, nämligen att vederbörande vid deklarationstidens utgång saknar möjlighet att insända en giltig deklaration t. ex. på grund av att firmatecknaren eller annan ansvarig person befinner sig utomlands. Om skattebeloppet då inbetalas i rätt tid, synes det styrelsen obilligt att, när den försenade deklarationen inkommit, påföra minimitillägget på 100 kr.

Vidare finns ett antal skattskyldiga, främst på energiskattens område, vilkas deklarationer regelmässigt är negativa, dvs. slutar på belopp de skattskyldiga till godo. För det fall sådan deklaration skulle inkomma för sent, finner styrelsen det likaledes obilligt att utta minimitillägget. En annan sak är att tillägg enligt 37 a § givetvis bör utgå, om i sådan deklaration lämnats oriktigt meddelande som föranlett eller skulle, om det följts, ha föranlett återbetalning med för högt belopp.

Arbetsgivaravgifterna. *Rfv* förklarar att verket godtar den föreslagna procentsatsen, 20, vid oriktig uppgift även om den förefaller väl hög. Mot övriga förslag angående detta avgiftstillägg har Rfv ingen erinran. I syfte att dels effektivisera verkan av de föreslagna avgiftstilläggen vid för sent eller uteblivet uppgiftslämnande, dels underlätta det administrativa förfarandet föreslår Rfv, att dessa avgiftstillägg skall utgå "från botten". Verket anser att avgiftstillägget skall utgå med 5 %, då arbetsgivaruppgiften lämnas efter föreskriven tid men inom sex månader därefter och anser vidare, att en begränsning uppåt inte är påkallad, när arbetsgivaruppgiften lämnas mer än sex månader för sent eller helt uteblir. Vidare föreslår Rfv, att avgiftstillägget vid för sent eller uteblivet uppgiftslämnande konstrueras som ett påslag på arbetsgivaravgiften och debiteras samtidigt med denna utan föregående

kommunicering och underrättelse. Verket föreslår dessutom viss kompletteringav 12 § AVGF. Det ifrågasätts om inte offentlig myndighet borde undantas från bestämmelserna. Vad gäller personalbehovet kan verket redan i nuläget antas vara i behov av en viss personalförstärkning för debiteringen av arbetsgivaravgifterna. För de nya arbetsuppgifterna behöver verket ytterligare personalförstärkning. Överslagsvis beräknas den erforderliga personalökningen till 30 alternativt 20 tjänstemän, beroende på utformningen av bestämmelserna om kommunicering och underrättelse om avgiftstillägg. Ikraftträdandet av utredningens förslag bör enligt Rfv:s åsikt bli beroende av den tidpunkt, då verket och de lokala skattemyndigheterna är rustade att sköta både nuvarande och tillkommande arbetsuppgifter inom avgiftsdebiteringen.

Föreningen Sveriges fögderichefer uttalar att det av författningstexten inte framgår hur frågan om avgiftstillägg avseende allmän arbetsgivaravgift skall behandlas. När det gäller egenavgiften, som kommer att direktdebiteras på skattsedeln efter beslut av lokal skattemyndighet, torde det vara omöjligt för Rfv att avgöra frågan om sådant tillägg. Om avsikten är att denna avgift skall omfattas av den nya lagstiftningen, måste författningstexten kompletteras.

Straffrättsliga påföljder

Utredningen

Utredningens förslag till straffrättsligt påföljdssystem motiveras i betänkandets kap. 8—13. I huvudsak framläggs följande synpunkter på utformningen av framtida straffbestämmelser.

Brottssystematiken

Utredningen erinrar om att man i den straffrättsliga litteraturen under början av 1900-talet framhöll att det uppsåtliga skattebrottet hade stora likheter med bedrägeribrottet men att detta senare brott dock ansågs böra inskränkas till den privaträttsliga sektorn. Denna åsikt betingades av att det allmänna rättsmedvetandet på den tiden bedömde skattebrottet väsentligt mildare än vanligt bedrägeri. Liknande synpunkter framfördes i förarbetena till SkSL. Vid tillkomsten av BrB synes man överhuvud inte ha berört skattebrotten. På senaste tid har däremot i den allmänna debatten uttalats att skattebrott borde bestraffas som bedrägeri eller i vart fall införas som en självständig brottstyp i BrB:s bedrägerikapitel. Utredningen anser att denna omsvängning i uppfattningen beror på att beskattningen och de sociala förmåner, som erbjuds genom skatter och avgifter, ökat i väsentlig mån. Därmed har också de ekonomiska fördelar som skattebrottslingen får på det allmännas och övriga medborgares bekostnad blivit mer iögonfallande.

För egen del finner utredningen att skillnaden mellan bedrägeri och skattebrott enligt SkSL inte är särskilt stor i praktiken, men att åtskilliga omständigheter talar mot att från brottssystematisk synpunkt jämställa dessa båda brottstyper.

Ett gemensamt drag för de båda brottstyperna är enligt utredningen sättet för brottets förövande. På samma sätt som vid bedrägeri begår man skattebrott genom vilseledande. Den brottsliga gärningen består i att gärningsmannen vilseleder beskattningsmyndigheten om förhållanden som är av betydelse för hans beskattning. Regelmässigt sker detta genom att oriktig uppgift lämnas i deklaration eller annan handling som skall ligga till grund för beskattningsmyndighetens fastställelsebeslut. Därmed är inte sagt att det brottsliga handlandet för skattebrottens del måste beskrivas med uttrycket "medelst vilseledande". En så vid gärningsbeskrivning är enligt utredningens mening visserligen nödvändig vid det allmänna bedrägeriet för att täcka både faktiskt vilseledande åtgärder — exempelvis övertäckande av fel i vara till försäljning så att den framstår som felfri — och oriktiga muntliga eller skriftliga uppgifter ägnade att bibringa eller vidmakthålla en felaktig föreställning hos den vilseledde. Detsamma gäller f. ö. vid tullbedrägeri, där vilseledande åtgärder av faktisk natur har stor praktisk betydelse. När det gäller de centrala skattebrotten förekommer det däremot knappast att de fakta som skall göras till föremål för myndighetens iakttagelser kan döljas bakom vilseledande åtgärder av faktisk natur. Utredningen finner det därför vara bättre med en mer preciserad beskrivning av det brottsliga handlandet vid de centrala skattebrotten.

Den disposition från den vilseleddes sida som är ett ytterligare moment vid bedrägeribrottet motsvaras vid skattebrotten av att myndigheten bestämmer den skattskyldiges taxering eller skatt på ett felaktigt sätt.

För bedrägeri fordras vidare förmögenhetsöverföring i form av vinning för gärningsmannen och skada för den vilseledde. Enligt utredningens uppfattning skulle ett strikt upprätthållande av detta krav för det centrala skattebrottets del medföra att brottet inte kunde anses fullbordat förrän skatt eller avgift slutligt undandragits det allmänna. Ett så långtgående krav på vinning för den brottslige och motsvarande skada för det allmänna har inte upprätthållits ens i sådan utländsk lagstiftning som i övrigt utformats med det allmänna bedrägeribrottet som mönster, t. ex. i västtysk rätt. Förmögenhetsöverföring som ett konstitutivt moment i gärningsbeskrivningen finns inte heller i SkSL. Deklarationsbrotten är fullbordade redan innan vinning eller skada uppstått. Å andra sidan har kravet på förmögenhetsöverföring inte heller upprätthållits vid allmänt bedrägeri. Detta brott anses nämligen fullbordat så snart gärningen innebär beaktansvärd fara för slutlig förlust för den vilseledde. I bedrägeribrottet finns det därför enligt utredningens mening ett inbyggt "dolt" farerekvisit.

Ett annat skäl som talar för att skattebrotten bör ses som artskilda från

bedrägeribrotten anser utredningen vara att skattebrotten för det allmänna rättsmedvetandet torde framstå som en särskild brottstyp, bestämd främst av det allmännas fiskaliska intresse. Den enskilde åläggs en plikt att redovisa sina inkomster och staten kontrollerar att så sker. Det tillitsförhållande i handel och vandel som bedrägeristraffet i typiska fall avser att garantera har enligt utredningens mening inte någon motsvarighet vid skattebrotten. I fråga om beskattning åläggs alla medborgare en uppgiftsskyldighet mot det allmänna oberoende av den enskildes kvalifikationer. Förmodligen har synpunkter av denna innebörd medfört att man i den allmänna uppfattningen varit mindre benägen att jämställa skattebrott med bedrägeri.

Utredningen ställer sig därefter frågan om de centrala skattebrotten inte i stället för att hänföras till bedrägeri bör jämställas med brott mot sanningsplikt. I sådant fall skjuts den förmögenhetsrättsliga aspekten i bakgrunden och i stället framstår sanningsmomentet som det väsentliga i gärningen.

SkSL:s deklarationsbrott företer enligt utredningen den likheten med brott mot sanningsplikten — t. ex. mened, falskt åtal och annan osann utsaga — att det konstitutiva momentet i brottsbeskrivningen är avgivandet av en osann berättelse eller uppgift. I likhet med brotten mot sanningsplikten är deklarationsbrotten fullbordade redan innan någon förmögenhetsöverföring ägt rum eller någon skada inträffat. Ett vårdslöshetsbrott kompletterar det uppsåtliga brottet. Deklarationsbrotten uppvisar således en nära nog fullständig likhet med brott mot sanningsplikten.

Utredningen anser emellertid att teoretiska synpunkter på frågan om skattebrottens systematiska ställning inte bör tillerkännas någon avgörande betydelse för gärningsbeskrivningarnas utformning. I stället bör det utslagsgivande vara vilka praktiska konsekvenser som den ena eller andra konstruktionen kan föra med sig.

Ett skattebrott av bedrägerityp kan enligt utredningen anses fullbordat tidigast när beskattningsmyndigheten blivit vilseledd. Denna tidpunkt varierar. En oriktig uppgift som inte upptäcks under taxeringsnämndens granskningsarbete utan först vid en taxeringsrevision blir att bedöma som fullbordat brott. Försök till brott får däremot anses föreligga så snart en uppgift som skall ligga till grund för taxeringen eller fastställandet av skatt eller avgift avges till beskattningsmyndigheten. Genom en sådan brottskonstruktion uppstår gränsdragningsproblem mellan försök och fullbordat brott. Detta medför att brottsrubriceringen i det enskilda fallet många gånger blir beroende av noggrannheten och skickligheten hos granskningsmyndigheterna i första instans. En oriktighet i en deklaration som en taxeringsnämnd förbigår kanske utan vidare upptäcks av en annan. En sådan följd av en brottskonstruktion finner utredningen inte kunna godtas.

Utredningen framhåller vidare att det på skattebrottens område uppen-

bart finns ett behov att bestraffa inte endast uppsåtliga gärningar utan även vissa vårdslöshetsbrott. Vid en brottskonstruktion av typen bedrägeri måste vårdslöshetsbrottet utformas med en särskild brottsbeskrivning och med andra objektiva rekvisit än de som ingår i det uppsåtliga brottet. I annat fall kan inte oriktiga, av oaktsamhet lämnade uppgifter som upptäcks i samband med det ordinarie granskningsarbetet över huvud taget bestraffas, eftersom försök till oaktsamhetsbrott synes vara logiskt otänkbart. Det skulle alltså bli nödvändigt att utforma en särskild brottsbeskrivning för oaktsamhetsbrottets del. Detta synes utredningen mindre lyckat med hänsyn till önskemålet om enhetliga och enkla brottsbeskrivningar. Är man inte beredd att ta denna konsekvens av brottskonstruktionen, kommer man enligt utredningens uppfattning i det läget, att endast sådana oaktsamhetsbrott kan bestraffas som upptäcks efter det att det ordinarie taxerings- eller granskningsarbetet har avslutats. Detta medför i sin tur en inte önskvärd ojämnhet i rättstillämpningen.

Konstrueras däremot de centrala skattebrotten som brott mot sanningsplikt får man enligt utredningens mening en enhetlig tidpunkt för brottets fullbordan, nämligen det tillfälle då den oriktiga uppgiften lämnats i vederbörlig ordning. Detta måste vara en fördel från tillämpningssynpunkt. Dessutom kan vid en sådan konstruktion samma objektiva rekvisit användas vid uppsåtligt och grovt oaktsamma handlingar. Ytterligare en fördel anser utredningen vara att vinna med denna brottskonstruktion. Preskriptionstiden kan alltid räknas från dagen för den oriktiga uppgiftens avgivande. Alternativet med ett skattebrott av effekttyp medför däremot att denna tid blir varierande. Den blir nämligen beroende av det tillfälle vid vilket myndigheten skall anses ha blivit vilseledd.

Utredningen uttalar, att de centrala skattebrotten enligt dess mening bör konstrueras som brott mot sanningsplikt i huvudsaklig överensstämmelse med de principer efter vilka brottsbeskrivningarna i SkSL utformats. Detta hindrar inte att man från påföljdssynpunkt jämställer uppsåtliga skattebrott av allvarligare slag med bedrägeri och andra centrala förmögenhetsbrott. Skattebrott av denna typ torde utan tvivel uppfattas som klart moraliskt förkastliga. Inom den allmänna rättsuppfattningen har det enligt utredningens mening helt visst inträtt ändrade värderingar i detta hänseende i förhållande till vad som tidigare kan anses ha gällt.

Lagsystematiken

Utredningen behandlar på s. 136—137 i betänkandet vissa lagtekniska frågor rörande de allvarligare skattebrotten. Bl. a. diskuteras om dessa brott skall inordnas i BrB eller liksom hittills vara av specialstraffrättslig natur.

Till en början erinrar utredningen om att det i svensk rätt saknas bestämda principer om när en straffbestämmelse skall ha sin plats i BrB. Från vissa synpunkter skulle det vara ändamålsenligt att infoga skattebrot-

ten i den allmänna straffrätten. De skärpta straffskalorna kan anföras som ett skäl för en sådan lösning. Utredningen anser att skattebrotten härigenom får en allvarligare prägel och att det är möjligt att detta kan medverka till att hos allmänheten skapa en annan syn på denna brottslighet än den nuvarande. Vidare skulle genom denna lagteknik skattebrottens beivrande framstå som en mer angelägen uppgift för de rättsvårdande myndigheterna. Det är enligt utredningen emellertid inte utan vidare klart var i BrB skattebrotten i så fall skulle placeras. De tillhör systematiskt sett ett gränsområde som har beröringspunkter med flera brottstyper. Den lämpligaste lösningen torde vara att införa dem i ett särskilt kapitel i BrB men detta skulle enligt utredningens mening dock utgöra ett ingrepp i den nyligen fastlagda kapitelindelningen.

Utredningen föreslår med hänsyn till dessa synpunkter att skattebrotten åtminstone tillsvidare inte tas in i BrB utan liksom hittills får sin plats i en specialstraffrättslig lag. En samordning med BrB:s principer om brott och brottspåföljder bör ändå eftersträvas, vilket kan ske genom lämpligt avpassade straffskalor och träffande brottsrubriceringar. Redan på detta sätt torde man i tillräcklig grad inskärpa en allvarligare syn på skattebrotten hos allmänheten.

Utredningen framhåller i detta sammanhang att den specialstraffrättsliga lagens tillämpningsområde måste bestämmas på ett tydligare sätt än vad som är fallet med SkSL. Detta anser utredningen bäst ske genom att en särskild bestämmelse om lagens tillämplighet tas in i de skatte- och avgiftsförfattningar, som skall skyddas av lagens straffbestämmelser.

Förslaget till skattebrottslag

Utredningens förslag till skattebrottslag har uppdelats på tio paragrafer. Den inledande paragrafen innehåller bestämmelser om lagens tillämpningsområde. Därefter följer de skilda straffbestämmelserna i 2—8 §§. 9 § innehåller en bestämmelse om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott. Slutligen finns i 10 § en särskild åtalsbegränsningsregel för ett visst fall av ringa brott.

Tillämpningsområdet. På den direkta beskattningens område skall lagförslaget enligt utredningen gälla för statlig inkomstskatt, allmän kommunalskatt, statlig förmögenhetsskatt, sjömansskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt, bevillningsavgift för särskilda förmåner och rättigheter, arvs- och gåvoskatt, kupongskatt samt stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper. När det gäller sistnämnda avgift föreslås emellertid ingen ändring i förordningen (1908: 129) ang. en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper. Detta beror på att denna beskattningsform behandlats i ett av en annan kommitté samtidigt avgivet betänkande (SOU 1969: 16). Ut-

redningen nöjer sig därför med att uttala att förslaget till skattebrottslag i princip bör omfatta skatt vid handel med fondpapper.

Utredningen anser att motorfordonsskatterna inte bör falla under lagförslagets tillämpningsområde. Vägtrafikförordningens straffbestämmelser, som också skyddar det skatterättsliga intresset, är enligt utredningens mening fullt tillräckliga. Detsamma gäller hundskatten. Straffbestämmelserna i förordningen om hundskatt föreslås få kvarstå oförändrade.

När det gäller de indirekta skatterna och avgifterna anser utredningen att förslaget till skattebrottslag skall gälla beträffande mervärdeskatt som utgår vid handel inom riket. Detsamma föreslår utredningen för följande skatter och avgifter inom punktskatternas område, nämligen särskild varuskatt, skatter å vissa pälsvaror, försäljningsskatt, accis å fettemulsion m. m., avgift för fettvaror som används för framställning av fettemulsion m. m., omsättningsskatt på motorfordon i vissa fall, allmän energiskatt, skatt på malt- och läskedrycker, utjämningsskatt på vissa varor, bensinskatt, tobaksskatt, brännoljeskatt, stämpelskatt, gasolskatt samt särskild skatt på motorbränslen.

Särskild skatt på lotterivinster samt skatt på sprit och vin föreslås däremot inte komma under skattebrottslagen. Detta motiveras med att det för dessa skatter inte finns behov av särskilda ansvarsbestämmelser.

Vidare föreslår utredningen att undandragande av tull samt andra skatter och avgifter som tas ut vid import eller export av varor liksom hittills skall bestraffas enligt VSL. Anledningen till detta ställningstagande sägs i första hand vara att det i utredningens direktiv torde ha förutsatts att smugglingslagstiftningen inte skulle omprövas i förevarande sammanhang. Till detta kommer att tullområdet f. n. översees av tullagstiftningskommittén. Utredningen förklarar sig visserligen vara medveten om att skattebrottsliga förfaranden härigenom kan bli bestraffade på olika sätt beroende på om gärningen förövats i samband med utrikeshandel eller inte. Straffskalorna i förslaget till skattebrottslag är nämligen betydligt strängare än straffen för jämförbara brott i VSL. Detta anser emellertid utredningen inte behöva medföra några nämnvärda praktiska olägenheter.

Utredningen föreslår slutligen att de socialpolitiska arbetsgivaravgifterna skall skyddas av skattebrottslagen. Detsamma skall enligt utredningen gälla den allmänna arbetsgivaravgiften. Enligt utredningens mening bör nämligen lagförslaget omfatta inte endast skatter och allmänna avgifter i vedertagen mening utan även andra obligatoriska avgifter om det kan anses naturligt och angeläget att i straffrättsligt hänseende jämställa dem med skatter. Utredningen menar att dessa krav är uppfyllda för de centrala socialförsäkringsavgifternas del. Däremot är tilläggspensionsavgiften av underordnad betydelse från brottssynpunkt. Skatte-

brottslagen föreslås därför inte bli tillämplig på denna avgift. Detsamma gäller i princip de avgifter som utgår för sjukvårdsersättning, grundsjukpenning och tilläggssjukpenning (sjukförsäkringsavgifter).

Utanför lagförslagets tillämpningsområde faller slutligen prisregleringsavgifterna på jordbrukets och fiskets område. Det är enligt utredningens uppfattning tillräckligt att dessa avgifter — som avser att stödja den inhemska prissättningen och täcka exportförluster — skyddas av lindrigare straffbestämmelser än dem som finns i förslaget till skattebrottslag. Utredningen föreslår i stället att särskilda straffbestämmelser införs i författningarna rörande dessa avgifter.

Brottsbeskrivningarna. Utredningen har som tidigare nämnts indelat straffbestämmelserna i två huvudgrupper. Brotten i den första gruppen — skatte- eller avgiftsbedrägeri samt vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga — avser gärningar som riktar sig mot myndigheternas taxerings- eller fastställelsebeslut. Straffbestämmelserna i den andra gruppen — osann uppbördsutsaga, underlåtenhet att innehålla skatt samt uppbördsbrott — skyddar myndigheternas uppbördsverksamhet. Slutligen har i lagförslaget införts en straffbestämmelse för den som åsidosätter skyldighet att föra och bevara räkenskaper eller andra anteckningar för uppgiftsskyldighetens fullgörande. Detta brott har kallats räkenskapsförsummelse.

Det centrala uppsåtliga skattebrottet — skatte- eller avgiftsbedrägeri — beskrivs i 2 § av lagförslaget. Straffbestämmelsen avses ersätta bl. a. SkSL:s falskdeklaration. Lagrummet har uppdelats i två stycken. I det första stycket straffas aktivt handlande medan det andra stycket kriminaliserar vissa former av passivitet.

För att aktivt brott skall föreligga krävs att någon i deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift uppsåtligen lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen samt att denna gärning innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna.

Utredningen framhåller att denna gärningsbeskrivning objektivt sett medför en betydlig utvidgning av det straffbara området i förhållande till gällande skattestraffrätt. Den snäva avgränsningen av straff för handlingar som kan vara objekt för brott enligt SkSL kan enligt utredningens mening inte behållas i reformerad lagstiftning. Principen att endast behörigen undertecknade deklarationer skall medföra straffansvar har nämligen i vissa fall lett till en minskad effektivitet i rättstillämpningen och ibland inneburit för rättskänslan stötande resultat. Utredningen har därför föreslagit att ordet utsaga skall ange den yttre ramen för det brottsliga handlandet. Deklaration och arbetsgivaruppgift har medtagits endast i exemplifierande syfte.

Utredningen understryker att genom ordet utsaga avses att klargöra, att gärningsmannen skall ha gjort ett uttalande eller påstående, som riktats till viss adressat. Såtillvida skiljer sig brottet inte från SkSL:s deklarationsbrott. Brottet är fullbordat först när den osanna eller ofullständiga uppgiften kommit vederbörlig myndighet tillhanda.

Det framhålls vidare i motiven till lagförslaget att de osanna eller ofullständiga uppgifterna avses kunna lämnas såväl skriftligt som muntligt. Några särskilda formkrav föreslås inte även om detta i vissa sammanhang fordras i beskattningsförfarandet, t. ex. för deklaration. En deklaration, som brister i form från skatterättslig synpunkt, kan alltså medföra ansvar om inte bristen är sådan att utsagan för myndigheten i fråga framstår som ett otjänligt bevismedel. Det avgörande skall vara om utsagan innebär fara för att skatt eller avgift undandras eller ej.

Vidare framhåller utredningen att det måste vara fråga om en utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift. Härmed avses en till vederbörande myndighet avgiven utsaga som har betydelse för myndighetens taxerings- eller fastställelsebeslut rörande definitiv skatt eller avgift. Utanför det straffbara området faller därför oriktiga uppgifter till ledning vid bestämmande av preliminär skatt eller avgift. Det har inte ansetts nödvändigt att införa denna begränsning i lagtexten. Enligt utredningens mening är det tillräckligt att förhållandet indirekt framgår genom lagförslagets straffbestämmelser om brott mot uppbördssystemet som bl. a. skyddar de preliminära skatterna.

Det ligger enligt utredningen i sakens natur att utsagan måste ha kommit myndigheten tillhanda vid sådan tidpunkt att den i och för sig kan påverka ett kommande fastställelsebeslut eller medföra ändring av ett tidigare fattat beslut. I annat fall inträder inte något ansvar. Utredningen anser således att brott kan förövas så länge som det är möjligt att angripa ett beslut som rör fastställande av skatt eller avgift. Att lämna oriktiga uppgifter under taxeringsrevision eller liknande granskningsarbete är i princip straffbart. Utredningen understryker att gärningsbeskrivningen inte heller utesluter ansvar för osanna uppgifter — muntliga eller skriftliga — under processen vid skattedomstol. Om exempelvis en skattskyldig i samband med besvär hos prövningsnämnden lämnat osann uppgift i besvärsskriften eller i en till denna fogad deklaration, kan han göra sig skyldig till skattebedrägeri. Av samma skäl, fortsätter utredningen, kan osanna meddelanden som lämnats under processen i kammarrätten eller regeringsrätten eller — om det rör arbetsgivaravgifterna — försäkringsdomstolen medföra ansvar.

Vidare krävs enligt förslaget att utsagan skall innehålla en osann eller ofullständig uppgift om någon omständighet, som kan medföra att skatt eller avgift undandras. Detta uttrycks i lagtexten med att någon "lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen". Utredningen framhåller att man genom detta uttryckssätt velat anpassa gärningsbeskrivningen till BrB:s

terminologi. Uttrycket skall således tolkas på samma sätt som "oriktig uppgift" eller "oriktigt meddelande" i SkSL resp. flertalet skatte- och avgiftsförfattningar, t. ex. TF och MF. Sistnämnda uttryck anses nämligen även innefatta s. k. partiellt förtigande.

I fortsättningen redogör utredningen för de gränsdragningsproblem som kan uppstå vid tolkningen av vad som är osant eller ofullständigt. Av redogörelsen framgår att denna tolkning enligt utredningens mening i princip bör ske efter de grundsatser som gäller i beskattningsprocessen. Yrkanden eller värdeuppskattningar som inte vilar på felaktiga eller bristfälliga sakuppgifter skall exempelvis i regel inte medföra straffansvar.

För att ansvar för aktivt skattebedrägeri skall föreligga måste utsagan dessutom innebära fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna. Utredningen har således också i denna del av brottsbeskrivningen frångått SkSL:s formulering av motsvarande rekvisit. I stället anknyts beskrivningen även här till BrB:s terminologi. Enligt utredningen erhåller brottet därigenom en närmare bestämning, som i flera hänseenden innebär en begränsning av det straffbara området.

I rättstillämpningen har SkSL:s s. k. ägnadrekvisit enligt utredningens uppfattning tolkats mycket vidsträckt och ansetts föreligga så snart det inte kunnat uteslutas att ett fel skulle ha undgått upptäckt under myndigheternas granskningsarbete. Detta anser utredningen inte vara tillfredsställande. Av bl. a. den anledningen föreslås att beskrivningen av faregraden i stället skall ske efter förebild av de allmänna förfalsknings- och sanningsbrotten i 14 och 15 kap. BrB. Det skall alltså enligt förslaget finnas en beaktansvärd risk för att vederbörlig myndighet kan komma att godta en osann eller ofullständig uppgift. Farebedömningen skall göras vid den tidpunkt då brottet anses fullbordat, dvs. när utsagan mottagits av myndigheten. Utredningen framhåller att det för ansvaret är tillräckligt att felet inte skulle upptäckas vid en rutinmässig granskning hos den myndighet som företar denna. Vid bedömningen av om faregraden är uppfylld eller ej spelar enligt utredningens mening den redovisningsmetod, som skall användas av den uppgiftsskyldige, kontrollapparatens utformning, granskningstidens längd och andra liknande objektiva faktorer en avgörande roll.

Liksom i SkSL rör det sig enligt utredningens förslag om en fara för förmögenhetsskada för det allmänna. Med uttrycket "skatt eller avgift undandrages" menar utredningen inte endast sådana fall där uppgifterna i utsagan kan leda till frihet från skatt eller avgift eller till att någon påförs för låg skatt eller avgift utan också sådana fall där uppgifterna kan medföra att återbetalning sker med för högt belopp genom ett av myndighet fattat fastställelsebeslut. Härigenom faller även sådana mervärdeskattedeklarationer, som kan medföra en oriktig återbetalning av mervärdeskatt, under lagens tillämpningsområde.

Förmögenhetsskadan måste kunna bestämmas med visshet eller åtminstone med en till visshet gränsande sannolikhet. Det framhålls särskilt att detta krav får betydelse i mål som rör skönsmässigt bestämda höjningar av uppgivet beskattningsunderlag. Enligt utredningen måste åklagaren och den allmänna domstolen i sådana fall göra en egen uppskattning, vilken inte så sällan får grunda sig på fri bevisprövning av alla de fakta som framkommer i ärendet.

Utredningen understryker vidare att varje beskattningsperiod vid ansvarsbedömningen i princip skall behandlas för sig. Om exempelvis en skattskyldig till inkomstskatt undanhåller en viss inkomst under ett år men ett senare år redovisar riktiga inkomster med tillägg av tidigare undanhållet intäktsbelopp, utesluter detta inte ansvar för det första året om förfarandet inte kan betraktas som frivillig rättelse. Oavsett om gärningsmannen endast menat att åstadkomma en temporär förmögenhetsskada inträder alltså ansvar enligt lagförslaget.

I subjektivt hänseende skall det föreligga uppsåt från gärningsmannens sida. Uppsåtet måste täcka samtliga objektiva förutsättningar. Eventuellt uppsåt är tillräckligt.

Brister uppsåtet i något avseende kan det inte bli fråga om ansvar för skattebedrägeri. I stället torde det många gånger bli möjligt att döma för vårdslös skatteutsaga, vilket brott avses komplettera det aktiva skattebedrägeriet.

Enligt utredningens förslag skall också vissa former av p a s s i v i t e t bestraffas som skatte- eller avgiftsbedrägeri. I huvudsak är brottskonstruktionen densamma som vid det aktiva brottet.

Passivt brott skall enligt utredningen föreligga om skatt- eller avgiftsskyldig underlåter att avge i lag eller annan författning föreskriven utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift med uppsåt att därigenom undandra det allmänna skatt eller avgift. Dessutom krävs liksom vid det aktiva brottet att gärningsmannens beteende innebär fara för förmögenhetsskada.

I motsats till straffbestämmelsen för aktivt brott har utredningen begränsat underlåtenhetsbrottet till sådan passivitet som kan leda till att uppgiftslämnaren eller den han enligt lag eller författning äger företräda påförs för låg skatt eller avgift. Underlåtenhet att avge föreskriven utsaga till ledning vid fastställandet av annans skatt eller avgift — t. ex. kontrolluppgift — kan således inte medföra ansvar för passivt skattebedrägeri.

Den straffbara underlåtenheten föreslås vidare begränsad till fall, där det finns en författningsenlig plikt för den skatt- eller avgiftsskyldige att meddela sig med myndighet i anledning av ett fastställelsebeslut. I första hand rör det sig här om utsaga som den uppgiftsskyldige har att avge på

eget initiativ men i gärningsbeskrivningen ingår också underlåtenhet att efterkomma anmaning att inge utsaga. Brottet är fullbordat så snart tiden för uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande löpt ut.

Utredningen understryker att straffbestämmelsen i första hand avses skola träffa s. k. deklarationsförsummelser. I princip inträder ansvar då den skattskyldige inte alls deklarerat eller visserligen gjort detta men efter föreskriven tidpunkt. Bestämmelsen skall emellertid enligt utredningens mening i regel bli tillämplig endast vid total passivitet från den skattskyldiges sida.

Liksom vid aktivt brott innehåller passivitetsbrottet ett s. k. inbyggt farerekvisit. Detta har utformats på samma sätt som vid det aktiva brottet. Bedömningen av den grad av fara som krävs för ansvar bör enligt utredningens mening lämpligen ske i två moment. Först har man att söka värdera risken för att myndigheten genom den uppgiftsskyldiges passivitet förbigår hans existens. Nästa moment i farebedömningen blir att uppskatta sannolikheten av att den uppgiftsskyldige på grund av passiviteten påförs för låg skatt eller avgift. Utredningen förklarar sig medveten om att det vid denna uppskattning kan uppstå åtskilliga problem för rättstillämpningen. En del av dessa analyseras relativt ingående i utredningens specialmotivering (s. 229).

Vid passivt skattebedrägeri skall till en början underlåtenheten att avge utsagan och faremomentet subjektivt vara täckta av vanligt uppsåt. Härutöver har utredningen ansett det lämpligt att kräva att gärningsmannen underlåtit avge utsagan med uppsåt att på så sätt undandra det allmänna skatt eller avgift.

Utredningen har diskuterat att i stället kräva avsikt (direkt uppsåt) hos gärningsmannen. En sådan begränsning skulle emellertid enligt utredningens uppfattning i alltför hög grad minska de praktiska möjligheterna att tillämpa lagrummet. Bevissvårigheterna skulle nämligen bli avsevärda i de fall där gärningsmannen förnekar att han haft avsikt att åstadkomma ett felaktigt beskattningsresultat. Enligt utredningens uppfattning måste dock passivitetsbrottets tillämpningsområde i viss mån inskränkas subjektivt sett. Detta föreslås ske genom uttrycket "med uppsåt". Härigenom krävs uppsåt att åstadkomma ett felaktigt beskattningsresultat. Utredningen framhåller att denna konstruktion leder till en lämpligare avgränsning av det kriminaliserade området än vad enbart vanligt uppsåt i förhållande till faran skulle göra.

Utredningen föreslår att brottet skatte- eller avgiftsbedrägeri skall indelas i tre svårhetsgrader på liknande sätt som skett med förmögenhetsbrotten i BrB.

Till ringa fall hänför utredningen i första hand gärningar som rör mindre belopp. Någon bestämd gräns mot brott av normal svårhetsgrad anser ut-

redningen inte kunna anges. Beloppsgränsen måste bli beroende av omständigheterna i det särskilda fallet. En viss ledning bör dock kunna erhållas av den rättstillämpning som finns rörande förmögenhetsbrott av typen bedrägligt beteende och undandräkt. För de skattskyldigas del finns det emellertid skäl att sätta beloppsgränsen högre än för andra uppgiftsskyldiga beroende på att de förra i allmänhet skall påföras skatte- eller avgiftstillägg. Av bl. a. den anledningen anser utredningen att ansvarsbestämmelsen för skattebedrägeri som är ringa vanligtvis skall användas enbart vid ett bristfälligt fullgörande av kontrolluppgiftsskyldighet och andra liknande skyldigheter, som inte kan medföra administrativt tillägg.

Utredningen föreslår därför en åtalsbegränsningsregel för ringa fall av skatte- eller avgiftsbedrägeri som innebär att åtal för sådant brott endast må väckas, om åklagaren finner det vara av särskilda skäl påkallat ur allmän synpunkt.

Utredningen uttalar vidare att det brottsliga handlandets mer eller mindre farliga karaktär har betydelse vid bedömningen av om brottet är ringa. Ibland utgör en tidig brottsupptäckt -- exempelvis vid en tidpunkt då ekonomisk skada ännu inte uppstått för det allmänna — en omständighet som kan visa att brottet är av mindre farlig art. Det understryks att detta i regel kan anses gälla vid felaktiga löntagardeklarationer av okomplicerat slag. Löneintäkter avstäms nämligen rutinmässigt mot arbetsgivarnas kontrolluppgifter och oriktiga uppgifter torde därför åtminstone när det gäller mer stadigvarande avlöningsförmåner inte undgå upptäckt. För dessa sistnämnda fall kan t. o. m. ifrågasättas om farerekvisitet objektivt sett är uppfyllt.

Deklarationsförsummelser när det gäller skatter och avgifter som debiteras med ledning av taxeringsbeslut är enligt utredningens mening i det stora flertalet fall att betrakta som ringa när de hänför sig till början av taxeringsperioden. Tidsförsummelsen kan t. o. m. vara så obetydlig att ansvar inte bör komma i fråga.

Enligt utredningens mening kan subjektiva omständigheter också få betydelse vid avgörandet om ringa brott föreligger eller ej. Som förmildrande omständigheter nämns bristande erfarenhet, hög ålder, sjukdom och liknande personliga förhållanden vid den tidpunkt då uppgiften lämnas eller skulle ha lämnats. Vidare anser utredningen att det finns skäl att i detta sammanhang beakta om gärningsmannen avsett att endast temporärt undandra skatt eller avgift på grund av en ekonomisk nödsituation och detta särskilt om han så snart som möjligt söker göra rätt för sig.

I förslaget till skattebrottslag har utredningen i 3 § upptagit straffbestämmelser för grovt skatte- eller avgiftsbedrägeri. Lagrummet anger exempel på omständigheter, som kan men inte nödvändigtvis måste medföra att brottet skall anses som grovt. Exemplifieringen är i huvudsak densamma som i straffbestämmelserna på förmögenhetsbrottens område.

Grovt brott skall enligt motiven i regel anses föreligga vid större belopp

i undandragen skatt eller avgift. Även här hänvisar utredningen till rättspraxis beträffande grova förmögenhetsbrott. I detta sammanhang påpekas särskilt att den omständigheten att brottet förövats genom ingivandet av en deklaration eller annan skriftlig handling med osant eller ofullständigt innehåll i och för sig inte bör leda till att brottet betraktas som grovt. Utredningen uttalar att det dock kan falla sig naturligt att betrakta brottet som grovt om gärningsmannen i efterhand, sedan deklarationen avgetts, försöker förstärka eller vidmakthålla myndighetens villfarelse om sanningsvärdet i en tidigare avgiven utsaga genom att förete oriktig bokföring eller inge oriktiga verifikationer eller andra liknande bevismedel av osant innehåll.

Det centrala vårdslöshetsbrottet — vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga — avses skola komplettera det uppsåtliga brottet, skatte- eller avgiftsbedrägeri.

De objektiva brottsförutsättningarna är desamma som gäller för aktivt skatte- eller avgiftsbedrägeri. Någon motsvarighet till det uppsåtliga passivitetsbrottet har inte föreslagits. Uppgiftsskyldig som av grov oaktsamhet underlåter att avge föreskriven utsaga till ledning vid fastställande av egen skatt eller avgift skall enbart kunna påföras administrativt skatte- eller avgiftstillägg. Annan passivitet — t. ex. försummelse att avge kontrolluppgift till ledning vid fastställande av annans skatt eller avgift — föreslår utredningen dock kunna bestraffas med böter enligt särskilda straffbestämmelser utanför skattebrottslagen.

Utredningen har vidare föreslagit att till skillnad från vad som gäller för uppsåtsbrottet, ringa fall av vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga inte skall kunna medföra straffansvar. Vid avgörandet om gärningen är ringa bör man enligt utredningen använda samma bedömningsgrunder som vid gränsdragningen mellan ringa och normalt skatte- eller avgiftsbedrägeri.

I subjektivt hänseende krävs enligt förslaget att den brottsliga gärningen förövats av grov oaktsamhet. Samtliga objektiva moment skall omfattas av denna brottsförutsättning. Utredningen understryker därvid särskilt att avgivandet av utsagan inte behöver vara täckt av uppsåt eller således utgöra en uttrycklig viljeförklaring från gärningsmannens sida. Det skall för ansvar vara tillräckligt att avgivandet av utsagan skett på grund av grov oaktsamhet.

På s. 181—187 gör utredningen en utförlig analys av begreppet grov oaktsamhet och uttalar därefter hur detta begrepp bör tolkas enligt lagförslaget.

Vid gränsdragningen mellan grov och enkel oaktsamhet menar utredningen att det straffbara området bör göras snävare än det som f. n. tillämpas. Det understryks att detta i väsentlig utsträckning kommer att ske automatiskt genom förslaget att ringa fall av vårdslöshetsbrott skall lämnas

straffria och således i princip endast träffas av skatte- eller avgiftstillägg. Det bör krävas en högre grad av vårdslöshet än den som i nuvarande rättspraxis anses tillräcklig för att grunda ansvar för vårdslös deklaration enligt SkSL. Gränsen för grov oaktsamhet bör förskjutas i riktning mot mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans hos den enskilde. Utredningen anser att begreppet grov oaktsamhet på skattestrafflagstiftningens område sett i sin helhet skall återföras till att bättre svara mot innebörden av detta begrepp såväl på andra rättsområden som i det allmänna språkbruket.

Gärningsbeskrivningen för brottet osann uppbördsutsaga har, frånsett vissa sakliga och redaktionella ändringar, överförts från nuvarande 79 § UF. Paragrafen har uppdelats i två stycken.

Paragrafens första stycke motsvarar i huvudsak 79 § andra stycket. De sakliga ändringarna består i att brottsförutsättningarna utformats med bestämmelserna om aktivt skattebedrägeri och vårdslös skatteutsaga som mönster. Härigenom faller enligt utredningens uppfattning främst preliminära B-skattedeklarationer samt ansökningar om jämkning av skatt eller avgift inom det straffbara området.

Enligt andra stycket är den avsedd att straffas som lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen om förhållanden som har betydelse för verkställande av skatteavdrag eller för prövning av fråga om anstånd med inbetalning av skatt eller avgift. Det gäller här i huvudsak samma bestämmelser som finns i första och tredje styckena i nuvarande 79 § UF. Därmed skyddas också ansökningar om nedsättning av skatteavdrag enligt 41 § 2 mom. UF.

Ringa brott föreslås undantagna från det straffbara området.

I subjektivt hänseende fordras att gärningsmannen handlat uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Vad utredningen i annat sammanhang anfört om brottsförutsättningen grov oaktsamhet sägs böra gälla även vid vårdslös uppbördsutsaga.

Gärningsbeskrivningen för brottet underlåtenhet att innehålla skatt överensstämmer frånsett vissa sakliga och redaktionella ändringar med det nuvarande brottet i 80 § 1 mom. första stycket UF. Den brottsliga gärningen består således i att arbetsgivare åsidosätter skyldighet att verkställa skatteavdrag för betalning av annans skatt.

Enligt utredningens förslag straffas underlåtenhet att innehålla skatt som sker uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Däremot undantas från straffbarhet — i motsats till vad som f. n. gäller — all oaktsamhet som inte bedöms vara grov. Utredningen anser, att det vid just detta brott mot skattelagstiftningen inte finns anledning att kriminalisera enkel oaktsamhet. Vad som i annat sammanhang anförts om olika omständigheter som kan inverka på bedömningen av om en oaktsamhet är grov bör enligt utredningen i tillämpliga delar även gälla för underlåtenhet att verkställa skatteavdrag.

Ringa fall föreslås undantagna från det straffbara området.

Den brottsliga gärningen vid uppbördsbrott består i att arbetsgivare inte fullgör sin betalningsskyldighet i fråga om sådana skattemedel som han haft att innehålla vid utbetalning av lön till anställd. Paragrafen i förslaget har uppdelats i två stycken.

Straffbestämmelsens första stycke har — frånsett höjt straffmaximum och vissa redaktionella ändringar — erhållit samma lydelse som bestämmelsen i nuvarande 80 § 1 mom. andra stycket UF. Arbetsgivaren avses skola straffas om han handlar uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Samma bedömning skall användas på begreppet grov oaktsamhet som vid övriga oaktsamhetsbrott enligt utredningens förslag.

En nyhet är att utredningen i straffbestämmelsens andra stycke föreslår, att den som underlåter att betala innehållen skatt och därvid uppsåtligen lämnar osann uppgift om storleken av verkställt skatteavdrag skall dömas efter en särskild strängare straffskala.

Bakgrunden till den föreslagna nya straffbestämmelsen är följande. Det finns enligt utredningen ett stort intresse hos uppbördsmyndigheterna att få uppgift om storleken av verkställda skatteavdrag även i de fall då arbetsgivaren av en eller annan anledning inte inbetalar beloppet eller endast inbetalar en del av det innehållna beloppet. Det förekommer f. n. att arbetsgivare under en följd av år kan betala in mindre belopp än som innehållits som preliminär skatt utan att detta kommer till myndigheternas kännedom. När förfarandet upptäcks kan åtgärder för att få skatten betald bli resultatlösa på grund av exempelvis konkurs. Utredningen anser därför, att en strängare straffbestämmelse kan vara motiverad i sådana fall då arbetsgivare lämnar osanna uppgifter om verkställda skatteavdrag. Arbetsgivare bör i större utsträckning än som sker f. n. förmås lämna sanna uppgifter även om de saknar möjlighet att inbetala skatten. Detta skulle medföra fördelar såväl för skattedebiteringen och skatteindrivningen som för arbetstagarna. Arbetsgivarens uppgifter om innehållen skatt ligger nämligen till grund för krediteringen av preliminärskatt för arbetstagaren. Denne tillgodoräknas således innehållen skatt även om arbetsgivaren inte betalat in den.

Den som genom skatteanvisning eller på annat sätt inbetalar innehållen skatt kan i samband med betalningen ange storleken av det innehållna skattebeloppet. Att så bör ske framgår emellertid inte med tillräcklig tydlighet av UF:s bestämmelser. Utredningen har inte ansett sig i detta sammanhang kunna föreslå de ändringar i UF som blir erforderliga. Att sådana ändringar företas menar utredningen emellertid vara en förutsättning för den kvalificerande straffbestämmelsen.

I detta sammanhang diskuterar utredningen om man inte helt kunde slopa straff för den som inte inbetalar innehållen skatt och endast straffa den osanna uppgiften. Utredningen har emellertid funnit, att nuvarande brottsbeskrivning alltjämt bör bibehållas.

Utredningen tar därefter upp frågan om den intressekollision som kan uppstå med hänsyn till förekomsten av brottet mannamån mot borgenär enligt 11 kap. 4 § BrB. Utredningen anser att det numera, efter Kungl. Maj:ts dom B 26 den 24 juli 1969, inte föreligger behov att lagstiftningsvägen söka lösa kollisionen mellan brottet mannamån mot borgenärer och uppbördsbrottet. Frågan bör liksom tidigare överlämnas åt rättspraxis.

Som exempel på omständigheter som skall beaktas vid bedömande huruvida uppbördsbrott skall anses som grovt nämns i första hand det fallet att osann uppgift lämnats om storleken av verkställt skatteavdrag. Även andra omständigheter bör enligt utredningen kunna föranleda att brottet bedöms som grovt. Utredningen anför som exempel att arbetsgivaren under en följd av uppbördsterminer uppsåtligen underlåter att inbetala skatten eller att brottet avser medel till betydande belopp.

Gärningsbeskrivningen för räkenskapsförsummelse bygger i huvudsak på brottskonstruktionen i nuvarande 121 § första stycket TF. Straffbestämmelsen, som riktar sig mot den som åsidosätter skyldigheten att föra och bevara räkenskaper och andra anteckningar till ledning för uppgiftsskyldighetens fullgörande och myndighets kontroll av denna skyldighet, gör det möjligt att bestraffa sådana brott inom hela skatte- och avgiftsområdet. Brottet har gjorts subsidiärt till BrB:s bestämmelser om bokföringsbrott och undertryckande av urkund.

Med räkenskaper avses dels bokföring enligt bokföringslagen (1929: 117), dels andra räkenskaper eller enklare anteckningar, som skall föras enligt bestämmelser i olika skatte- och avgiftsförfattningar och som tillkommit av rent skattetekniska skäl.

Straffbestämmelsen avser i första hand att träffa den som inte fört några räkenskaper eller som fört dem på ett ofullständigt sätt. Under tillämpningsområdet faller vidare vilseledande bokföringsåtgärder med eller utan stöd av falska eller osanna verifikationer. Slutligen avses också den skola bestraffas som förstör eller undanskaffar räkenskapsmaterial under sådan tid då han haft skyldighet att bevara det.

Ringa fall skall inte föranleda ansvar. Straffmaximum för räkenskapsförsummelse föreslås bli fängelse i högst två år. Utredningen uttalar, att den som begår skattebedrägeri, som inte är att anse som ringa, eller vårdslös skatteutsaga med användande av vilseledande räkenskaper i regel endast skall dömas för det centrala skattebrottet. Däremot bör ansvar för såväl osann uppbördsutsaga — maximum sex månaders fängelse — som räkenskapsförsummelse kunna utdömas. Har någon gjort sig skyldig till räkenskapsförsummelse utan att detta brott har något samband med ett av honom förövat centralt skattebrott föreligger enligt utredningen verklig brottskonkurrens mellan de två brotten.

I anslutning till redogörelsen för brottsbeskrivningarna i förslaget till skattebrottslag behandlar utredningen olika frågor som uppstår vid fleras **medverkan till brott**. Särskilt intresse ägnas därvid gränsdragningen mellan gärningsmannaskap och annan medverkan vid de två huvudbrotten skatte- eller avgiftsbedrägeri samt vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga. Utredningen redovisar sin uppfattning på s. 190—194 av betänkandet.

Utredningen erinrar till en början om att medverkansbestämmelserna i 23 kap. 4 § BrB anses analogiskt tillämpliga på deklarationsbrotten enligt SkSL med den begränsningen att i princip endast den deklarationsskyldige kan dömas som gärningsman. Deklarationsbrotten är således brott med specialsubjekt. Andra medverkande kan dömas endast som anstiftare eller medhjälpare.

Utredningen anser att medverkansbestämmelserna i framtiden bör kunna tillämpas i full utsträckning. Av bl. a. den anledningen har man föreslagit att behörigen avgiven deklaration inte längre skall vara objekt för det brottsliga handlandet utan att detta skall omfatta alla typer av utsagor som avges till ledning vid fastställande av egen eller annans skatt eller avgift.

Den mest markanta skillnaden mellan SkSL och förslaget till skattebrottslag uppstår enligt utredningen vid den straffrättsliga bedömningen av oriktiga uppgifter som lämnas till ledning vid annans beskattning. Förslaget utgår från att sådan uppgiftslämnare skall kunna straffas som gärningsman. Utredningen erinrar dock om att denna skillnad mellan de nuvarande bestämmelserna och förslaget med all sannolikhet inte blir så stor i praktiken. Om någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift avger sådan uppgift med osant eller ofullständigt innehåll för att främja ett skattebrott, exempelvis av någon anställd, synes nämligen denna gärning böra betraktas som medhjälp till skattebrott trots att uppgiftslämnaren teoretiskt sett skulle kunna dömas som gärningsman.

I fortsättningen framhåller utredningen att man på den allmänna straffrättens område överlämnat åt rättstillämpningen att i varje särskilt fall avgöra om en medverkande handlat på sådant sätt att han bör dömas som gärningsman. Enligt förarbetena till BrB kan en medverkande som inte deltagit i själva utförandet av en brottslig gärning betraktas som gärningsman om "detta ter sig naturligt" (SOU 1944: 69 s. 93). Utredningen anser det vara en fördel att samma bedömningsgrunder blir tillämpliga även på det stora flertalet skattebrott. För det allmänna rättsmedvetandet torde det framstå som naturligt att den som varit aktiv vid brottet — t. ex. sköter bokföringen och faktiskt lämnar de osanna utsagorna — betecknas som gärningsman även om han inte är uppgiftsskyldig i egentlig mening.

Gränsdragningen mellan gärningsmannaskap, anstiftan och medhjälp kommer således med utredningens lagförslag att följa BrB:s regler. Har exempelvis en från skatterättslig synpunkt obehörig person avgett en viss uppgift skall han enligt utredningen dömas som gärningsman om omstän-

digheterna talar för att beskattningsmyndigheten kan komma att godta uppgiften. Föreligger i en sådan situation uppdrag från den uppgiftsskyldiges sida bör dock den verklige uppgiftslämnarens medverkan i regel bedömas som medhjälpsbrott. Enligt utredningens uppfattning finns det emellertid inget hinder för att i detta läge betrakta både den uppgiftsskyldige och den faktiske uppgiftslämnaren som gärningsmän. Beroende på det personliga förhållandet mellan de i brottet inblandade och andra omständigheter i det enskilda fallet kan givetvis även andra lösningar vara tänkbara.

Enligt utredningens mening är BrB:s medverkansregler analogt tillämpliga på samtliga brott i förslaget till skattebrottslag. Därvid bör emellertid uppmärksammas att straffbestämmelserna om passivt skattebedrägeri, underlåtenhet att innehålla skatt, uppbördsbrott samt räkenskapsförsummelse har konstruerats som brott med specialsubjekt. Detta innebär att enbart den som enligt lag eller författning är skyldig att lämna uppgift, verkställa skatteavdrag eller inbetala skatt för annans räkning kan dömas som gärningsman. Övriga medverkande i brott av detta slag kan endast vara anstiftare eller medhjälpare även om de i realiteten varit ansvariga för att skyldigheten inte fullgjorts.

Straffpåföljder m. m. Straffpåföljderna i förslaget till skattebrottslag behandlas på s. 163—166 och s. 195—196 i betänkandet.

Utredningen framhåller inledningsvis att skattestrafflagstiftningen f. n. saknar ett enhetligt b ö t e s s y s t e m. Normerade böter förekommer i SkSL och några andra författningar, medan bötessystemet i övrigt innehåller dagsböter och ibland penningböter. Den allmänna strafflagstiftningen har däremot sedan länge inte några normerade böter. Även inom specialstraffrätten har användningen av denna bötesform efter hand minskat i omfattning. Bl. a. har man år 1960 vid antagandet av VSL infört dagsbotssystemet på ett viktigt område av specialstraffrätten, där den förhärskande strafformen tidigare var normerade böter.

I fortsättningen understryker utredningen att avvikelser från allmänna utvecklingslinjer och de grundprinciper, som finns i BrB, endast bör ske om vägande skäl kan anföras för detta. Redan dessa förhållanden talar alltså för en övergång till dagsbotssystemet inom skattestrafflagstiftningen.

Till förmån för dagsböterna talar vidare enligt utredningens mening att denna bötesform visat sig fungera väl och att någon vägande kritik inte framförts under den långa tid dagsbotssystemet varit i bruk. De normerade böterna kan däremot inte i samma grad tillgodose det av sociala rättvisehänsyn betingade önskemålet att bötesstraffet skall anpassas efter den dömdes betalningsförmåga. Genom dagsbotssystemet är det dessutom möjligt att ge uttryck för brottets svårhetsgrad vid straffmätningen.

Utredningen påpekar att införandet av dagsböter skulle medföra att ett

arbetsmoment bortfaller för polis och åklagarmyndighet. Uträkningen av undandragen skatt sker hos länsstyrelse eller lokal skattemyndighet och redovisas därefter till åklagaren. Ibland kan alternativa uträkningar vara nödvändiga. Framkommer nya omständigheter vid huvudförhandlingen i ett skattebrottmål kan domstolen ibland bli tvingad att begära nya uträkningar, vilket gör att förhandlingen måste uppskjutas.

En övergång till dagsböter skulle vidare göra det möjligt att använda strafföreläggande för vissa skattebrott, som f. n. bestraffas med normerade böter.

Vid medhjälpsbrott synes det utredningen ställt utom allt tvivel att dagsbotssystemet är att föredra. Medhjälparens ansvar i straffhänseende bör inte vara beroende av den undandragna skattens storlek utan i stället bedömas efter allmänna straffrättsliga grundsatser. Detsamma gäller skattebrott, som begåtts av företrädare för juridiska personer. Den undandragna skattens storlek står då i många fall inte i ett sådant förhållande till gärningsmannens ekonomiska situation att den bör normera böternas storlek.

Utredningen framhåller ytterligare en fördel med dagsbotssystemet. Konkurrensreglerna vid flerfaldig brottslighet kan nämligen inte tillämpas för normerade böter. Olägenheterna av detta är särskilt framträdande i sådana fall där brotten till sin natur är likartade eller ligger nära varandra i tiden. En övergång till dagsböter undanröjer denna olägenhet.

Vidare erinras om att den föreslagna skattebrottslagen också omfattar brott mot uppbördsförfarandet. För dessa brott tillämpas redan dagsbotssystemet. Skäl saknas att använda ett annat bötessystem för dessa brott. Det skulle enligt utredningens mening te sig mindre följdriktigt att inom ramen för en och samma lagstiftning tillämpa både dagsböter och normerade böter.

Utredningen påpekar att det ibland anförts att en övergång till dagsböter skulle medföra en strafflindring för skattebrotten. I den mån fog över huvud kan ha förelegat för en sådan mening torde denna enligt utredningen inte äga giltighet vid genomförandet av förslaget om ett nytt sanktionssystem. Som en följd av den föreslagna skärpningen av straffskalorna skall nämligen frihetsstraff regelmässigt utdömas vid mer allvarlig brottslighet. Det kan då inte riktas invändning mot att skattebrott av mindre allvarlig beskaffenhet — i den mån de blir föremål för judiciell prövning — kan komma att bestraffas med dagsböter. Till detta kommer att förslaget om skatte- och avgiftstillägg innebär en sanktion av ekonomiskt kännbart slag. Synpunkten att den brottslige vid gärningar som karakteriseras av ett vinningssyfte bör tillfogas en kännbar ekonomisk förlust anser utredningen härigenom bli tillräckligt tillgodosedd.

Utredningen föreslår väsentliga s t r a f f s k ä r p n i n g a r för såväl de centrala skattebrotten som brotten mot uppbördsförfarandet.

Det centrala uppsåtliga skattebrottet — skatte- eller avgiftsbedrägeri — har indelats i tre svårhetsgrader. För normalfallet är straffet fängelse i högst två år. Ringa fall — som i praktiken främst skall avse försummelser rörande uppgiftsskyldigheten till ledning vid fastställande av annans skatt eller avgift — bestraffas enbart med dagsböter. Vid grovt brott är straffet fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

De föreslagna straffskalorna innebär en avsevärd straffskärpning i jämförelse med SkSL:s påföljdssystem. Såvitt utredningen kunnat bedöma — bl. a. av resultaten från den sociologiska undersökningen — har emellertid denna skärpning gensvar i det allmänna rättsmedvetandet. I skilda sammanhang har sedan länge krävts en allvarligare samhällelig reaktion mot uppsåtliga skattebrott. Enligt utredningens uppfattning har otvivelaktigt en annan och skärpt inställning till skattebrotten vuxit fram på senare tid. Även om straffskärpningar inte innebär någon definitiv lösning av problemet med skattebrott är det dock ett viktigt led, som i förening med andra åtgärder har sin funktion att fylla, när det gäller att ge eftertryck åt kravet på ärlighet.

Förslagets straffmaximum för grovt brott, sex år, innebär enligt allmänna regler för sammanträffande av brott att detta maximum vid flerfaldig brottslighet kan överskridas med högst två år. Genom att straffminimum för det grova brottet samtidigt satts till fängelse i lägst sex månader har utredningen velat markera, att en prövning skall göras från fall till fall om brottet är grovt eller inte. Till ledning för bedömningen anges i lagtexten exempel på omständigheter som därvid bör beaktas.

För ringa uppsåtligt brott upptar straffskalan böter. Tidigare har rått tvekan om domstolarna i sina domslut skulle beteckna en gärning som ringa även om någon särskild brottsbeteckning för det ringa fallet inte angetts i lagtexten. Utredningen erinrar om att lagrådet i samband med behandlingen av BrB uttalade att man inte bör foga ordet ringa till brottsbeteckningen därför att skalan för ringa brott funnits tillämplig.

Straffet för vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga har utredningen bestämt till dagsböter eller fängelse i högst två år.

Utredningen framhåller att straffskärpningen för oaktsamhetsbrottet i förhållande till SkSL:s vårdslös deklaration i viss mån är en följd av de föreslagna straffhöjningarna för det uppsåtliga brottet. Ett par andra omständigheter har emellertid också haft betydelse för utredningens ställningstagande. Som framgått i andra sammanhang föreslås nämligen att ringa fall av brott inte längre skall vara straffbara. Vidare avses begreppet grov oaktsamhet skola ges en i viss mån annan — och mindre vidsträckt — tolkning än den som kommit till uttryck i rättstillämpningen enligt SkSL. Detta i sin tur medför, att många förfaranden som nu bedöms som grovt oaktsamma i fortsättningen faller utanför det straffbara området. Med hänsyn härtill kommer de oaktsamhetsfall som blir föremål för åtal

att vara allvarligare till sin karaktär än många av de fall som förekommer i den nuvarande rättstillämpningen. Utredningen finner det naturligt att en möjlighet då skapas att ådöma kännbara straff också för oaktsamma brott. Detta är nödvändigt inte minst av den anledningen att lagrummet kan bli tillämpligt på sådana skattebrott, där bevissvårigheter omöjliggör åtal eller dom för uppsåtligt brott. Den föreslagna straffskalan medför även att sådana tvångsmedel, som för sin tillämpning kräver att fängelse i ett år eller mer ingår i straffskalan, kan användas. Detta kan inte ske enligt gällande rätt.

Utredningen påpekar att de skärpta straffskalorna kommer att medföra att villkorlig dom och skyddstillsyn blir aktuella som alternativa påföljder till fängelse.

Enligt utredningens mening kommer troligen påföljden skyddstillsyn inte att tillämpas annat än i undantagsfall. Skyddstillsyn förutsätter nämligen att det är erforderligt att den dömde ställs under övervakning. I skattebrottmål torde endast undantagsvis den dömde vara i behov av övervakning, särskilda föreskrifter beträffande sin livsföring eller vård och behandling.

Däremot torde förhållandet bli ett annat när domstolen skall pröva om villkorlig dom kan komma i fråga. Villkorlig dom tillämpas om det med hänsyn till den tilltalades karaktär och personliga förhållanden i övrigt finns grundad anledning anta att övervakning eller annan mer ingripande åtgärd inte krävs för att avhålla honom från vidare brottslighet. Övervakning eller andra sådana åtgärder torde i regel inte behövas mot den tilltalade i skattebrottmål. Den åtalades personliga förhållanden är i de flesta fall välordnade och han befinner sig ekonomiskt och socialt ofta i en god situation. Det kan därför enligt utredningens mening inte uteslutas att villkorlig dom i och för sig i stor utsträckning skulle kunna komma till användning. BrB innehåller emellertid bestämmelser om att sådan påföljd inte får användas om på grund av brottets svårhetsgrad eller eljest hinder möter av hänsyn till allmän laglydnad. Delvis sammanfaller synpunkterna, eftersom en brottstyps svårhetsgrad till viss del är bestämd av allmänpreventiva skäl, men bestämmelsen i BrB innebär också att hänsyn till allmänpreventionen bör tillmätas självständig betydelse.

I detta sammanhang framhåller utredningen att rättspraxis uppvisar exempel på olika brottstyper vid vilka villkorlig dom är sällsynt och frihetsberövande närmast regel. Som exempel nämns rattfylleri, grövre ligabrottslighet, våld mot tjänsteman, brott som förövas mot gamla personer och grövre trafikbrott. Vidare har straffskärpning för misshandelsbrottens del genomförts i samband med BrB:s införande.

Avslutningsvis understryker utredningen att uppsåtliga skattebrott av normal och grov svårhetsgrad på grund av den samhällsfara de innebär

i regel bör medföra ovillkorliga frihetsstraff. Skattebrottsligheten tillhör ett brottsområde där de allmänpreventiva hänsynen måste framhävas med särskild styrka. Ett ovillkorligt frihetsstraff kan dock i undantagsfall framstå som mindre välgrundat med hänsyn till olika förmildrande omständigheter som kan föreligga, exempelvis hög ålder eller svår sjukdom hos gärningsmannen. Trots att nådeinstitutet kan användas i dylika fall bör villkorlig dom inte vara utesluten, även om användningen bör vara restriktiv och begränsas till sällsynta och väl motiverade undantag. I dessa senare fall är det emellertid möjligt att förena den villkorliga domen med dagsböter.

Institutet straffskatt bör enligt förslaget utmönstras ur skattestrafflagstiftningen. Skälen till det är desamma som anförts för borttagandet av de normerade böterna.

Som nämnts i det föregående föreslås straffskärpningar även för de i lagförslaget upptagna straffbestämmelserna om brott mot uppbördsförfarandet. De höjda straffskalorna motiveras med den allvarligare syn på skattebrottsligheten över huvud taget som enligt utredningens mening bör eftersträvas (s. 204).

Brottet osann uppbördsutsaga, som motsvarar straffbestämmelsen i 79 § UF, skall enligt förslaget bestraffas med dagsböter eller fängelse i högst sex månader. Detta innebär den nyheten att fängelse införs i straffskalan för detta brott.

För brottet underlåtenhet att innehålla skatt föreslås dagsböter eller fängelse i högst ett år. Även här medför utredningens förslag att fängelse införs i straffskalan.

Uppbördsbrottet har som tidigare nämnts indelats i två svårhetsgrader. För normalfallet skall straffet enligt utredningens förslag vara dagsböter eller fängelse i högst ett år. Har gärningsmannen i samband med betalningsförsummelse uppsåtligen lämnat osann uppgift om storleken av verkställt skatteavdrag blir straffet dock fängelse i högst två år. Förslaget innebär väsentliga straffskärpningar i förhållande till gällande rätt.

Räkenskapsförsummelse skall bestraffas med dagsböter eller fängelse i högst två år. Även här är det fråga om en höjning av maximum för frihetsstraffet.

För samtliga nu behandlade brott föreslår utredningen att ringa fall inte skall medföra ansvar.

Utredningen framhåller att förslaget om skärpta straffskalor för skattebrotten medför ökade möjligheter för åklagaren att använda processuella tvångsmedel. Häktning och anhållande kommer i framtiden kunna ske under samma förutsättning som vid övriga förmögenhetsbrott.

De grunder för häktning som närmast blir aktuella är att det skäligen kan befaras, att den misstänkte avviker eller eljest undandrar sig lagföring och straff eller att han genom att undanröja bevis eller på annat sätt försvårar utredningen.

Det förekommer inte sällan att den misstänkte håller sig undan tills preskription inträtt för ett eller flera brott, t. ex. genom att bege sig till en stat från vilken han inte kan utlämnas för skattebrott. De ökade möjligheterna att anhålla och häkta misstänkta personer synes kunna bidra till att minska riskerna för sådana avvikanden.

Faran för att den misstänkte skall undanröja bevis eller på annat sätt försvåra utredningen måste åtminstone vid de grova uppsåtliga brotten bedömas som påtaglig. Vid dessa brott är ofta mer än en person inblandad i gärningen. Det kan därför vara angeläget att genom ett anhållningsbeslut snabbt förhindra inblandade personer att samråda eller att undanskaffa bevismaterial.

När det gäller övriga tvångsmedel — dvs. reseförbud, kvarstad, skingringsförbud, beslag och husrannsakan — är de föreslagna straffskärpningarna inte av avgörande betydelse, eftersom dessa kan användas redan med nuvarande strafframar. Utredningen påpekar emellertid att ett tidigt ingripande från myndigheternas sida med processuella tvångsmedel av detta slag i flera fall skulle göra det möjligt att påträffa ett värdefullt om än ofullständigt material som den skattskyldige i annat fall hinner att undanskaffa. Det är därför enligt utredningen av största vikt för ett gott utredningsresultat att åklagaren kontaktas på ett tidigt stadium och därefter aktivt fungerar som undersökningsledare.

Frivillig rättelse. I kapitel 11 behandlar utredningen på s. 196—200 lagförslagets bestämmelse om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott.

Det är enligt utredningens mening värdefullt med en regel, som gör det möjligt för den som lämnat en oriktig uppgift att gå fri från straff om han frivilligt rättat uppgiften. I annat fall kunde följden exempelvis bli, att den som en gång lämnat en oriktig utsaga tvingades fortsätta därmed år efter år för att inte bli upptäckt. I förslaget till skattebrottslag intas därför en bestämmelse om ansvarsfrihet för den som gjort sig skyldig till skatte- eller avgiftsbedrägeri, vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga och osann uppbördsutsaga och frivilligt rättar en osann uppgift. Någon ändring i förhållande till nuvarande rättstillämpning åsyftas inte.

Utredningen har övervägt om konstruktionen i 15 kap. 14 § BrB kunde tjäna som förebild och att straffrihet alltså skulle inträda om rättelse skedde innan avsevärd olägenhet uppkommit. Utredningen finner emellertid, att man inte vinner några fördelar genom att använda en sådan konstruktion.

I likhet med nu gällande bestämmelse krävs för straffrihet att tillbakaträdandet skett frivilligt. En omständighet som oftast betar en rättelse karaktären av frivillighet är att beskattningsmyndigheten på ett eller annat sätt visat intresse för den uppgiftsskyldiges utsaga. Så länge den uppgiftsskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten, bör han ännu ha möjlighet att träda tillbaka.

En rättelse som sker efter det att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att beskattningsmyndigheten avser att göra en taxeringsrevision hos honom kan inte anses ha skett frivilligt. Sådana rättelser som skett exempelvis efter det att man offentliggjort att bankkontroll skall äga rum kan heller inte anses ha gjorts frivilligt. Frivillig rättelse är oftast utesluten när uppgiftslämnaren fått reda på att taxeringsrevision beslutats hos någon med vilken han haft affärer.

Utredningen påpekar, att det varken i den nuvarande eller föreslagna lagtexten närmare anges hur en rättelse skall ske för att vara frivillig. Det vanligaste torde vara att den som vill rätta en uppgift skriftligen anger i vilka hänseenden en uppgift är oriktig. Även en muntlig rättelse måste godtas. Såväl vid skriftlig som vid muntlig rättelse gäller att den sker på den rättandes egen risk, dvs. han har själv ansvaret för att brevet kommer beskattningsmyndigheten tillhanda eller att en muntlig utsaga uppfattas som ett beriktigande.

En frivillig rättelse behöver enligt utredningens mening inte göras av den skattskyldige personligen. Den kan även ske genom ett ombud, exempelvis kamrer, skattejurist eller anhörig.

En skattskyldig som betalar mervärdeskatt eller punktskatt och som i deklaration för viss beskattningsperiod uppgett för låg skattepliktig omsättning kan enligt utredningen inte göra anspråk på straffrihet för frivillig rättelse om han en senare beskattningsperiod ökar den skattepliktiga omsättningen med de belopp som han oriktigt undandragit under en tidigare period. Varje beskattningsperiod ses som en enhet. En rättelse kan ske endast genom att den skattskyldige lämnar riktiga uppgifter för den period under vilken han uppgett för låg omsättning.

Den som endast inbetalar den skatt som han dragit undan — kanske med angivande av skattens art och till vilken beskattningsperiod den är att hänföra — men inte lämnar några upplysningar om vilka oriktiga uppgifter som tidigare lämnats kan inte heller göra anspråk på straffrihet. I ett sådant fall saknar nämligen beskattningsmyndigheten möjligheter att kontrollera om den skattskyldiges inbetalning är riktig. För straffrihet krävs med andra ord att den skattskyldige vid rättelse lämnar så fullständiga uppgifter att beskattningsmyndigheten utan att vara hänvisad till den rättandes egen bedömning själv kan pröva uppgifterna och fastställa skatten på grundval av sakuppgifter eller vidta åtgärder för att få ett tidigare beslut om skatt ändrat.

Utredningen understryker emellertid, att alltför höga krav inte bör ställas på den rättandes uppgifter. Det måste räcka, att han i väsentliga delar lämnar riktiga uppgifter, även om de efter granskning måste korrigeras på vissa punkter. Det kan t. ex. vara svårt för en skattskyldig att lämna exakta siffror på de belopp han undanhållit beskattning, om rättelsen avser oriktiga uppgifter som lämnats under en följd av år och underlaget av bokföring eller anteckningar är bristfälligt. I sådana fall bör det vara tillräckligt, om han uppger de belopp som uppskattningsvis kan beräknas ha undanhållits från beskattning. Visar det sig senare att de belopp han uppgett är alltför små i förhållande till de verkliga beloppen kan det dock bli fråga om att anse frivillig rättelse föreligga endast intill de belopp den skattskyldige själv uppgett. Enligt utredningens mening får sådana fall lösas av rättspraxis från fall till fall.

Preskription. Utredningen erinrar om att det i 35 kap. BrB finns regler om bortfallande av påföljd för brott. Dessa är tillämpliga också inom specialstraffrätten. Om annan preskriptionstid föreskrivits i en särskild författning gäller den bestämmelsen. I SkSL finns en särskild regel om en preskriptionstid av fem år för vårdslös deklaration i stället för två år som skulle ha gällt enligt de allmänna bestämmelserna.

Utredningen föreslår inte några särskilda bestämmelser om preskription för de i förslaget till skattebrottslag upptagna gärningarna. Straffen är nämligen genomgående — med undantag av straff för ringa fall av skattebedrägeri — av sådan längd, att preskriptionstiden blir densamma eller längre än den nuvarande. Den tid inom vilken en misstänkt måste ha häktats eller blivit delgiven stämningsansökan för att påföljd skall kunna ådömas blir vid skatte- eller avgiftsbedrägeri av normal svårhetsgrad samt vid vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga fem år. Vid grovt uppsåtligt brott blir preskriptionstiden tio år. Detta anser utredningen vara en fördel med hänsyn till den i regel mycket vidlyftiga och tidsödande förundersökningen i dessa mål. Försök från den misstänktes sida att hålla sig undan genom att resa utomlands eller på annat sätt göra sig oanträffbar till dess preskriptionstiden gått ut torde med den föreslagna längre preskriptionstiden avsevärt motverkas.

Eftersom endast böter ingår i skalan för ringa fall av skattebedrägeri blir preskriptionstiden två år. De olägenheter som i praktiken kan uppstå genom en så relativt kort preskriptionstid anser utredningen inte vara av den omfattningen eller så ofta förekommande, att de bör beaktas genom en särskild preskriptionsregel.

Enligt SkSL gäller att preskriptionstiden räknas från den dag, då den oriktiga deklarationen inkom till beskattningsmyndigheten. Utredningens förslag medför inte någon ändring i detta hänseende. Preskriptionstiden börjar alltså att löpa den dag beskattningsmyndigheten erhöll utsagan.

Preskriptionstiden för en muntlig utsaga kommer i konsekvens härmed att räknas från den dag det muntliga meddelandet lämnades till beskattningsmyndigheten eller till behörig företrädare för denna.

Utredningen behandlar i fortsättningen de problem som kan uppkomma genom att deklarationer inte stämplas med ankomstdag. Det har inträffat — då åtal väckts omedelbart före den vanliga preskriptionstidens utgång den 15 februari — att den tilltalade invänt att deklarationen ingetts av honom den dag som deklarationen är dagtecknad och att eventuellt brott följaktligen är preskriberat. Enklast torde problemet kunna lösas genom någon form av ankomststämpling. Utredningen anser att detta skulle medföra betydande merarbete och att problemet inte har den praktiska betydelse att en sådan åtgärd bör övervägas.

Preskriptionstidens beräkning vid underlåtenhetsbrottet torde enligt utredningens mening inte vålla några särskilda svårigheter. Denna tid får anses börja löpa med deklarationsfristens utgång. Utredningen är medveten om att frågan kan vara tveksam. Man skulle exempelvis kunna tänka sig att preskriptionstiden räknades först från den tidpunkt taxeringsarbetet avslutats. Enligt fast praxis förläggs preskriptionstidens början generellt till tiden för brottets fullbordan, dvs. när handlingen inkom. I enhetlighetens intresse anser utredningen att tiden bör beräknas på likartat sätt för såväl positivt handlande som för underlåtenhet.

Bestämmelserna i 35 kap. 5 § BrB blir tillämpliga på grovt skattebedrägeri och grovt avgiftsbedrägeri. Detta innebär, att utgångspunkten för beräkning av preskriptionstiden för det grova skattebrottet kan framflyttas till en senare tidpunkt. Om nämligen någon begått ett grovt skatte- eller avgiftsbedrägeri och han, innan detta är preskriberat, begår ett nytt brott, varå kan följa fängelse över två år, framflyttas preskriptionstiden för det första brottet så att den börjar löpa vid den tidpunkt som bildar utgångspunkt för preskriptionstiden för det senare brottet. Med BrB:s terminologi innebär denna regel, att 35 kap. 5 § träder i funktion även om fängelse i mer än två år endast kan följa med tillämpning av återfallsbestämmelsen i 26 kap. 3 § BrB.

Preskription av ådömt straff följer reglerna i 35 kap. 7 och 8 §§ BrB. Detta innebär exempelvis, att den som dömts till fängelse i mer än sex månader men inte över två år och sedan beger sig utomlands måste hålla sig undan i tio år för att fängelsestraffet skall bortfalla. Motsvarande tid är femton år om fängelse i mer än två år utdömts.

Övrig specialstraffrättslig lagstiftning

Utredningen föreslår att det vid sidan av skattebrottslagen alltjämt skall finnas straffbestämmelser i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna. Liksom enligt gällande rätt rör det sig här om förseelser av ordningskaraktär, som inte täcks av den generella lagens gärningsbeskrivningar. I några fall

är det dock fråga om straffbestämmelser som kompletterar eller ersätter denna lag.

Bortsett från ändringar av främst redaktionell art övertas flertalet av de nu nämnda straffbestämmelserna från gällande rätt. Bötesmaximum för de s. k. penningböterna har dock genomgående föreslagits skola höjas från 300 till 500 kr. Dessutom har de nuvarande straffrihetsreglerna för ringa fall omkonstruerats för att stämma överens med skattebrottslagen. I övrigt föreslår utredningen följande ändringar av gällande rätt.

Taxeringsförordningen. Straffbestämmelsen i 119 § föreslås bli subsidiär till skattebrottslagen. Dessutom föreslås att föreskriften om bötesminimum utgår. Därmed avses inte att åstadkomma en lindrigare bedömning av brottet utan utredningen anser att minimigränser av detta slag i och för sig är onödiga.

Bestämmelsen i 120 § första stycket föreslås upphävd. Deklarationsförsummelse av mer allvarlig art täcks nämligen av brottsbeskrivningen för passivt skattebedrägeri. Dessutom träffas deklarationsförsummelserna i princip av skattetillägg.

Vidare vill utredningen ändra straffpåföljden i nuvarande 120 § andra stycket från penningböter till dagsböter. Man framhåller att gärningarna i detta lagrum ofta är så allvarliga att de inte bör bestraffas med enbart ett lågt bötesstraff.

När det gäller 171 och 186 §§ föreslår utredningen att farerekvisitet utformas i överensstämmelse med skattebrottslagens gärningsbeskrivningar. Båda lagrummen har dessutom föreslagits bli subsidiära till BrB.

Uppbördsförordningen. Bestämmelserna i 79 § och 80 § 1 mom. har med i sak oförändrade brottsbeskrivningar överförts till 5—7 §§ i förslaget till skattebrottslag.

Förordningen om sjömansskatt. Straffbestämmelserna i 26 § och 27 § 1 mom. föreslås upphävda, eftersom gärningarna täcks av skattebrottslagens brottsbeskrivningar.

Bestämmelsen i nuvarande 27 § 2 mom. har gjorts subsidiär till 8 § skattebrottslagen.

Förordningen om kupongskatt. Straffbestämmelsen i nuvarande 16 § första stycket hänvisar i påföljdsfrågan till 120 § TF. Första stycket i denna paragraf föreslås emellertid bli upphävd. Av den anledningen har straffpåföljden måst tillfogas.

Utredningen föreslår vidare att bestämmelsen om straffrihet för bulvan i vissa fall skall upphävas. Det anses inte finnas någon anledning att privilegiera denna form av medverkan till skattebrott.

Förordningen om mervärdeskatt. Straffbestämmelserna i 67 § föreslås upphävda. Paragrafen ersätts av bestämmelserna om skattebedrägeri och räkenskapsförsummelse. Deklarationsförsummelse skall dessutom i princip träffas av skattetillägg.

Förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Straffbestämmelsen för deklarationsförsummelse i 48 § föreslås utgå. Paragrafen ersätts av bestämmelsen om skattebedrägeri. Dessutom träffas deklarationsförsummelse i princip av skattetillägg.

Förordningen om accis å fettemulsion m. m. Föreskrifterna om bötesminimum i nuvarande 9 § föreslås utgå. I andra stycket anser utredningen att uttrycket "där omständigheterna är synnerligen försvårande" bör tas bort. Ändringarna bör vidtas för att skapa överensstämmelse med modern strafflagstiftning.

Förordningen om allmän energiskatt. Straffbestämmelsen i 34 § andra stycket föreslås utgå. Gärningsbeskrivningen i detta lagrum täcks nämligen av skattebrottslagens straffbestämmelser.

Förordningen om brännoljeskatt. Straffbestämmelsen i nuvarande 16 § första stycket flyttas till 18 § i utredningens förslag. Brottet läggs under allmänt åtal. Straffmaximum höjs till fängelse i högst två år.

Som motiv för straffskärpningen anför utredningen att brottet enligt detta lagrum är jämförbart med skattebedrägeri. Även om gärningar av detta slag på grund av den materiella skattebestämmelsens utformning inte faller under skattebrottslagen bör de bestraffas hårdare än vad som f. n. sker. I linje med principerna i utredningens förslag bör dessutom bestämmelserna om straffskatt utgå.

Stämpelskatteförordningen. Straffbestämmelsen om deklarationsförsummelse i 51 § första stycket utgår och ersätts av skattebrottslagens bestämmelser.

Bestämmelsen i nuvarande 53 § om straff för överlåtare och förvärvare av fast egendom, tomträtt eller fartyg som träffar avtal om vederlag utöver vad som framgår av köpehandlingarna föreslås upphävd. Detta beror på att de centrala skattebrotten i skattebrottslagen inte begränsats till deklarationshandlingar. Ansvar enligt lagen skall alltså kunna ådömas både överlåtare och förvärvare.

Förordningen med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område. Prisregleringsavgifterna på jordbrukets och fiskets område har lämnats utanför skattebrottslagens tillämpningsområde. Inte heller skall

enligt utredningens förslag administrativt tillägg tillämpas för dessa avgifter. Utredningen föreslår därför att särskilda straffbestämmelser införs i förordningen. Dessa har fått sin plats i 34 a § i utredningens förslag.

I paragrafens första stycke föreslås en straffbestämmelse som konstruerats med skattebrottslagens bestämmelser om skatte- eller avgiftsbedrägeri och vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga som förebilder. Straffet för uppsåtlig gärning har bestämts till böter eller fängelse i högst två år samt för grov oaktsam gärning till böter. Ringa fall skall inte medföra ansvar. I lagrummets andra stycke har införts en bestämmelse om bötesstraff för vissa underlåtenhetsbrott.

Förordningen om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift. Den nuvarande straffbestämmelsen i 8 § som är subsidiär till SkSL, har ändrats så att den enligt förslaget utgör ett självständigt brott. Straffet är böter eller — vid uppsåtlig gärning — fängelse i högst två år.

Förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. Straffbestämmelsen i 33 § föreslås upphävd. Den ersätts av skattebrottslagens bestämmelser.

Förundersökning m. m.

I kapitel 12 har utredningen på s. 207—222 behandlat uppdagandet och förundersökningen av skattebrott.

Utredningen framhåller till en början att polisen inte bedriver någon egentlig spaningsverksamhet på skattebrottsområdet. Denna utförs i stället av beskattningsmyndigheterna.

När det gäller inkomst- och förmögenhetsskatterna framgår av utredningens undersökningar — främst den s. k. länsstyrelseenkäten — att taxeringsnämndsordförandena åren 1964—1965 till taxeringsintendenterna anmält 9 341 resp. 10 641 fall av misstänkta deklarationsbrott. Stora variationer kan påvisas i de olika länen.

Av flera skäl anser utredningen att taxeringsnämndens ordförande bör frikopplas från skyldigheten att anmäla misstänkta skattebrott. I stället föreslås att denna skyldighet läggs på lokal skattemyndighet, som har tjänstemän med särskild utbildning i skattefrågor. För att ge myndigheten möjlighet att fullgöra skyldigheten på bästa sätt bör det införas en föreskrift att taxeringsnämndens ordförande skall lämna lokal myndighet upplysningar om misstänkta fall. Härigenom slipper ordföranden att utåt stå som anmälare av brott.

En annan anledning att låta anmälningsskyldigheten fullgöras av lokal skattemyndighet framhålls vara att denna myndighet skall besluta om administrativt tillägg. Avsikten är att den skattskyldige i regel skall få till-

fälle att yttra sig innan fråga om tillägg avgörs. Man kan därför räkna med att den lokala skattemyndigheten genom denna kontakt med den skattskyldige kommer att erhålla upplysningar som kan vara av betydelse även för en brottsanmälan.

Vidare har utredningen inhämtat uppgifter om antalet åtalsanmälningar för deklarationsbrott på inkomstskatternas och förmögenhetsskattens område, som förste taxeringsintendenten eller annan behörig tjänsteman gjort åren 1964—1965. Antalet var 5 365 resp. 5 071. Även vid dessa anmälningar förekom stora variationer från län till län.

Variationen i anmälningsfrekvensen kan enligt utredningens uppfattning tyda på att olika krav ställs på graden av misstanke. Länsstyrelsenkäten pekar på att taxeringsintendenten vanligtvis anmäler endast de klara fallen.

Utredningen understryker att intendenternas anmälningsskyldighet genom förslaget till skattebrottslag får särskild betydelse därför att enligt förslaget endast de mer kvalificerade skattebrotten skall bli föremål för domstolsbehandling.

När det gäller anmälningar om skattebrott i övrigt föreslår utredningen att det i resp. författningar inskrivs skyldighet för vederbörande myndigheter — länsstyrelse, kontrollstyrelsen, Rfv samt lokal skattemyndighet — att anmäla misstänkta fall till åklagare.

I ärenden angående arbetsgivaravgift bör enligt utredningen lokal skattemyndighet och i förekommande fall sjömansskattekontoret underrätta Rfv som i enlighet med vad nyss sagts har att ta slutlig ställning till åtalsfrågan.

Vid misstanke om brott mot uppbördsförfarandet finns enligt utredningen föreskrifter för lokal skattemyndighet att göra anmälan härom till länsstyrelsen.

Utredningen erinrar i fortsättningen om att taxeringsrevisionerna på den direkta beskattningens område spelar en förhållandevis viktig roll vid avslöjandet av deklarationsbrott. Sålunda härrör omkring en tredjedel av hela antalet misstänkta fall från revisionsverksamhet eller andra granskningar vid länsstyrelsernas taxeringsrevisioner.

Det är enligt utredningens uppfattning av största vikt att man ökar antalet offensiva taxeringsrevisioner, eftersom grövre skattebrottslighet oftast uppdagas vid dessa. I dagens läge genomförs årligen omkring 10 000 revisioner på inkomst- och förmögenhetsskatternas område. Det har från riksskattenämnden sagts att man kan vänta en ökad revisionsverksamhet under de närmaste åren.

Även för de socialpolitiska arbetsgivaravgifternas del är det enligt utredningen nödvändigt att förstärka personalresurserna för revisionsarbete såväl hos Rfv som hos lokal skattemyndighet. F. n. är dessa resurser mycket knappa. Verket har möjlighet att avdela endast högst 5—6 tjänstemän som är kvalificerade för granskningsarbete av detta slag.

Enligt utredningens uppfattning anmäls många gånger de kvalificerade skattebrotten alltför sent till åklagaren. Det förekommer t. ex. ofta att taxeringsrevision gjorts eller att ärendet behandlats i prövningsnämnden innan brottsanmälan sker. I de fall där anmälan görs på ett så sent stadium att beskattningsmyndighetens handläggning är avslutad, återstår oftast inte annat för polisen än att hålla förhör, undersöka om straffbar medverkan föreligger, införskaffa eller kopiera bevismaterial samt slutligen sammanställa utredningsmaterialet till ett förundersökningsprotokoll.

Utredningen framhåller att om anmälan görs på ett tidigare stadium, polis och åklagare får möjlighet att agera på ett annat och ofta effektivare sätt. Särskilt gäller detta ärenden med komplicerade affärstransaktioner. Det är här av största vikt att ett nära samarbete kommer till stånd mellan skattesidans och polisens utredare så snart som möjligt. Dessutom kan åklagaren på ett effektivare sätt använda processuella tvångsmedel för att säkra bevisning eller hindra den misstänkte från att avvika.

I fortsättningen understryks att det inte ligger inom ramen för utredningens uppdrag att föreslå organisatoriska förändringar inom polis- och åklagarväsendet. Utredningen anser emellertid att det finns möjligheter att tillskapa eller utveckla bättre resurser för förundersökning av skattebrottmålen, vilka enligt förslaget i framtiden till övervägande del blir av kvalificerad art.

Utredningen diskuterar därefter olika möjligheter att inom polisväsendet specialisera förundersökningsarbetet beträffande skattebrott. Därvid förordas — sedan andra alternativ avvisats — att specialisttjänster inrättas vid vissa av de lokala polisenheterna för stödjande verksamhet och att den regionale polischefen avgör var och när specialistgruppens personal skall sättas in för utredning av skattebrott. Skyldigheten att svara för utredningarna skulle kunna omfatta ett eller flera län. Genom att specialisterna inordnas i den lokala organisationen kan de för att erhålla en jämn arbetsbelastning tilldelas andra mål, exempelvis kvalificerade förmögenhetsbrott. Grupperna kan då dimensioneras så att de räcker till vid hård belastning.

Därefter analyserar utredningen ingående olika möjligheter att tillföra åklagarsidan specialkunskaper på skattebrottens område. Det föreslås att dessa mål skall underställas åklagare på regionalplanet för att denne sedan skall avgöra vem som skall handlägga målet. Underställning i önskad utsträckning kan — utan ändring i åklagarinstruktionen — åstadkommas genom att riksåklagaren utfärdar anvisningar med stöd av 39 § instruktionen. Därmed vinner man den av utredningen förordade koncentrationen av komplicerade skattebrottmål till ett relativt fåtal kvalificerade åklagare.

Utredningen tar i detta sammanhang även upp frågor rörande specialutbildning av polis och åklagare på skattelagstiftningens område. Synpunkterna i dessa frågor har tidigare redovisats.

Remissyttrandena

Brottssystematiken

Det övervägande antalet remissinstanser godtar mer eller mindre uttryckligt att de centrala skattebrotten utformas som brott mot sanningsplikt, dvs. som handlingsbrott med inbyggt farerekvisit. Från några håll ifrågasätter man dock — främst på grund av straffskalornas utformning — om inte alternativet effektbrott med straffbart försök är att föredra när det gäller det uppsåtliga brottet, men ingen ställer sig direkt avvisande till den av utredningen förordade lösningen.

Hovrätten för Övre Norrland menar att utredningens motivering för att utforma de centrala skattebrotten som brott mot sanningsplikt förefaller övertygande. Genom en sådan konstruktion vinner man också att brottens utformning i princip blir densamma som i SkSL. *SACO* anser att förslaget till skattebrottslag bör läggas till grund för lagstiftning med hänsyn till dess systematiska uppbyggnad och väl avvägda utformning av gärningstypen, straffsatser etc. *Riksåklagaren* och *Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare* säger uttryckligen att man inte har något att erinra mot den föreslagna konstruktionen av det centrala skattebrottet.

Några av de instanser, som mer reservationslöst godtar att de centrala skattebrotten jämställs med brott mot sanningsplikt, framhåller att brottskonstruktionen inte medger så stränga straffskalor som utredningen föreslagit. Sålunda påpekar exempelvis *Svea hovrätt* att förslaget hämtar sina straffsatser från bedrägeribrottet och inte från de brott i 15 kap. BrB som konstruktionsmässigt mera liknar det föreslagna centrala skattebrottet men att straffskärpningar dock synes påkallade. Liknande synpunkter anförs av *hovrätten för Västra Sverige. Svenska företagares riksförbund* framhåller att det föreligger skillnad mellan det centrala skattebrottet och bedrägeribrottet. Ett positivt handlande, som därtill förutsätter ekonomisk noggrannhet samt särskilda kunskaper, påbjuds för att ansvar inte skall inträda för skattebrott medan passivitet och underlåtenhet i regel är tillräckligt för att skydda medborgare från ansvar för bedrägeri. Därtill kommer enligt förbundets uppfattning att provocerande faktorer vid bedrägeribrott, t. ex svag ekonomisk ställning, inte sällan beror av bedragarens dispositioner medan skattebrottslingen provoceras av ett skattetryck varöver han inte själv råder. En del remissinstanser intar en mer tveksam hållning till utredningens motiv att jämställa de centrala skattebrotten med brott mot sanningsplikt.

Kammarrätten förklarar sig avstå från att gå in på frågan om den brottstyp i BrB, med vilken skattebrotten närmast kan anses besläktade men

framhåller att sanningsbrottet enligt förslaget har fått en väsentligt vidsträcktare innebörd än deklarationsbrotten enligt SkSL. Det måste därför från den enskildes rättssäkerhetssynpunkt vara angeläget att han i förekommande fall får klart för sig att sådan sanningsplikt föreligger och att brott mot sanningsplikten kan medföra de allvarliga påföljder som utredningen föreslagit.

Riksskattenämnden påpekar att framställningen i kapitel 9 av betänkandet behandlar problem kring deklarationsförfarandet på de direkta inkomst- och förmögenhetsskatternas område, medan angrepp mot fastställelseförfarandet vid direktdebiterade skatter och avgifter — t. ex. mervärdeskatten — inte diskuteras från systematisk synpunkt. Detsamma gäller brott mot uppbördsverksamheten. På grund härav menar riksskattenämnden att man inte erhåller en mer allmän överblick av lagstiftningsproblemen på skattestraffrättens område. Detta försvårar i sin tur bedömningen av de föreslagna gärningsbeskrivningarna. Skälen för att välja konstruktionen sanningsbrott av typen handlingsbrott med inbyggt farerekvisit förefaller enligt nämndens uppfattning inte övertygande, och detta särskilt mot bakgrund av att man samtidigt föreslår högst väsentliga straffskärpningar. Skatte- eller avgiftsbedrägeri anses nämligen fullbordat så snart som gärningsmannen genom aktivt handlande eller genom förtigande av sanningen söker undandra skatt eller avgift under förutsättning att beteendet innebär fara för att ekonomisk skada uppstår för det allmänna. Samma strafframar måste således användas för gärningar av högst olika farlighetsgrad. Detta gäller inte för BrB:s förmögenhetsbrott. Fullt straff inträder här först när förmögenhetsöverföring ägt rum. Vid tidigare brottsuppläckt är straffminimum — om man bortser från vissa mycket grova brott — lika med bötesminimum fastän böter inte ingår i skalan för fullbordat brott. Den av utredningen förordade brottskonstruktionen medger inte denna nyansering av påföljderna, om man inte inför böter i skalan för fullbordat brott. En sådan lösning skulle dock motverka utredningens strävan att ingripa med stränghet mot verkligt grova skattebrott. Alternativet skulle enligt riksskattenämnden vara att konstruera det centrala uppsåtliga skattebrottet som ett förmögenhetsrättsligt effektbrott med straffbart försök. Nämnden framställer dock inte några önskemål att lagstiftningen bör utformas efter de sistnämnda linjerna.

Även *LO* ifrågasätter om inte skattebrotten kunde konstrueras som effektbrott av förmögenhetsrättslig typ men säger sig godta den lösning som utredningen stannat för, dvs. brott mot sanningsplikt konstruerade efter i huvudsak samma principer som i den nuvarande skattestrafflagen.

Föreningen Sveriges statsåklagare anför att det inom föreningen finns förespråkare för att skattebrottet bör konstrueras som ett förmögenhetsbrott. Förutom systematiska fördelar har som skäl härför bl. a. anförts att det därigenom på grund av försöksbestämmelserna skulle vara möjligt att

även i normalfallet av uppsåtligt brott utdöma böter. Det väsentliga förefaller emellertid enligt föreningens uppfattning vara att det centrala skattebrottet får en från kriminaliseringssynpunkt lämplig omfattning samt att det blir så lättillämpligt som omständigheterna medger. I detta hänseende fyller utredningens utförligt motiverade förslag enligt föreningens uppfattning högt ställda anspråk. Det understryks att man därvid särskilt beaktat det i tillämpningshänseende fördelaktiga förhållandet att förslaget till sin konstruktion nära ansluter till förefintliga brottskonstruktioner i BrB.

Lagsystematiken

Flertalet remissinstanser uttalar sig inte om den lagtekniska utformningen men av innehållet i yttrandena framgår att man allmänt godtar utredningens förslag att de centrala skattebrotten även i framtiden bör samlas i en specialstraffrättslig lag.

Hovrätten för Övre Norrland erinrar om att utredningen övervägt möjligheten att inordna skattebrotten i något kapitel i BrB men stannat för att låta dem få sin plats i en specialstraffrättslig författning. De skäl som utredningen anför för denna lösning föranleder hovrätten att tillstyrka att straffbestämmelserna samlas i en specialstraffrättslig lag. *Riksskattenämnden* och *Svea hovrätt* förklarar också uttryckligen att de godtar den av utredningen förordade lagtekniska utformningen av de centrala skattebrotten.

Några remissinstanser har en motsatt uppfattning.

Riksåklagaren anser att skattebrottens allvarliga natur skulle markeras mera påtagligt, om de inordnades i BrB. Fördelarna av en sådan ordning är så stora att de svårigheter av systematisk och lagteknisk natur, som utredningen redovisat mot en sådan lösning, inte är tillräckligt bärande. Skattebrotten bör således införas som ett särskilt kapitel i BrB, förslagsvis närmast efter 9 kap. Om bedrägeri och annan oredlighet. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Stockholms* och *Västerbottens län* samt *1968 års brottmålsutredning.*

Förslaget till skattebrottslag

Praktiskt taget alla remissinstanser, som yttrar sig över förslaget till skattebrottslag, delar utredningens uppfattning att gärningsbeskrivningarna för de centrala skattebrotten bör omkonstrueras och straffen skärpas. Man har vidare i regel inget att erinra mot det föreslagna tillämpningsområdet för skattebrottslagen både vad avser de skatter och allmänna avgifter, som skall skyddas av lagen, och de gärningstyper, som föreslås ingå i lagen. Det riktas heller inte några egentliga anmärkningar mot den föreslagna uppdelningen mellan centrala skattebrott — dvs. brott som riktar sig mot myndigheternas taxerings- eller fastställelsebeslut — och brott mot uppbördsverksamheten. Däremot råder det olika meningar om brottsförutsätt-

ningarnas närmare utformning och om hur långt straffskärpningarna bör drivas.

Tillämpningsområdet. Remissinstanserna uttalar sig i allmänhet inte om det föreslagna tillämpningsområdet för skattebrottslagen eller den lagstiftningsteknik med hänvisningsbestämmelse i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna, som utredningen använt för att avgränsa detta område. Av yttrandena får ändå anses framgå att man godtar utredningens förslag i denna del.

Hovrätten för Övre Norrland anser att den av utredningen använda tekniken med hänvisningsbestämmelse i de särskilda författningarna är väl funnen. Den undanröjer den osäkerhet som vidlåder SkSL i vad gäller tillämpningsområdet. Hovrätten förklarar vidare att man inte har något att erinra mot utredningens avgränsning av tillämpningsområdet för den föreslagna lagstiftningen. Liknande allmänna synpunkter anförs av *rikspolisstyrelsen* och *länsstyrelsen i Jönköpings län.*

När det gäller punktskatterna uttalar *kontrollstyrelsen* att det föreslagna tillämpningsområdet synes lämpligt avgränsat. Samma uppfattning har *sjömansskattenämnden, bankinspektionen* och *kupongskattenämnden* när det gäller skatter och avgifter inom dessa instansers verksamhetsområde. *Rfv* har ingen erinran mot att arbetsgivaravgifterna i straffrättsligt hänseende likställs med skatter och tillstyrker att en enhetlig straffrättslig reglering omfattande såväl skatter som bl. a. socialförsäkringsavgifter kommer till stånd.

Generaltullstyrelsen framhåller att ändringarna i tulltaxeringsförfarandet har medfört att detta till sin karaktär närmat sig förfarandet vid inrikes varubeskattning. Anledning skulle därför kunna föreligga att utesluta vilseledande vid tullbehandling från VSL och låta det falla under den nya skattebrottslagen. Härigenom skulle man även undgå att brott avseende samma slag av skatt faller under olika straffbestämmelser beroende på om det gäller import eller inrikes beskattning. Mot en sådan överföring av vilseledande vid tullbehandling talar emellertid bl. a. önskvärdheten av att behandla alla brott mot bestämmelser mot varors in- och utförsel i en och samma författning samt svårigheten att åstadkomma en klar gränsdragning mellan å ena sidan vilseledande vid tullbehandling och å andra sidan varusmuggling i egentlig bemärkelse. Enligt styrelsens uppfattning väger dessa skäl tungt. Styrelsen ansluter sig därför till utredningens ståndpunkt att någon ändring inte bör göras i VSL:s omfattning.

Statens jordbruksnämnd har inte något att erinra mot att prisregleringsavgifterna på jordbrukets område lämnas utanför skattebrottslagen. Samma uppfattning har *lantbruksstyrelsen* när det gäller växtförädlingsavgifterna.

Brottsbeskrivningarna. Remissinstanserna har främst intresserat sig för de objektiva och subjektiva brottsförutsättningarna vid de s. k. centrala skattebrotten, skatte- eller avgiftsbedrägeri samt vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga. Gärningsbeskrivningarna för brotten mot uppbördsverksamheten och brottet räkenskapsförsummelse har endast föranlett några få särskilda yttranden.

Riksåklagaren förklarar sig biträda utredningens förslag till brottskonstruktioner. Även *Föreningen Sveriges fögderichefer* samt *Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare* anför uttryckligen att de godtar brottsbeskrivningarna. *SACO* anser att lagförslaget bör läggas till grund för lagstiftning med hänsyn till dess systematiska uppbyggnad och väl avvägda utformning av gärningstyper m. m.

1968 års brottmålsutredning menar att kriminaliseringen av oaktsamhetsbrott bör begränsas. För detta talar bl. a. internationella jämförelser. I stället för straffrättsligt ingripande kan man enligt brottmålsutredningens uppfattning i stor utsträckning nöja sig med att ta ut administrativt tillägg. I den mån det likväl anses nödvändigt att fasthålla vid kriminalisering av vårdslöshetshandlingar — härför talar bl. a. svårigheten att styrka uppsåtligt skattebrott — synes oaktsamhetsbrotten böra få en annan och mer preciserad utformning än vad utredningen föreslagit. Liknande synpunkter anförs av *Sveriges industriförbund. Svenska revisorsamfundet* anser det vara viktigt att avskilja fusk, dvs. uppsåt, från oaktsamhet. Endast avsiktliga förfaranden bör enligt samfundets mening betecknas som brott.

Flera remissinstanser — *Föreningen auktoriserade revisorer, KF, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges lantbruksförbund, Sveriges industriförbund* m. fl. — ställer frågan om inte det straffbara handlandet vid de centrala skattebrotten bör vara begränsat till oriktiga uppgifter i deklaration eller annan skriftlig försäkran, som avgetts av den skatt- eller avgiftsskyldige, eller med andra ord att de centrala brottsbeskrivningarna liksom f. n. endast bör omfatta deklarationsbrott.

Länsstyrelsen i Jönköpings län menar att brottsbeskrivningarna och då särskilt vad gäller passivitetsbrottet inte fått så distinkta och precisa utformningar att de kan ligga till grund för en kriminalisering av så allvarlig art.

Hovrätten för Västra Sverige framhåller att de av utredningen föreslagna brottsbeskrivningarna för de centrala skattebrotten innebär att för en administrativ processform — taxeringsprocessen — skulle införas en allmän straffsanktion av sanningsplikten för den som har att lämna uppgifter i processen. Förslaget går vida längre än vad som ansetts rimligt och möjligt på RB:s område. RB skulle förvisso ha utformats annorlunda om det varit möjligt att genom straffhot mot varje oriktig utsaga i en process åstadkomma garantier för materiellt riktiga avgöranden. I brottmål har det emel-

lertid inte ansetts böra komma i fråga att genom straffhot söka förmå den tilltalade att i sina utsagor hålla sig till sanningen. I tvistemål drabbar straffhot endast den utsaga, som avges i särskild form — under sanningsförsäkran — efter klargörande för parten att hans utsaga sker under ansvar. Ett allmänt stadgande om straff för osann utsaga ansågs under förarbetena till RB (SOU 1938: 44 s. 407) ställa parterna under ett tryck som skulle komma att försvåra en ordentlig utredning. Det antogs för övrigt med säkerhet skola visa sig ineffektivt. Att utredningens förslag står i strid mot de principer som legat till grund för RB är därför enligt hovrättens mening uppenbart. Den intressekollision som i skattemålen föreligger för den enskilde synes inte vara mindre än i tvistemål och torde i vart fall böra beaktas med hänsyn till att den medför risk för omedvetet oriktiga uppgifter. Visserligen förutsätter utredningen att muntligen lämnade uppgifter endast undantagsvis kommer att läggas till grund för taxering och utkrävande av straffansvar. Utformningen av straffbestämmelserna ger inga garantier härför och inte heller för att uppgiftslämnaren i det enskilda fallet blir tillbörligt uppmärksammad på de risker det kan innebära att utan ingående undersökning lämna begärda upplysningar. I den mån åter dessa risker skulle bli mer allmänt kända torde därigenom komma att skapas en osäkerhet och misstro, som kan försvåra klarläggandet av de mest oskyldiga sammanhang och ogynnsamt påverka allmänhetens inställning till myndigheter över huvud taget. Att utsagan i motsats till vad som gäller osann försäkran enligt 15 kap. 10 § BrB inte behöver ha avgetts på heder och samvete eller under annan dylik försäkran framställs av utredningen som självfallet. Vid tillkomsten av nämnda bestämmelse ifrågasattes i ett remissyttrande om inte behov förelåg av längre gående straffbestämmelser till skydd för tilltron till ansökningar och andra handlingar i förvaltningsärenden. Vederbörande departementschef ansåg emellertid i likhet med straffrättskommittén, att straffbudet inte borde drabba utsagor i andra fall än då de avgetts i särskilt förpliktande form. Hovrätten kan inte finna annat än att de vid SkSL:s tillkomst av lagrådet anförda liknande synpunkterna — i betänkandet redovisade i den historiska översikten — alltjämt har aktualitet och detta särskilt sedan allmänna straffbestämmelser om brott mot sanningsplikt införts till skydd för bevismedel, vilka bestämmelsers tillämplighet anknutits till bevismedlets form. Hovrätten anser att de anförda synpunkterna med viss styrka talar för att ansvaret när det gäller oriktiga uppgifter vid taxering i princip bör begränsas i huvudsak på samma sätt som skett i SkSL och således komma i fråga endast i fall då en utsaga avgetts i mera förpliktande form. Man motsätter sig dock inte att straffansvaret utsträcks till skriftliga meddelanden.

Även *kammarrätten* påpekar att sanningsbrottskonstruktionen vid de centrala skattebrotten fått en väsentligt vidsträcktare innebörd än vad som gäller för deklarationsbrotten enligt SkSL. Varje uppgift i taxerings- och

avgiftssammanhang skall avges under samma straffansvar, som gäller för oriktig självdeklaration. Denna brottskonstruktion fordrar att den enskilde i varje särskilt fall erinras om sanningsplikten. Att erinran om sanningsplikten och om påföljderna vid brott mot densamma bör ske synes vara av sådan vikt att särskilda föreskrifter bör intas i resp. författning. Detta är enligt kammarrättens uppfattning ett rättssäkerhetskrav. I sammanhanget erinrar kammarrätten vidare om att vissa komplikationer kan uppkomma om taxeringsrevision och förundersökning sker genom samarbete mellan taxerings- och åklagarmyndigheterna. Den skattskyldige har skäl att få veta när misstanke om brott uppstår. Detta är inte alltid fallet enligt nuvarande ordning. Mot en sådan förtäckt form av förundersökning kan kritik riktas.

Flera remissinstanser — *Svea hovrätt, hovrätten för Västra Sverige, hovrätten för Övre Norrland, länsstyrelserna i Södermanlands, Göteborgs och Bohus* och *Älvsborgs län* samt *sjömansskattenämnden* — avstyrker att det brottsliga handlandet vid aktivt skatte- eller avgiftsbedrägeri skall omfatta muntligt lämnade uppgifter. Man framhåller därvid bl. a. att det måste uppstå svårigheter att bevisa innehållet i lämnade muntliga uppgifter och att det knappast finns något praktiskt behov av att kriminalisera muntliga uttalanden.

Hovrätten för Övre Norrland erinrar i detta sammanhang om att lagrådet i sitt yttrande över det betänkande som låg till grund för SkSL framhöll att det för straffbarhet borde krävas att den som hade att svara för den skriftliga handlingens innehåll även undertecknade den med sitt namn samt att innehållet hade karaktären av en försäkran. Därmed menade lagrådet att man uppnådde en från systematisk synpunkt önskvärd inramning av brottsområdet. Man skulle inte heller bortse från att den skattskyldige många gånger först i och med att han tecknade sitt namn under handlingen kunde sägas på ett otvetydigt sätt ha ådagalagt sin vilja att ge handlingen ett oriktigt innehåll. Dessa uttalanden torde enligt hovrättens uppfattning i princip alltjämt vara giltiga. Å andra sidan säger sig hovrätten dela utredningens uppfattning att det stränga upprätthållande av principen att endast behörigen undertecknade deklarationer kan medföra straffansvar innebär en minskad effektivitet i rättstillämpningen och ibland leder till resultat som är stötande för rättskänslan. Det kan dock enligt hovrättens mening ifrågasättas om inte dessa brister i lagstiftningen skulle kunna undvikas om man gav det skatterättsliga begreppet "deklaration" ett annat innehåll. I likhet med utredningen anser emellertid hovrätten det vara behövligt att också andra utsagor än deklarationer och därmed jämställda handlingar kan utgöra straffbara objekt. Ansvaret bör dock begränsas till utsagor, som lämnas i skriftlig form. Härigenom får man större överensstämmelse med straffbestämmelsen om osann försäkran i 15 kap. 10 § BrB och kan tillgodogöra sig de erfarenheter som redan vunnits i rättstillämp-

ningen beträffande tolkningen av uttrycket "skriftlig utsaga". Enligt kommentaren till BrB menas därmed inte annat än att utsagan skall vara försedd med namnstämpel eller bomärke eller eljest vara av sådan beskaffenhet, att den framstår som egenhändigt utställd av uppgiftslämnaren. Med denna beskrivning torde det straffbara området bli tillräckligt vidsträckt samtidigt som en önskvärd begränsning erhålles.

En del remissinstanser — *Sveriges industriförbund, Sveriges lantbruksförbund* m. fl. — vill ytterligare begränsa området för det brottsliga handlandet genom att liksom hittills inskränka straffbestämmelsen till oriktiga uppgifter, som den skatt- eller avgiftsskyldige lämnat i deklaration eller därmed jämförlig försäkran. Man stöder sig därvid i huvudsak på de skäl som lagrådet anförde vid tillkomsten av SkSL.

Remissinstanserna har endast några få erinringar mot det av utredningen föreslagna farerekvisitet, som avses skola ersätta SkSL:s s. k. ägnadrekvisit.

Hovrätten för Övre Norrland menar att utredningens förslag i denna del inte betyder något nytt i sak. Även i rekvisitet "ägnat att . . . leda till frihet från skatt eller till för låg sådan" ligger nämligen att det måste vara fråga om en objektiv fara för att beskattningsmyndigheten vid sin granskning skall förbise felaktigheterna. I senare rättspraxis har dock begreppet objektiv fara getts den vidsträckta innebörden, att fara är för handen så snart det inte är uteslutet att den oriktiga uppgiften skulle ha undgått upptäckt. Hovrätten säger sig dela utredningens uppfattning att felaktiga uppgifter, som vid en med normal omsorg och noggrannhet företagen granskning bort upptäckas av vederbörande myndighet, bör uteslutas från det straffbara området. För att åstadkomma detta fordras nog mindre en omskrivning av lagtexten än en ändrad rättstillämpning men hovrätten har inget att anföra mot att farerekvisitet får den av utredningen angivna utformningen.

Svenska företagares riksförbund anmärker att utredningen inte ens diskuterat eventuellt förefintliga möjligheter till kvittning utöver vad hittillsvarande praxis tillåter. Även om medborgarna numera har en strängare syn på skattebrotten, torde det likväl för dem framstå som obegripligt att straffbarhet kan inträda för lämnande av oriktig uppgift, oaktat det allmänna erhållit mera i skatt än vad det vore berättigat till om en objektivt riktig deklaration legat till grund för skattepåföringen. Om hinder möter att utveckla möjligheten till kvittning mellan olika poster avseende beskattningsåret därför att utrymme skulle skapas för spekulation i brott, torde enligt förbundet likväl den möjlighet kvarstå att man ur straffrättslig synvinkel inte betraktar beskattningsåret som slutet utan prövar förutsättningarna för kvittning mellan olika år. En sådan lösning synes inte komma i konflikt med skattebrottens konstruktion som brott mot sanningsplikt.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län påpekar att den nuvarande restriktiva inställningen till s. k. kvittning i skattebrottmål inte har någon mot-

svarighet i eftertaxeringsprocessen, vilket kan komplicera prövningen av frågan om administrativt tillägg skall påföras.

Den föreslagna straffbestämmelsen om passivt skatte- eller avgiftsbedrägeri har från flertalet remissinstansers sida inte föranlett några erinringar.

Föreningen Sveriges polismästare anser att varken lagtexten eller kommentaren till denna torde lösa det praktiska problemet när det gäller att komma åt den som i spekulationssyfte underlåter att avge deklaration. Straffbestämmelsen kräver nämligen skattesvindeluppsåt. I praktiken måste detta medföra stora svårigheter i fråga om bevisningen och detta inte minst under polisutredningarna. Bestämmelsen kommer därför knappast att lösa nuvarande problem om inte bevisbördan omkastas, vilket å andra sidan är ett komplicerat juridiskt avgörande.

Hovrätten för Övre Norrland menar att det inte är mer än rimligt att underlåtenhetsbrott i syfte att undandra skatt likställs med aktivt handlande. Däremot kan hovrätten inte dela utredningens skäl mot att begränsa det subjektiva rekvisitet till direkt uppsåt att undandra det allmänna skatt eller avgift. Det torde av rättssäkerhetsskäl inte böra komma i fråga att låta enbart en underlåtenhet att handla få så allvarliga konsekvenser som fallet blir enligt lagrummet, om det inte framstår som uppenbart att underlåtenheten syftat just till att undandra skatt eller avgift. Hovrätten föreslår därför, i nära överensstämmelse med lagrådets uttalande om passivitetsbrott vid tillkomsten av SkSL, att ett krav på direkt uppsåt uppställs, exempelvis genom att ordet uppsåt ersätts med avsikt. Samma ändringsförslag framförs av *hovrätten för Västra Sverige*.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anser att utredningen anfört vissa bärande skäl för att kriminalisera underlåtenhet som ett centralt skattebrott. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör dock brottet konstrueras som ett särskilt brott med en från principiell synpunkt bättre avpassad utformning av rekvisiten än vad utredningen föreslagit.

Länsstyrelsen i Södermanlands län understryker att stor försiktighet bör iakttas vid tillämpningen av straffbestämmelsen om passivt skatte- eller avgiftsbedrägeri. Bestämmelsen bör företrädesvis göras gällande mot sådana skattskyldiga som konsekvent underlåter att avlämna självdeklaration i förhoppning om att taxeringarna därigenom skall bli lägre än som motsvarar de verkliga inkomsterna. Mot skattskyldiga, som avlämnat deklaration för sent, torde däremot bestämmelsen endast komma till användning i de verkligt kvalificerade fallen.

En del remissinstanser ställer sig avvisande till den föreslagna kriminaliseringen av passivitet.

Sveriges industriförbund finner det helt orimligt att bestraffa den som underlåter att avge deklaration med fängelse och framhåller att det torde

inte på något annat håll inom straffrätten förekomma så hård bestraffning under motsvarande förutsättningar. Sådana förseelser måste enligt förbundet betraktas som ordningsförseelser, och samhället har andra tvångsmedel till hjälp för att framtvinga deklaration av den tredskande. Liknande synpunkter framförs av bl. a. *Svenska revisorsamfundet* och *Sveriges lantbruksförbund.*

Den av utredningen föreslagna brottsbeteckningen skatte- eller avgiftsbedrägeri har gett anledning till vissa erinringar.

Svea hovrätt, hovrätten för Västra Sverige och *hovrätten för Övre Norrland* finner att den valda brottsbeteckningen från systematisk synpunkt är mindre tillfredsställande. Man föreslår i stället att brottet rubriceras som "skattesvek". Sistnämnda hovrätt erinrar om utredningens uttalande att mot den föreslagna rubriceringen kan invändas att den skulle vara mindre lämplig med hänsyn till att brottet konstrueras på ett i viss mån annat sätt än det allmänna bedrägeribrottet. Enligt hovrättens mening underskattar utredningen styrkan i denna invändning. Det föreslås därför att brottet i stället — som det allmänt kallas i Norge och Danmark — betecknas skattesvek eller avgiftssvek om det är fråga om avgift. Utredningen har som skäl för sitt val av rubriceringen åberopat att bedrägeri är ett allmänt känt begrepp och att uppsåtligt skattebrott för den stora allmänheten torde framstå som ett brott, där någon genom osanna eller falska uppgifter vilseleder beskattningsmyndigheten och därigenom själv erhåller en vinst genom att gärningsmannen undandrar eller kunnat undandra skatt eller allmän avgift. För sin del håller hovrätten före att allmänheten lika ofta betraktar skattefusk som ett svikande av en medborgerlig plikt. Från allmänhetens synpunkt torde därför den av hovrätten föreslagna rubriceringen framstå som minst lika väl vald som utredningens. Förslaget kan dessutom bli ett bidrag till pågående strävanden att öka rättsgemenskapen mellan de nordiska länderna.

Inte heller *Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare* samt *Föreningen Sveriges statsåklagare* finner att den föreslagna brottsbeteckningen är väl vald. Man föreslår i stället att brottet rubriceras som "osann skatte- eller avgiftsutsaga".

Riksåklagaren och *hovrätten för Övre Norrland* förklarar båda att de biträder utredningens förslag om gradindelning av det uppsåtliga centrala skattebrottet.

KF och *Sveriges lantbruksförbund* understryker särskilt att begreppet ringa brott inte bör ges en för restriktiv tolkning.

Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller att ringa skatte- eller avgiftsbedrägeri är ett uppsåtligt brott. Enligt länsstyrelsens mening saknas det anledning att se mildare på dessa brott än på centrala förmögenhetsbrott som anses som ringa. Länsstyrelsen befarar att förslaget i denna del kan få inte avsedda verkningar ur allmänpreventiv synvinkel. Enligt utred-

ningen skulle nämligen åtal och lagföring i princip vara reserverade för medelsvåra och grova fall av skatteundandragande. Utredningens förslag att skattetilläggen inte skall differentieras vid uppsåt eller större eller mindre vårdslöshet och den omständigheten att de framstår som förhållandevis låga synes påkalla att åtal och lagföring får något större omfattning än utredningen tänkt sig. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelsen i Kalmar län*, som menar att undanhållen inkomst på 1 000—2 000 kr. i regel bör leda till åtal.

1968 års brottmålsutredning efterlyser en bestämd definition på vad som skall förstås med ringa brott. Det framhålls i betänkandet att samma synpunkter bör gälla som vid gränsdragningen mellan bedrägeri och bedrägligt beteende. Värdet av det undandragna beloppet skall sålunda främst vara utslagsgivande, vilket i praktiken kommer medföra att flertalet fall av skattebedrägeri hänförs till "normalfallen" och alltså enligt förslaget blir att bestraffa med fängelse.

Även *Föreningen Sveriges polismästare* kritiserar utredningens definition av begreppet ringa skatte- eller avgiftsbedrägeri. Motiven på s. 231 i betänkandet är enligt föreningens åsikt anmärkningsvärda som straffrättskommentar om man driver tesen att skattebrotten skall jämställas med de centrala förmögenhetsbrotten. Att gärningsmannen var sjuk eller befann sig i en temporär nödsituation eller så snart som möjligt sökt göra rätt för sig, gör inte i och för sig ett bedrägeribrott ringa. De rättsvårdande myndigheternas arbete blir i vart fall inte lätt med en sådan skrivning. Detsamma gäller enligt föreningen de uttalanden utredningen gjort på s. 162 och 166 i betänkandet om allvarlig brottslighet och mindre allvarlig brottslighet. Dessa uttalanden borde ha följts av en komparativ analys eller beskrivning av vad som kan hänföras till den ena eller andra brottsgruppen.

Gärningsbeskrivningen för det centrala oaktsamhetsbrottet — vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga — har från flertalet remissinstansers sida inte gett anledning till särskilda yttranden. I allmänhet framgår det dock att man godtar utredningens förslag i denna del.

De remissinstanser, som anser att det brottsliga handlandet vid uppsåtligt brott bör inskränkas till skriftliga uppgifter, vill emellertid att muntlig uppgift inte heller skall medföra straffansvar vid oaktsamhetsbrottet. Även *riksskattenämnden*, som godtar utredningens brottsbeskrivning för skatte- och avgiftsbedrägeri, vill inskränka gärningsbeskrivningen vid oaktsamhetsbrottet till att omfatta endast skriftliga utsagor.

1968 års brottmålsutredning förklarar sig ha den principiella inställningen att straffrätten i det sociala kontrollsystemet skall begränsas till de allvarliga beteendeavvikelserna, medan däremot andra metoder måste tas till för att förhindra mindre avvikelser i systemet. Även om det av bl. a. bevistekniska skäl får anses nödvändigt att fasthålla vid kriminalisering av

vårdslösa skattebrott synes det centrala oaktsamhetsbrottets objektiva sida böra få en annan och mer preciserad utformning än den utredningen föreslagit. I gärningsbeskrivningen bör enligt brottmålsutredningen uttalas att det vid bedömandet om gärningen skall vara straffbar särskilt skall beaktas om den avsett ett betydande värde eller det undandragna beloppet eljest varit av stor omfattning i förhållande till den deklarerade inkomsten.

Föreningen Sveriges statsåklagare ifrågasätter om straffrihetsregeln för ringa fall är behövlig. En jämförelse med BrB:s inställning i liknande situationer torde närmast ge vid handen att så inte är fallet. Det torde nämligen vara möjligt att i dessa fall tillämpa åtalsunderlåtenhetsregeln i 20 kap. 7 § första punkten RB, vilken bestämmelse riksåklagaren föreslår modifierad. Föreningen erinrar vidare om att man under förarbetena till BrB föreslog en generell bestämmelse såvitt avser oaktsamhetsbrotten av innebörd att straff inte skulle ådömas för oaktsamhet som var ringa. Bestämmelsen fick dock efter erinran av lagrådet utgå ur förslaget. De av lagrådet då anförda skälen torde även gälla utredningens straffrihetsregler för ringa fall i förslaget till skattebrottslag.

När det gäller oaktsamhetsbrottets subjektiva sida förklarar ett stort antal remissinstanser att de delar utredningens uppfattning att begreppet grov oaktsamhet bör återföras till att bättre svara mot innebörden av detta begrepp såväl på andra rättsområden som i det allmänna språkbruket.

Föreningen auktoriserade revisorer, som biträder utredningens uttalande om tolkningen av begreppet grov oaktsamhet, ifrågasätter om inte detta uttalande måste komma till direkt uttryck i lagtexten, eventuellt genom exemplifiering. I annat fall föreligger risk att den nuvarande rättstillämpningen, som på SkSL:s område gett grov oaktsamhet ett vidare innehåll än på andra brottsområden, fortsätter att ge begreppet en alltför vid tillämpning. Liknande synpunkter anförs av *KF* och *Sveriges lantbruksförbund.*

Hovrätten för Västra Sverige, som avstyrker införandet av ett administrativt sanktionssystem och anser att alla straffvärda brott bör behandlas av rättsvårdande domstolar eller myndigheter, framkastar tanken att till det straffbara området bör hänföras även oaktsamhet som enligt det allmänna språkbruket inte är grov. Ord som "vårdslös" eller "grovt oaktsam" i gärningsbeskrivningar och brottsrubriceringar är utmanande och gör det i onödan svårare för den enskilde att inse att den talan som förs mot honom är befogad. Detta talar enligt hovrättens mening för att lagtexten bör anpassas efter nuvarande rättspraxis och att endast "oaktsamhet" bör krävas för straffbarhet. En regel om straffrihet i "ringa fall" får då även funktionen att göra ringa oaktsamhet straffri. Samtidigt undanröjs den mindre lyckade sammanställningen "grov oaktsamhet" och "ringa fall".

Ett par remissinstanser vill ha en annan brottsbeteckning för oaktsamhetsbrotten. *Riksåklagaren,* som anser att uttrycket "utsaga" har en något

ålderdomlig prägel, ifrågasätter om inte beteckningen vårdslös skatte- eller avgiftsuppgift är att föredra. *Hovrätten för Västra Sverige* menar att oaktsamhetsbrottet bör rubriceras som "ovarsam skatteutsaga". Man hänvisar till brottsbeteckningen i 15 kap. 3 § BrB och tillägger att den föreslagna rubriceringen torde vara att föredra om man vill göra brottstypen till föremål för ett förenklat förfarande genom strafföreläggande.

De flesta remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt om gärningsbeskrivningarna för de straffbestämmelser som rör brott mot uppbördssystemet.

Sveriges lantbruksförbund förklarar att man inte har något att erinra mot de föreslagna bestämmelserna rörande osann uppbördsutsaga, underlåtenhet att innehålla skatt och uppbördsbrott.

Sveriges industriförbund anmärker att en utredning tillsatts med uppgift att överse bestämmelserna om företagares och andra arbetsgivares uppgifts- och uppbördsskyldighet. Innan resultatet av denna utredning föreligger finner förbundet det föga lämpligt att göra ändringar i straffreglerna för underlåtenhet att lämna uppgifter i taxerings- och uppbördssammanhang. -- Föreningen anser det dock vara en riktig begränsning att underlåtenhet att innehålla skatt skall bestraffas endast om beteendet sker uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Straff för uppbördsbrott bör komma i fråga endast om arbetsgivaren visat tredska. Förbundet förklarar sig reagera mot den nuvarande brottskonstruktionen, vilken utgör ett försök att på en omväg ge staten som borgenär en bättre ställning än andra borgenärer. I viss mån liknande synpunkter anförs av *Sveriges köpmannaförbund* m. fl. intresseorganisationer på handelns och industrins område.

Föreningen Sveriges fögderichefer hälsar med tillfredsställelse den föreslagna straffskärpningen för den som lämnar oriktiga uppgifter om storleken av innehållen skatt. Skattebrott av denna art upptäcks ofta först i ett sent skede, vilket medför komplikationer för berörda arbetstagare och inblandade myndigheter och vållar dessutom skatteförluster för det allmänna då indrivningsåtgärder inte kan sättas in tillräckligt tidigt. Även *Föreningen Sveriges statsåklagare* anser den föreslagna straffskärpningen vara synnerligen välbehövlig.

Riksskattenämnden framhåller att gärningsbeskrivningarna för osann uppbördsutsaga i och för sig kan infogas i straffbestämmelserna rörande skatte- eller avgiftsbedrägeri samt vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga. Det rör sig här om brott mot sanningsplikt som innebär fara för förmögenhetsskada för det allmänna. Nämnden anser emellertid att författningstexten bör utformas så, att det av farerekvisitet klart framgår att det handlar om preliminär skatt eller avgift. Dessutom måste farerekvisitet uttryckligen anges även i lagrummets andra stycke. Vidare finner nämnden brottskonstruktionen i 7 §, som beskriver uppbördsbrottet, diskutabel. Nämnden

ifrågasätter lämpligheten av den föreslagna konstruktionen enligt vilken den, som lämnar sanningsenliga uppgifter i samband med för liten inbetalning av skatt för anställda, automatiskt anmäler sig själv för brott enligt 7 § första stycket.

CFU menar att straffbestämmelsen i 5 § andra stycket om osann uppbördsutsaga inte bör kunna åberopas i de fall arbetstagare underlåter att till arbetsgivare överlämna debetsedel eller jämkningsbeslut. Författningstexten synes på denna punkt något oklar. Ett förtydligande bör göras.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller att man ser en ökad tendens hos företagen att inte inbetala källskatt i vederbörlig ordning. De böter som domstolarna brukar utdöma vid förseelser av detta slag är låga. Enligt länsstyrelsens mening saknas skäl betrakta uppbördsbrotten mildare än övriga skattebrott. Liknande synpunkter anförs av *LO*, som förordar en straffbestämmelse för uppbördsbrottet motsvarande den som i övrigt gäller för handhavande av annans medel.

Slutligen erinrar *Svea hovrätt* om att utredningen i motiven (s. 206) uttalat att det efter högsta domstolens dom B 26/1969 inte föreligger behov av att lagstiftningsvägen söka lösa den intressekollision, som ansetts föreligga mellan brottet mannamån mot borgenärer enligt 11 kap. 4 § BrB och uppbördsbrottet enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF. Referatet av domen (NJA 1969 s. 326) visar emellertid enligt hovrätten att olika meningar framkommit angående frågan när uppbördsbrott skall anses fullbordat. Behov att lagstiftningsvägen lösa den angivna intressekonflikten torde därför alltjämt finnas.

Den föreslagna gärningsbeskrivningen för brottet räkenskapsförsummelse har endast gett anledning till några få särskilda yttranden.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser att straffbestämmelsen om räkenskapsförsummelse försvarar sin plats i en skattebrottslag med hänsyn till brottets många gånger svåra natur. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* konstaterar att den föreslagna straffbestämmelsen innebär en väsentlig skärpning i förhållande till nuläget men förutsätter att straffeftergiften för ringa fall får en ganska vid tillämpning. Detta bör i vart fall gälla så länge upplysning, information och service inte befinner sig på en högre nivå än f. n.

Några remissinstanser ställer sig mer eller mindre avvisande till straffbestämmelsen om räkenskapsförsummelse.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller att den av utredningen föreslagna brottskonstruktionen i huvudsak är densamma som i 121 § första stycket TF. Erfarenheten visar att skattskyldiga, som har bristfällig bokföring eller som mer eller mindre avsiktligt förstör bokföringsunderlaget, ofta kommer i bättre läge än de som har bokföringen i mer ordnat skick. I sådana fall då bokföringsunderlaget är så ofullständigt eller bristfälligt,

att det inte kan läggas till grund för taxering, förekommer nämligen sällan åtal beroende på bevissvårigheter medan de straff, som utdöms för brott mot 121 § första stycket TF, ofta är lindriga. Det synes enligt länsstyrelsen ovisst om de ändringar som utredningen föreslagit beträffande detta brott är sådana att man erhåller ett verksamt korrektiv mot gärningar av denna art.

1968 års brottmålsutredning anser det vara ett intresse att så långt som möjligt begränsa den rent straffrättsliga behandlingen av skattebrott och även de gärningar, som kan anses straffbara. Brottmålsutredningen finner att skattestrafflagutredningen synes dela denna uppfattning men att den likväl inte gått tillräckligt långt. Det kan t. ex. med skäl ifrågasättas om kriminaliseringen av vissa beteenden — bl. a. räkenskapsförsummelse enligt 8 § förslaget till skattebrottslag — är motiverad.

Sveriges industriförbund finner att det saknas anledning att göra ändring i skärpande riktning innan övervägandena om bokföringsskyldighetens framtida omfattning lett till resultat. Inte heller behövs någon straffskärpning för övriga skattskyldiga, dvs. huvudsakligen löntagare med enkla inkomstförhållanden. Rimligen borde straffbestämmelsen inte tillämpas på andra icke-bokföringsskyldiga än sådan som särskilt anmodas att för framtiden föra anteckningar. Även *Sveriges lantbruksförbund* anser att den föreslagna straffbestämmelsen bör utgå. Straff för räkenskapsförsummelse bör i stället regleras i den nya bokföringslagen.

Utredningens uttalanden på s. 190—194 i betänkandet om m e d v e r k a n vid skattebrotten har gett anledning till kritiska uttalanden från vissa intresseorganisationer.

Föreningen auktoriserade revisorer erinrar om att utredningen på s. 194 uttalat att särskilt stora krav bör ställas på auktoriserade revisorer och advokater som yrkesmässigt biträder allmänheten i skattefrågor. Föreningen kan helt instämma i detta, om därmed avses att dessa kategorier bör söka medverka till så sanningsenliga och riktiga deklarationer och uppgifter som möjligt. Däremot är det meningslöst att ställa större utrednings- och kontrollkrav på revisorer och advokater än på andra deklarationsmedhjälpare. Hävdar man att en revisor inte bör hjälpa en klient med upprättandet av hans deklaration utan att personligen kontrollera klientens uppgifter i detalj, skulle detta endast medföra att revisorerna inte åtar sig deklarationshjälp annat än i rena undantagsfall. Följden kan bli en större frekvens av felaktiga deklarationer, en inte önskvärd utveckling.

Liknande synpunkter anförs av *Svenska revisorsamfundet,* som finner det ytterst angeläget att förslaget i fråga om gärningsmannaskap och medhjälp omprövas. Samfundet uppfattar förslagen som en klar utvidgning av biträdets personliga ansvar och hans skadeståndsrättsliga situation i förhållande till sin klient. Efter vissa synpunkter på de seriösa skatte- och

redovisningsbyråernas arbetsrutiner avslutar samfundet med att understryka att hänsyn måste tas till den mänskliga faktorn på samma sätt som under senare tid skett inom den allmänna sektorn. Eftersom man visat en i hög grad tolerant bedömning av ansvaret för vederbörande tjänsteman — exempelvis i fråga om felaktigheter i databehandlat material — bör samma tolerans visas gentemot revisorerna och hos dem anställda medhjälpare. Svårigheten att anställa revisionsbyråpersonal, om den på grund av påstådd bristande granskning kunde dömas för gärningsmannaskap vid skattebrott, är enligt samfundet fullkomligt tydlig. Detta kan inte vara önskvärt varken från fiskal eller arbetsmarknadspolitisk synpunkt. För samfundet är det därför ett oavvisligt krav, att medverkan — vare sig den bedöms som gärningsmannaskap eller som medhjälp — inte skall medföra straffansvar i annat fall än då mycket grava anmärkningar kan riktas mot fullgörandet av uppdraget att hjälpa den skattskyldige. Syftet med lagförslagen är ju att åstadkomma ett så riktigt deklarationsförfarande som möjligt. Bristande information inom området, en invecklad skattelagstiftning och inte minst en vacklande praxis tvingar skattskyldiga med mera kvalificerade skatteproblem att för deklaration och även för iordningsställande av det grundläggande materialet utnyttja kvalificerad hjälp. En ny lagstiftning får inte motverka detta syfte genom en orimlig omfördelning av ansvaret.

I huvudsak samma åsikter om vad utredningen anfört om medverkansbestämmelsernas tillämpning hyser *Sveriges industriförbund, Sveriges lantbruksförbund* samt *Sveriges köpmannaförbund.* I en särskild till departementet inkommen skrift intas samma ståndpunkt av bl. a. *ICA Inköpscentralernas AB, Svenska åkeriförbundet, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sparbankernas redovisningstjänst AB, Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund* samt *Yrkesrevisorers och redovisningsmäns förbund.*

Straffpåföljder. De föreslagna straffarterna — dagsböter och fängelse — föranleder inte några egentliga invändningar även om vissa instanser ställer sig tveksamma till en fullständig övergång från normerade böter till dagsböter. Detsamma gäller utredningens förslag att mönstra ut institutet straffskatt ur skattestrafflagstiftningen.

Bland dem som klart tar ställning för dagsbotssystemet märks *riksåklagaren, länsstyrelserna i Malmöhus, Västerbottens, Kalmar* och *Norrbottens län, Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare, Skånes handelskammare, Sveriges advokatsamfund, Sveriges industriförbund* samt *Sveriges lantbruksförbund.*

Hovrätten för Övre Norrland framhåller att enda skälet för systemet med normerade böter, nämligen det att den brottslige skall drabbas av en kännbar ekonomisk påföljd, kommer att bortfalla om utredningens förslag om administrativt tillägg genomförs. Av den anledningen tillstyrks en över-

gång till dagsbotssystemet. Liknande synpunkter anförs också av en del andra remissinstanser.

1968 års brottmålsutredning, som förordar att fängelsestraffet reserveras för de grova skattebrotten och att övriga brott bör träffas av kraftiga bötesstraff, framhåller att det från denna utgångspunkt inte ter sig lika naturligt att för skattebrottens del ersätta de normerade böterna med dagsböter. Man kan nämligen inte bortse från den möjligheten att dagsböter för stora grupper innebär en strafflindring jämfört med normerade böter. Brottmålsutredningen anser dock att de skäl som skattestrafflagutredningen åberopat till stöd för en övergång till dagsbotssystemet är beaktansvärda och vill inte motsätta sig denna del av reformen. Det torde emellertid finnas anledning att överväga, om inte tiden är mogen för en allmän översyn av dagsbotssystemet i syfte att göra bötesstraffet till ett än mera användbart alternativ till frihetsstraffet. Även *Föreningen Sveriges polismästare* anser att frihetsstraffet bör reserveras för de grova fallen. Den ekonomiska reaktionen måste under sådana förutsättningar bli kännbar. Detta åstadkommes antingen genom att man bibehåller normerade böter eller tar ut högre skattetillägg än vad utredningen föreslagit jämte dagsböter.

Svea hovrätt anser att flera skäl i och för sig talar för en övergång från normerade böter till dagsböter men ifrågasätter om inte en sådan reform skulle medföra en alltför ringa ekonomisk reaktion. Om förslaget att införa en administrativ sanktionsform inte f. n. genomförs blir behovet av en ytterligare ekonomisk sanktion ännu större. Hovrätten föreslår därför att frågan om en särskild rättsverkan av typen straffskatt närmare utreds. Man bör därvid undersöka om inte denna rättsverkan i vissa fall lämpligen kan åläggas även juridisk person. Liknande synpunkter anförs av *hovrätten för Västra Sverige.*

Länsstyrelsen i Jönköpings län ställer sig något tveksam till att det nuvarande normerade bötesstraffet slopas totalt. Utredningens förslag till nytt sanktionssystem torde nämligen i vissa fall leda till en omotiverat lindrigare bedömning än f. n. Om normerade böter och skattetillägg inte anses kunna förekomma samtidigt får likväl värdet av det senare institutet anses så betydande att avskaffandet av det normerade bötesstraffet ändå får godtas.

Kammarrätten medger att de synpunkter utredningen anlagt för en övergång från normerade böter till dagsböter inte kan bestridas. Slutsatserna för kammarrättens vidkommande blir emellertid att man kan ifrågasätta lämpligheten av en vid sidan av dagsbotssystemet utgående sanktion i form av straffskatt. Detta gäller särskilt med hänsyn till att utredningens förslag i övrigt, åtminstone i flera hänseenden, tillika innebär en skärpning av straffen för ifrågavarande brott. Därmed blir den allmänpreventiva effekten i väsentlig del tillgodosedd. Det torde dock inte vara möjligt att slopa skattetillägget i fall då skattebrottslagen blir tillämplig utan en mer genomgripande omprövning av det föreslagna sanktionssystemet i dess helhet.

Slutligen anser *Föreningen auktoriserade revisorer* att betänkandet bör omarbetas, i synnerhet vad gäller de ekonomiska sanktionerna och rättssäkerhetskraven vid administrativa påföljder. Mycket talar emellertid för att goda resultat kan uppnås inom ramen för nu gällande lagstiftning efter vissa mindre ändringar.

De av utredningen föreslagna straffsatserna godtas uttryckligen av ett stort antal remissinstanser, *kontrollstyrelsen, CFU, riksåklagaren, hovrätten för Övre Norrland, Rfv, flera länsstyrelser, KF, SACO* samt *Sveriges lantbruksförbund.*

Andra instanser ställer sig mer eller mindre tveksamma till de höjningar av straffsatserna som utredningen föreslagit. Särskilt gäller detta straffmaximum för grovt skatte- eller avgiftsbedrägeri. Å andra sidan anser man i några fall att utredningen bedömt brotten mot uppbördsverksamheten alltför milt vid en jämförelse med de centrala skattebrotten.

LO — som finner de betydande skärpningarna av straffskalorna för de centrala skattebrotten med hänsyn till brottens allvarliga karaktär vara väl motiverade - - påpekar att straffsatserna för brotten mot uppbördsverksamheten trots föreslagna höjningar förefaller låga i förhållande till vad som föreslås för de centrala skattebrotten. Liknande synpunkter har *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* och i viss mån *riksskattenämnden.*

Länsstyrelserna i Hallands, Göteborgs och Bohus och *Västernorrlands län* godtar i princip de föreslagna straffsatserna för de centrala skattebrotten men ifrågasätter om dessa ändringar kommer att leda till åsyftat resultat. I ett par fall framhålls att straffskärpningarna lätt kan leda till att alltför höga krav ställs på bevisningen, och att därigenom svårigheterna att få fällande dom ökar.

Kammarrätten understryker att enbart den omständigheten att skattebrotten kan antas förekomma i så betydande omfattning att det måste ifrågasättas om de rättsvårdande myndigheterna behärskar situationen ger anledning till att man genom skärpta straff ger eftertryck åt kravet på sanningsplikt i deklarationsförfarandet. I vad mån straffen skall skärpas är en avvägningsfråga, som sammanhänger med den erfarenhetsmässiga allmänpreventiva funktionen hos det straffrättsliga påföljdssystemet. Detta problem har inte berörts i betänkandet, och kammarrätten anser sig sakna förutsättning att utifrån egna erfarenheter göra något mer preciserat uttalande. Såvitt framgår av betänkandet har dock övriga nordiska länder funnit ett maximistraff på två års fängelse tillräckligt. Tyskland däremot synes ha ett maximistraff på fem års fängelse. Utredningens överväganden för förslaget om fängelse upp till sex år framgår ej av betänkandet, men maximistraffet framträder mot nyssnämnda bakgrund som möjligen väl strängt.

Föreningen Sveriges statsåklagare, som ställer sig klart avvisande till

de föreslagna straffsatserna för de centrala skattebrotten, grundar sitt ställningstagande på ett allmänt hållet resonemang. Därvid konstateras till en början att rättstillämpningen hittills inte på långt när utnyttjat de möjligheter i påföljdshänseenden som SkSL tillhandahåller. En väsentlig skärpning av påföljdspraxis vid skattebrott är av skilda skäl — den bristande laglydnaden och skattesystemets omfördelningsprincip samt andra mera allmängiltiga skäl — otvivelaktigt behövlig. Sådan skärpning kan knappast uppnås annat än genom en höjning av straffskalorna. Utan en sådan höjning är det nämligen svårt för åklagarna att med någon tyngd argumentera för mer ingripande påföljder i de enskilda fallen än de som f. n. utdöms. Någon drastisk höjning av straffskalorna behövs enligt föreningens mening inte för att åstadkomma ett sådant resultat, utan en relativt måttlig straffskärpning förefaller tillräcklig. Denna har de bestämda fördelarna framför en omedelbar drastisk höjning att den i dagsläget kan vinna allmän anslutning och att den — om utvecklingen visar det påkallat och det med hänsyn till den allmänna opinionen finnes lämpligt — medger ytterligare höjning längre fram. Dessutom underlättar en mera måttlig skärpning av straffskalorna för skattebrott en framtida behövlig samordning mellan skattestrafflagstiftningens och varusmugglingslagstiftningens straffskalor. Enligt föreningen är således tiden ännu inte mogen för en alltför stor höjning av straffskalorna. En sådan kan få "bumerangeffekt". Andra olägenheter, såsom en alltför tillspetsad debatt om skattepolitiken och därav föranledda onödiga politiska motsättningar mellan medborgarna, är också tänkbara. Avslutningsvis understryks att det sagda gäller de centrala skattebrotten, medan de föreslagna straffskärpningarna för uppbördsbrotten sägs få anses vara synnerligen välbehövliga.

Svea hovrätt ställer sig kritisk till de föreslagna straffskärpningarna. I yttrandet erinras till en början om att utredningen anser sig få stöd för den föreslagna straffskärpningen genom den intervjuundersökning som utredningen låtit företa. Hovrätten har dock en annan uppfattning om inställningen till skattebrotten i det allmänna rättsmedvetandet än den utredningen redovisar. Det är hovrättens tro att flertalet medborgare inte är beredda att jämställa de centrala skattebrotten med stöld och bedrägeri, åtminstone inte med de grövsta formerna av dessa brott. F. ö. kan anmärkas att förslaget hämtar sina straffsatser från bedrägeribrottet och inte från de brott i 15 kap. BrB som konstruktionsmässigt mera liknar de föreslagna skattebrotten. En straffskärpning synes dock enligt hovrätten påkallad. Var straffmaximum sedan sätts torde endast i mindre mån påverka lagens förmåga att avhålla från brott. Enligt hovrättens uppfattning är det nämligen här liksom på andra områden snarare sannolikheten för upptäckt än det eventuella straffets höjd som verkar avskräckande. En förstärkt kontrollorganisation framstår därför som mera verkningsfullt medel mot skattebrottsligheten än överdrivet höga straffskalor.

Även *hovrätten för Västra Sverige* gör liknande uttalanden som Svea hovrätt. Man framhåller bl. a. att straffmaximum för oaktsamhetsbrott enligt 15 kap. BrB i intet fall är högre än sex månaders fängelse. Detta gäller också fall där ett vittne i ett mål om ansvar för brott, på vilket kan följa livstids fängelse, av grov oaktsamhet lämnar osann uppgift i betydelse för saken. Enligt hovrättens mening kan det starkt ifrågasättas om de föreslagna straffskärpningarna såsom utredningen gör gällande har gensvar i det allmänna rättsmedvetandet.

Bland de remissinstanser, som förklarar att de föreslagna straffsatserna är för höga, märks vidare *Skånes handelskammare, SR* samt *Svenska företagares riksförbund.*

1968 års brottmålsutredning anser att skattestrafflagutredningen i alltför hög grad förlitat sig på frihetsstraffets preventiva effekt och att förslaget från kriminalpolitisk synpunkt därför ger uttryck för en föga progressiv tendens. I stället förordas ett system som i huvudsak innebär att ovillkorligt frihetsstraff reserveras för de grova skattebrotten — eventuellt även vid återfall för medelsvåra brott — men att kraftiga böter blir den normala brottspåföljden i övriga fall. Allmänpreventiva skäl synes inte tala mot en sådan ordning. Pågående kriminologiska undersökningar antyder snarast att frihetsstraffets preventiva effekt överskattats. Man kan således i och för sig förvänta att mycket kraftiga böter har en väl så avskräckande effekt och verkar lika allmänt avhållande från skattebrott som ett presumtivt kortvarigt frihetsstraff. Det väsentliga i detta hänseende är att upptäcktsrisken ökar, och att man genom upplysning eller dylikt kan få stöd för en allmän omvärdering av denna typ av brottslighet, vilket på sikt stärker skattemoralen.

Några av de remissinstanser, som ansett att de av utredningen föreslagna straffsatserna är för höga, förordar själva andra latituder.

När det gäller skatte- eller avgiftsbedrägeri föreslår *hovrätten för Västra Sverige* och *länsstyrelsen i Södermanlands län* att straffmaximum för grovt brott skall sättas till fyra års fängelse samt att brott av normal svårhetsgrad också skall ha böter i straffskalan. Även *riksskattenämnden* vill att straffsatsen för grovt brott skall ligga mellan sex månader och — med viss tvekan — högst fyra år. I sammanhanget erinrar nämnden om att maximistraffet för grovt narkotikabrott så sent som förra året — under intryck av de svåra lidanden och skador som genom sådana brott tillfogades andra människor — höjdes från dittillsvarande fyra år till sex år. Det torde inte råda något tvivel om att det grova narkotikabrottet såväl från principiella synpunkter som enligt uppfattningen hos den breda allmänheten är ett vida svårare och farligare brott än ett grovt skattebrott. Avslutningsvis framhåller nämnden att man inte ens kan acceptera ett så högt straffmaximum som sex års fängelse även om brottet konstrueras som ett effektbrott med straffbart försök, vilket i och för sig skulle medföra att

böter ingick i straffskalan för brott som avslöjades på försöksstadiet. Det administrativa tillägget gör nämligen att strafframarna för allmänt bedrägeri inte kan användas. *Sveriges industriförbund* menar att straffet för grovt brott bör vara fängelse mellan sex månader och två år samt att fängelsestraffet vid normalfall inte rimligen kan överstiga ett år. *Föreningen Sveriges statsåklagare* anser att böter bör kunna utdömas i normalfall för att undvika att lindrigare sådana fall bedöms som ringa brott. Liknande synpunkt har *Svenska försäkringsbolags riksförbund.*

Hovrätten för Västra Sverige, riksskattenämnden och *Sveriges industriförbund* föreslår att maximistraffet för oaktsamhetsbrottet vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga skall vara fängelse i ett år.

Ett par remissinstanser — *riksskattenämnden* och *hovrätten för Övre Norrland* — anser att straffmaximum för brottet underlåtenhet att innehålla skatt enligt 6 § skattebrottslagen bör vara fängelse i sex månader. Nämnden framhåller att den av utredningen förordade straffsatsen är för hög, inte minst vid en jämförelse med sex-månadersstraffet enligt 5 §, där det dock är fråga om bl. a. uppsåtliga oredlighetsangrepp mot beskattningssystemet. Enligt hovrättens mening kan det vara lämpligt att sänka straffmaximum för att göra det möjligt att använda strafföreläggande för detta brott. *Sveriges industriförbund* finner att det liksom hittills är fullt tillräckligt att bestraffa detta underlåtenhetsbrott med dagsböter.

Hovrätten för Övre Norrland anser av samma skäl som anförts beträffande brottet enligt 6 § att normalgraden för uppbördsbrottet enligt 7 § bör bestraffas med högst sex månaders fängelse. Även *Sveriges industriförbund* vill sänka straffskalan för uppbördsbrottet. Förbundet föreslår att gärningen skall bestraffas endast vid tredska från den betalningsskyldiges sida och att straffet i detta fall skall vara böter eller fängelse i högst sex månader.

Slutligen riktar *riksskattenämnden, länsstyrelsen i Södermanlands län, LO* och *Sveriges industriförbund* kritik mot utredningens förslag att bestraffa löntagare och andra skattskyldiga med enkla ekonomiska förhållanden med dagsböter eller fängelse i högst två år för räkenskapsförsummelse enligt 8 §. Frihetsstraffet bör reserveras för bokföringsskyldiga och andra särskilt räkenskapsskyldiga, medan dagsböter sägs vara fullt tillräckligt för dem med vanlig anteckningsskyldighet. Industriförbundet tillägger att straffskärpning inte ens bör komma i fråga för bokföringsskyldiga och därmed jämställda i avvaktan på ny lagstiftning om bokföringsskyldighetens omfattning.

Utredningens uppfattning att påföljden villkorlig dom i regel inte bör användas vid uppsåtliga skattebrott av normal och grov svårhetsgrad har gett anledning till en del uttalanden.

Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare instämmer i utredningens uttalande att skattebrottsligheten är ett brottsområde där all-

mänpreventiva hänsyn måste framhävas med särskild styrka. En förutsättning för att villkorlig dom skall få användas endast i sådana undantagsfall som utredningen exemplifierar — hög ålder eller svår sjukdom — torde dock vara att åtal kan följa mycket snabbt på gärningen. Om åklagare eller domstolar måste avvakta utgången i skattemålet, eller om förundersökningen drar ut under lång tid, kommer det sannolikt att bli mera vanligt med villkorlig dom än vad utredningen har förutsatt.

Riksåklagaren delar uppfattningen att hänsyn till den allmänna laglydnaden måste väga särskilt tungt vid uppsåtliga skattebrott. Vid val av påföljd måste dock beaktas att individualpreventiva skäl i det särskilda fallet kan tala starkt mot ett frihetsberövande. För skyddstillsyn torde något större utrymme inte finnas vid rena skattebrott. Däremot bör det i åtskilliga fall vara möjligt att använda villkorlig dom i kombination med ett kännbart bötesstraff. Även *hovrätten för Övre Norrland* anser att utredningen förordat en väl restriktiv tillämpning av den villkorliga domen.

SR, Svenska företagares riksförbund samt *Sveriges industriförbund* menar samtliga att villkorlig dom måste få komma till användning i betydligt större utsträckning än utredningen tänkt sig.

Enligt *riksskattenämnden* och *Sveriges lantbruksförbund* bör brott mot skattebrottslagen inte behandlas strängare än förmögenhetsbrott i allmänhet. Nämnden tillägger att det med hänsyn till rådande rättspraxis på förmögenhetsbrottens område inte finns någon anledning befara att villkorlig dom eller skyddstillsyn skulle komma att utdömas vid verkligt grova skattebrott.

1968 års brottmålsutredning framhåller att ovillkorliga frihetsstraff bör reserveras för grova skattebrott — eventuellt även vid återfall för medelsvåra brott — samt att kraftiga böter bör vara den normala brottspåföljden i övriga fall. Liknande synpunkter omfattas av *Föreningen Sveriges polismästare.*

Frivillig rättelse. Bestämmelsen om frivillig rättelse i 9 § förslaget till skattebrottslag har föranlett endast några få uttalanden från remissinstansernas sida.

Hovrätten för Övre Norrland framhåller att frivilligt tillbakaträdande enligt utredningens mening blott kan ske vid brott i vilka lämnande av osann uppgift ingår i gärningsbeskrivningen. Även vid passivt skattebedrägeri torde dock frivilligt tillbakaträdande vara möjligt, nämligen genom att deklaration inges. Den som inger sin deklaration får väl anses ha vidtagit åtgärd som medför att skatt inte undandras det allmänna.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län menar att tillbakaträdandet från fullbordat skattebrott skall ske skriftligen. Man föreslår därför uttrycklig föreskrift om att frivillig självrättelse skall ske genom skriftligt meddelande.

Riksskattenämnden framhåller att bestämmelsen om frivillig rättelse

måste utsträckas att gälla vid kvalificerat uppbördsbrott enligt 7 § andra stycket lagförslaget.

Preskription. De förlängningar av preskriptionstiderna, som blir följden om utredningens förslag till straffskärpningar godtas, har i allmänhet inte gett anledning till några särskilda kommentarer.

Riksåklagaren och *Rfv* erinrar emellertid om att den tioåriga preskriptionstiden för grovt skatte- eller avgiftsbedrägeri gör det möjligt att beivra grövre brott med mer komplicerade utredningar på ett annat sätt än f. n. Även om preskriptionstiden förlängs bör det enligt riksåklagarens uppfattning vara en strävan att nedbringa utredningstiderna.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har uppmärksammat att preskriptionstiden för ringa fall av skattebedrägeri blir två år mot nuvarande fem år. Med hänsyn till de olägenheter som i praktiken kan uppstå genom en så relativt kort preskriptionstid som två år föreslår länsstyrelsen att nuvarande särskilda preskriptionstid om fem år bibehålls. Samma uppfattning har *hovrätten för Västra Sverige.*

Övrig specialstraffrättslig lagstiftning

Riksskattenämnden framhåller att det kan råda delade meningar om kriminaliseringens omfattning — särskilt med hänsyn till att den nya administrativa sanktionsformen till stor del är avsedd att ersätta ordningsstraffen — samt om uppdelningen i centrala skattebrott och förseelser men tillägger att man inte anser sig böra ta upp dessa frågor till närmare diskussion. Däremot finner nämnden det anmärkningsvärt att utredningen inte diskuterat vitesinstitutets utformning och användning. Det administrativa tillägget kommer nämligen i stor utsträckning att ersätta vitet i det praktiska rättslivet. Även om vitet inte helt kan undvaras finns det enligt nämndens uppfattning skäl att i viss mån inskränka vitesbestämmelsernas tillämpningsområde.

Föreningen Sveriges statsåklagare erinrar om att bagatellförseelser enligt utredningsförslaget alltjämt är kriminaliserade i betydande omfattning. Om en administrativ sanktionsform införs bör det enligt föreningens uppfattning vara möjligt att på bagatellförseelsernas område ytterligare begränsa kriminaliseringen.

1968 års brottmålsutredning och *riksåklagaren* har i allmänt hållna uttalanden understrukit vikten av att kriminaliseringen begränsas och detta särskilt när det gäller gärningar förövade av oaktsamhet.

Generaltullstyrelsen, som delar utredningens uppfattning att VSL:s tillämpningsområde och straffsatser åtminstone f. n. inte bör ändras, anser att det straffbara området för grovt oaktsam varusmuggling enligt 5 § VSL bör utvidgas. Vid grov oaktsamhet krävs nämligen för ansvar enligt gällande rätt att tull eller annan avgift undandragits statsverket eller att gods

införts eller utförts i strid mot förbud. Den som lämnar felaktig uppgift om varas beskaffenhet eller värde i samband med tullbehandling kan inte bestraffas, om förhållandet upptäcks vid tulltaxeringen eller eljest innan godset utlämnats från tullverket. Detta förhållande har i praktiken visat sig vara en allvarlig brist, särskilt som det ofta är fråga om fall, där det kan misstänkas att oriktig uppgift lämnats uppsåtligen fastän detta inte kan bevisas. Ännu tydligare kommer bristen att framstå, om i en kommande tullprocedur tulltaxeringen principiellt skall grundas på lämnade uppgifter. I betänkandet har denna fråga inte blivit berörd trots att det av prop. 1966: 79 indirekt framgår att detta varit avsikten. Styrelsen hemställer därför att ändring vidtas i VSL på sådant sätt att grov oaktsamhet vid lämnande av uppgifter i samband med tullbehandling blir straffbar även om gärningen upptäcks innan tulltaxeringen avslutats och godset utlämnats från tullverket.

SR finner det otillfredsställande att den allmänna straffskärpningen för skattefusk inte föreslås bli uppföljd på varuinförselns område. Enligt förbundet bör påföljderna för skattebedrägeri i samband med införsel och utförsel av varor skärpas och dessutom effektivare åtgärder för uppdagande och lagföring av brott genomföras även inom denna del av skatteområdet.

Slutligen har några remissinstanser yttrat sig över vissa av utredningen föreslagna straffbestämmelser vid sidan av skattebrottslagen.

Sålunda har *kontrollstyrelsen, lantbruksstyrelsen* och *statens jordbruksnämnd* förklarat att de godtar de av utredningen föreslagna straffbestämmelserna, som berör deras verksamhetsområden.

CFU ifrågasätter om den föreslagna straffbestämmelsen i 80 § UF behöver stå kvar. Till en början framhålls att brott mot föreskrifterna i 78 § 1 mom. första och andra styckena torde kunna bestraffas som räkenskapsförsummelse enligt 8 § förslaget till skattebrottslag efter vissa justeringar av författningstexterna. Underlåter arbetsgivare, försäkringsbolag eller understödsförening att enligt 19 § UF lämna infordrade uppgifter kan dels vite föreläggas enligt 83 § UF, dels böter utdömas enligt 80 § UF. Sedan gammalt har gällt den principen att vite inte får föreläggas då straff är utsatt. Viteshot och straffhot ter sig nämligen som alternativa påtryckningsmedel. Vissa författningar ger uttryck för denna gamla princip, men den har dock genombrutits i nyare författningar. CFU anser dock att det inte är nödvändigt med dubbla påtryckningsmedel i det aktuella fallet. Antalet anmaningar enligt 19 § UF är ringa, och om någon underlåter att efterkomma anmaningen får vitesföreläggande anses vara ett tillräckligt effektivt instrument. Berörda uppgifter kan eventuellt införskaffas genom räkenskapsgranskning.

Rfv, CFU och *Skånes handelskammare* har uppmärksammat att underlåtenhet att inkomma med kontrolluppgift bestraffas med dagsböter enligt 120 § TF men med vanliga böter, högst 500 kr., enligt 34 § AVGF. Man

föreslår därför att dagsböter införs som straff även enligt 34 § AVGF för att undvika besvärande konkurrenssituationer om arbetsgivaren endast inger kontrolluppgifterna i ett exemplar.

Förundersökning m. m.

Flera remissinstanser delar utredningens uppfattning att revisionsverksamheten har stor betydelse för uppdagandet av allvarligare skattebrott och att den måste utbyggas i väsentlig mån.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund finner inte någon väsentlig skillnad mellan den underrättelseskyldighet om misstänkta brott, som enligt nuvarande ordning åvilar taxeringsnämndens ordförande, och utredningens förslag att överflytta denna skyldighet till lokal skattemyndighet. Denna måste få svårigheter att granska hela materialet varför ojämnheten i anmälningsfrekvensen sannolikt kommer att bestå även om utredningens förslag genomförs.

Ett stort antal remissinstanser understryker vikten av samarbete mellan beskattningsmyndigheterna och polis/åklagare vid misstanke om skattebrott. Därvid framhålls särskilt att det samordnade utredningsarbetet måste komma till stånd på ett så tidigt stadium som möjligt.

Rikspolisstyrelsen, som erinrar om utredningens uttalande att specialisttjänster bör inrättas för utredning av skattebrott, anser att det bör ankomma på styrelsen att lösa de organisatoriska frågor som kan bli en följd av en långt driven specialisering på skattebrottens område.

Föreningen Sveriges länspolischefer delar utredningens uppfattning att de för utredning av skattebrott särskilt utbildade och avdelade utredningsmännen bör disponeras regionalt oavsett om den regionala polisverksamheten i framtiden kommer att omfatta ett län eller ett större verksamhetsområde. Vidare framhåller föreningen att rekryteringen av polispersonal, som skall sysselsättas med ekonomiska utredningar av kvalificerad natur, måste förbättras och förstärkas. Då denna typ av utredningar ställer särskilt stora krav på utredningsmännens kvalifikationer bör tjänsterna lönemässigt placeras så förmånligt som möjligt för att befattningarna skall kunna locka väl kvalificerade polismän och alltför täta personalbyten skall kunna undvikas. Den hittillsvarande rekryteringen har varit inriktad på anställning av personal för ordningspolistjänst. Det kan därför enligt föreningen ifrågasättas om tiden inte får anses vara inne att överväga möjligheten av direkt rekrytering till utredningsverksamhet, t. ex. för kvalificerade ekonomiska brott. Det bör inte ställas lägre krav på grundutbildningen av dylika polismän än som gäller för taxeringsassistenterna.

En annan mening om polisutredningen av skattebrott har *Föreningen Sveriges polismästare.* Man avråder bestämt ifrån att centrala eller regio-

nala specialenheter tillskapas för att regelmässigt syssla med ekonomiska brott. Särskilda polisenheter vid sidan av de ordinarie bör undvikas. Till detta kommer att personalen inom taxeringssektorn måste erhålla utbildning i förundersökningsteknik och taktik för att polisutredningarna skall kunna fullföljas snabbt med erforderligt och korrekt grundmaterial från taxeringsmyndigheterna. F. n. förekommer det ofta brister i detta hänseende.

1968 års brottmålsutredning anser att det från skilda synpunkter — inte minst effektivitetsskäl — finns anledning överväga om man inte ytterligare bör integrera skatteprocessen och straffprocessen. Enligt nuvarande system utförs inte skatteutredningen i taxeringsmål på sådant sätt att den direkt kan tjäna som förundersökning i brottmål. Det torde dock vara möjligt att efter viss utbildning låta taxeringstjänstemännen fullgöra åtskilliga funktioner inom ramen för förundersökningsförfarande.

Detta kan medföra att reglerna om förundersökning i brottmål måste tillämpas även inom skatteprocessen. Rationaliseringsåtgärder i denna riktning synes vara nödvändiga för att man skall uppnå en effektiv process och därigenom också ett effektivt sanktionssystem.

Kammarrätten anser att revisionsverksamheten i vissa fall kan ingå som ett direkt led i förundersökningen. Detta kräver att åklagarmyndigheterna till sitt förfogande får erforderlig fackkunskap. I sammanhanget påpekar kammarrätten, att taxeringsrevisionen f. n. många gånger har en förtäckt form av förundersökning. Mot detta kan kritik riktas. Vid en skärpning av det straffrättsliga påföljdssystemet och inte minst vid införande av det föreslagna dubbla sanktionssystemet framstår en ändring av denna praxis som angelägen.

Departementschefen

Allmänna synpunkter

Den mångskiftande verksamhet som i det nutida samhället bedrivs av det allmänna — stat eller kommun — finansieras till övervägande del genom skatter och allmänna avgifter. Av statsverkets beräknade inkomster för budgetåret 1970/71, ca 44 miljarder kr., svarar skatterna och avgifterna för ca 40 miljarder kr., dvs. ca 91 %. Av kommunernas beräknade inkomster för år 1970, nära 36 miljarder kr., svarar skatterna för drygt 18 miljarder kr., dvs. något mer än 50 %.

Skatter och allmänna avgifter tas ut i olika former. Gemensamt för ett flertal av dessa är emellertid att de förutsätter kännedom från beskattningsmyndighetens sida om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden i vissa avseenden. Denna kännedom grundas i princip på uppgifter som den skattskyldige själv är skyldig att lämna. Beskattningsmyndigheten

har visserligen möjlighet till kontroll av olika slag, men även kontrollen bygger på skyldighet från medborgarnas sida att lämna upplysning om ekonomiska transaktioner.

Skyldigheten att gå beskattningsmyndigheterna till handa genom att lämna uppgifter i ekonomiska avseenden vare sig det gäller egna eller andras förhållanden upprätthålls främst genom kontroll och sanktioner, dvs. påföljder vid skyldighetens åsidosättande. Förutom möjligheten att förelägga vite för den som försummat sin uppgiftsskyldighet finns straffsanktioner, som omhänderhas av de judiciella myndigheterna, dvs. åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna.

Skatteväsendet har utöver funktionen att tillgodose det allmännas utgiftsbehov andra viktiga uppgifter. Jag kan här nämna beskattningsinstrumentets roll vid konjunkturstyrningen och i fördelningspolitiken. Ett väl fungerande skatteväsen är således en av huvudförutsättningarna för vårt moderna samhälles bestånd och utvecklingsmöjligheter.

Som jag nyss påpekade bygger beskattningen i många fall på uppgifter från medborgarna i fråga om såväl egna som andras ekonomiska förhållanden. Skatte- och avgiftsväsendets centrala roll för det allmännas finansiering återspeglas för den enskilde i den stigande andel som skatte- och avgiftsbetalning tar i anspråk av den privata ekonomin. Den enskilde individen får härigenom ett ökat ansvar för det allmännas utgifter. Inom kollektivet finns emellertid alltid de som på olika sätt försöker dra sig undan sina skattemässiga förpliktelser.

Någon exakt uppgift på storleken av det skatteundandragande som förekommer i vårt land finns inte tillgänglig. Inte heller anses någon tillförlitlig direkt metod föreligga för att mäta omfattningen av detta undandragande. Det finns emellertid starka skäl att anta att skatteundandragandet i Sverige årligen uppgår till avsevärda belopp. Skattestrafflagutredningen har i sitt betänkande Skattebrotten (SOU 1969: 42) angett att enligt en beräkningsmetod den inkomst som år 1966 undanhållits från taxering av fysiska personer skulle ha nått en storlek av 3—4 miljarder kr., vilket skulle motsvara en undandragen skatt av uppskattningsvis 1,5 miljarder kr. Med hänsyn till vissa andra beräkningar är det sannolikt att denna siffra är för lågt tilltagen.

Redan förmodandet om ett skattesvinn av denna storleksordning ger en antydan om de problem som skattelagstiftaren har att räkna med. Medborgarnas känsla av ansvar inför fullgörandet av sina skyldigheter mot samhället är i hög grad beroende av det förtroende de kan känna för samhällets förmåga att befordra rättvisa och jämlikhet. Detta gäller inte minst fullgörandet av skattskyldigheten. Alldeles bortsett från politisk inriktning och olikheterna i åsikter om de ändamål beskattningen bör tillgodose gäller i ett demokratiskt samhälle att de utgifter som beslutats skall bestridas av medborgarna i den ordning författningarna föreskriver. Förväntningen att

denna princip kan upprätthållas i praktiken är en grundförutsättning för all skattemoral och ansvarskänsla inför skattesystemet.

De medel som samhället har till sitt förfogande för att åstadkomma efterlevnad av skattereglerna och sålunda stärka skattemoralen är av olika slag. En viktig förutsättning är givetvis att skattelagstiftningen utformas så att medborgarna i gemen kan tillgodogöra sig dess innehåll. Med hänsyn till den komplicerade strukturen av vårt samhälle är detta emellertid ingen lätt uppgift. Det är därför desto angelägnare att medborgarna får erforderlig service genom anvisningar och blanketter samt genom upplysningsbroschyrer, möjligheter till rådfrågning hos skattemyndigheterna etc. På detta område sker en kontinuerlig reformverksamhet. Jag vill peka på statsmaktens beslut att inrätta riksskatteverket, som skall träda i funktion vid årsskiftet 1970/71. Bland verkets huvuduppgifter kan nämnas skyldigheten att följa skattelagstiftningen och dess tillämpning samt att få till stånd åtgärder för att på olika sätt underlätta för de skattskyldiga att fullgöra sina skyldigheter.

En annan viktig förutsättning är att skatte- och taxeringsadministrationen är utrustad med sådana resurser att den kan fungera väl. På inkomsttaxeringens område har sedan länge rått överbelastning. Taxeringsnämnderna har att under en mycket kort tidsperiod utföra stora mängder av arbete. Med hänsyn till den snabba förändringen av lagstiftningen, tillkomsten av nya problem på skatteområdet m. m. kan det övervägas att grundligt reformera det nuvarande taxeringsförfarandet. Jag är dock inte beredd att i detta sammanhang närmare gå in på denna fråga. En förstärkning av de lokala skattemyndigheternas personalresurser har emellertid redan beslutats som ett led i förbättringen av taxeringsorganisationen. Vi är inne i ett skede när tidigare använda arbetsrutiner byts ut mot tidsenligare och rationellare metoder under utnyttjande av den moderna kontorsmaskintekniken. Sådana rationaliseringar kan således väntas komma skatte- och taxeringsorganisationen och därmed också de skattskyldiga till godo.

Skatte- och taxeringskontrollen är ett betydelsefullt medel att stärka skattemoralen. De på senare tid genomförda landsomfattande taxeringsrevisionerna har ådagalagt betydande skattefusk. Även på mervärdeskattesidan har utvecklingen påvisat behovet och värdet av revisioner. Med hänsyn till det ansträngda läget på personalsidan inom skatteförvaltningen har skatte- och taxeringskontrollen inte kunnat genomföras i den omfattning som varit önskvärd. Genom inrättandet av riksskatteverket, som avses få en avdelning för kontroll och revision, bör en behövlig förstärkning komma till stånd också på detta område.

Vid sidan av kontrollen ingår sanktioner som det viktigaste medlet för att åstadkomma efterlevnad av reglerna på skatte- och avgiftsområdet. Det är min avsikt att i förevarande sammanhang närmare ta upp hela detta fält till skärskådande. Som framgår av den tidigare lämnade redogörelsen

finns på detta område en mängd olika bestämmelser om påföljd vid åsidosättande av föreskrivna skyldigheter. För de svåraste och mest typiska försummelserna finns dock bestämmelser samlade i en särskild författning, skattestrafflagen (SkSL). Denna lag är tillämplig för flertalet av de vanligast förekommande skatte- och avgiftsformerna. Vissa skatteområden ligger emellertid utanför. Bl. a. gäller detta de skatter och avgifter som tas ut vid import. Även brott mot författningar på socialförsäkringsområdet regleras i bestämmelser som ligger utanför SkSL liksom förseelser i fråga om källskatteuppbörden. Gemensamt för alla här åsyftade sanktionsbestämmelser är emellertid att de, som jag i korthet redan har antytt, är avsedda att tillämpas av åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna.

Kravet på en översyn av sanktionssystemet på skatte- och avgiftsområdet i dess helhet har så småningom blivit aktuellt. Nuvarande ordning har kritiserats från skilda utgångspunkter, inte minst under framhållande av bristen i systematik och likformighet. Man har även ifrågasatt sanktionssystemets effektivitet. Ett flertal uppmärksammade fall av skatteundandragande till avsevärda belopp har riktat allmänhetens intresse på frågan om samhällets möjligheter att komma till rätta med skattebrotten. Skattestrafflagutredningen har undersökt åtalsfrekvensen och antalet fällande domar i förhållande till antalet avvikelser som gjorts vid taxering till inkomstskatt. Resultatet av denna undersökning, för vilket jag redogjort i det föregående, tyder på att det föreligger stora svårigheter att tillämpa det nuvarande sanktionssystemet. Orsakerna till det torde vara många. Den kanske främsta orsaken torde vara att söka i bristen på personella resurser. Men även utformningen av sanktionssystemet måste sägas vara mindre ändamålsenlig när det gäller att komma till rätta med såväl allvarliga fall av skattebrott som de ofta förekommande bagatellförseelserna. Jag kommer i det följande att utförligt gå in på svagheterna i det nuvarande sanktionssystemet. Här kan jag, för att belysa min inställning i stort, lägga fram två exempel på vad jag har i tankarna. Det första gäller den omständigheten att de centrala skattebrotten — falskdeklaration och vårdslös deklaration — förutsätter att behörig deklaration avlämnats. Därmed uppkommer svårigheter att effektivt komma åt sådant skattefusk som skett på basis av underlåtenhet att avge deklaration eller genom deklaration som inte undertecknats eller som undertecknats av obehörig person vilken således inte kan göras ansvarig för deklarationens innehåll. Det andra exemplet gäller begreppet grov oaktsamhet och den nuvarande vida tolkningen därav i praxis. Det är lätt att se den konflikt som måste uppstå i tillämpningen då det gäller att å ena sidan utnyttja sanktionsformerna så effektivt som möjligt, å andra sidan finna en möjlighet att i mer bagatellartade fall få en sanktion som inte medför den chikan för den enskilde som ett åtalsförfarande och i synnerhet en fällande dom innebär.

Skattestrafflagutredningen har i det betänkande jag nyss berört, Skatte-

brotten, lagt fram ett förslag till ett reformerat påföljdssystem på skatte- och avgiftsområdet. En strävan har varit att effektivisera påföljdssystemet och göra det mer differentierat och nyanserat. Enligt utredningen bör detta ske bl. a. genom tillskapandet av en ny påföljdsform, ett s. k. skatte- eller avgiftstillägg. Denna sanktion är avsedd att användas av skattemyndigheterna och således inte handläggas i vanlig judiciell ordning. Därmed kan man få en förenklad handläggningsform främst för de många fallen av bagatellkaraktär. Men tillkomsten av ett sådant administrativt påföljdssystem skulle innebära även att åtals- och domstolsförfarandet kunde i huvudsak begränsas för den allvarligare skattebrottsligheten.

Den närmare innebörden av utredningens förslag har jag redovisat i det föregående. Jag avser att diskutera det mer i detalj i det följande. I detta sammanhang vill jag endast beröra det allmänna omdömet om utredningens förslag och min egen inställning till det.

Remissinstanserna har i mycket stor utsträckning varit överens om att åtgärder behövs för att effektivisera skattekontrollen och beivrandet av skattefusket. Man har allmänt ansett att ett administrativt påföljdssystem av i princip den karaktär utredningen föreslagit är ett praktiskt instrument för uppnåendet av detta syfte. Invändningar av olika slag har dock framförts. Vissa farhågor för rättssäkerheten har uttryckts. Även den frågan har ställts huruvida skattemyndigheterna vid sidan av sina egentliga uppgifter bör betros med en uppgift av den art som nu avses. Detta spörsmål sammanhänger i viss mån med resurserna i personellt hänseende. Vissa tvivel har sålunda uttryckts i fråga om möjligheterna att inom ramen för den nuvarande organisationen på skatteområdet kunna bemästra de tilltänkta uppgifterna.

För egen del vill jag framhålla följande. Skattestrafflagutredningens förslag innebär såvitt avser skatte- och avgiftstillägget en betydande nyhet för svenskt rättsväsen. Ett påföljdssystem av denna art är emellertid inte oprövat. Liknande system finns sålunda i åtskilliga andra länder. Särskilt kan här nämnas förhållandena i våra nordiska grannländer, där det helt övervägande antalet fall av skattefusk föranleder enbart administrativ påföljd. I Danmark har den administrativa påföljden karaktär av böter. I Finland påförs administrativa tillägg av beskattningsmyndigheterna jämsides med straff för skatteförsnillning, som utdöms av allmän domstol. Norge har ett sanktionssystem som liknar det finländska, dvs. det stora antalet fall av försummelser på skatteområdet föranleder endast administrativ sanktion. De finländska och norska systemen har tillämpats i åtskilliga decennier och synes fungera tillfredsställande.

Även om det enligt sakens natur vid införandet av ett nytt system måste uppkomma frågor av principiell natur — jag avser att diskutera dem ytterligare i det följande — har ingen remissinstans framfört så allvarliga betänkligheter eller så grava invändningar mot systemet i princip att jag hy-

ser tveksamhet mot att föreslå dess införande även här i landet. Otvivelaktiga fördelar står nämligen att vinna. För det första kan de redan nu hårt ansträngda åklagar- och domstolsorganen befrias från en mängd ärenden, som är av mindre betydelsefull art från kriminalpolitisk synpunkt sett, och tas i anspråk för viktigare uppgifter. Dessutom vinner man den fördelen att myndigheter med speciell kännedom om de ofta komplicerade skatte- och taxeringsreglerna får hand om bedömningen även i påföljdshänseende. Den sakkunskap som finns inom skatte- och taxeringsorganisationen blir således utnyttjad i bästa möjliga mån. Jag är medveten om att kritiska röster kan höjas inför detta resonemang och göra gällande att just häri skulle ligga faror för rättssäkerheten. Man står här emellertid inför alternativet att vissa delar av skattebrottsligheten helt undgår påföljd till följd av det nuvarande systemets brist på effektivitet. Som jag utvecklat i det föregående inverkar detta förhållande negativt på skattemoralen, och det kan med fog hävdas att ett ineffektivt påföljdssystem innebär större faror i rättssäkerhetsavseende än det hot mot rättssäkerheten som skulle ligga i risken för felaktiga beslut om skatte- och avgiftstillägg. Felaktigheter av sistnämnda art kan rättas till i ett besvärsförfarande.

Som ytterligare en fördel av ett administrativt påföljdssystem kan nämnas att den chikan som många upplever vid ingripande från åklagarmyndigheternas sida försvinner i fall där det kriminalpolitiskt är meningslöst att ingripa med straffåtgärder. Därmed kan man åstadkomma större differentiering vid bedömningen av de olika typer av förseelser som förekommer på området. Vissa förfaranden, som nu inte omfattas av det allmänna rättsmedvetandet som brott i egentlig mening, kan avkriminaliseras. Å andra sidan brännmärks i högre grad svårare brottslighet. Man får på så sätt bättre relief på skattebrotten.

Ett praktiskt resultat av påföljdsreformen i dess helhet skulle bli att smärre övertramp inte kommer att leda till några påföljder alls. Vidare kommer sanktionerna i de fall där försummelsen inte kan tolereras att träffa jämnare och rättvisare än f. n. Dessutom kommer den verkligt grova brottsligheten att kunna beivras effektivare än vad som kan ske i dagens läge. Jag är emellertid medveten om att systemet med ett mer eller mindre automatiskt skattetillägg är en nyhet för vårt land och innebär en radikal omläggning av vad som hittills gällt. Detta manar till försiktighet både såtillvida att bestämmelserna bör ges en utformning som ger möjlighet att befria från avgift vid ursäktlig försummelse men också så att introduktionen av lagstiftningen i praktiska livet görs så mjuk som möjligt.

Jag vill erinra om att det här förda resonemanget gäller inte bara skatterna utan även avgiftsområdet. Det är en påtaglig fördel att detta område, som vuxit i omfattning och betydelse under den senaste tiden, blir föremål för ökad uppmärksamhet vad beträffar garantierna för att skyldigheterna fullgörs på behörigt sätt.

Det anförda föranleder mig till det övervägandet att skattestrafflagutredningens förslag bör läggas till grund för en reform av det skatterättsliga sanktionssystemet. Jag avser i det följande att diskutera de olika delarna i förslaget var för sig.

Det administrativa sanktionssystemet

Innan jag går in på detaljerna i utredningens förslag om skatte- och avgiftstillägg vill jag närmare uppehålla mig något ytterligare vid de allmänna synpunkter som enligt utredningens mening motiverar införandet av dessa särskilda avgifter.

Utredningen har låtit verkställa en undersökning av de ändringar som taxeringsnämnderna gjort i deklarationerna för inkomst- och förmögenhetsskatt år 1966. Felaktigheter till de skattskyldigas förmån som kan antas bero på felräkningar eller missuppfattningar av beskattningsreglerna o. d. har uteslutits ur materialet. En genomgång av materialet därefter visar bl. a., att 196 000 fall förelåg där felaktigheten avsåg belopp under 500 kr., i 67 000 fall avsåg felen belopp mellan 500 och 1 000 kr., i 53 000 fall mellan 1 000 och 2 000 kr. och i 41 000 fall belopp mellan 2 000 och 5 000 kr. I 9 000 fall översteg den oriktiga uppgiften 5 000 kr. Till de angivna siffrorna kommer 70 000 fall där fysiska personer har åsatts taxering i hemortskommunen utan att de avgett deklaration. Dessa fakta skall ses mot bakgrunden av att t. ex. år 1964 ca 5 000 skattskyldiga fälldes för brott enligt SkSL och i dessa var det undandragna beskattningsunderlaget högst 2 000 kr. i ungefär hälften av fallen, samtidigt som det visat sig att ungefär två tredjedelar av dessa avsåg löntagare med relativt okomplicerade och lätt kontrollerbara inkomstförhållanden. Det uppgivna antalet fall av skönstaxeringar på grund av underlåtenhet att lämna deklaration är många gånger större än åtal för motsvarande försummelse.

Vad utredningen sålunda visat ger mig anledning att instämma i dess påstående, att det nuvarande påföljdssystemet för skattebrott beträffande inkomst- och förmögenhetsskatt drabbar ojämnt och slumpvis. Det finns tillräckliga skäl för antagandet att missförhållanden av liknande slag gäller beträffande vissa indirekta skatter och åtskilliga avgifter. Remissinstanserna har inte haft något att invända mot det siffermaterial som utredningen har lagt fram.

Utgångspunkten för reformförslaget har varit, att det nuvarande systemet på området bör ersättas med ett system som är mer effektivt och jämnare i tillämpningen samtidigt som det öppnar möjlighet till en ökad differentiering av sanktioner. Utredningen har sedan den övervägt olika lösningar stannat för, att ett skatte- eller avgiftstillägg som bestäms i administrativ ordning bör vara det lämpligaste medlet för att ge eftertryck åt föreskrifter om

åligganden på skatte- och avgiftsområdet. Straffrättsliga påföljder föreslås gälla endast för allvarligare överträdelser av de ifrågavarande författningarna. Det helt övervägande antalet remissinstanser har godtagit den föreslagna lösningen i princip. Dock betonar många av dem — liksom utredningen — vikten av att i det administrativa avgiftssystemet skapas garantier som tillgodoser rättssäkerheten.

Som framgått av vad jag tidigare uttalat anser jag att den principiella lösning som utredningen har förordat för de problem som föreligger här är i princip godtagbar. Det är f. n. en allmän strävan att förenkla det judiciella förfarandet. Sålunda har ådömande av straff i stor utsträckning ersatts av föreläggande av bot och av strafföreläggande, vilket innebär att domstolarna avlastas åtskilligt arbete med bagatellfall. Vad utredningen föreslagit om skatte- och avgiftstillägg innebär en ytterligare förenkling av sanktionsformerna. Detta är möjligt genom att beträffande skatter och avgifter det finns myndigheter och administrativa domstolar som är väl förtrogna med de materiella bestämmelserna på området. Den föreslagna ordningen torde få anses vara betydligt snabbare och billigare — även för den enskilde — än något annat system för förenkling av sanktionerna mot försummelser och förseelser på skatte- och avgiftsområdet. Det blir möjligt att bestämma avgiften i nära anslutning till taxering eller debitering, och systemet ger möjlighet att genomföra sanktioner i det stora antalet fall som det här är fråga om, dvs. att åstadkomma en önskvärd jämnhet i tillämpningen. I den utsträckning det rör sig om fel av ordningsmässig eller eljest bagatellartad natur bör som utredningen har förutsatt saken få ett slut genom uttagande av administrativ avgift och således domstolsförfarande helt kunna underlåtas.

Enligt min mening är det från flera synpunkter en väsentlig fördel att man kan avstå från domstolsförfarande för att komma till rätta med enklare förseelser av ifrågavarande slag. Inte minst den skattskyldige måste ofta uppleva det nuvarande förfarandet som alltför omständligt och besvärande vidlyftigt i bagatellfall. Var gränsen skall gå mellan fall som bör föranleda endast skatte- eller avgiftstillägg och fall som dessutom bör gå till lagföring har närmast samband med utformningen av straffbestämmelserna, som jag skall gå in på i det följande.

Liksom utredningen anser jag att den administrativa sanktionsformen bör tillämpas även i det fallet att gärningen föranleder åtal. Frånsett att en annan ordning skulle bli administrativt otymplig får redan de väsentliga skillnaderna mellan sanktionsformerna avgift och straff anses utesluta möjligheten att införa ett system där utdömande av straffpåföljd skulle utesluta påföring av skatte- eller avgiftstillägg. Jag vill erinra om att denna konsekvens inte är okänd inom den nuvarande lagstiftningen. Sålunda påförs restavgift och tilläggsavgift enligt 58 § 1 mom. uppbördsförordningen (UF) bl. a. på grund av försening med inbetalning av källskatt — där dock viss möjlig-

het till befrielse eller nedsättning av avgifterna föreligger — oavsett om försummelsen medför åtal och dom enligt 80 § 1 mom. andra stycket förordningen. För fällande dom fordras helt naturligt att uppsåt eller grov oaktsamhet ligger arbetsgivaren till last, vilket givetvis inte gäller som villkor för påföring av avgift. Även om rekvisiten för påföring av skattetillägg måste få en mer komplicerad karaktär än villkoren för uttagande av restavgift kan en viss parallellitet anses föreligga.

I detta sammanhang vill jag erinra om att frågan om en särskild avgift vid oriktig uppgift som bidrag till kostnaderna för taxeringskontrollen diskuterats tidigare men avvisats. Detta har uppmärksammats av några remissinstanser. Jag vill till detta framhålla att förhållandena nu är annorlunda. De argument som då anfördes mot ett administrativt sanktionssystem har inte bärkraft beträffande det föreliggande förslaget, som bygger på en samlad översyn av sanktionssystemet i dess helhet. Vidare har skett och kommer att ske en fortgående upprustning av de personella resurserna hos de myndigheter, de lokala skattemyndigheterna, som avses i första hand skola tillämpa det administrativa sanktionssystemet. Dessutom innebär systemet möjligheter till befrielse i ursäktliga fall. Det här aktuella systemet är således betydligt mer nyanserat än det som tidigare har varit på tal.

Jag framhöll nyss fördelen med att skatte- och avgiftstillägg enligt förslaget skall bestämmas av de myndigheter som har bäst kännedom om själva de materiella bestämmelserna för skatterna eller avgifterna. Förhållandet kommer in i bilden när det gäller att bedöma frågan om vilka garantier som kan skapas för en riktig tillämpning av de föreslagna bestämmelserna. Förslaget har, som jag redan i korthet berört, kritiserats från synpunkten av rättssäkerhet. För egen del vill jag understryka att enligt min mening de myndigheter och domstolar som i sin dagliga gärning har att tillämpa de materiella bestämmelserna får anses besitta den bästa sakkunskapen för att avgöra frågor om "ursäktlighet" vid oriktiga uppgifter från skattskyldigs eller andra uppgiftslämnares sida. Bl. a. kommer ju här i fråga att bedöma i vad mån felet hänför sig till en mer eller mindre känd eller svårtolkad författningsbestämmelse. Jag vill alltså göra gällande att en god kännedom om de materiella reglerna måste ge en god rättssäkerhet i fråga om avgiftspåföring. Vad jag nu sagt gör det givetvis inte mindre angeläget att bestämmelserna utformas med särskild vikt på att skapa tydliga gränser mellan fall där avgift skall utgå och sådana där avgiftsplikt inte skall föreligga.

Beträffande området för avgifter av nämnda slag har utredningen utgått från att sanktionsformen bör få ett så vidsträckt tillämpningsområde som möjligt men å andra sidan framhållit att avgifter bör införas endast där ett praktiskt behov härav föreligger, t. ex. inom de delar av skatte- eller avgiftsområdet där antalet uppgiftslämnare är mycket stort, kontrollintensiteten låg samt uppgiftsskyldigheten omfattande. Så är enligt utredningens mening

fallet beträffande inkomstskatt och förmögenhetsskatt, åtskilliga indirekta skatter samt arbetsgivaravgifterna på socialförsäkringens område. Skattetillägg föreslås sålunda inte beträffande t. ex. arvs- och gåvoskatt samt sådan stämpelskatt, som fastställs av annan myndighet än kontrollstyrelsen, liksom inte heller när det gäller skatter och avgifter vid import, vilket område utredningen i princip inte har haft att behandla. Den föreslagna avgränsningen har i allmänhet godtagits av remissinstanserna och även jag ansluter mig till förslaget i denna del.

Bestämmelser om de särskilda avgifterna föreslås skola införas i taxeringsförordningen (TF), förordningen om mervärdeskatt (MF), förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning (FF), stämpelskatteförordningen och förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. (AVGF). Jag ämnar nu ta upp de grundläggande principerna i de föreslagna bestämmelserna. Detaljfrågor, särskilt sådana av teknisk natur, skall jag återkomma till i en specialmotivering till de författningsförslag som har utarbetats inom finansdepartementet.

Särskilda avgifter enligt TF

Skattetillägg

Skattetillägg skall enligt utredningens förslag utgå i fem fall, nämligen

vid oriktigt meddelande i uppgift eller annan upplysning avgiven till ledning vid taxering,

då självdeklaration frångås med stöd av 21 § TF,

då självdeklaration inte avgetts trots anmaning och inkomsten därför uppskattats med stöd av 21 § TF,

vid försummelse att avge självdeklaration inom den i 34 § 1 eller 2 mom. TF föreskrivna tiden,

då skattskyldig trots anmaning inte med underskrift fullständigat avlämnad självdeklaration.

I en föreslagen bilaga till TF har upptagits närmare grunder för beräkningen av tilläggen i de olika fallen.

Termen skattetillägg bör enligt min mening användas endast för avgifter som utgår på grund av oriktiga eller ofullständiga uppgifter. Avgifter vid de olika formerna av deklarationsförsummelse bör benämnas "förseningsavgift". Till att börja med ämnar jag gå in på villkoren för påföring av skattetillägg.

Skattetillägg vid oriktigt meddelande. Utredningen har föreslagit att skattetillägg skall utgå vid inkomsttaxering och förmögenhetstaxering, när skattskyldig i uppgift eller annan upplysning avgiven vid taxeringen lämnat oriktigt meddelande och detta föranlett eller, om det följts, skulle ha föranlett

att den skattskyldige eller med honom samtaxerad person inte blivit taxerad eller blivit för lågt taxerad.

Felet kan bestå däri att en intäkt inte redovisats eller redovisats med för lågt belopp. Det kan vidare vara fråga om en avdragspost som inte motsvaras av kostnad som den skattskyldige har haft. Det betonas att bestämmelsen utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild.

För tillägg fordras enligt utredningen följande förutsättningar. Det första villkoret är att ett oriktigt meddelande lämnats. Därmed avser utredningen inte enbart ett positivt oriktigt meddelande utan även ett förtigande av en uppgift, t. ex. i deklaration. Felräkning, misskrivning eller annan uppenbar felaktighet, som direkt framgår av de lämnade uppgifterna, bör enligt utredningens mening dock inte föranleda tillägg.

För att oriktigt meddelande skall föreligga skall det enligt utredningen vara fråga om en oriktig eller utebliven information. Oriktiga yrkanden skall däremot inte medföra skattetillägg. Det understryks att det i vissa fall kan vara svårt att avgöra om ett oriktigt meddelande eller ett yrkande föreligger. Utredningen anser emellertid att sådana fall även förekommer vid eftertaxering och att tveksamma skattetilläggsfrågor bör kunna avgöras med ledning av de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildat sig vid tillämpningen av eftertaxeringsinstitutet.

Utredningen framhåller vidare att det oriktiga meddelandet skall ha lämnats i uppgift eller annan upplysning. Det är enligt utredningen inte något krav att det skett i deklaration eller i bilaga till denna. Varje oriktigt meddelande såväl skriftligt som muntligt skall i princip föranleda skattetillägg. Det betonas dock att då taxering huvudsakligen sker med ledning av skriftliga uppgifter, det i praktiken torde bli sällsynt med muntliga oriktiga meddelanden såsom grund för tillägg.

Den skattskyldige skall enligt utredningen ha lämnat den oriktiga uppgiften själv. En person, som lämnat oriktigt meddelande om någon annans ekonomiska förhållanden till beskattningsmyndigheten, t. ex. i kontrolluppgift, skall således inte kunna påföras tillägg för denna felaktighet. Han skall emellertid kunna straffas för oriktigheten.

Det oriktiga meddelandet skall dessutom ha avgetts till ledning vid taxering. Det spelar därvid, framhåller utredningen, inte någon roll om fråga är om uppsåt eller vårdslöshet vid lämnandet av meddelandet. Tillägg skall i princip utgå oberoende av de subjektiva grunderna för försummelsen.

Det krävs slutligen enligt utredningens förslag att det skall föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och det oriktiga taxeringsresultatet på så sätt, att skatteuttaget blivit eller, om meddelandet följts, skulle ha blivit för lågt för den skattskyldige eller med honom samtaxerad person.

Jag har i det föregående uppehållit mig vid de principiella skäl som föranlett mig att godta utredningens förslag om ett administrativt sanktionssystem. I fråga om utformningen har jag den uppfattningen att utredningens lösning på det stora hela taget är väl funnen. I några hänseenden finns det dock anledning att närmare diskutera utredningsförslaget, särskilt med anledning av påpekanden från remissinstansernas sida. Sålunda har förslaget att oriktiga muntliga uppgifter skall kunna föranleda skattetillägg väckt kritik.

Jag delar inställningen hos de remissinstanser som anfört att sanktioner för oriktiga muntliga uppgifter skulle komplicera systemet i hög grad. Skattetillägg bör således komma i fråga endast vid skriftliga uppgifter.

En remissinstans har berört problemet att någon, som formellt sett är obehörig därtill, lämnar en felaktig uppgift, som avser en juridisk person. Uppgiftslämnaren skall visserligen kunna fällas till ansvar för sådan gärning. Skattetillägg skall emellertid inte kunna tas ut, eftersom det enligt förslaget fordras att den skattskyldige lämnat den oriktiga uppgiften själv. En bestämmelse bör enligt min mening införas om att den som lämnat skriftligt meddelande för juridisk persons räkning skall anses äga behörighet härtill om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet.

Skattetillägg vid skönstaxering. Utredningen har föreslagit att skattetillägg skall utgå även när självdeklaration frångås med stöd av 21 § TF eller när deklaration inte avgetts trots anmaning och inkomsten därför uppskattats med stöd av nämnda paragraf. Skattetillägget skall därvid enligt utredningen beräknas på det belopp, som utgör skillnaden mellan den genom uppskattning beräknade inkomsten och inkomsten enligt självdeklaration eller annat meddelande som den skattskyldige lämnat till taxeringsnämnden.

Kammarrätten har framhållit, att skönstaxering ofta är en kombination av flera föreliggande omständigheter såsom rättsfrågor, bevisfrågor, skälighetsbedömningar av yrkade avdrag, missuppfattningar från den skattskyldiges sida av gällande bestämmelser, direkt påvisbara utelämnade intäkter samt ett mer skönsmässigt påslag med hänsyn till bristande underlag för deklarationen. Domstolen anser att "den genom uppskattning beräknade inkomsten" som underlag för bestämmande av tillägget i vissa fall kan komma att innebära en orimligt sträng påföljd. En rättvis och likformig bedömning i nu berörda hänseenden måste enligt kammarrätten innebära att vid skönstaxering skattetillägg skall utgå endast till den del den för förvärvskällan uppskattade inkomsten innefattar oriktigt meddelande och skönsmässigt påslag. Andra remissinstanser vänder sig mot principen att skönstaxeringarna skall ligga till grund för skattetillägg, därför att de anser att sådana taxeringar inte är ett riktigt underlag ens för skattekrav. Länsstyrelsen i Kalmar län anser att besvären vid skönstaxeringar

avsevärt skulle öka om förslaget genomfördes. Följden härav skulle bl. a. bli att en större del än f. n. av taxeringsrevisionens kapacitet skulle behöva tas i anspråk för defensiva revisioner.

För egen del vill jag anföra följande. En skönstaxering återspeglar enligt sakens natur inte den skattskyldiges exakta inkomstförhållanden. Är skönstaxeringen för hög kan han besvära sig. Är den för låg föreligger däremot knappast något skäl från den skattskyldiges sida att ta initiativ till ändring. Vid skönstaxering är det vanligen fråga om fall, där den skattskyldige i avsevärd mån åsidosatt sin uppgiftsskyldighet eller skyldigheten enligt 20 § TF att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat sätt sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. Utredningens avsikt med skattetillägg vid skönstaxeringar har varit att få en sanktion mot dessa slags försummelser. Skattetillägget skulle således bidra till att minska behovet av skönstaxeringar.

Den skattskyldige har således oftast genom eget förvållande — bristfälligt redovisat underlag för deklarationen eller underlåtenhet att avge deklaration — försatt sig i den situation som föranlett skönstaxeringen. Nu nämnda former av försummelser måste enligt min mening anses vara lika allvarliga som att lämna en oriktig uppgift. Det finns därför inte skäl att låta sådana fall som föranlett skönstaxering passera utan sanktion. Jag anser således liksom utredningen att skattetillägg i princip bör utgå, när skattskyldigs inkomst på grund av brister i självdeklaration eller bristfälligt underlag för deklarationen inte tillförlitligen kan beräknas. Samma princip bör gälla vid skönsmässig uppskattning av förmögenhet och när den skattskyldiges inkomst eller förmögenhet i avsaknad av deklaration måste uppskattas. En förutsättning för att skattetillägg skall utgå vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration är emellertid enligt förslaget att den försumlige anmanats att avge deklaration men inte efterkommit anmaningen. Skattetillägget skall vidare undanröjas om den skattskyldige fullgör sin deklarationsskyldighet inom ett år efter taxeringsåret. Den enda reaktion för försummelsen som sedan kvarstår är förseningsavgiften.

Farhågorna för en ökning av antalet besvär över skönstaxering som en remissinstans har yppat är inte något avgörande skäl mot förslaget i denna del. Det ligger inte något onormalt i att besvärsfrekvensen vid skönstaxeringar överstiger besvärsfrekvensen i övrigt i taxeringsmål. Ett motsatt förhållande skulle snarare vara ägnat att förvåna, eftersom det kunde tydas som att skönstaxeringarna vanligen leder till för låga resultat. Dock är det långt ifrån regel att skönstaxering föranleder besvär.

Jag delar kammarrättens uppfattning att skattetillägg skall utgå endast på den del av den uppskattade inkomsten eller förmögenheten, som kan härledas från en oriktig uppgift eller som utgör skönsmässigt påslag. Tillägg vid skönstaxeringar bör alltså beräknas på den skatt som avser sådan inkomst

eller förmögenhet som tillagts utöver vad den skattskyldige uppgett i deklaration eller skriftlig uppgift till ledning för taxeringsnämnden. Dessutom bör, liksom eljest, från skattetillägg undantas uppenbara felräkningar och misskrivningar samt avvikelser som innebär bedömning av yrkande, såvitt avvikelsen inte föranletts av en oriktig uppgift i sak.

Jag vill i detta sammanhang något beröra den kritik som vissa remissinstanser framfört mot förslaget om skattetillägg vid skönstaxering och som går ut på att förslaget lämnar möjlighet för den skattskyldige att spekulera i skönstaxering och befria sig från skattetillägget genom att lämna deklaration om taxeringen blivit för hög. Kritiken kan synas bestickande men träffar inte någon avgörande punkt. Skönstaxeringar är som jag tidigare framhållit mindre exakta. All taxering bör emellertid utmynna i ett så riktigt och rättvist resultat som möjligt. En deklaration som avlämnas under trycket av skattetillägg ger som regel myndigheterna tillgång till riktigare uppgifter. Därmed har enligt min mening det väsentligaste åstadkommits. Skattetillägget kan således vid skönstaxering på grund av deklarationsförsummelse sägas fungera som ett vite.

Även de som fått för låg taxering kan i det föreslagna systemet ha intresse av att avge deklaration. Detta är fallet när skatten tillsammans med skattetillägget överstiger vad han rätteligen skulle ha betalat i enbart skatt.

Sanktionsformen är dessutom ett verksamt medel när det gäller att upptäcka skönstaxeringar som blivit för låga. Det finns nämligen anledning anta att en skattskyldig som inte avger deklaration trots skattetillägg fått för låg taxering. I sådant fall bör enligt min mening taxeringsrevision övervägas.

Länsstyrelsen i Kalmar län har framhållit att av de skattskyldiga som trots anmaning ej avlämnar deklaration många är psykiskt eller fysiskt defekta eller s. k. socialfall och att en sanktion som skattetillägg i dessa fall inte fyller någon funktion. Jag anser för min del det inte betydelselöst att även denna grupp av människor kan bli föremål för taxeringskontroll, inte minst för att de skall få hjälp med rättelse av felaktiga skönstaxeringar.

Möjligheten att bli fri från skattetillägg som utgår vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration skall enligt utredningen föreligga om behörig deklaration inges inom ett år efter taxeringsåret. Några remissinstanser har ansett denna tid vara för lång. Bl. a. har föreslagits att tiden bör bestämmas så, att inlämnad deklaration hinner prövas av taxeringsnämnden.

Enligt min mening bör respiltiden i princip vara densamma, som skall gälla för besvär över den lokala skattemyndighetens beslut om skattetillägg. Härigenom får den skattskyldige skälig tid för sitt handlande sedan han sett att deklarationsförsummelsen kommer att medföra avgift.

Skattetilläggens storlek. Som jag redan nämnt har utredningen tagit in de föreslagna bestämmelserna om beräkning av skattetillägget i en särskild bilaga till TF. Utredningen föreslår att skattetillägget skall beräknas på grundval av det belopp, som undgått eller kunde ha undgått beskattning till statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt. Tillägget avses således skola utgå med en viss procent av det belopp som skulle ha undandragits genom den oriktiga uppgiften eftersom det har ansetts böra stå i relation till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört för den skattskyldige om felaktigheten inte upptäckts. De föreslagna procentsatserna varierar mellan 3 och 20 % av det inkomstbelopp som inte skulle ha blivit beskattat om den oriktiga uppgiften följts. Nämnda procentsatser som varierar vid olika inkomstnivåer är avsedda för fysiska personer och dödsbon såvitt gäller taxeringen till statlig inkomstskatt. Liknande variationer föreslås även för den statliga förmögenhetsskattens del, medan det vid kommunal beskattning föreslås en fast procentsats av 5 %. För juridiska personer är procentsatsen vid den statliga taxeringen enligt förslaget antingen 20 eller 5 %, beroende på skatteuttaget.

Utredningen har också diskuterat andra metoder för beräkning av skattetillägget. Det framhålls således att en från många synpunkter enkel metod vore att ta ut skattetillägg efter en bestämd procent av den skatt som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften följts. Ett av de skäl som talar mot en sådan lösning är enligt utredningens mening att den beslutande myndigheten i så fall måste vänta med påföring av skattetillägg till dess debiteringen av den slutliga skatten blivit klar vid slutet av taxeringsåret, och att arbetet med tilläggen därför kommer att sträcka sig in på det nya taxeringsåret.

Remissinstanserna har inte uppehållit sig mycket vid utredningens förslag i denna del. Några framhåller dock att förslaget inte möjliggör en tillräcklig nyansering i det enskilda fallet. Statskontoret påpekar att förslaget får vissa olyckliga tröskeleffekter med hänsyn till den föreslagna procentskalan vid statlig inkomstskatt. Bl. a. riksskattenämnden, som föreslagit införande av ett varningssystem för försummelser av mindre allvarlig beskaffenhet, anser att de föreslagna procentsatserna är väl låga i de lägre inkomstskikten.

Jag delar utredningens uppfattning att skattetillägget bör stå i relation till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört för den skattskyldige om den följts. Utredningens beräkningsmetod, som otvivelaktigt har vissa fördelar, synes dock i vissa lägen vara förenad med avsevärda olägenheter, bl. a. de tröskeleffekter som statskontoret påpekat. Jag har därför funnit övervägande skäl tala för att skattetillägget bör utgå, inte med viss procent av det belopp som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften hade följts, utan med viss procent av det skattebelopp som påförs till

följd av att uppgiften frångåtts. Denna metod är från många synpunkter enklare än utredningens. Tillägget kommer då att i varje läge stå i direkt förhållande till den skattelättnad, som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört. Sanktionen blir härigenom mer nyanserad och några tröskeleffekter av det slag statskontoret påtalat uppstår inte. Debiteringen av skattetillägg torde kunna ske inom ADB-systemet. Den helt övervägande delen av tilläggen kan då påföras debetsedel på slutlig skatt, vilket har varit en lovvärd målsättning från utredningens sida.

Den metod som jag förordar har emellertid den nackdelen att de myndigheter och domstolar som beslutar om skattetillägg av praktiska skäl inte direkt kan ange tillägget i kronor, eftersom det blir beroende av skattedebiteringen. I stället får anges storleken av det belopp på vilket tillägget skall beräknas. Uträkningen av skattetillägget får sedan ankomma på den lokala skattemyndigheten.

Procentsatsen bör vara så hög att skattetillägget blir kännbart. Samtidigt måste emellertid hänsyn tas till att avgiften i princip skall utgå vid alla konstaterade oriktigheter, oberoende av s. k. subjektiva rekvisit, dvs. oberoende av om uppsåt eller slarv förelegat. Utredningens förslag innebär också att den administrativa avgiften i flertalet fall skulle bli den enda sanktionen.

Vid bestämmandet av procentsatsen måste hänsyn tas till den nuvarande reaktionen mot skattebrott enligt SkSL. Viss ledning bör kunna hämtas från den praxis som i dag tillämpas av domstolarna vid utdömandet av böter för falskdeklaration och vårdslös deklaration. Vid falskdeklaration torde genomsnittsbeloppet vara 1,5 gånger den undandragna skatten och vid vårdslös deklaration ca 0,8. Med beaktande sålunda av den praktiska tillämpningen av det nu gällande systemet har jag funnit, att avgiften bör tas ut med 50 % av den skatt som utöver vad som eljest skulle ha utgått påförs i följd av avvikelsen från den oriktiga uppgiften. Denna procentsats bör gälla såväl inkomstskatt som förmögenhetsskatt.

I jämförelse med utredningens förslag innebär mitt förslag en inte oväsentlig höjning. Några exempel skall lämnas beträffande förhållandet mellan skattetillägg enligt beräkningsgrunden i utredningens förslag och den jag förordat. Vid en beskattningsbar inkomst av 16 000 kr. är tillägget, om 1 000 kr. undanhållits, 110 kr. enligt utredningens förslag och 185 kr. enligt mitt eget. Vid en beskattningsbar inkomst av 36 200 kr. blir motsvarande siffror 180 och 294 kr., vid 71 000 kr. beskattningsbar inkomst 200 och 325 kr. och vid 141 000 kr. beskattningsbar inkomst 250 och 350 kr. Denna differens blir i viss mån mildrad genom att gränsen för åtal för skattebrott med hänsyn till beloppets storlek får anses böra, som jag kommer att beröra i det följande, i väsentlig mån flyttas uppåt.

Det bör redan i detta sammanhang även påpekas att svårare fall av försummelse skall kunna beivras med åtal och dom på samma sätt som sker

f. n. och detta oaktat att skattetillägg utgår. Det är min avsikt att i det följande uppehålla mig vid förhållandet mellan de olika sanktionsformerna skattetillägg och straff.

Ett par remissinstanser har föreslagit ett särskilt varningsinstitut, som skulle kunna användas i fall där skattetillägg skulle vara en alltför hård reaktion.

Även jag hyser sympati för detta uppslag. Varningsinstitutet förekommer i vissa länder, som nu har ett administrativt sanktionssystem. Man bör emellertid ha klart för sig att ett varningsinstitut medför åtskilligt administrativt arbete. För att det skall bli effektivt bör det byggas ut med en tillfredsställande "uppföljningskontroll" dvs. ett slags register över varnade, vilket kan bli administrativt rätt krävande. De fördelar som finns i ett varningsinstitut kan dessutom i hög grad nås också utan ett sådant, nämligen genom konstruktioner av reglerna om befrielse från skattetillägg. Jag återkommer till dessa regler i det följande.

De skäl jag nu anfört leder således till att jag inte är benägen att föreslå något särskilt varningsinstitut.

När jag i det föregående redovisade mina allmänna synpunkter på reformer av sanktionssystemet i dess helhet framhöll jag som angeläget att sanktioner inte skulle förekomma i bagatellfallen. Det saknas all anledning att ta samhällets resurser i anspråk för sådana fall. Från den synpunkten att sanktionerna stärker skattemoralen synes inte kunna hävdas något intresse av att ingripa mot bagatellförseelser. Inte heller är det samhällsekonomiskt tillfredsställande med sådana ingripanden. Avgifter som inte uppgår till 100 kr. bör således inte påföras. Härigenom kommer försummelser som rör smärre belopp inte att föranleda några påföljder vilket bör ses som ett synnerligen positivt resultat av reformen.

Förseningsavgift

F. n. föreskrivs bötesstraff när självdeklaration, som skall avges utan anmaning, inte avlämnats eller avlämnas efter utgången av den i 34 § 1 eller 2 mom. TF bestämda tiden. Enligt utredningens mening bör detta bötesstraff avskaffas och ersättas med en särskild avgift som utgår i administrativ ordning. Avgiften föreslås utgå med 1 % av den högsta beskattningsbara inkomst som för den skattskyldige fastställts till taxering för inkomst i kommunen och med 0,3 % av den del av den beskattningsbara förmögenheten som överstiger skattefritt belopp.

Flertalet remissinstanser har godtagit idén att ersätta det nuvarande bötesstraffet vid försummelse att lämna deklaration inom föreskriven tid med en administrativ avgift. Många är dock kritiska mot förslagets utformning och anser att det ger en onyanserad och många gånger hård reaktion, som inte står i rimlig relation till förseelsens art. Det anses orimligt att den beskattningsbara inkomsten skall utgöra underlag för beräkningen av

avgifter. Man påpekar också svårigheterna för många att i tid få hjälp med upprättandet av deklarationen. Utredningens förslag kan således ställa en skattskyldig inför valet att antingen betala avgift eller att lämna en oriktig deklaration. Förslag har därför förts fram från remisshåll att reglerna om anstånd med avgivandet av deklaration skall ändras och att anståndsbesluten skall få meddelas av lokal skattemyndighet, om antalet ansökningar kan antas komma att öka kraftigt. Vidare föreslås att tiden för deklarationens avgivande skall flyttas fram och de skattskyldiga därigenom få längre tid för upprättande av sina deklarationer.

Det har kunnat konstateras en fortlöpande ökning år efter år av antalet skattskyldiga som avger sina deklarationer för sent eller som helt underlåter att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Orsakerna härtill kan vara flera. Enligt gällande regler kan anstånd meddelas när vissa i TF närmare angivna omständigheter föreligger. Det ligger i sakens natur att anstånd inte bör meddelas annat än när det verkligen är av behovet påkallat. En allmän förskjutning av tidpunkten för deklarationens avlämnande skulle ytterligare försvåra taxeringsnämndens arbete och förskjuta även tidpunkterna för debitering och uppbörd. Att överväga en allmän framflyttning av denna tidpunkt kan således inte komma i fråga inom ramen för det nuvarande taxeringsförfarandet. Jag är i detta sammanhang inte beredd att ta upp frågan om en ändring av taxeringsförfarandet. Å andra sidan vill jag klart framhålla att någon påföljd inte bör inträffa när skäl för anstånd är för handen. Ett krav som bör kunna upprätthållas är emellertid att den som anser sig behöva anstånd ger sig till känna före den tidpunkt då deklarationen senast skall vara avlämnad.

Det nuvarande bötesstraffet för försummelse att avge självdeklaration inom föreskriven tid har visat sig inte vara ett tillräckligt praktiskt och verksamt medel för att ge eftertryck åt skyldigheten att avge deklarationen i rätt tid eller åtminstone begära anstånd. Utredningens förslag om administrativa avgifter vid deklarationsförsummelse förefaller att vara en lämplig lösning. Om förslaget genomförs, kommer det enligt min mening att få en central betydelse inom taxeringsområdet och torde säkert nå åsyftat resultat.

Det här aktuella slaget av administrativ avgift är avsett att utgå vid sidan av det slag av skattetillägg som jag nyss beskrivit. Eftersom förseningsavgiften är en sanktion för en försummelse av ordningsförseelsekaraktär kan jag instämma i vissa remissinstansers uppfattning att utredningens förslag kan leda till en för hård reaktion. En försening på en eller annan dag kan givetvis inte jämställas med en avsiktlig underlåtenhet att lämna deklaration. Dessa och liknande synpunkter bör få inverka på utformningen av förseningsavgiften. Detta kan ske genom en maximering. Det högsta bötesstraff som nu kan utdömas för deklarationsförsummelse är 300 kr. Det torde vara lämpligt att sätta maximum för förseningsavgiften vid en-

kel försummelse till samma belopp. Där speciella skäl för försening av deklaration kan anföras bör förseningsavgiften kunna nedsättas för att, där uttagandet skulle framstå som orimligt, helt bortfalla.

Förseningsavgiften har föreslagits böra utgå med viss procent av den högsta beskattningsbara inkomst som åsatts den skattskyldige vid taxeringen i kommunen. Detta medför att en skattskyldig, som inte åsätts någon beskattningsbar inkomst, inte heller påförs förseningsavgift.

Förseningsavgiften skall enligt utredningens förslag utgå med 1 % vid inkomsttaxeringen och 0,3 % vid förmögenhetstaxeringen. Jag kan godta denna beräkningsgrund. Vid förmögenhetstaxering skall avgift komma i fråga endast på den del av förmögenheten som överstiger skattefritt belopp.

Den utformning av förseningsavgiften som jag nu föreslagit är mer nyanserad än motsvarande avgift enligt utredningens förslag. Därigenom torde remissinstansernas kritik ha beaktats i tillräcklig mån.

Utredningens förslag innehåller inte något särskilt påtryckningsmedel för att förmå den som anmanats att avlämna deklaration att göra detta inom den i anmaningen föreskrivna tiden. Beskattningsmyndigheten skulle på grund härav bli nödsakad att använda vitesinstitutet som påtryckningsmedel i lika stor omfattning som f. n. Detta måste anses opraktiskt. Med hänsyn härtill är det påkallat att en strängare form av förseningsavgift får utgå vid försummelse att inte i tid efterkomma en anmaning att avge deklaration. Härigenom erhålls ett extra tryck på skattskyldiga, som redan försummat den ordinarie deklarationstiden. Dessutom utgör en sådan bestämmelse ett påtryckningsmedel även för den som är skyldig avge deklaration endast efter anmaning. Jag föreslår att förseningsavgiften i nämnda fall skall bestämmas till två gånger det belopp som utgår vid enkel försummelse. Den högsta avgift, som enligt mitt förslag kan utgå vid en och samma taxering blir således 600 kr. Ohörsamhet att efterkomma anmaning bör vidare alltid medföra en viss minimiavgift oavsett beskattningsresultatet. Denna kan lämpligen bestämmas till 100 kr. Förslaget torde leda till en effektivare påtryckning på aktiebolag, som inte påförs beskattningsbar inkomst men som trots detta är skyldiga att avlämna deklaration, i fall av försummelse att deklarera. F. n. har skattemyndigheterna svårigheter i kontrollhänseende med dessa bolag.

Utredningen har föreslagit en sanktion i form av avgift även för det fall att skattskyldig trots anmaning inte fullständigar deklarationshandling med sin underskrift. Därigenom avses att framtvinga ett undertecknande av en deklarationshandling.

Skatterättsligt anses skattskyldig inte ha fullgjort föreskriven deklarationsskyldighet, om han inte undertecknat handlingen, även om han lämnat en deklarationsblankett med alla sakuppgifter. Formellt föreligger således inte någon deklaration i ett sådant fall.

I det praktiska taxeringsarbetet förekommer det ofta att avlämnade de-

klarationer inte är undertecknade. Ofta begär beskattningsmyndigheten inte någon underskrift, därför att myndigheten anser sig kunna konstatera att uppgifterna är riktiga. Försummelsen kan också förbises, nämligen i det fall deklarationen undertecknats av person som saknat behörighet. Har blanketten inkommit inom tid som föreskrivs för avgivande av deklaration och fastställs en taxering utan avvikelse från deklarationen, finns det enligt min mening från beskattningssynpunkt inte något bärande skäl att påföra avgift. Den skattskyldige har ju i rätt tid avlämnat riktiga och fullständiga uppgifter.

Jag föreslår därför att sanktionsbestämmelsen utformas så att en inte undertecknad eller inte behörigen undertecknad deklaration i fråga om förseningsavgift skall bedömas på samma sätt som en undertecknad, om den skattskyldige inte har anmanats att fullständiga handlingen.

Befrielse från avgift

Det föreslagna avgiftssystemet innebär att schablonregler skall tillämpas och att avgifterna skall utgå utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet från den skattskyldiges sida. Systemet skulle därför leda till klart obilliga resultat om inte möjlighet lämnades för de tillämpande myndigheterna att ta hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Som framgått av det föregående föreslås en möjlighet att bli helt befriad från skattetillägg vid skönstaxering på grund av deklarationsförsummelse, nämligen i princip om deklarationen kommer in inom tiden för besvär över lokal skattemyndighets beslut om skattetillägg. Utredningen har emellertid dessutom tänkt sig en ordning som innebär att befrielse från avgift skall kunna ges vid ringa fall av försummelse eller om det i övrigt får anses obilligt att påföra skattetillägg. Förslaget till författningstext innehåller bestämmelse om att skattetillägg får efterges då särskilda omständigheter föreligger samt att närmare föreskrifter om befrielse från skattetillägg meddelas av Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer.

I likhet med några remissinstanser anser jag att befrielsegrunderna i möjligaste mån bör preciseras i lagtexten. Sålunda bör utsägas att skattetillägg får efterges om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig eller om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. Den närmare innebörden av de föreslagna bestämmelserna avser jag att gå in på i specialmotiveringen. Jag vill dock betona att det trots den av mig förordade preciseringen av befrielsegrunderna får anses lämpligt att närmare anvisningar för tillämpning av befrielsegrunderna meddelas av riksskatteverket. Detta gäller särskilt för tillämpning av "ringaregeln", som bör medföra generell

anvisning om den beloppsstorlek som normalt får anses vara gräns för skattetillägg. Att en försening på en eller annan dag inte skall medföra förseningsavgift torde följa av att en sådan försummelse normalt måste anses ursäktlig.

Fråga om befrielse från avgift skall behandlas i avgiftsprocessen. Det får alltså anses att yrkande om befrielse från påförd avgift kan prövas endast som besvär över avgiftsbeslutet.

Det förordade avgiftssystemet innebär en nyhet för svenska förhållanden och avser ett område där det i och för sig ligger nära till hands att de enskilda gör sig skyldiga till försummelser av slarv eller brist på noggrannhet. Från flera remissinstansers sida betonas att befrielsegrunderna bör tillämpas generöst. Jag vill helt allmänt instämma i dessa uttalanden, åtminstone såvitt gäller inledningsskedet. Det gäller särskilt att ta hänsyn till vad som rimligen kan begäras av den skattskyldige i fråga om noggrannhet och förmåga att tillgodogöra sig skattereglerna. Skattetillägget synes få sin största betydelse genom att det ger eftertryck åt kravet på att inkomster skall redovisas till fulla belopp i deklarationen och att avdrag skall avse faktiskt havda kostnader av den natur som angetts i den skattskyldiges deklaration. Vid åsidosättande av dessa båda elementära krav på sanningsplikt torde skattetillägg kunna påföras i alla fall där inte de subjektiva omständigheterna för befrielse är särskilt framträdande.

Bestämmelserna om skattetillägg skall givetvis tillämpas i fråga om alla sådana beslut som direkt avser taxering men bör även ha avseende på andra avgöranden som fattas inom taxeringsprocessens ram såvitt de inverkar på skattedebiteringen. Jag syftar bl. a. på beslut som avser tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Sådana avgöranden kan innebära att inkomst av visst slag inte skall beskattas här i landet eller endast delvis skall beskattas här men beslutet kan också avse tillgodoräkning av skatt som erlagts i annat land. Avgörande av sistnämnda slag ingår i taxeringsprocessen. En oriktig uppgift kan föreligga beträffande storleken av den inkomst eller den skatt som dubbelbeskattningsavtalet enligt den skattskyldiges mening reglerar i det aktuella fallet. Bl. a. i sådant fall bör skattetillägg kunna påföras. Det nu sagda gäller även vid tillämpningen av överenskommelser som Konungen äger träffa med annan stats regering enligt 72 § 2 mom. kommunalskattelagen (KL), 20 § 2 mom. förordningen (1947:576) om statlig inkomstskatt och 20 § 2 mom. förordningen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Enligt riksdagens bemyndiganden i ett flertal fall (se t. ex. prop. 1968:133, BeU 59, rskr 328, SFS 1968:771) äger Kungl. Maj:t efterge skatt som avser inkomst eller förmögenhet vilken enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning skall vara föremål för skattelindring i Sverige. Sådana bemyndiganden har lämnats i samband med riksdagens behandling av dessa

avtal. Enligt min mening bör Kungl. Maj:t tilläggas rätt att efterge även skattetillägg som kan ha påförts den skattskyldige och som avser skatt som Kungl. Maj:t efterger med stöd av sådant bemyndigande. Beträffande gällande avtal, där bemyndiganden om befrielse från skatt redan har lämnats, bör nu avsett bemyndigande utverkas i detta sammanhang. Det sagda bör gälla även den förseningsavgift som jag föreslagit i det föregående. Jag hemställer därför att Kungl. Maj:t hos riksdagen begär fullmakt att kunna befria från särskilda avgifter enligt TF i de fall då Kungl. Maj:t med stöd av tidigare lämnat bemyndigande efterger skatt som avses i avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

Befrielsemöjlighet bör enligt min mening föreligga även i fall som avses i de nyss nämnda bestämmelserna i KL, förordningen om statlig inkomstskatt och förordningen om statlig förmögenhetsskatt. Bestämmelse härom bör lämpligen införas i TF.

Beslutande myndighet m. m.

Enligt utredningens förslag skall med ett undantag, som jag strax skall beröra, den lokala skattemyndigheten vara beslutande myndighet i det administrativa sanktionssystemet när det gäller avgifter med anledning av taxeringsarbetet i första instans. Detta förslag har stötts av flertalet remissinstanser som yttrat sig i frågan.

Det är angeläget att besluten om avgifter sker i nära anslutning till taxeringsbeslutet, bl. a. för att sanktionssystemet skall bli så effektivt som möjligt. En lösning kunde därför i och för sig vara att avgiftsfrågor prövas av taxeringsnämnden i samband med taxeringsarbetet. Jag delar dock inte denna uppfattning. Antalet taxeringsnämnder är mycket stort och kvaliteten på nämnderna är ojämn. Systemet förutsätter enhetlighet. Det är bättre ju färre till antalet de beslutande myndigheterna är. Från denna synpunkt kan diskuteras att lägga uppgiften på prövningsnämnderna eller på länsstyrelserna, en tanke som också framförts i sammanhanget. Utredningen och flertalet remissinstanser har emellertid ansett att taxeringsnämnderna inte bör besluta om avgifterna. Frågan om beslutande organ i första instans bör emellertid enligt utredningen omprövas om taxeringsnämndsorganisationen blir föremål för översyn.

Arbetet med skattetillägg och förseningsavgifter kommer att bli rätt omfattande. Med nuvarande organisation och arbetsuppgifter är det inte realistiskt att föreställa sig att prövningsnämnderna skulle kunna klara uppgiften. Att lägga uppgiften på länsstyrelserna synes inte heller genomförbart, även om länsstyrelserna bör kunna utföra visst förarbete i de fall där länsstyrelsen är längdförande myndighet. Det för dagen bästa alternativet synes vara att följa utredningens förslag.

De lokala skattemyndigheternas arbete med avgifterna skall enligt förslaget vara avslutat före den 15 december taxeringsåret. Som jag tidigare har nämnt bör huvuddelen av avgiftsärendena vara avgjorda i sådan tid att besluten kan debiteras på debetsedeln för slutlig skatt. Därigenom kommer administrativt mycket att vinnas. Mot denna bakgrund torde ett tidigare datum än den 15 december vara motiverat. Jag föreslår därför att arbetet med avgifterna i princip skall vara avslutat senast den 1 oktober taxeringsåret. Det kommer otvivelaktigt dock att förekomma vissa mera tidskrävande ärenden, som inte hinner slutbehandlas före detta datum. För dessa fordras att beslutstiden kan förlängas, förslagsvis till den 15 december taxeringsåret. Det är som jag nyss påpekat önskvärt att så många som möjligt får underrättelse om avgifterna i god tid innan den nya deklarationen skall avlämnas.

Jag nämnde nyss att utredningen i ett fall gjort undantag i fråga om lokal skattemyndighet som beslutande organ. Undantaget avser fall då besvär anförs över taxeringsnämndens beslut. Det föreslås att taxeringsintendenten i samband med taxeringsfrågan får ta ställning i avgiftsärendet.

Det är som jag nämnt angeläget att beslut i avgiftsfrågan fattas så tidigt som möjligt och helst innan ny deklaration skall avlämnas. I den konstruktion som utredningen föreslagit i detta fall ligger risken att frekvensen av besvär över taxeringarna kommer att öka utan saklig grund och med det enda motivet att den lokala skattemyndigheten skall överlämna avgiftsfrågan till taxeringsintendenten varvid påföringen av avgiften uppskjuts. Jag biträder således inte utredningsförslaget i denna del. I besvärsfallen bör anstånd med betalning av avgift kunna medges i likhet med vad som nu gäller för betalning av skatt.

Debitering och besvär m. m.

Förfarandet vid påförande av avgifter i samband med taxering enligt TF ansluter sig enligt utredningsförslaget nära till bestämmelserna om taxeringsförfarandet. Särskilda bestämmelser föreslås dock om b e s l u t och d e l g i v n i n g m. m. Det förutsätts att skattskyldig skall få tillfälle att yttra sig i avgiftsärende innan beslut fattas. Skattskyldigs b e s v ä r över lokal skattemyndighets beslut skall ha kommit in senast den 1 mars året efter taxeringsåret, om beslutet meddelats i debetsedel på slutlig skatt som den skattskyldige fått före taxeringsårets utgång och eljest inom två månader efter det han fått beslutet.

För egen del anser jag att tiden för besvär över lokal skattemyndighets beslut skall börja löpa vid delgivning av beslutet och omfatta två månader. I princip kan jag godta förslaget om delgivning liksom förslaget om besvärsrätt för taxeringsintendenten samt om besvär till kammarrätten och Kungl. Maj:t, som i stort anknyter till TF:s nuvarande besvärsregler. I ett par detaljer vill jag dock anmäla avvikande mening. Den ena avser den före-

slagna bestämmelsen om att kammarrätten och Kungl. Maj:t ex officio skall granska storleken av påförd avgift, alltså oavsett om ändring görs i taxeringen. Förslaget har mött erinran från en remissinstans. Rent praktiskt kan en sådan granskning av skattetillägg av den typ som jag föreslagit inte genomföras utan avsevärt arbete, som skulle innebära kontroll av debiteringen i dess helhet. Bl. a. därför kan jag inte förorda att förslaget om obligatorisk granskningsskyldighet genomförs.

Vad som föreslagits om debitering av avgifterna föranleder som framhållits vid remissbehandlingen åtskilliga ändringar i UF. Jag kommer att lägga fram förslag till sådana ändringar i det följande. Spörsmålet om förmånsrätt för dessa avgifter i konkurs, vilket en remissinstans särskilt uppehållit sig vid, får lämpligen tas upp i sammanhang med frågan om förmånsrättsordningen i stort.

Särskilda avgifter enligt MF, FF och AVGF

De bestämmelser om särskilda avgifter som utredningen har föreslagit skall införas i MF, FF och AVGF har i stora drag utformats enligt samma mönster som de i TF. Avgifter skall sålunda enligt utredningens förslag påföras såväl vid oriktiga uppgifter och uppskattning i anledning av ofullständiga uppgifter som vid försening med deklaration eller arbetsgivaravgift eller underlåtenhet att avge dessa slag av handlingar. Bl. a. de olikheter i fråga om förfarandet vid uttagande av mervärdeskatten, punktskatterna och arbetsgivaravgifterna sinsemellan och i förhållande till inkomstskatterna och förmögenhetsskatten har dock lett till att utredningen på vart och ett av dessa områden föreslagit skilda bestämmelser i TF, MF, FF och AVGF. Beträffande samtliga indirekta skatter och arbetsgivaravgiften har utredningen föreslagit att skattetillägg och avgiftstillägg skall beräknas på den skatt eller arbetsgivaravgift, som kunde ha undandragits, i stället för på underlaget för skatten eller avgiften.

Ett par remissinstanser har uttalat tveksamhet inför att skattetillägg över huvud taget införs på mervärdeskatteområdet. Bl. a. åberopas att skattepliktsbestämmelserna många gånger är svårtolkade.

Det administrativa sanktionssystemet bör enligt min mening på de indirekta skatternas och avgifternas område lika väl som fallet är beträffande de skatter som omfattas av TF ses som ett medel att få fram riktiga uppgifter om det underlag som beskattningen skall grundas på. I den mån uppgifterna avser faktiska förhållanden, som den uppgiftsskyldige själv kan förvissa sig om, föreligger i de flesta fall inte några svårigheter för honom att ställa sig uppgiftsskyldigheten till efterrättelse. Det kan emellertid — som jag redan framhållit på tal om förhållandena på det direkta skatteområdet — föreligga fall av tolkning av skatteregler. En uppgift har i detta fall också karaktären av yrkande. På mervärdeskattens område, där yrkanden inte framgår annat än i form av redovisade skattebelopp, blir detta

problem måhända än mer accentuerat. Huvudsyftet med införandet av skattetillägget är att garantera uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande. Då mervärdeskatten otvivelaktigt är en beskattningsform av sådan betydelse att en garanti av detta slag inte kan undvaras, kan jag inte ansluta mig till dem som anser att sanktionsformen inte bör införas på mervärdeskattens område. Däremot bör man sträva efter att undvika konsekvenser av det slag som nyss berörts, nämligen att skattetillägg drabbar yrkanden som föranletts av ursäktlig obekantskap med tillämpningen av skattereglerna. Detta kan ske genom en lämplig utformning om tillämpning av befrielsereglerna.

Beträffande mervärdeskatten har utredningen som nyss berörts föreslagit att avgift skall utgå såväl vid oriktig eller bristfällig uppgift i avgiven deklaration som vid deklarationsförsummelse. Avgiften vid oriktig eller bristfällig uppgift skall enligt utredningen vara 20 % av det skattebelopp, som genom den oriktiga eller bristfälliga uppgiften kunde ha undandragits. Utredningen föreslår vidare att vid underlåtenhet att avge deklaration avgiften skall vara 20 % av den efter skälig grund fastställda skatten. Enligt utredningens förslag skall avgift för deklarationsförsummelse nedsättas till 2 % av den fastställda skatten, om deklaration som inkommer för sent dock avlämnas inom ett år efter den föreskrivna tiden. Nämnda avgifter vid deklarationsförsummelse skall dock enligt utredningen utgå med högst 5 000 kr. och, oavsett om någon skatt fastställs, med lägst 100 kr.

I likhet med utredningen föreslår jag att skattetillägg skall utgå med 20 % av skatten. Den föreslagna procentsatsen är betydligt lägre än den som föreslagits på inkomstskatteområdet. I och för sig kan 20 % tyckas vara en låg sanktion vid oriktig uppgift. Procentsatsen framstår däremot väl avvägd vad beträffar uppskattningar, med hänsyn till att det på mervärdeskatteområdet ofta är fråga om höga beskattningsvärden, som inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten och således hans skatteförmåga. Detta skulle motivera olika procentsatser vid olika former av oriktiga och ofullständiga uppgifter. En sådan ordning kan emellertid anses opraktisk och är i vissa fall svår att tillämpa. Därför bör godtas den av utredningen föreslagna procentsatsen för alla fall av oriktiga och ofullständiga uppgifter. Skattetillägg med 20 % bör sålunda utgå även vid underlåten deklaration, där skatten fastställts efter uppskattning.

En remissinstans har anmärkt på utredningens förslag att avgiften vid uppskattning i avsaknad av deklaration skall nedsättas och endast avgift för förseningen utgå om deklarationen lämnas inom ett år efter föreskriven tid. Tidrymden ett år har myndigheten funnit vara för lång då den bl. a. ger den skattskyldige en oberättigad möjlighet att vänta med avlämnande av deklaration. Enligt min mening når man bättre effekt om tidrymden bestäms till en månad efter det att beslutet om skattetillägg delgetts. Läm-

nas deklaration inom denna tidrymd bör skattetillägget få bortfalla helt. Jag föreslår bestämmelse härom i stället för den som utredningen lagt fram.

Avgiften vid underlåten deklaration, där skatten fastställts efter uppskattning, har utredningen vidare föreslagit skola utgå med högst 5 000 kr. Eftersom avsikten med tillägget i detta fall endast är att få fram en deklaration och beslutat tillägg skall undanröjas, om deklaration inkommer inom en månad efter det beslutet delgetts, anser jag en maximiregel inte vara påfordrad.

Enligt utredningens förslag skulle en försummelse att avge deklaration alltid medföra en avgift på minst 2 % av skatten dock högst 5 000 kr. Detta skulle emellertid i många fall medföra en avgift som inte kan anses stå i rimlig relation till förseelsens art. En skälig förseningsavgift för en enstaka försummelse att inte lämna deklaration inom föreskriven tid torde vara en fast avgift av 100 kr. Vid denna bedömning har även beaktats möjligheten att påföra skattetillägg enligt vad som nyss föreslagits. En fast förseningsavgift är motiverad även av att deklarationen kan avse negativa belopp.

Vid upprepning av deklarationsförsummelse anser jag att det föreligger anledning att förseningsavgiften skall utgå med förhöjt belopp. Sålunda bör avgiften utgå med 200 kr. om skattskyldig inte heller lämnat deklaration inom föreskriven tid för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. En avgift på 200 kr. föreslås vidare skola utgå om skattskyldig trots anmaning inte avger deklaration inom den i anmaningen föreskrivna tiden.

I konsekvens med vad jag föreslagit beträffande avgifter enligt TF bör även i MF införas föreskrifter om befrielsegrunder. Dessa torde utformas på samma sätt som föreslagits beträffande TF.

En remissinstans menar att restavgiften, 4 % på skattebeloppet, skulle vara tillräckligt påtryckningsmedel för iakttagande av redovisningsföreskrifterna. Från annat håll betonas att redan deklarationsförsening medför restavgift och härtill skulle enligt utredningens förslag komma avgift med 2 % på skattebeloppet. Det föreslås därför av remissinstansen att avgift skall utgå vid försenad deklaration endast om den skattskyldige har anmanats att lämna sådan utan att iaktta anmaningen. Enligt min mening bör bestämmelserna tillämpas så, att restavgift skall utgå enbart vid inbetalning som har gjorts för sent och således skattetillägg och förseningsavgift utgöra påtryckningsmedlet för att deklaration skall lämnas i rätt tid. Det är nämligen särskilt med hänsyn till de korta redovisningsperioderna och den därav föranledda arbetsrutinen av största vikt att deklarationerna på detta skatteområde kommer in regelmässigt. De föreslagna avgifterna torde för detta ändamål vara väsentligt effektivare och även mer nyanserade än restavgiften.

Utredningens förslag om skattetillägg beträffande området för vissa punktskatter ansluter sig nära till utformningen av avgiftssystemet vad angår mervärdeskatten. Förslaget har mött erinringar endast i detaljfrågor. För egen del anser jag att alla skäl talar för att samstämmighet bör gälla beträffande föreskrifterna om avgifterna på mervärdeskatte- och punktskatteområdena. De förslag som jag har lagt fram om avgifterna för mervärdeskatt bör i princip gälla även för punktskatternas del.

Föreskrifter om avgifter beträffande arbetsgivaravgifterna kan, som redan utredningen utgått från, i stort sett utformas enligt vad som föreslagits för de indirekta skatternas områden. I vissa fall är det dock lämpligare att anknyta till de föreslagna bestämmelserna i TF. Detta sammanhänger med att "redovisningsperioden" för arbetsgivaravgift är utgiftsår, motsvarande den tidrymd som i princip gäller vid taxering. Skyldigheten att lämna arbetsgivaruppgift är också vidare än avgiftsplikten, vilket har likhet med taxeringsbestämmelserna. Det finns därför anledning att bestämma förseningsavgiftens storlek i relation till den fastställda arbetsgivaravgiften. Förseningsavgift bör förslagsvis utgå med 5% av arbetsgivaravgiften, dock högst med 300 kr. I analogi med vad som föreslagits för inkomst- och förmögenhetsskatten bör förseningsavgiften fördubblas om arbetsgivaruppgift efter anmaning inte lämnas inom föreskriven tid och i sådant fall utgå med minst 100 kr.

Med anledning av påpekande från en remissinstans vill jag framhålla att avgifter av nu ifrågavarande slag inte är påfordrade beträffande s. k. egenavgift till socialförsäkringen. Skälet härför är bl. a. att egenavgiften bestäms på grundval av inkomsttaxeringen.

Det straffrättsliga sanktionssystemet

Jag har tidigare lämnat en utförlig redogörelse för vårt nuvarande sanktionssystem på beskattningsområdet. Sanktionssystemet omfattar i princip enbart straffrättsliga påföljder, som utdöms av allmän domstol eller åklagarmyndighet. De viktigare straffbestämmelserna finns samlade i två lagar med generell räckvidd, SkSL och lagen om straff för varusmuggling (VSL). Dessutom har ett stort antal straffbestämmelser intagits i skilda skatte- och avgiftsförfattningar. Dessa ersätter eller kompletterar den generella lagstiftningen men avser i allmänhet endast bagatellartade förseelser.

Straffbestämmelserna i SkSL tillämpas i fråga om det stora flertalet skatter och allmänna avgifter. Till de viktigaste undantagen hör tullarna och de obligatoriska socialförsäkringsavgifterna. Gärningsbeskrivningarna för de centrala brotten i SkSL — falskdeklaration och vårdslös deklaration — har utformats efter samma principer som sanningsbrotten osann och vårdslös försäkran i 15 kap. 10 § brottsbalken (BrB). Detta innebär bl. a. att dekla-

rationsbrott kan föreligga endast om någon lämnar en oriktig uppgift i en formbunden skriftlig handling, en deklaration. Deklarationsbrottet anses fullbordat så snart deklarationen inkommit till myndighet och således innan uppgiften medfört ett felaktigt beslut. Straffpåföljderna är böter och fängelse. Böterna är normerade, varmed i detta sammanhang förstås att de står i relation till det skattebelopp som skulle ha undandragits om brottet inte upptäckts. Bötesmaximum är för det uppsåtliga brottet fem och för oaktsamhetsbrottet två och en halv gånger den skatt eller avgift som undandragits eller kunde ha undandragits genom brottet. Fängelsestraffet är maximerat till två år. Jämsides med fängelsestraff har domstolen möjlighet att döma till särskild rättsverkan i form av straffskatt. Straffskatten får sättas till högst tre gånger det undandragna skattebeloppet.

VSL innehåller straffbestämmelser till skydd för bestämmelserna om uppbörd av tull samt om import- och exportförbud. Lagen gäller inte endast i fråga om tullar utan även skatter och avgifter, som fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull. Det centrala uppsåtliga brottet, som kallas varusmuggling, har konstruerats med de allmänna förmögenhetsbrotten som förebild. Ansvar för fullbordat brott inträder således först sedan tull undandragits eller vara införts eller utförts i strid mot förbud. Tidigare brottsupptäckt leder till straff för försök till varusmuggling. Därvid gäller de allmänna försöksbestämmelserna i 23 kap. BrB, enligt vilka lägre straff kan utmätas för försöksbrott än vad som gäller för fullbordat brott. Straffpåföljderna är dagsböter och fängelse. Fängelsestraffet är maximerat till två år utom då brottet avser smuggling av narkotika. I sistnämnda fall kan domstolen döma upp till sex års fängelse. Vid sidan av straff finns det möjlighet att döma till förverkande av insmugglat gods m. m.

Straffbestämmelserna i de skilda skatte- och avgiftsförfattningarna beskriver i regel s. k. rena handlingsbrott. Detta innebär att straff utdöms för den som bryter mot viss föreskrift oavsett om någon effekt eller fara för effekt uppstått genom gärningen. Straffet är vanligtvis penningböter eller dagsböter. Undantagsvis förekommer även här normerade böter. Detta är t. ex. fallet med brotten enligt 33 § AVGF. Slutligen finns några straffbestämmelser där fängelse i högst sex månader utgör maximistraff.

Av min redogörelse i det föregående framgår att skattestrafflagutredningen föreslagit väsentliga ändringar i sanktionssystemet på det nu aktuella området. Det föreslagna nya administrativa sanktionssystemet är avsett att få till följd att de judiciella organen — åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna — skall befatta sig med huvudsakligen allvarligare fall av överträdelser mot skattelagstiftningen. En av utredningens huvudtankar har således varit att avkriminalisera en stor del av de gärningar, som f. n. kan medföra lagföring och straff. I stället skall förseelser av detta slag mötas med administrativa sanktioner.

Utredningen har samlat bestämmelserna om de brott, som anses vara av

mer allvarlig natur, i en ny lag, skattebrottslagen. Denna lag avses skola ersätta den nuvarande SkSL men också vissa straffbestämmelser i andra skatte- och avgiftsförfattningar.

Gärningsbeskrivningarna i förslaget till skattebrottslag har genomgående utformats med BrB:s sanningsbrott som förebilder. Detta innebär emellertid inte att utredningen helt anslutit sig till de tankegångar som låg till grund för lagstiftningen om de allmänna sanningsbrotten och SkSL:s deklarationsbrott. Det brottsliga handlandet har nämligen inte begränsats till lämnandet av osann eller ofullständig uppgift i en skriftlig formbunden handling. Alla oriktiga uppgifter — skriftliga eller muntliga — som lämnats till myndighet och innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna föreslås i princip kunna medföra straffansvar. Dessutom vill utredningen att vissa former av passivitet — s. k. deklarationsförsummelser — skall bestraffas som centrala skattebrott. Vidare har utredningen i lagförslaget intagit straffbestämmelser för brott mot uppbördssystemet, som f. n. har sin plats i UF. Förslaget innehåller också en straffbestämmelse avseende åsidosättande av skyldighet att bevara underlag för taxering m. m.

Utredningen föreslår i fortsättningen att straffen skall anpassas till dem som gäller för de allmänna förmögenhetsbrotten stöld, bedrägeri och förskingring. Strafflatituderna har därför i allmänhet satts väsentligt högre än i SkSL. Jag kan här nämna att straffmaximum för grovt uppsåtligt brott — skatte- eller avgiftsbedrägeri — ansetts böra vara fängelse i högst sex år. Anpassningen till den allmänna straffrätten kommer också till uttryck genom utredningens förslag att normerade böter och straffskatt inte längre skall kunna utdömas för skattebrott. Dessa sanktionsformer avses i viss mån bli ersatta av de administrativa skatte- eller avgiftstilläggen, som enligt förslaget skall kunna påföras vid sidan av straff.

Utredningen har inte behandlat sanktionssystemet på tullområdet då detta är föremål för översyn av tullagstiftningskommittén.

I detta sammanhang bör påpekas att det enligt utredningens förslag alltjämt skall finnas åtskilliga straffbestämmelser av ordningskaraktär i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna. I sådana fall där administrativ sanktion i form av skatte- eller avgiftstillägg inte kan komma i fråga anser nämligen utredningen det vara nödvändigt att behålla en straffrättslig reaktionsform för ordningsförseelser.

Praktiskt taget alla remissinstanser, som yttrat sig över förslaget till skattebrottslag, delar utredningens uppfattning att gärningsbeskrivningarna för de allvarligare skattebrotten bör omkonstrueras och straffen skärpas. Man har vidare i allmänhet inget att erinra mot det föreslagna tillämpningsområdet för skattebrottslagen. Det riktas heller inte några egentliga anmärkningar mot den föreslagna uppdelningen mellan skattebrott — dvs. brott som riktar sig mot myndigheternas taxerings- eller fastställelsebeslut — och brott mot uppbördsverksamheten.

Från en del håll har dock gjorts principiella invändningar. Man har sålunda uppmärksammat att den allmänna straffskärpningen för de egentliga skattebrotten inte följs upp på tullområdet. Vidare hyser vissa remissinstanser tveksamhet huruvida avkriminaliseringen blir tillräckligt långt driven om utredningens förslag följs. Härutöver har framkommit olika meningar om den närmare utformningen av brottsförutsättningarna och maximum för de olika fängelsestraffen.

För egen del vill jag till en början anföra följande. Jag har tidigare förklarat att utredningens förslag bör kunna läggas till grund för en reform av skattebrottslagstiftningen. Genom införandet av det administrativa påföljdssystemet skatte- och avgiftstillägg kan man, som jag framhållit i det föregående, åstadkomma en avlastning från de judiciella myndigheterna när det gäller förseelser där egentligt kriminalpolitiskt intresse av straffpåföring saknas men där någon form av samhällssanktion ändå bör finnas. Det förändrade läge som uppstår i och med systemet med administrativa avgifter föranleder givetvis att den nuvarande skattestrafflagstiftningen måste omprövas. Utredningens förslag innebär en sådan omprövning.

Även enligt min mening bör man i systematiskt avseende samla i en enda författning de brottsliga förfaranden som måste sägas innebära allvarliga angrepp mot skatte- och avgiftslagstiftningen. Hur dessa förfaranden bör beskrivas återkommer jag till närmare i det följande. Jag har tidigare framhållit att samhällets möjligheter att beivra överträdelser mot skattelagstiftningen är av avgörande betydelse för det allmänna förtroendet och ansvarskänslan hos medborgarna gentemot skattesystemet. Lika angeläget är att medborgarna kommer till insikt om dessa samhällets möjligheter och att det slås fast att överträdelser av den typ som här är i fråga — olika former av skattefusk — bedöms som allvarliga brott och föranleder kännbara påföljder. Att det svåraste brottet — falskdeklaration — är allvarligt, väl jämförbart med bedrägeri, torde redan ha förankring i det allmänna rättsmedvetandet. Även oaktsamhetsbrottet, vårdslös deklaration, är i flera fall en allvarlig förseelse.

För att markera de centrala skattebrottens allvarliga karaktär kunde det från vissa synpunkter vara lämpligt att bereda dem plats i BrB. En sådan lösning har också diskuterats av utredningen och fått stöd av några remissinstanser. Utredningen själv har dock av flera skäl inte stannat för denna lösning. Jag skulle finna det principiellt mycket tilltalande om den allmänna straffrätten fick omfatta även skattebrotten. Man kan emellertid inte bortse från de svårigheter som därigenom skulle uppstå. Vissa av dessa svårigheter sammanhänger med den samordning som bör ske av sanktionerna på skatteområdet och på tullområdet. Som nämnts pågår f. n. en översyn av sistnämnda område. Dessutom finns otvivelaktigt vissa speciella förhållanden på skattebrottens område som gör det systematiskt besvärligt att inordna dem i BrB utan att dela upp dem på flera kapitel, vilket skulle ge ett splittrat

intryck. Vid dessa överväganden har jag kommit till den slutsatsen att skattebrotten även i fortsättningen tills vidare bör behandlas inom specialstraffrätten.

Tidigare har jag antytt att det nuvarande sanktionssystemet uppvisar vissa svagheter. Jag åsyftar nu utformningen av gärningsbeskrivningarna. Det har visat sig finnas behov av en utvidgning av det straffbara området för såväl falskdeklaration som vårdslös deklaration. Å andra sidan bör inte varje fall av oaktsamhet leda till straffpåföljd. Utredningen har som nyss antytts uppmärksammat dessa frågor och föreslagit en ny utformning av gärningsbeskrivningen för de centrala skattebrotten. Jag återkommer härtill i det följande men vill redan nu framhålla att jag i stort sett kan ansluta mig till de tankegångar som väglett utredningen.

Förslaget till skattebrottslag

Tillämpningsområdet. Som tidigare nämnts delar jag utredningens uppfattning att de allvarligaste brotten mot beskattningssystemet bör samlas i en specialstraffrättslig lag, som lämpligen kan ges benämningen skattebrottslag. Utredningen har föreslagit att det genom bestämmelser i resp. skatte- eller avgiftsförfattning skulle anges huruvida skatten eller avgiften skall falla under lagen.

En sådan metod är i och för sig fullt tänkbar, men jag anser det från systematisk synpunkt bättre att i själva skattebrottslagen ange på vilka skatter och avgifter lagen är tillämplig. Detta torde erbjuda fördelar inte minst för den praktiska tillämpningen.

Enligt utredningen bör skattebrottslagen gälla för flertalet skatter och allmänna avgifter i traditionell mening utom motorfordonsskatterna och hundskatten. Dessutom avses arbetsgivaravgifterna till socialförsäkringens finansiering skola omfattas av lagen. Undantag har gjorts för bl. a. tullar, skatter och andra avgifter som tas ut vid import samt för prisregleringsavgifter på jordbrukets och fiskets område.

Remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag i denna del.

Jag kan på det stora hela ansluta mig till utredningens avgränsning mellan de skatter och avgifter, som bör omfattas av skattebrottslagen, och dem som lämpligen inte bör falla under lagens tillämpningsområde. Enligt min mening kan emellertid ytterligare några skatter och avgifter lämpligen tas in under skattebrottslagens tillämpningsområde. Som exempel kan nämnas folkpensionsavgiften, den obligatoriska sjukförsäkringsavgiften och skogsvårdsavgiften. Storleken av dessa avgifter är nämligen beroende av uppgifter, som den skattskyldige har att lämna i sin allmänna självdeklaration. Det är inte praktiskt att i ett mål om ansvar för skattebrott behöva bortse från avgifter av detta slag. Skattebrottslagen bör sålunda få gälla i

fråga om alla skatter och avgifter, vilkas debitering kan påverkas av felaktiga uppgifter till myndigheterna. I övrigt får jag i detta hänseende hänvisa till författningsförslaget och specialmotiveringen till detta.

Brottsbeskrivningarna. Enligt utredningens förslag till skattebrottslag skall straffbestämmelserna omfatta förfaranden som riktar sig mot myndigheternas verksamhet vid taxering, fastställande och uppbörd av skatt eller avgift. Bestämmelserna har indelats i två huvudgrupper. Den första gruppen omfattar angrepp mot taxerings- eller fastställelsebeslut medan till den andra gruppen hänförts gärningar som riktar sig mot uppbördsförfarandet.

Det centrala brottet mot myndigheternas taxering eller fastställande av skatt eller avgift har utredningen kallat skatte- eller avgiftsbedrägeri. Brottet, som är avsett att ersätta det nuvarande falskdeklarationsbrottet, har utformats med sanningsbrotten i 15 kap. BrB som mönster. Även vissa former av passivitet har emellertid utredningen ansett böra kriminaliseras.

Aktivt brott begår, enligt utredningens förslag, den som i skriftlig eller muntlig utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift — egen eller annans — lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen. Straffbar passivitet föreslås föreligga om skatt- eller avgiftsskyldig underlåter att avge i lag eller annan författning föreskriven utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift. För att ansvar skall inträda skall dessutom fordras att det aktiva handlandet eller passiviteten objektivt sett innebär fara för skatteförlust för det allmänna. I subjektivt hänseende skall krävas uppsåt från gärningsmannens sida. Vid aktivt brott är det fråga om vanligt uppsåt medan passivitetsbrottet skall bestraffas endast om uppsåtet varit inriktat på att undandra det allmänna skatt eller avgift.

Gärningsbeskrivningen för aktivt skattebedrägeri enligt utredningens förslag har utformats på sådant sätt att varje person som lämnat oriktig uppgift etc. kan dömas som gärningsman. Den osanna eller ofullständiga uppgiften behöver inte såsom i gällande SkSL ha lämnats i deklaration eller annan formbunden skriftlig handling. I princip kan alltså en ej undertecknad eller av obehörig person underskriven deklarationshandling medföra ansvar. Också den som lämnat osann uppgift till ledning vid fastställande av annans skatt eller avgift kan straffas som gärningsman. Således faller alla slag av kontrolluppgifter i princip under lagens tillämpningsområde.

Enligt utredningens förslag utesluter gärningsbeskrivningen inte heller i och för sig ansvar för felaktiga uppgifter — muntliga eller skriftliga — som lämnats under en pågående skatterevision eller vid process i skattedomstol. Om t. ex. en besvärsskrift till prövningsnämnden innehåller oriktiga uppgifter kan alltså straffansvar komma i fråga.

Underlåtenhetsbrottet är däremot i utredningens förslag konstruerat som ett brott med s. k. specialsubjekt. Enbart den som författningsenligt har

att avge utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift för honom själv eller den han företräder avses sålunda kunna dömas som gärningsman. Utredningen har menat att straffbestämmelsen i första hand skall träffa den som underlåter att deklarera i den förhoppningen att en skönsuppskattning från myndigheternas sida kommer att bli fördelaktig för honom. Utredningen har klart understrukit att man genom denna utformning av uppsåtsrekvisitet vid passivitetsbrott velat undanta de s. k. temporära deklarationsförsummelserna från straffansvar. I dessa fall anser utredningen det vara tillräckligt med ett administrativt skatte- eller avgiftstillägg.

Den fara för undandragande av skatt eller avgift som måste föreligga skall enligt utredningsförslaget vara av konkret natur. Vid tiden för brottets fullbordan skall det således finnas risk för att myndigheten vid en med normal omsorg företagen granskning inte skulle upptäcka den oriktiga uppgiften. Faran vid passivitetsbrottet består i att myndigheten inte skulle få reda på skattesubjektets existens eller i vart fall komma att uppskatta beskattningsunderlaget eller fastställa skatten eller avgiften till för lågt belopp.

Här kan tilläggas att utredningen föreslagit att skatte- eller avgiftsbedrägeriet liksom vad som gäller vid de centrala förmögenhetsbrotten skall vara indelat i tre svårhetsgrader.

Enligt utredningens förslag kompletteras det aktiva skatte- eller avgiftsbedrägeriet av en straffbestämmelse för gärning som förövats av grov oaktsamhet. Brottet, som närmast är avsett att ersätta det nu förekommande brottet vårdslös deklaration, har kallats vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga. Motsvarighet till passivt skattebedrägeri saknas för detta brott. Ringa fall avses inte skola medföra ansvar. Meningen är att ringa fall, som f. n. kan bestraffas som vårdslös deklaration, skall medföra endast administrativt skatte- eller avgiftstillägg eller helt undgå påföljd. Utredningen har vidare förklarat att för grov oaktsamhet bör krävas mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans hos den enskilde än vad som är fallet enligt den nuvarande rättstillämpningen.

Brotten mot uppbördsverksamheten omfattar enligt utredningsförslaget tre straffbestämmelser, nämligen osann uppbördsutsaga, underlåtenhet att innehålla skatt samt uppbördsbrott. Gärningsbeskrivningarna i dessa bestämmelser har efter vissa redaktionella ändringar överförts från de nuvarande strafföreskrifterna i 79 § och 80 § 1 mom. UF. Ringa brott har även här föreslagits skola avkriminaliseras. I subjektivt hänseende skall fordras uppsåt eller grov oaktsamhet från gärningsmannens sida.

Uppbörds- och indrivningsmyndigheterna har behov av att på ett tidigt stadium få kännedom om underlåtenhet att inbetala skatt som innehållits för annan. Utredningen föreslår därför en straffbestämmelse för kvalificerat fall av uppbördsbrott. Sådant brott skall enligt utredningens förslag

föreligga när den betalningsskyldige uppsåtligen lämnar osann uppgift om storleken av verkställt skatteavdrag.

Slutligen har utredningen i förslaget till skattebrottslag tagit in en straffbestämmelse för en gärning, som benämnts räkenskapsförsummelse. Ansvar enligt lagrummet skall inträda för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att föra och bevara räkenskaper eller anteckningar för fullgörande av föreskriven uppgiftsskyldighet i beskattningssammanhang. En ytterligare brottsförutsättning är att uppgiftsskyldighetens fullgörande eller myndighets kontrollverksamhet omöjliggörs eller försvåras genom gärningen. Ringa fall skall inte bestraffas.

Allmänt sett får remissinstanserna anses ha godtagit utredningens förslag att indela straffbestämmelserna i två huvudgrupper, nämligen brott mot taxerings- eller fastställelsebeslut samt brott mot uppbördsförfarandet. Från riksskattenämndens sida har dock gjorts gällande att brottet osann uppbördsutsaga i och för sig bör jämställas med de centrala skattebrotten skatte- eller avgiftsbedrägeri och vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga. Nämnden ifrågasätter därför om inte den förra brottsbeskrivningen bör inarbetas i straffbestämmelserna för de centrala skattebrotten, eftersom det här rör sig om brott mot sanningsplikt av förmögenhetsrättslig karaktär. LO och länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län kan anses ha framfört liknande synpunkter. Dessa instanser har nämligen funnit att utredningen behandlat vissa av brotten mot uppbördsförfarandet alltför milt i förhållande till de centrala skattebrotten.

Åtskilliga av de remissinstanser som har yttrat sig över de föreslagna brottsbeskrivningarna har ansett att det brottsliga handlandet vid aktivt skatte- eller avgiftsbedrägeri bör inskränkas till skriftliga uppgifter. Därvid har bl. a. framhållits att det kan uppstå svårigheter att bevisa vad som sagts muntligen och att det knappast finns något praktiskt behov att kriminalisera oriktiga muntliga uppgifter. I ett par uttalanden har dessutom framhållits att straffbeläggandet av oriktiga muntliga uppgifter kan försätta den enskilde i en intressekonflikt. Oriktiga uppgifter lämnade vid förundersökning i samband med misstanke om brott är inte straffbara. Alltså kan en sådan konflikt inte så sällan uppstå i fall, där revisionsarbete och förundersökning bedrivs genom samarbete mellan skatte- och åklagarmyndigheterna. I praktiken torde för övrigt gränsen mellan beskattningskontroll och brottsundersökning många gånger vara flytande och den enskilde får inte alltid i tid veta när misstanke om brott uppstår. En sådan förtäckt form av förundersökning kan enligt dessa instanser inte godtas.

Utredningens förslag till beskrivning av det passiva skatte- eller avgiftsbedrägeriet har i allmänhet inte medfört några anmärkningar. Sveriges industriförbund m. fl. har emellertid funnit det helt orimligt att bestraffa den som underlåter att avge deklaration med fängelse och framhållit att det inte

på något annat håll inom straffrätten torde förekomma så hårda straff under motsvarande förutsättningar. Andra tvångsmedel — främst vitesföreläggande — bör sålunda enligt denna mening tillgripas för att framtvinga deklarationer från sådana personer som underlåter att fullgöra sin deklarationsskyldighet.

Även i fråga om det centrala oaktsamhetsbrottet — vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga — har flera remissinstanser velat begränsa det straffbara området till oriktighet i skriftliga uppgifter. 1968 års brottmålsutredning har ansett att brottet enligt utredningens förslag getts en alltför vid omfattning och motiverat detta med att oaktsamhet allmänt sett bör medföra straff endast i allvarligare fall. Enligt brottmålsutredningen bör brottsbeskrivningen utformas så att det vid bedömandet om gärningen skall vara straffbar särskilt beaktas om den avsett ett betydande värde eller det undandragna beloppet annars varit av stor omfattning i förhållande till det uppgivna beskattningsunderlaget.

Gärningsbeskrivningarna för brotten mot uppbördssystemet, dvs. osann uppbördsutsaga, underlåtenhet att innehålla skatt och uppbördsbrott, samt gärningsbeskrivningen för brottet räkenskapsförsummelse, har föranlett endast några få anmärkningar från remissinstansernas sida. Riksskattenämnden har i fråga om uppbördsbrottet inte ansett lämpligt med en gärningsbeskrivning, enligt vilken den som lämnar sanningsenliga uppgifter i samband med för liten inbetalning av skatt för anställd, automatiskt fälls till ansvar för betalningsförsummelse rörande annans skatt. Vidare har riksskattenämnden påpekat att brottet osann uppbördsutsaga måste utformas så att det klart framgår att det rör sig om preliminär skatt eller avgift. Svea hovrätt har framhållit att utredningen inte lyckats lösa den intressekollision, som anses föreligga mellan brottet mannamån mot borgenärer enligt 11 kap. 4 § BrB och det nuvarande uppbördsbrottet enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF.

En av utredningens huvudprinciper har varit att reservera den föreslagna skattebrottslagen för mer allvarliga brott mot beskattningssystemet. Detta anser jag vara riktigt. I flera remissyttranden har man emellertid påpekat att utredningen inte helt konsekvent följt denna princip. Kritiken har riktats i första hand mot de föreslagna straffbestämmelserna för brott mot uppbördsförfarandet. Jag kan instämma i denna kritik. De administrativa sanktionerna i UF i form av rest- och tilläggsavgift samt arbetsgivarens betalningsansvar för de anställdas skatter gör det sålunda möjligt att bestraffa vissa gärningar som riktar sig mot uppbördsförfarandet mindre strängt än utredningen föreslagit. Jag vill dessutom erinra om att mitt förslag i fråga om skatte- och avgiftstillägget innebär en strängare reaktion än vad utredningen förordat. Detta medför att man kan förskjuta gränserna för kriminalisering av även de centrala skattebrotten i riktning uppåt. Jag återkom-

mer till dessa frågor i samband med den närmare behandlingen av de straffbestämmelser som jag anser böra ingå i den nya skattebrottslagen.

Det uppsåtliga skattebrott som avser aktivt handlande bör lämpligen kallas skattebedrägeri. Även enligt min uppfattning är brottet närmast att uppfatta som en typ av förmögenhetsbrott. Straffbestämmelsen bör således i första hand ta sikte på att skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada som kan uppstå om ett beslut i fråga om skatt eller avgift blir felaktigt på det sätt att skatten eller avgiften blir för lågt beräknad och orsaken är att söka i att någon lämnat oriktig uppgift till ledning för beslutet. Samma läge föreligger f. ö. med den nuvarande lagstiftningen.

För min egen del anser jag att brottskonstruktionen bör utformas främst med beaktande av praktiska synpunkter. Utredningens förslag, som i detta avseende i princip inte avviker från de nu gällande bestämmelserna, innebär att gärningen bör ses också som brott mot en sanningsplikt. Denna konstruktion har säkert en del praktiska fördelar. Med hänsyn till den utvidgning av det straffbara området som utredningen föreslagit och som jag delvis berört och skall gå in på även i det följande synes det mig emellertid lämpligare att gärningen konstrueras som ett effektbrott. Därmed kan man också från straffmätningssynpunkt få en mer samlad och nyanserad bild av brottsligheten. Straff för fullbordat brott bör således inträda först sedan gärningen medfört att ett beslut om för låg skatt eller avgift fattats. Innebörden av detta avser jag att belysa närmare i specialmotiveringen.

Jag finner det väsentligt att även preliminärskattesystemet kan skyddas av straffbestämmelsen. Visserligen är det inte ovanligt att den som söker undandra en preliminär skatt avser att endast skaffa sig en temporär "kredit". Detta motiv förekommer emellertid även vid sådana beskattningsformer, där förskottsbetalning av skatt inte sker. Kreditbehovet kan således likaväl som vinningslystnad vara en brottsutlösande faktor. Enligt min mening finns således ingen anledning principiellt sett att från straffrättslig synpunkt skilja mellan preliminära och slutliga skatter. Vad jag nu sagt bör inte hindra att ett endast temporärt skatteundandragande kan beaktas vid straffmätningen.

Ett karakteristiskt drag vid brott av bedrägerityp utgör vilseledandet. Utredningen har som jag redan framhållit föreslagit att lämnandet av osanna uppgifter eller förtigande av sanningen skulle medföra ansvar om detta innebär fara för undandragande av skatt eller avgift. Denna konstruktion, som leder till ansvar för fullbordat brott även om något vilseledande inte kommer till stånd, har jag som framgår av det nyss sagda inte biträtt. För att straff skall inträda för fullbordat skattebedrägeri bör således ett felaktigt påföringsbeslut ha kommit till stånd.

Ett vilseledande kan ske genom lämnande av oriktiga uppgifter eller förtigande av sanningen. Vid det vanliga bedrägeriet kan vilseledandet ske såväl skriftligen som muntligen. Enligt utredningsförslaget skall osann upp-

gift kunna bestraffas även om den lämnas muntligen. Flera remissinstanser har som nämnts emellertid ifrågasatt behovet av att straffbelägga oriktiga muntliga uppgifter. Man har vidare pekat på den konfliktsituation som kan uppstå i fall där beskattningskontroll och förundersökning bedrivs samtidigt. Det utvidgade straffansvaret enligt utredningens förslag kan nämligen omfatta även uppgifter i skattefrågor som har lämnats efter det att deklarationen avgetts. Oriktiga uppgifter som en misstänkt lämnar vid förundersökning i en brottmålsprocess är emellertid straffria. Bl. a. denna synpunkt har föranlett mig att frångå utredningens förslag i vad avser frågan om ansvar för oriktiga muntliga uppgifter. Genom konstruktionen av skattebedrägeriet som ett effektbrott blir dessutom behovet av att straffbelägga muntliga oriktiga uppgifter än mindre. Staten som "motpart" till den skatt- eller uppgiftsskyldige har betydligt större resurser än en enskild och kan med större kraft fordra skriftligt material som grund för sitt handlande. Dessutom kommer det passivitetsbrott som jag skall beröra i det följande att komplettera skattebedrägeriet när det gäller obstruktionsfall. Jag föreslår sålunda att den brottsliga gärningen för att medföra ansvar skall ha skett i skriftlig handling till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift.

Det nu anförda innebär emellertid inte att jag anser att det nuvarande formkravet i SkSL — att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats i deklaration — bör upprätthållas. Straffansvaret bör omfatta oriktig uppgift i alla sådana typer av handlingar som kan tjäna som underlag för beräkning av skatt eller avgift och lämnas till myndigheten i sådant sammanhang.

Den nu föreslagna utvidgningen av det straffbara området medför, som jag tidigare antytt, möjlighet att som gärningsman straffa inte bara den skattskyldige utan även t. ex. arbetsgivare som avger felaktiga kontrolluppgifter. Vidare kommer det att bli möjligt att som skattebrott beivra felaktigheter i ofullständiga, t. ex. obehörigen undertecknade deklarationer.

I detta sammanhang vill jag ta upp de farhågor som vissa intresseorganisationer hyser för en utvidgning av ansvaret för skattebrott och som grundar sig på att en sådan utvidgning skulle innebära ökat ansvar för deklarationsmedhjälpare och därmed utgöra hinder mot den service åt allmänheten som så väl behövs på skatteområdet. Den omständigheten att flertalet av de centrala skattebrotten inte längre skall vara brott med s. k. specialsubjekt, dvs. kunna omfatta även andra än den deklarationsskyldige, medför emellertid inte någon ändring av det nuvarande rättsläget i det hänseende kritiken nu åsyftar. Inget hindrar nämligen f. n. att en medhjälpare döms enligt medverkansreglerna i BrB till högre straff än gärningsmannen om medhjälparen varit den drivande kraften bakom brottet. Som jag strax skall utveckla vidare är min avsikt med förslaget till skattebrottslag bl. a., att kraven för straffbarhet i fråga om oaktsamhetsbrotten

skall skärpas. Självfallet bör man inte av en bokförare eller revisor som lämnar hjälp åt deklaranter fordra ingående prövning av sanningshalten i uppgifter som uppdragsgivaren lämnar eller av det grundmaterial som den senare ställer till förfogande. Bedömningen av vad som i en sådan situation skall anses vara grov oaktsamhet måste liksom övriga fall av grov oaktsamhet överlämnas åt rättstillämpningen. Jag delar emellertid inte farhågorna för att den föreslagna utvidgningen av det straffbara området skall medföra minskad benägenhet att åta sig uppdrag att hjälpa till med upprättande av deklarationer.

Liksom i fråga om bedrägeri måste de s. k. objektiva brottsrekvisiten vid skattebedrägeri vara täckta av uppsåt från gärningsmannens sida för att ansvar skall inträda. Det är emellertid inte nödvändigt att gärningsmannen känt till den exakta storleken av sin "vinst". Han måste dock ha handlat med s. k. eventuellt uppsåt, dvs. det måste kunna antas att gärningen skulle ha begåtts även om gärningsmannen haft full insikt om att skatt eller avgift skulle ha undandragits.

Lämnas oriktig uppgift men upptäcks oriktigheten innan något beslut fattats i skatteärendet bör ansvar inträda för f ö r s ö k till skattebedrägeri.

Utredningen har som nämnts föreslagit straffansvar som för skatte- och avgiftsbedrägeri i fall där skatt- eller avgiftsskyldig underlåtit att avge i lag eller annan författning föreskriven utsaga med uppsåt att därigenom undandra det allmänna skatt eller avgift och underlåtenheten innebär fara härför.

Det har länge funnits krav på att passivitetsbrottet skulle jämställas med det aktiva skattebrottet. Redan vid tillkomsten av SkSL uttalades önskemål i denna riktning, bl. a. av lagrådet (se prop. 1943: 140 s. 115). Vid remissbehandlingen av det nu aktuella utredningsförslaget har i de flesta fall någon erinran inte förts fram mot den brottskonstruktion som föreslagits. Vissa påpekanden har dock gjorts. Bl. a. har framlagts synpunkten att passivitetsbrottet bör förutsätta direkt uppsåt, dvs. avsikt att undandra skatt hos den som underlåter att lämna uppgifter.

Erfarenheten visar enligt min mening att obstruktion mot skattemyndigheterna mycket ofta är föranledd av motivet att bereda sig vinning. Ett sådant fall bör i princip, som lagrådet också påpekade redan i sitt yttrande över förslaget till SkSL, jämställas med uppsåtligt skattebrott som förövas genom aktivt handlande. Eftersom underlåtenhetsbrottet i vissa avseenden bör konstrueras annorlunda än skattebedrägeriet finner jag i likhet med en remissinstans lämpligt att ta upp brottet i en särskild paragraf. Brottet bör benämnas s k a t t e s v i n d e l.

För att ansvar skall inträda uppställs enligt utredningsförslaget som villkor i subjektivt hänseende att den uppgiftsskyldige underlåtit att deklarera med uppsåt att därigenom undandra skatt eller avgift. Man bör enligt min mening gå ett steg längre och kräva direkt uppsåt, dvs. avsikt att

göra en skattevinst. Därmed betonas ytterligare att straffbestämmelsen är avsedd enbart för verkligt kvalificerade underlåtenhetsfall.

I likhet med vad jag föreslagit beträffande det aktiva brottet skattebedrägeri bör även f ö r s ö k till skattesvindel vara straffbart.

Utredningen har föreslagit att skattebedrägeri skall indelas i svårhetsgrader. Detta är en vanlig systematik i fråga om förmögenhetsbrotten i BrB. Även jag anser att en sådan uppdelning är lämplig. Formerna bör när det gäller det aktiva brottet kallas skattebedrägeri, ringa skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri. Beträffande det passiva brottet är det lämpligt med beteckningarna skattesvindel, ringa skattesvindel och grov skattesvindel.

Som kvalifikationsgrunder för det grova brottet har utredningen valt omständigheter som relativt nära knyter an till kvalifikationsgrunderna för att förmögenhetsbrotten i BrB skall anses som grova. Detta kan i förstone synas naturligt med hänsyn till den nära släktskapen mellan skattebedrägeriet och det allmänna bedrägeribrottet. Genom det administrativa sanktionssystemet får man emellertid i många fall en tillfredsställande samhällsreaktion när det är fråga om uppsåtligt undandragande och detta även om det gäller belopp som vid bedrägeri enligt BrB utan vidare skulle föranleda straffansvar. Någon ytterligare sanktion i form av straff behövs då inte enligt min mening. Jag skall i det följande närmare uppehålla mig vid förhållandet mellan de administrativa sanktionsformerna och straffen. Det sagda innebär emellertid att det administrativa sanktionssystemet ger en möjlighet att avstå från straffpåföljder för oriktiga uppgifter som leder till undandragande av smärre skatte- eller avgiftsbelopp. Detta bör få genomslag även på kvalifikationsgrunderna för de grova skattebrotten. Det bör således för att grovt brott skall anses föreligga röra sig om verkligt betydande skatte- eller avgiftsbelopp som undandragits.

Utredningens förslag till oaktsamhetsbrott bygger, som framgår av vad jag tidigare anfört, på samma objektiva rekvisit som det aktiva skattebedrägeri utredningen utformat. Någon motsvarighet till det passiva brottet har inte föreslagits.

Jag har tidigare redogjort för min uppfattning om hur såväl det aktiva som det passiva brottet bör vara konstruerat. Även enligt min åsikt saknas anledning att bestraffa underlåtenhet som inte är avsiktlig. Man kan givetvis, mot bakgrunden av det här föreslagna administrativa sanktionssystemet, ställa sig frågan huruvida behov föreligger av en straffbestämmelse för oaktsamhet, särskilt som någon motsvarighet inte finns bland förmögenhetsbrotten i BrB. Förhållandena på skatteområdet är emellertid rätt speciella i vissa avseenden. Det händer inte sällan att avsevärda bevissvårigheter uppkommer när det gäller orsaken till oriktigheter i uppgifter till beskattningsmyndigheterna. Det görs gällande att oriktigheten inte är uppsåt-

lig utan berodde på feltolkning av bestämmelser, bristfällig bokföring o. d. Mot sådana fall, som ofta rör avsevärda skattebelopp, är det nödvändigt att kunna ingripa med straffsanktion även om skattetillägg kan utgå. Jag vill således hävda att det fortfarande finns behov av ett oaktsamhetsbrott vid sidan av straffbestämmelserna för skattebedrägeri.

Oaktsamhetsbrottet, som synes böra benämnas vårdslös skatteuppgift, bör ha samma utformning i objektivt hänseende som uppsåtsbrottet utom vad beträffar kravet på effekt. Det bör här räcka med fara för att skattepåföringen blir för låg. Faran bör vara av konkret natur, dvs. det skall i det särskilda fallet finnas risk för att myndigheten inte skulle upptäcka oriktiga uppgifter vid en granskning som företas med normal omsorg. Det straffbara området blir genom ett sådant farerekvisit mindre än vad det är i dag genom det s. k. ägnadrekvisitet.

Förekomsten av det administrativa sanktionssystemet bör vidare föranleda att straffpåföljd inte skall inträda annat än om gärningen rör betydande belopp. För det stora flertalet fall, som i nuläget kan bestraffas som vårdslös deklaration och i allmänhet rör undandragna skattebelopp på ca 1 000 kr., bör genom denna inskränkning något judiciellt ingripande inte komma till stånd, om inte upprepad brottslighet föreligger.

I subjektivt hänseende bör som hittills krävas att samtliga objektiva brottsförutsättningar skall vara täckta av grov oaktsamhet från gärningsmannens sida.

Brottet vårdslös deklaration är den vanligaste förseelsen när det gäller tillämpningen av SkSL. Det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet, som krävs för straffbarhet, har i rättspraxis kommit att få en vid tillämpning. Detta har i sin tur bidragit till att många fall av bagatellartad karaktär blivit föremål för den både omständliga och dyrbara proceduren som ett domstolsförfarande innebär. Dessutom har ofta fallit ett sken av brottslighet över omständigheter som enligt det allmänna rättsmedvetandet inte bör föranleda ansvar. Genom det administrativa påföljdssystemet blir samhället i tillfälle till adekvatare reaktioner på försummelser av den typ jag här åsyftar. Det bör således finnas utrymme för att reservera begreppet grov oaktsamhet för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans än vad som är fallet enligt nuvarande rättstillämpning. Som hittills torde emellertid få överlämnas åt rättspraxis att avgöra vad som skall anses som grov oaktsamhet.

När det gäller uppbördsmedel har utredningen, som framgår av det tidigare anförda, föreslagit en särskild straffbestämmelse för den som i deklaration, uppgift eller annan utsaga till ledning vid beräkning av preliminär skatt eller avgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen och detta innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna. Denna gärningstyp bör som jag redan

framhållit falla in under brottet skattebedrägeri resp. vårdslös skatteuppgift.

Vidare har utredningen föreslagit en straffbestämmelse av i huvudsak samma innehåll som 79 § första och tredje styckena UF. Straffbestämmelsen är enligt min mening inte av den vikt att den bör ha sin plats i skattebrottslagen. Den bör således alltjämt finnas kvar i UF. Samma synpunkter gör sig gällande i fråga om det av utredningen föreslagna brottet underlåtenhet att innehålla skatt.

Enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF inträder straff för arbetsgivare som gör sig skyldig till betalningsförsummelse i fråga om anställdas skattemedel. Lämnande av felaktig uppgift beträffande storleken av innehållen skatt är däremot inte straffbelagd. Utredningen har ansett att även detta brott som benämnts uppbördsbrott bör föras in i skattebrottslagen. Uppbördsbrott som har begåtts med uppsåt kan enligt utredningsförslaget vara att anse som grovt, bl. a. om osann uppgift lämnats i fråga om storleken av verkställt skatteavdrag.

Arbetsgivare som gör sig skyldig till betalningsförsummelse rörande anställdas skatter bör enligt min mening liksom hittills drabbas av straffpåföljd. Vidare bör finnas straffsanktioner när det gäller skyldigheten att för uppbördsmyndigheten uppge det belopp som i verkligheten innehållits i form av skatteavdrag. Denna uppgift ligger nämligen till grund för det belopp varmed den skattskyldige gottskrivs inbetald källskatt, vilket betyder att den anställde skattskyldige tillgodoräknas endast belopp som arbetsgivare uppgett att han innehållit. Det ligger i sakens natur att om arbetsgivaren uppger felaktigt belopp, detta kan leda till skada antingen för den anställde skattskyldige, såsom då för lågt belopp redovisas som innehållet, eller för statsverket, såsom då för högt belopp redovisas som innehållet. Dessutom är det för uppbördsmyndigheternas agerande mycket väsentligt, att de på ett tidigt stadium får kännedom om storleken av innehållen skatt även om skatten inte kan erläggas på grund av bristande likviditet. Emellertid bör inte oriktiga uppgifter om innehållen skatt göra betalningsförsummelsen till ett grovt brott. Frestelsen att vid bristande betalningsförmåga lämna oriktiga uppgifter kan vara stor, och det förefaller olämpligt att kvalificera betalningsförsummelsen på det sätt som utredningen föreslagit. De båda gärningstyperna bör inte ingå i samma brottsbeskrivning.

Brottet mot sanningsplikten bör ha sin plats i skattebrottslagen och kallas o r e d l i g h e t m e d u p p b ö r d s u p p g i f t. Ansvar bör inträda redan om den oriktiga uppgiften föranleder fara för att skatten eller avgiften gottskrivs med felaktigt belopp i förhållande till vad som i verkligheten har innehållits. Den oriktiga uppgiften bör, på samma sätt som i fråga om skattebedrägeri, ha lämnats i skriftlig handling för att medföra straffpåföljd. Även passivitet bör medföra straff.

I subjektivt hänseende bör krävas uppsåt. Emellertid bör även gärning som begås av grov oaktsamhet bestraffas. Detta brott bör kallas vårdslöshet med uppbördsuppgift. För att arbetsgivaren skall ådraga sig ansvar för att han inte lämnat uppbördsmyndigheten meddelande om storleken av de skatteavdrag som han verkställt bör fordras att en sådan skyldighet är uttryckligen föreskriven. Någon sådan skyldighet finns emellertid f. n. inte klart uttryckt i UF. I det följande avser jag att föreslå bestämmelser i UF av innebörd att arbetsgivaren blir skyldig att lämna särskild uppgift om storleken av verkställda skatteavdrag.

Straffbestämmelsen för betalningsförsummelse bör liksom hittills ha sin plats i UF.

Beträffande det av utredningen föreslagna brottet räkenskapsförsummelse hänvisar jag till specialmotiveringen. Redan här vill jag dock uttala att jag i stort sett godtar utredningens förslag till brottsbeskrivning men finner benämningen räkenskapsbrott lämpligare.

Straffpåföljderna. Utredningen har föreslagit att straffen skall vara dagsböter och fängelse. Straffskalorna har genomgående skärpts så att de kommit i paritet med straffen för jämförbara brott inom den allmänna straffrätten. Det år 1943 införda institutet straffskatt skall enligt utredningsförslaget inte längre ingå i det skattestraffrättsliga påföljdssystemet. Utredningen har i detta sammanhang framhållit att de administrativa sanktionerna i form av skatte- eller avgiftstillägg i viss mån är avsedda att ersätta de normerade böterna och straffskatten. Den ofta framförda synpunkten att skattebrotten, som karakteriseras av ett vinningssyfte, bör medföra en kännbar ekonomisk förlust har utredningen ansett härigenom bli tillräckligt tillgodosedd.

Remissinstanserna har i allmänhet godtagit utredningens förslag att straffpåföljderna i framtiden skall vara dagsböter och fängelse. Några har dock ställt sig tveksamma till en fullständig övergång från normerade böter till dagsböter. Detsamma gäller utredningens förslag att mönstra ut institutet straffskatt från beskattningsområdet. Delvis torde detta bero på att man har ansett att de av utredningen föreslagna särskilda avgifterna i det administrativa systemet är alltför låga.

Systemet med normerade böter ger enligt min mening goda möjligheter att bestämma straffet i förhållande till den ekonomiska vinst som gärningsmannen avsett att göra i uppsåtsfallet eller haft möjlighet att göra när det är fråga om oaktsamhetsbrott. Vidare står ett normerat bötessystem på detta område i relation till de bötfälldas allmänna ekonomiska situation, varför reaktionsformen ger ett på det stora hela taget rättvist utslag.

I det reformerade straffsystemet bör normerade böter emellertid inte komma till användning. Dels är denna bötesform övergiven på de flesta

andra områden nu för tiden. Dels, och detta är kanske mer avgörande, är det normerade bötesstraffet inte lämpligt för andra gärningsmän än dem som själva skulle haft vinning genom den undandragna skatten eller avgiften. Jag kommer att i den nya lagen föreslå åtskilliga gärningsbeskrivningar som inte är sammankopplade med undandragen skatt eller avgift för gärningsmannen. Denna svaghet vidlåder f. ö. redan i dag straffmätningen när det gäller medverkan till falskdeklaration eller vårdslös deklaration. Jag förordar således en övergång till dagsböter.

Utredningens förslag i fråga om strafflatituder innebär strafflindring i vissa fall, i första hand när det gäller uppsåtliga skattebrott som inte är att anse som grova. I dessa fall skulle enligt förslaget möjligen dömas till fängelse men det får antas att straffet ofta skulle komma att stanna vid ett kortvarigt frihetsstraff. Detta skulle minska straffets preventiva effekt. Det straffrättsliga påföljdssystemet bör därför kompletteras med någon form av ekonomisk sanktion. F. n. finns möjlighet att utdöma straffskatt i samband med ådömandet av frihetsstraff. Denna möjlighet skulle kunna bibehållas. Tillsammans med den form av ekonomiska sanktioner som jag föreslagit i det föregående i form av skatte- eller avgiftstillägg skulle man emellertid få ett otympligt påföljdssystem. Med den procentsats som jag enligt det föregående föreslagit för skatte- eller avgiftstillägget får man enligt min mening ett lämpligt avvägt sanktionssystem även för de fall som jag nyss talat om.

Utredningen har föreslagit att fängelsestraff skall ingå i samtliga de straffbestämmelser som upptagits i utredningens förslag till skattebrottslag. Detta har i huvudsak godtagits av remissinstanserna. De föreslagna straffskalorna har däremot föranlett åtskilliga erinringar. I första hand vänder man sig mot att grovt skatte- eller avgiftsbedrägeri enligt utredningsförslaget skall bestraffas med fängelse i högst sex år. Några instanser föreslår i stället ett straffmaximum på fyra år med hänvisning till att det administrativa tillägget egentligen också fungerar som ett straff. Av samma skäl vill ett par instanser sänka maximistraffet för vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga till ett års fängelse. Å andra sidan finns det remissinstanser som anser att utredningen inte föreslagit tillräckligt höga straff för några av brotten mot uppbördssystemet. Man understryker att det här många gånger rör sig om en allvarlig brottslighet som väl kan jämföras med de centrala skattebrotten. Andra — främst vissa intresseorganisationer inom näringslivet — vill däremot överlag sänka de föreslagna straffen för brotten mot uppbördssystemet.

I det föregående har jag lämnat en redogörelse för de brott som bör ingå i den nya skattebrottslagen. När det gäller straffskalorna vill jag till en början framhålla att de straffbestämmelser som jag förordar tar sikte på mer allvarliga former av skattebrottslighet. Jag ser därför inget hinder att straffmaximum för samtliga medelsvåra uppsåtliga brott med undantag för

brottet oredlighet med uppbördsuppgift sätts till fängelse i högst två år. För grovt skattebedrägeri och grova fall av underlåtenhetsbrottet — skattesvindel enligt mitt förslag — anser jag i likhet med utredningen att fängelse i högst sex år bör kunna utdömas. Vid ringa skattebedrägeri, ringa skattesvindel och ringa oredlighet med uppbördsuppgift finner jag det vara tillräckligt med enbart bötesstraff. Vårdslöshetsbrotten, som enligt mitt förslag inte skall bestraffas i ringa fall, bör ha både böter och fängelse i straffskalan. Maximum synes för dessa brott lämpligen kunna sättas till två år för vårdslös skatteuppgift och sex månader för vårdslöshet med uppbördsuppgift. Straffskalan för räkenskapsbrott — där gärningsbeskrivningen omfattar både uppsåtliga och grovt oaktsamma fall — bör innehålla böter eller fängelse i högst två år.

Som jag tidigare sagt har utredningen föreslagit straff för arbetsgivares försummelse att inbetala de anställdas skatter samt att detta brott skall kunna betraktas som grovt om osann uppgift lämnats om storleken verkställda skatteavdrag. Straffet har föreslagits vara fängelse i högst ett år eller böter. För de grova fallen har föreslagits fängelse i två år. Jag har i det föregående redovisat min inställning till konstruktionen av detta brott och funnit att det bör delas upp i två skilda straffbestämmelser. Straffmaximum bör vara detsamma för båda brottstyperna, nämligen fängelse i högst ett år.

Utredningen har i sitt betänkande tagit upp frågan om påföljdsformerna villkorlig dom och skyddstillsyn och stannat för den uppfattningen att uppsåtliga skattebrott av normal och grov svårhetsgrad i regel bör medföra fängelsestraff. Enligt utredningens mening bör andra påföljder förekomma endast i undantagsfall, exempelvis vid hög ålder eller svår sjukdom.

Flera remissinstanser har ställt sig starkt kritiska till utredningens uppfattning i denna fråga. Man har framhållit att villkorlig dom bör få komma till användning i betydligt större utsträckning än utredningen tänkt sig.

Jag kan ansluta mig till utredningens uppfattning att hänsyn till den allmänna laglydnaden måste väga särskilt tungt när det gäller uppsåtliga skattebrott och uppbördsbrott. Vid sådan brottslighet bör därför frihetsstraff utdömas i större utsträckning än som förekommer vid förmögenhetsbrott. Vid val av påföljd saknas dock anledning att inte beakta individualpreventiva skäl när omständigheterna i det särskilda fallet talar starkt mot ett frihetsberövande. Hög ålder och svår sjukdom är inte de enda omständigheter som skall beaktas. Moderna kriminalpolitiska överväganden bör här liksom på andra områden få ske.

Frivillig rättelse. I likhet med utredningen finner jag att, som f. n. är fallet, i den centrala skattestrafflagstiftningen en bestämmelse bör finnas om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott. Avsaknaden av en sådan bestämmelse kan nämligen på grund av beskattningssystemets periodicitet föranleda den som en gång lämnat en oriktig uppgift att fortsätta med

detta under beskattningsperioder för att dölja det första brottet. När det gäller den närmare utformningen av bestämmelsen kan jag emellertid inte helt ansluta mig till den av utredningen förordade konstruktionen. Utredningens förslag har för övrigt mött kritik från vissa remissinstansers sida.

En remissinstans anser att frivilligt tillbakaträdande bör få göras inte bara vid aktiva brott — dvs. sådana gärningar där oriktig uppgift lämnats — utan även vid exempelvis passivt skattebedrägeri genom ingivande av deklaration. På annat håll har man ansett att bestämmelsen om frivilligt tillbakaträdande bör utsträckas till det kvalificerade uppbördsbrottet.

För min egen del ansluter jag mig till vad som sagts i de två nu redovisade remissyttrandena. Man bör givetvis kunna göra ett frivilligt tillbakaträdande även när det gäller ett passivt brott. Detta får emellertid sin betydelse främst på den indirekta beskattningens område. Skattskyldig som underlåter att registrera sig och således blir okänd som skattesubjekt för beskattningsmyndigheterna kan nämligen genom att i efterhand inge deklaration anses ha frivilligt tillbakaträtt från sin passivitet. Att bestämmelsen bör få omfatta också uppbördsbrotten finner jag självklart. Jag vill i detta sammanhang framhålla att mitt förslag till ändrad brottskonstruktion beträffande de uppsåtliga centrala skattebrotten i förhållande till utredningsförslaget — jag har som tidigare nämnts föreslagit att de skall utformas som s. k. effektbrott — i och för sig inte föranleder något ändrat ståndpunktstagande från min sida i fråga om reglerna för frivilligt tillbakaträdande.

Något frivilligt tillbakaträdande torde inte kunna ske vid räkenskapsbrottet. För att ansvar skall inträda bör nämligen krävas att den brottsliga gärningen i det enskilda fallet försvårat eller omöjliggjort beskattningsmyndighets kontroll. Det synes vid en så sen tidpunkt inte finnas något utrymme för frivilligt tillbakaträdande.

Preskription. Mitt förslag i fråga om straffskalorna medför att preskriptionstiden för de flesta brotten skulle bli fem år, räknat från den tidpunkt då gärningsmannen begått brottet. Det viktigaste undantaget utgör de grova skattebrotten, som på grund av att maximistraffet överstiger två års fängelse preskriberas först efter tio år. Ringa skattebrott och uppbördsbrott av uppsåtligt slag har å andra sidan endast böter i straffskalan och preskriptionstiden skulle därför bli begränsad till två år. Samma preskriptionstid gäller för de övriga uppbördsbrotten, för vilka straffmaximum är ett år resp. sex månader.

Utredningen har stannat vid att låta preskriptionstiden för bötesbrotten vara två år, dvs. enligt de allmänna bestämmelserna om preskription i BrB. Två remissinstanser har ansett att man genom en särskild bestämmelse bör förlänga preskriptionstiden för ringa skattebedrägeri till fem år.

För min del finner jag det vara ändamålsenligt att man i så stor utsträckning som möjligt har samma preskriptionstider för olika typer av skattebrott. Generellt sett kräver nämligen dessa brott — även om svårhetsgraden skiftar väsentligt — längre utredningstider än vad som i regel gäller för motsvarande brott inom andra områden. I första hand beror detta givetvis på åtalsmaterialets stora omfattning och heterogena karaktär. Av den anledningen anser jag det lämpligt att genom en särbestämmelse om åtalspreskription för de föreslagna bötesbrotten samt brotten oredlighet med uppbördsuppgift och vårdslöshet med uppbördsuppgift bryta regelsystemet i BrB. Preskriptionstiderna för dessa brott bör enligt min mening vara fem år. En bestämmelse av denna innebörd föreslås införd i den nya skattebrottslagen.

Övrig specialstraffrättslig lagstiftning

Jag har framhållit att ett av syftena med reformen av skattestraffrätten bör vara att reservera straffpåföljderna för allvarligare överträdelser mot beskattningssystemet. En grundtanke är därvid att samla samtliga straffbestämmelser i en generell lag med räckvidd över hela skatte- och avgiftsområdet. Som jag tidigare berört måste emellertid av skilda anledningar vissa centrala brott lämnas utanför den nya skattebrottslagen. Jag tänker då främst på de egentliga tullbrotten, som f. n. bestraffas enligt VSL. I övrigt bör endast några få brott på skatte- och avgiftsområdet med fängelse i straffskalan lämnas utanför skattebrottslagen. Det är här fråga om brott av så speciell natur att deras inlemmande i skattebrottslagen inte synes lämplig. Av skäl som jag ämnar beröra i den särskilda motiveringen gäller samma förhållande för kupongskatten. De straffbestämmelser som finns i förordningen (1908: 129) angående en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper kommer inte att behandlas i detta sammanhang. Dessa bestämmelser bör övervägas i samband med ståndpunktstagandet till aktiefondsutredningens betänkande (SOU 1969: 16).

Förundersökning m. m.

Utredningen har i ett särskilt avsnitt behandlat frågor om förundersökning m. m. på skattebrottsområdet och ansett att det finns goda möjligheter att utan lagstiftning tillskapa och utveckla bättre resurser för utredningen av skattebrottmål. Enligt vad jag erfarit har på senare tid goda framsteg gjorts när det gäller att lösa samordningsfrågor mellan beskattningsmyndighet å ena sidan samt polis och åklagare å andra sidan. Det finns all anledning anta att denna förbättrade kontakt mellan olika berörda myndigheter kommer att ytterligare utvecklas.

Förhållandet mellan de båda sanktionssystemen

Av den i det föregående lämnade redogörelsen för det administrativa och det straffrättsliga sanktionssystemet såsom de enligt min mening bör utformas framgår att de är avsedda att vara tillämpliga jämsides med varandra. Jag har understrukit att ett av huvudsyftena med föreliggande förslag är att från polisingripande och domstolsprövning undanta sådana överträdelser mot skattelagstiftningen som är av mer bagatellartad karaktär och där det varken från kriminalpolitisk eller samhällsekonomisk synpunkt är motiverat med judiciella åtgärder, samtidigt som sanktioner skapas för att understryka angelägenheten av att skattelagstiftningens intentioner upprätthålls. Reglernas efterlevnad får inte eftersättas genom avkriminaliseringen. Det administrativa sanktionssystemet är en nyhet för vårt rättsliv. Man kan inte undgå att ställa sig frågan hur det är avsett att verka i förhållande till det traditionella straffsystemet.

Till en början vill jag än en gång framhålla att vårt nuvarande beskattningssystem till mycket stor del bygger på uppgiftsskyldighet från medborgarnas sida. Att denna uppgiftsskyldighet fullgörs är en nödvändig förutsättning för att beskattningssystemet skall kunna verka på ett likformigt och rättvist sätt. Det säger sig självt att ett huvudsyfte med sanktionssystemet är att det verkar för att korrekta uppgifter lämnas i rätt tid. För detta ändamål är vitet det mest adekvata påtryckningsmedlet. Vitet är emellertid osmidigare i tillämpningen än skatte- och avgiftstillägget. Den sistnämnda sanktionsformen har dock i mångt och mycket karaktären av ett vite. Således innebär påföring av särskilda avgifter i fall av försummelse att avge deklaration ett påtryckningsmedel som liknar ett vitesföreläggande. Även bortfallet i vissa fall av administrativ påföljd vid fullgörande i efterhand av uppgiftsskyldighet gör att det administrativa sanktionssystemet liknar vitesinstitutet.

I vissa andra avseenden avses det administrativa sanktionssystemet få samma verkningssätt som t. ex. restavgift och tilläggsavgift vid bristande fullgörande av redovisningsskyldighet. Liksom de nämnda avgifterna utgår i regel de föreslagna avgifterna vid försummelse även om skyldigheten så småningom fullgörs. Systemet kommer härigenom också att få verkningar liknande straffets. Vad som skiljer det administrativa sanktionssystemet från straffsanktionen är främst det principiella bortseendet från de subjektiva rekvisiten, låt vara att det även för de föreslagna administrativa avgifterna finns befrielsegrunder i fall av ursäktlighet. Dessa befrielsegrunder är emellertid inte jämförbara med de ansvarsförutsättningar som de subjektiva rekvisiten utgör inom straffrätten. Ett liknande bortseende från subjektiva

omständigheter finns f. ö. också på vissa områden inom specialstraffrätten när det gäller ordningsförseelser och andra slag av bagatellöverträdelser i fall där det å ena sidan är ett starkt önskemål att bestämmelserna efterlevs men å andra sidan en överträdelse inte kan anses likställd med verklig brottslighet.

Det nu anförda innebär inte att det administrativa sanktionssystemets verkningar i det enskilda fallet är mindre omfattande än exempelvis ett bötesstraff. Det kan tvärtom förhålla sig så att ett skattetillägg uppgår till högre belopp än ett bötesstraff, när fallet är av den art att skattebrottslagen blir tillämplig. Det ligger inte något principiellt nytt eller egendomligt i detta. Samma förhållande finns redan när det gäller förhållandet mellan straff och restavgift vid underlåten inbetalning av källskattemedel. Vidare är ofta bötessanktionen rent bagatellartad i förhållande till de skadestånd som kan dömas ut t. ex. vid trafikbrott. Straffet måste normalt sett ses som en särskild sanktionsform, avsedd att uttrycka samhällets förkastande av vissa förfaranden såsom brottsliga. Andra påföljdsformer har andra syften. En annan sak är att man kan ta hänsyn till förekomsten av andra påföljdstyper vid övervägandet av huruvida ett visst förfarande bör straffbeläggas eller ej.

I det föregående har jag uttalat att det administrativa sanktionssystemet möjliggör avkriminalisering av de mer bagatellartade överträdelserna av skatteförfattningarna. Detta bör ta sig uttryck i att ett åtalsförfarande inte bör inledas när det är fråga om smärre belopp i undandragen skatt eller avgift, såvida inte alldeles speciella omständigheter föreligger, t. ex. upprepad brottslighet. I ett fall är smärre belopp direkt undantagna, nämligen i fråga om vårdslös skatteuppgift, där det för åtal skall fordras att gärningen rör betydande belopp. Det bör få ankomma på de berörda myndigheterna att avgöra vilka gränser som bör gälla. Jag har uttalat, att undandragna belopp i storleksordningen 1 000 kr. och under i varje fall inte bör föranleda åtal annat än undantagsvis. Hänsyn måste i åtalsfrågan tas till om skattetillägg kan utgå eller ej. Här vill jag erinra om förhållandena vid ringa skattebedrägeri, som normalt inte bör leda till åtal om skattetillägg kan utgå. Detta bedömningssätt bör få ligga till grund också när det gäller att avgöra om ett brott skall rubriceras som skattebedrägeri eller grovt skattebedrägeri samt i fråga om avgörandet huruvida de särskilda kvalifikationsgrunderna för straffskärpningen vid brottet skattesvindel föreligger.

Däremot saknas i princip anledning att ta hänsyn till storleken av ett utdömt skattetillägg vid straffmätningen. Denna skall stå i relation till svårhetsgraden av brottet i det speciella fallet. När det gäller valet av påföljd från s. k. individualpreventiv synpunkt kan emellertid ibland finnas anledning att beakta förekomsten av skattetillägg.

Författningsförslag

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1) skattebrottslag,
2) lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623),
3) förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt,
4) lag om ändring i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,
5) lag om ändring i förordningen (1959: 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,
6) förordning om ändring i stämpelskatteförordningen (1964: 308),
7) lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272),
8) förordning om ändring i förordningen (1908: 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,
9) förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt,
10) förordning om ändring i förordningen (1958: 295) om sjömansskatt,
11) förordning om ändring i förordningen (1970: 99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten,
12) förordning om ändring i förordningen (1941: 251) om särskild varuskatt,
13) förordning om ändring i förordningen (1943: 477) om skatt å vissa pälsvaror,
14) förordning om ändring i förordningen (1948: 85) om försäljningsskatt,
15) förordning om ändring i förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m.,
16) förordning om ändring i förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m.,
17) förordning om ändring i förordningen (1956: 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall,
18) förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt,
19) lag om ändring i förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker,
20) förordning om ändring i förordningen (1960: 258) om utjämningsskatt å vissa varor,
21) förordning om ändring i förordningen (1961: 372) om bensinskatt,
22) förordning om ändring i förordningen (1961: 394) om tobaksskatt,
23) förordning om ändring i förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt,

24) förordning om ändring i förordningen (1964: 352) om gasolskatt,

25) lag om ändring i lagen (1961: 300) om redareavgift för sjöfolks pensionering,

26) förordning om ändring i förordningen (1968: 419) om allmän arbetsgivaravgift,

27) lag om ändring i bokföringslagen (1929: 117),

28) lag om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift,

29) lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område,

30) förordning om ändring i kupongskatteförordningen (1970:).

Förslagen torde få fogas till statsrådsprotokollet i detta ärende som *bilaga 1*.[1]

Skattestrafflagutredningens författningsförslag torde få fogas till nämnda protokoll som *bilaga 2*. Förslag som avser ändring av endast föreskrift om hänvisning till SkSL har dock inte tagits med i bilagan.

Förslaget till skattebrottslag

1 §.

Paragrafens första stycke innehåller en uppräkning av de skatter och avgifter, som omfattas av lagförslagets straffbestämmelser. En skatt eller avgift som inte omnämnts i detta stycke faller således utanför skattebrottslagens tillämpningsområde. Genom denna metod undviks de svårigheter som f. n. ibland uppstår i det praktiska rättslivet när det gäller att bestämma om en viss avgift kan anses falla under begreppet "annan allmän avgift" i 1 § andra stycket SkSL.

De skatter och avgifter som skall omfattas av skattebrottslagen har räknats upp under fyra särskilda punkter. De två första punkterna inbegriper skatter och avgifter på den direkta resp. indirekta beskattningens område. I tredje punkten regleras skattebrottslagens tillämpning beträffande de obligatoriska socialförsäkringsavgifterna och vissa därmed jämförliga pålagor. Av tekniska skäl har här uppräknats även förordningen (1968: 419) om allmän arbetsgivaravgift. Enligt fjärde punkten skall skatt som nämns i 2 § 2 mom. UF omfattas av skattebrottslagen, dvs. slutlig, preliminär, kvarstående och tillkommande skatt. Denna bestämmelse är betingad av att uppbördsförfarandet skall skyddas av lagen. Härigenom inbegrips även de i 1 § UF omnämnda annuiteterna på avdikningslån och förskotten för avlösning av frälseräntor i den mån de ingår i skatt av sistnämnda slag.

Bestämmelserna i paragrafens andra stycke löser konkurrensen mellan skattebrottslagen å ena, samt VSL och annan specialstraffrättslig lagstiftning i vissa tullförfattningar å andra sidan. Dessutom undantas från lagens tillämpningsområde restavgift, skattetillägg och liknande avgifter.

[1] Bilagan har uteslutits här såvitt gäller de under 2—30 angivna författningsförslagen. I dessa delar är bilagan, frånsett vissa redaktionella ändringar, likalydande med den bilaga som är fogad vid propositionen.

2 §.

Straffbestämmelsen i denna paragraf avser att kriminalisera vissa allvarligare överträdelser av skatte- och avgiftslagstiftningen. Brottet, som kallas skattebedrägeri, skall närmast ersätta falskdeklaration enligt 1 § SkSL.

För att skattebedrägeri skall föreligga fordras 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 påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp. Subjektivt sett krävs uppsåt. S. k. eventuellt uppsåt är tillräckligt.

Skattebedrägeriet är ett effektbrott. Fullbordat brott föreligger först sedan en effekt uppstått. Effekten består i ett felaktigt debiterings- eller krediteringsbeslut som skulle leda till bortfall av skatt eller avgift för det allmänna.

Skattebedrägeriet har likheter med det allmänna bedrägeribrottet i BrB. I motsats till sistnämnda brott kan dock skattebedrägeri förövas endast genom att en skriftlig uppgift lämnas. Ett muntligt yttrande kan således inte medföra ansvar. Vidare krävs inte heller att det brottsliga handlandet föranlett förmögenhetsöverföring. Det är för ansvar tillräckligt att myndigheten påför skatt eller avgift med för lågt belopp eller tillgodoräknar skatt eller avgift med för högt belopp. Ett sådant beslut leder i allmänhet till förmögenhetsskada för det allmänna. Straffbestämmelsen om skattebedrägeri kan därför i princip sägas skydda ett förmögenhetsrättsligt intresse på samma sätt som är fallet med det allmänna bedrägeribrottet.

Skattebedrägeriet skiljer sig från det nuvarande falskdeklarationsbrottet i flera hänseenden. För det första behöver inte den oriktiga uppgiften ha lämnats i en skriftlig formbunden handling, en deklaration eller annan skriftlig försäkran. Alla typer av skriftliga handlingar, som kan tjäna till bevis i beskattningssammanhang, ligger under straffansvar. Detta medför vidare att även annan än deklarationsskyldig kan dömas som gärningsman. Det är således inte nödvändigt att den oriktiga uppgiften rör uppgiftslämnarens egen skatt eller avgift. Slutligen måste den oriktiga uppgiften ha följts av myndigheten. Det är för ansvar inte tillräckligt att uppgiften varit ägnad att vilseleda den kontrollerande myndigheten. Oriktigheter som avslöjas innan myndigheten fattat beslut i frågan kan dock bestraffas som försök till skattebedrägeri enligt 9 § i lagförslaget. Förslaget innebär på grund härav inte någon faktisk begränsning av det straffbara området i förhållande till gällande rätt. Dessutom har liksom hittills vissa typer av förberedelsehandlingar kriminaliserats. Detta har skett genom särskilda straffbestämmelser i skattebrottslagen och vissa beskattningsförfattningar, t. ex. TF och UF.

Det brottsliga handlandet. För att straff skall inträda enligt förevarande bestämmelse krävs aktivt handlande från gärningsmannens sida. Att under vissa omständigheter också passivitet medför straffansvar framgår av 5 §.

Det brottsliga handlandet skall bestå i att någon avger handling med oriktig uppgift som tjänar till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift.

Alla skriftliga meddelanden omfattas av brottsbeskrivningen. Något krav på att handlingen skall vara undertecknad av uppgiftslämnaren ställs inte. Vanligtvis torde dock skattebedrägeri liksom falskdeklaration komma att förövas genom att gärningsmannen inger en deklaration eller liknande skriftlig försäkran som han undertecknat på heder och samvete. Till skillnad från vad som är fallet med SkSL:s straffbestämmelser medför den föreslagna brottsbeskrivningen emellertid att ingivna deklarationshandlingar, som är behäftade med formella eller materiella brister, ändå under vissa förhållanden kan grunda straffansvar. Detta är en väsentlig nyhet i förhållande till gällande rätt.

Från formell synpunkt krävs det vanligtvis i beskattningsförfattningarna att den handling som skall ligga till grund för myndighetens beslut är upprättad på föreskrivet formulär och undertecknad av den skattskyldige personligen eller av legal ställföreträdare för honom. En formell brist av detta slag avses inte utesluta straffansvar om inte den bristfälliga handlingen för vederbörlig myndighet framstår eller bort framstå som ett otjänligt bevismedel.

En sådan handling, som har brister i materiellt hänseende, skall kunna leda till ansvar även om den innehåller så ofullständiga uppgifter att skönstaxering eller annan skönsuppskattning måste ske helt eller delvis. En förutsättning är givetvis att handlingen har en oriktig uppgift. Saknar den ingivna handlingen helt uppgifter om intäkter och avdrag eller innehåller den endast några uppenbart orimliga påståenden synes det dock i regel inte böra bli fråga om åtal för skattebedrägeri. I stället kan det under sådana omständigheter bli fråga om ansvar enligt 5 §.

Allmänt sett bör således skattebedrägeri anses föreligga om den avgivna handlingen åtminstone i något hänseende har betydelse för myndighetens beslut. I annat fall synes ett förfarande av detta slag böra betraktas som en s. k. underlåtenhetshandling.

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.

För inkomst- och förmögenhetsskatterna gäller att skattens eller avgiftens storlek beräknas genom två beslut. Det första beslutet rör bestämmandet av underlaget för skatteberäkningen (taxeringen) med ledning av bl. a. den skattskyldiges och andra personers uppgifter. Därefter följer yt-

terligare ett beslut, nämligen lokal skattemyndighets debitering av skatt eller avgift på grundval av taxeringsresultatet. Båda dessa beslutsformer skyddas av straffbestämmelsen. Detsamma gäller de socialpolitiska arbetsgivaravgifterna där riksförsäkringsverket först bestämmer avgiftsunderlaget och därefter fastställer avgiftens storlek.

Storleken av de indirekta skatterna — mervärdeskatten och punktskatterna — bestäms på grundval av de uppgifter som de skattskyldiga lämnar i samband med eller i nära anslutning till betalning av skattebeloppen. I regel rör det sig här inte om något formligt fattat beslut utan skatten anses fastställd preliminärt i enlighet med uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin deklaration. Enligt den normala ordningen blir ett sådant preliminärt beslut efter en viss tid att anse som slutligt. Har deklaration inte avgetts eller framkommer senare omständigheter som föranleder ändring av ett sådant "automatiskt" — preliminärt eller slutligt — beslut meddelar dock beskattningsmyndigheten ett faktiskt beslut om skattens eller avgiftens storlek. Också ett beslut av detta slag kan vara preliminärt eller slutligt. Ett faktiskt slutligt beslut kan meddelas också på den skattskyldiges särskilda begäran. Alla de nu nämnda beslutsformerna ingår i begreppet "beslut i fråga om skatt eller avgift".

Vid en del beskattningsformer bestäms vanligen skattens storlek i det enskilda fallet efter i förväg angivna schablonmässiga grunder. Här avses i första hand den preliminära A-skatten enligt UF samt sjömansskatten. Arbetsgivarens eller redarens inbetalning av verkställda skatteavdrag för anställd eller sjöman — vilka avdrag görs med ledning av debetsedel eller annan handling och särskilt utfärdade tabeller för skatteavdrag — medför således normalt inte något särskilt beslut från myndighetens sida. Sådant beslut förekommer dock ibland. Det kan vid revision eller annan undersökning av arbetsgivares lönebokföring visa sig att tidigare inbetalningar av anställdas skattemedel skett med för låga belopp. Myndigheten bestämmer då i ett särskilt beslut om storleken av de belopp som rätteligen skulle ha betalats. Därvid kan arbetsgivaren eller redaren genom att lämna oriktig uppgift söka få myndigheten att beräkna skatteskulden till ett för lågt belopp. Särskilt beslut förekommer också vid debitering av preliminär B-skatt. Denna bestäms oftast utan särskild prövning med hänsyn till den skattskyldiges taxering under tidigare år men kan också fastställas särskilt på grundval av de uppgifter som den skattskyldige lämnar i preliminär självdeklaration. Vidare fattas ett särskilt beslut om storleken av preliminär skatt vid ansökan om jämkning av skatt m. m. Särskilda beslut av de slag som nu nämnts omfattas i princip av gärningsbeskrivningen.

Av det sagda framgår att handlingen måste ha avgetts vid en sådan tidpunkt att den kan påverka ett kommande beslut i fråga om skatt eller avgift eller medföra ändring av ett tidigare fattat beslut av sådant slag. Straffbarheten har således inte begränsats till skriftliga meddelanden som inges till myndighet i första instans.

Det har tidigare framhållits att det brottsliga handlandet skall rikta sig emot ett beslut rörande storleken av en skatt eller avgift. Andra beslut — t. ex. anstånd med inbetalning av skatt m. m. — omfattas inte av straffbestämmelsen. Arbetsgivare och redare som till uppbördsmyndighet lämnar vilseledande uppgift vid redovisning av gjorda skatteavdrag — något som i regel inte medför särskilt beslut om skattebetalningens storlek från myndighetens sida — kan emellertid under vissa omständigheter straffas för uppbördsbrott enligt lagförslagets 10—12 §.

Givetvis faller inte heller en skatteberäkning av någon som inte är myndighet men som på grund av lag eller författning har att uppträda i myndighets ställe under straffbestämmelsens tillämpningsområde. Det är således inte fråga om skattebedrägeri om oriktig uppgift lämnas till arbetsgivare eller redare, som har att uppbära anställdas eller sjömäns skatter. Arbetstagare eller sjöman som lämnar oriktig uppgift i sådant sammanhang föreslås i stället liksom i gällande rätt bli bestraffade enligt särskilda föreskrifter i UF resp. förordningen (1958: 295) om sjömansskatt.

Den avlämnade handlingen skall innehålla en oriktig uppgift. Därmed menas detsamma som i beskattningsförfattningarna uttrycks med "oriktig uppgift" och "oriktigt meddelande". I dessa begrepp ingår inte endast osann utan också ofullständig uppgift, dvs. ett partiellt förtigande av sanningen. Vad som är oriktigt kan oftast avgöras genom en jämförelse mellan uppgifterna i handlingen och de faktiska förhållandena. De oriktiga uppgifterna består vanligtvis av oriktiga sifferuppgifter i kombination med felaktiga eller bristfälliga redogörelser för sakförhållanden som har betydelse för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift. Men även oriktiga sakuppgifter utan förbindelse med sifferuppgifter omfattas av gärningsbeskrivningen, såsom oriktig uppgift i fråga om civilstånd eller till vilket slag, t. ex. A-inkomst eller B-inkomst, en inkomst är hänförlig.

Innehåller en ingiven handling ett yrkande eller en värdeuppskattning, som står i strid med gällande normer, föreligger inte oriktig uppgift under förutsättning att de objektiva omständigheterna som yrkandet eller värdeuppskattningen grundar sig på är fullständigt eller riktigt redovisade. Anges däremot grunderna för yrkandet eller värdeuppskattningen på ett missvisande sätt — en oriktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande sakförhållanden — kan det bli fråga om ansvar för skattebedrägeri.

Effekten. Ansvar för skattebedrägeri inträder först sedan myndighet har påfört någon en för låg skatt eller avgift eller tillgodoräknat någon en skatt eller avgift med för högt belopp. Brottet skall således anses fullbordat vid den tidpunkt då beslut fattats om debitering eller kreditering av skatt eller avgift till det allmännas nackdel. Beslutet kan vara preliminärt eller slutligt. Om beslutet vunnit laga kraft spelar i och för sig ingen roll för ansvarsbedömningen. Eftersom skattebedrägeriet är ett effektbrott finns dock an-

ledning att förvänta att den allmänna domstolen avvaktar lagakraftägande beslut i beskattningsfrågan innan ansvarsmålet avgörs.

När det gäller gärningar som riktar sig mot beslut i första instans såvitt det rör inkomst- och förmögenhetsskatterna är brottet fullbordat när lokal skattemyndighet underskriver stommen till debiteringslängden, eftersom längden anses upprättad först vid detta tillfälle. Detsamma gäller övriga skatter och avgifter som förs upp i debiteringslängden, exempelvis s. k. skattedebiterad arbetsgivaravgift. Beträffande andra skatter och avgifter är brottet fullbordat den dag när debitering eller kreditering skett i det enskilda fallet.

I detta sammanhang bör uppmärksammas att den som inom behörig tid inger deklaration med oriktig uppgift rörande mervärdeskatt eller punktskatt regelmässigt ådrar sig ansvar för skattebedrägeri så snart som deklarationen inkommit till behörig myndighet, eftersom preliminärt beslut vid denna tidpunkt anses fattat i enlighet med den skattskyldiges beräkning av skattens storlek i den ingivna deklarationshandlingen. I andra fall anses brottet fullbordat först när beskattningsmyndigheten fattat ett faktiskt debiterings- eller krediteringsbeslut oavsett om detta är preliminärt eller slutligt.

När en handling med oriktig uppgift insänds i samband med besvär över underinstans beslut eller i anslutning till en pågående eller väntad process i överinstans bör ansvar för skattebedrägeri inträda när debitering eller kreditering sker hos överinstansen eller av särskild myndighet på grundval av sådan instans beslut.

Vanligtvis bör en persons angrepp mot ett och samma beslut ses som ett brott även om detta sker genom avlämnande av flera skriftliga meddelanden, såvida dessa avser oriktig uppgift rörande ett och samma förhållande. Det synes under liknande förutsättningar kunna uppkomma situationer då avgivande av en handling till första instans och en senare handling till högre instans bör betraktas som ett brott under den självklara förutsättningen att båda handlingarna rör samma beskattningsperiod. I annat fall torde brottsflerhet böra anses föreligga.

Det skatte- eller avgiftsbelopp som undandragits det allmänna genom det felaktiga debiterings- eller krediteringsbeslutet måste kunna bestämmas med visshet eller åtminstone med till visshet gränsande sannolikhet. Storleken av detta belopp har nämligen avgörande betydelse vid prövningen av brottets svårhetsgrad. Varje beskattningsperiod skall därvid behandlas för sig. Om exempelvis en skattskyldig till inkomstskatt undanhåller en viss intäkt under ett år men ett senare år redovisar riktiga inkomster med tillägg av tidigare undanhållet belopp, utesluter detta inte ansvar för det första året. Förfarandet kan i och för sig inte betraktas som frivilligt tillbakadragande enligt 14 § i lagförslaget. Samma betraktelsesätt skall givetvis anläggas på bokföringsmässiga transaktioner, som oriktigt förskjuter netto-

vinst i förvärvskällan tidsmässigt sett. Även om gärningsmannen har menat att åstadkomma endast en temporär skattevinst inträder således ansvar för skattebedrägeri.

I detta sammanhang finns det anledning att något beröra det s. k. kvittningsproblemet.

Kvittningsinvändningar från den skattskyldiges sida godtas i regel i beskattningsprocessen. Har exempelvis en skattskyldig i sin deklaration utelämnat en viss intäkt får han således i efterhand avräkna tidigare inte utnyttjade avdrag mot denna intäkt och detta oavsett om det föreligger något samband mellan intäkten och avdragsyrkandet. Självfallet beaktas avdragsbeloppet även till den del det överstiger den utelämnade intäkten.

Enligt gällande praxis i skattebrottmål godtas däremot i efterhand — dvs. efter brottsupptäckten — framställda kvittningsanspråk från gärningsmannens sida endast om det finns ett nära samband mellan de belopp som han önskar få avräknade mot varandra. Det typiska fallet när avräkning tillåts föreligger när den skattskyldige i sin deklaration inte redovisat en viss intäkt men inte heller gjort avdrag för kostnader som hänför sig till denna intäkts förvärvande. Det rör sig här inte om någon kvittning i egentlig mening utan om beräkning av ett nettobelopp.

I princip synes ursprungligen inte framställda invändningar, som medför ett gynnsammare beskattningsresultat för den skattskyldige och som godtagits eller kan godtas i beskattningsprocessen, böra beaktas i ansvarsmålet under den förutsättningen att gärningsmannen inte kan misstänkas för att ha haft ett skattebedrägligt syfte genom att först efter brottsupptäckten göra invändning av detta slag. Det sagda innebär att s. k. kvittning i skattebrottmål bör behandlas efter i stort sett samma principer som gäller för de allmänstraffrättsliga förmögenhetsbrotten. Därmed blir den straffrättsliga prövningen av en s. k. kvittningsinvändning en bevisfråga och kommer i bättre överensstämmelse med de grundsatser som gäller inom den allmänna straffrätten på liknande brottsområden.

Orsakssammanhanget. Från objektiv synpunkt krävs slutligen orsakssammanhang — s. k. kausalitet — mellan den oriktiga uppgiften och effekten. Uppgiften skall ha "föranlett" att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp.

Ansvar för skattebedrägeri kan således komma i fråga endast om den oriktiga uppgiften är en tillräcklig förutsättning för ett felaktigt beslut från myndighetens sida i det aktuella fallet. Liksom vid de allmänstraffrättsliga effektbrotten saknar därvid i princip andra faktorer, som kanske inverkat starkare på händelseförloppet och effekten, egentlig betydelse för ansvarsfrågan. Denna grundsats bör gälla även om effekten på grund av beskattningsförfarandets utformning inte står i direkt tidssammanhang med det brottsliga handlandet. Kravet att den oriktiga uppgiften skall orsaka ett fel-

aktigt beslut, som innebär skattevinst för den enskilde, får nämligen inte fattas så strängt att ansvar skall vara uteslutet om effekten inte inträder omedelbart.

Uppsåtet. I subjektivt hänseende fordras att gärningsmannen har handlat uppsåtligen. Uppsåtet skall täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar. Eventuellt uppsåt är tillräckligt. Här föreligger inte någon ändring i förhållandet till gällande rätt.

Gärningsmannen skall således vid den tidpunkt då han avger handlingen ha vetat att den skulle användas till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift. Han måste också ha insett att handlingen innehöll oriktig uppgift. Det måste kunna antas att full visshet hos gärningsmannen att uppgiften skulle kunna orsaka ett felaktigt beslut från myndighetens sida inte skulle ha avhållit honom från att inge handlingen i fråga. Däremot är det inte nödvändigt att han har en exakt uppfattning om storleken av det belopp, som genom hans förfarande undandragits det allmänna. Inte heller behöver han ha fullt klart för sig vilka skatter eller avgifter som kommer att påverkas genom hans handlande. Undandragen folkpensionsavgift eller sjukförsäkringsavgift, vilka avgifter beslutas med ledning av uppgifterna i de allmänna självdeklarationerna, skall således inräknas i de skatte- och avgiftsbelopp, som inte påförts på grund av det felaktiga beslutet, även om gärningsmannens uppsåt inte är inställt på just dessa avgifter.

Om det brister i uppsåt i något av de hänseenden som här berörts kan det inte bli fråga om ansvar för uppsåtligt brott. Däremot kan det bli möjligt att döma för vårdslös skatteuppgift enligt 8 § i förslaget.

3 §.

Straffbestämmelsen behandlar skattebedrägeri, som på grund av omständigheterna får anses vara ringa. Brottet, som kallas r i n g a s k a t t e b e d r ä g e r i, saknar motsvarighet i gällande SkSL. Falskdeklarationsbrottet har nämligen inte indelats i svårhetsgrader.

Till ringa brott hänförs främst gärningar som rör mindre skatte- och avgiftsbelopp. Någon bestämd gräns mot brott av s. k. normal svårhetsgrad kan inte anges. Beloppsgränsen måste bli beroende av förhållandena i det särskilda fallet. Allmänt sett bör dock beloppsgränsen för åtal enligt denna paragraf ligga avsevärt högre än vad som gäller vid ringa förmögenhetsbrott enligt BrB.

Även andra objektiva omständigheter än beloppets storlek bör beaktas vid avgörandet om brottet är ringa. I likhet med vad som gäller bedrägeribrott enligt BrB har ringa skattebedrägeri inte straffbelagts på försöksstadiet. Gärningar av typen otjänliga försök, som av en eller annan anledning "passerat" genom beskattningskontrollen, bör därför kunna hänföras under be-

greppet ringa brott trots att det undanhållna skatte- eller avgiftsbeloppet inte är obetydligt.

Avsikten är att bestämmelsen om ringa skattebedrägeri skall tillämpas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Detta framgår av åtalsbegränsningsregeln i 16 § lagförslaget. Innebörden av denna bestämmelse behandlas närmare i specialmotiveringen till nämnda lagrum.

4 §.

Straffbestämmelsen i denna paragraf avser skattebedrägeri, som är att anse som grovt. Brottet kallas grovt skattebedrägeri. Som tidigare nämnts har falskdeklarationsbrottet i gällande SkSL inte uppdelats i olika svårhetsgrader. Såtillvida innebär denna straffbestämmelse en nyhet.

Grovt skattebedrägeri skall enligt de i lagrummet angivna kvalifikationsfallen i regel föreligga om gärningen rör verkligt betydande belopp. Härmed menas den skatt eller avgift som undandragits det allmänna. Någon beloppsgräns kan inte anges men redan författningstexten visar att det måste röra sig om högre belopp än vad som gäller i den praxis som utbildat sig rörande förmögenhetsbrotten i BrB.

Den andra kvalifikationsgrunden — att gärningen är av särskilt farlig art — syftar i första hand på gärningsmannens tillvägagångssätt. Den som använt falsk handling eller vilseledande bokföring kan ofta anses ha företagit en gärning av särskilt farlig art. Föreligger förfalskningsbrott bör det i allmänhet inte finnas anledning att jämsides med ett grovt skattebedrägeri också döma till ansvar för förfalskning. Lämpligen bör dock ett sådant brottsförfarande i domen betecknas som grovt skattebedrägeri medelst förfalskning. Om också förfalskningsbrottet är grovt synes det däremot föreligga en konkurrenssituation mellan förevarande straffbestämmelse och bestämmelsen i 14 kap. 3 § BrB.

Slutligen talas i lagrummet om att även annan synnerligen försvårande omständighet kan göra brottet grovt. Därmed menas i första hand väl planlagd skattebrottslighet med många personer inblandade. Det kan då finnas anledning att betrakta brottet som grovt trots att de skatte- eller avgiftsbelopp som undanhållits i och för sig inte behöver vara så betydande.

5 §.

Straffbestämmelsen avser ett underlåtenhetsbrott, som är en nyhet för den centrala skattestrafflagstiftningen. Brottet, som kallas skattesvindel, kan sägas utgöra ett komplement till skattebedrägeriet. I det föregående har redogjorts för de principiella skälen för att införa straffbestämmelser för passivitet av det slag varom här är fråga.

Det finns f. n. inga bestämmelser i SkSL för den som underlåter att lämna föreskrivna uppgifter till beskattningsmyndighet. Däremot medför sådan underlåtenhet i allmänhet ordningsstraff, penningböter om högst

300 kr. Bestämmelser av detta slag finns i ett flertal författningar, t. ex. TF, MF, FF och AVGF.

För att skattesvindel skall föreligga fordras att någon underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling, till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift för honom eller den han företräder. Underlåtenheten skall vidare orsaka att skatten eller avgiften påförs med för lågt belopp. Som en ytterligare brottsförutsättning krävs att den deklarationsskyldige förhållit sig passiv med avsikt att därigenom undandra skatt eller avgift.

Till skillnad från skattebedrägeri har straffbestämmelsen för det passiva brottet utformats som ett brott med s. k. specialsubjekt. Det betyder att endast den uppgiftsskyldige kan dömas som gärningsman. Annan som medverkat till passiviteten kan dömas enbart för anstiftan eller medhjälp.

Underlåtenheten. Den straffbara passiviteten består i att någon underlåter att avge deklaration eller annan därmed jämförlig handling. Med uttrycket "annan därmed jämförlig handling" avses en handling, som skall tjäna till ledning för myndighets beslut i fråga om uppgiftslämnarens skatt eller avgift men som i den författning som är tillämplig — t. ex. AVGF — inte benämns deklaration.

Underlåtenheten tar sikte på total passivitet. Också den som lämnar enbart muntliga uppgifter till myndigheten — t. ex. vid ett telefonsamtal där han uppmanas att avge deklaration — får anses ha förhållit sig passiv i lagrummets mening. Den som inger en deklaration eller därmed jämförlig handling — t. ex. en ej behörigen undertecknad deklaration — bör däremot anses ha uppträtt aktivt oavsett om handlingens materiella innehåll är så bristfälligt att det inte har kunnat läggas till grund för myndighetens beslut. I sådant fall får nämligen oriktig uppgift ha lämnats i enlighet med gärningsbeskrivningen i 2 § lagförslaget. I begreppet "oriktig uppgift" ingår inte bara osann uppgift utan också ofullständig uppgift, dvs. ett förtigande av sanningen. Fall kan dock tänkas förekomma där den inkomna handlingen getts sådan utformning att den inte går att hänföra till visst skattesubjekt eller innehåller uppenbart orimliga påståenden. Det bör då anses att handlingens ingivare förhållit sig passiv i lagrummets mening.

Underlåtenhet att registrera sig som skattskyldig omfattas inte av gärningsbeskrivningen. En registreringsanmälan avser visserligen bl. a. att underrätta beskattningsmyndighet om skattesubjektets existens och underlåtenheten att göra anmälan kan därför indirekt medföra att skatt undandras. En anmälan av detta slag bör dock inte betraktas som en handling, avsedd till ledning för beräkning av skatt eller avgift. Vidare bör uppmärksammas att underlåtenhet att avge handling till ledning för beräkning av annans skatt — t. ex. kontrolluppgift — inte kan leda till ansvar för skattesvindel. Underlåtenhetsbrottet är som tidigare nämnts begränsat till sådan passivitet som

medför att uppgiftslämnaren eller den han enligt lag eller annan författning har att företräda inte påförs någon skatt eller påförs en för låg skatt. Däremot kan den som underlåter att avge kontrolluppgift dömas till ansvar för medhjälp till skattebrott eller i sista hand enligt speciella straffbestämmelser i vissa beskattningsförfattningar.

Brottet är fullbordat först sedan myndighet fattat beslut om påföring av skatten eller avgiften eller skulle ha fattat ett sådant beslut om uppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt sätt.

Den som lämnat handling av i lagrummet avsett slag först sedan myndigheten beräknat eller bort beräkna hans skatt eller avgift bör i princip kunna dömas för skattesvindel enligt det här föreslagna lagrummet. En förutsättning är emellertid att hans förfarande inte innefattar frivilligt tillbakaträdande från brott.

Effekten. Ansvar för skattesvindel inträder först sedan skatten eller avgiften genom den uppgiftsskyldiges passivitet påförts med för lågt belopp. Såtillvida överensstämmer gärningsbeskrivningen med den som gäller för skattebedrägeri. Något tillgodoräknande med för högt belopp kommer av naturliga skäl inte i fråga i nu avsedda fall. I detta sammanhang bör nämnas att försök till skattesvindel straffbelagts. Den som inger deklaration för sent men dock före den tidpunkt då myndigheten haft att beräkna skatten eller avgiften kan ådra sig ansvar för försök till skattesvindel.

Om exempelvis den som underlåtit att deklarera sina inkomster på skönsmässiga grunder åsätts en taxering som leder till högre skatt än som skulle ha fastställts om en riktig deklaration hade avgetts, kan det givetvis inte anses att skatten påförts med för lågt belopp. Fullbordat brott kommer i praktiken att föreligga endast i fall där man kan visa att skatten eller avgiften blivit för låg genom underlåtenheten att lämna föreskriven handling.

Avsikten. Skattesvindel har konstruerats som ett avsiktsbrott. Detta innebär att den uppgiftsskyldige genom sin passivitet skall ha åsyftat att undandra skatten eller avgiften. En omständighet som talar för att sådan avsikt förelegat är t. ex. att en skattskyldig underlåtit att deklarera för en viss beskattningsperiod och det senare framkommer att han just under denna period haft osedvanligt höga inkomster. Avsikten torde vidare vara klart uttalad om den uppgiftsskyldige exempelvis i mervärdeskattesammanhang underlåtit att deklarera under flera beskattningsperioder och det vid en senare eftergranskning visar sig att han haft omsättning till betydligt högre belopp än vad myndigheterna fastställt genom skönsmässigt fattade beslut. Kan inte avsikt styrkas blir underlåtenheten inte att straffa enligt skattebrottslagen.

6 §.

Straffbestämmelsen behandlar skattesvindel, som på grund av omständigheterna är att anse som ringa. Brottet, som kallas ringa skattesvindel, är en motsvarighet till det ringa aktiva skattebrottet, ringa skattebedrägeri.

Till ringa skattesvindel hänförs främst mer obetydliga belopp i undanhållen skatt eller avgift. Det belopp det här är fråga om utgörs av differensen mellan den skatt eller avgift, som hade påförts om uppgiftsskyldigheten rätt fullgjorts och den som påförts tidigare. I det senare inbegrips givetvis också det fallet att någon påföring ej skett.

I huvudsak bör samma beloppsgränser kunna tillämpas som vid avgränsningen mellan ringa skattebedrägeri och skattebedrägeri av s. k. normal svårhetsgrad.

Liksom ringa skattebedrägeri skall ringa skattesvindel åtalas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Denna fråga behandlas närmare under 16 §. Försök till ringa skattesvindel har inte straffbelagts.

7 §.

Straffbestämmelsen riktar sig mot skattesvindel, som skall anses som grov och motsvarar bestämmelsen om grovt skattebedrägeri. Brottet kallas grov skattesvindel.

De i lagrummet beskrivna omständigheterna, som i regel bör medföra att brottet bedöms som grovt, överensstämmer helt med kvalifikationsexemplen i 4 § om grovt skattebedrägeri, och torde här inte kräva någon ytterligare kommentar.

8 §.

Straffbestämmelsen i denna paragraf avser brottet vårdslös skatteuppgift, som närmast motsvarar vårdslös deklaration enligt 2 § SkSL.

För att vårdslös skatteuppgift skall föreligga fordras att någon i handling till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp. Dessutom fordras att gärningen rör betydande belopp. De objektiva brottsförutsättningarna skall vara täckta av grov oaktsamhet från gärningsmannens sida.

Vårdslös skatteuppgift är ett s. k. farebrott. Det skiljer sig såtillvida från skattebedrägeriet att det är fullbordat så snart fara uppstått för att skatteförlust skall inträda för det allmänna. Den föreslagna brottsbeskrivningen överensstämmer i huvudsak med den som gäller för det oaktsamma sanningsbrottet vårdslös försäkran i 15 kap. 10 § BrB. Det brottsliga handlandet har dock inte begränsats till lämnande av oriktig uppgift i skriftlig försäkran utan omfattar i princip alla typer av skriftliga meddelanden med osant eller

ofullständigt innehåll. Däremot har faremomentet begränsats i förhållande till motsvarande moment vid vårdslös försäkran, som avser fara i bevishänseende. Det skall nämligen här röra sig om fara för felaktigt debiterings- eller krediteringsbeslut till det allmännas nackdel. I förhållande till det nuvarande skattebrottet vårdslös deklaration innebär straffbestämmelsen inte endast att det brottsliga handlandet utvidgats till oriktig uppgift i alla typer av skriftliga meddelanden, utan också att ansvar inträder oavsett om handlingen rör uppgiftslämnarens egen eller annans skatt eller avgift, liksom vid skattebedrägeri.

För tolkningen av den objektiva brottsförutsättningen — oriktig uppgift — hänvisas till specialmotiveringen rörande skattebedrägeri. Gärningsbeskrivningarna överensstämmer i denna del helt med varandra.

Faran. För att ansvar skall inträda krävs som tidigare framhållits att det brottsliga handlandet skall innebära fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp. Det måste föreligga ett orsakssammanhang mellan den oriktiga uppgiften i handlingen och faran för felaktig debitering eller kreditering.

För tolkningen av vad som menas med att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp hänvisas till vad tidigare sagts i specialmotiveringen till 2 §. Genom det administrativa sanktionssystemet avses åtskilliga försummelser av den typ som här är i fråga normalt sett inte leda till judiciella påföljder. Avsikten är således att straff skall användas endast i mer kvalificerade fall. Gärningen skall röra större belopp i undandragen skatt eller avgift. Någon bestämd beloppsgräns kan inte anges. I författningstexten föreskrivs att det skall vara fråga om betydande belopp. Gärningar, som f. n. bedöms som vårdslös deklaration enligt 2 § SkSL och rör undandragna skattebelopp upp till 2 000 kr., avses i varje fall inte skola leda till åtal för vårdslös skatteuppgift.

"Faran" har beskrivits på liknande sätt som skett beträffande förfalsknings- och sanningsbrotten i 14 och 15 kap. BrB. Det rör sig här om s. k. konkret fara. Detta innebär 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. Detta är en nyhet i förhållande till gällande rätt. Det s. k. ägnadrekvisitet i SkSL anses nämligen uppfyllt så snart det inte är uteslutet att den oriktiga deklarationsuppgiften skulle undgå upptäckt vid beskattningskontrollen. Fara i lagrummets mening skall givetvis inte anses föreligga förrän handlingen har avgetts till myndighet.

Farebedömningen skall avse förhållandena vid den tidpunkt då handlingen inkommit till myndigheten. Därvid bör det för ansvar vara tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid en rutinmässig granskning. Själv-

fallet spelar den redovisningsmetod som skall användas av den uppgiftsskyldige, kontrollapparatens utformning, granskningstidens längd och andra liknande objektiva faktorer en avgörande roll vid denna farebedömning.

Det ligger i sakens natur att en oriktig uppgift, som kan avslöjas endast vid en genomgång av bokföring eller andra räkenskaper, så gott som undantagslöst innebär fara i lagrummets mening. Här bör i första hand märkas oriktig uppgift i mervärdeskattedeklaration eller annan liknande handling med summarisk redovisning. Faran för att det allmänna kommer att åsamkas en slutlig förmögenhetsförlust är i dessa fall stor. Däremot torde oriktigheter i löntagardeklarationer av normal typ i många fall inte innebära fara i lagrummets mening. Om den oriktiga uppgiften rör en mer stadigvarande avlöningsförmån och kontrolluppgift finns hos myndigheten när deklarationen kommer in, sker nämligen rutinmässigt en avstämning mot kontrolluppgiften. Någon fara för skatteundandragande i ett sådant fall torde åtminstone vanligtvis inte föreligga. Detsamma gäller felaktigheter som kan avslöjas redan vid en med normal omsorg företagen granskning av en deklarationshandling, t. ex. felsummeringar och felöverföringar av belopp inom huvudblanketten med bilagor. Den omständigheten att en oriktig uppgift lämnats om ett förhållande som kan kontrolleras mot taxeringsavi bör normalt inte heller medföra ansvar.

Den grova oaktsamheten. För att ansvar för vårdslös skatteuppgift skall inträda måste samtliga objektiva brottsförutsättningar vara täckta av grov oaktsamhet från gärningsmannens sida. De moment som därvid skall beaktas har kommenterats utförligt i specialmotiveringen rörande det uppsåtliga brottet skattebedrägeri. Här skall endast understrykas att straff i regel bör inträda om handling med oriktig uppgift kommit beskattningsmyndighet till handa genom att den avgetts av grov oaktsamhet. Har en oriktig handling, som någon framställt för beskattningsändamål, överlämnats till myndighet genom tredje mans försorg utan att denne haft uppdrag att göra detta, synes detta böra medföra att den förre skall kunna dömas för vårdslös skatteuppgift. En förutsättning är bl. a. att han exempelvis varit grovt oaktsam genom att inte förvara handlingen på ett betryggande sätt.

Begreppet grov oaktsamhet i lagrummets mening avses föreligga endast om gärningsmannen genom sitt beteende gjort sig skyldig till oaktsamhet i mer avsevärd mån. Den nuvarande rättstillämpningens tolkning av grov oaktsamhet enligt SkSL, som åtminstone i vissa fall getts en ganska vidsträckt innebörd och fått innefatta olika typer av slarv eller andra försummelser av mindre allvarlig karaktär, skall således inte vara vägledande. Först om gärningsmannen slarvat i högre grad vid upprättandet av en deklaration eller annan handling eller visat en uppenbar likgiltighet för att sätta sig in i de beskattningsregler som han haft att tillämpa, bör grov oaktsamhet anses föreligga.

9 §.

I denna paragraf föreskrivs att försök till skattebedrägeri, grovt skattebedrägeri, skattesvindel eller grov skattesvindel skall straffbeläggas enligt bestämmelserna i 23 kap. 1 § BrB. Någon hänvisning till 23 kap. 3 § BrB, som behandlar bl. a. ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från försök, har inte skett. Det har nämligen i 14 § föreslagits en ansvarsfrihetsregel för frivilligt tillbakaträdande från fullbordat brott utom räkenskapsbrott.

Försök till brott föreligger enligt de allmänna bestämmelserna så snart gärningsmannen börjat utförandet av brottet men detta ännu inte fullbordats. Utförandet måste ha tagit sig uttryck i aktivt handlande eller underlåtenhet som har ett nära samband med den tilltänkta effekten. Detta samband framträder bl. a. genom en närhet i tiden mellan det brottsliga beteendet och effekten. I annat fall kan det under vissa omständigheter bli fråga om förberedelse. Frågan i vad mån förberedelsehandlingar skall kunna medföra straffansvar skall beröras i det följande.

Det allmänna försöksbrottet har konstruerats som ett farebrott och överensstämmer såtillvida med exempelvis vad som gäller för förfalskningsbrotten och sanningsbrotten i BrB. Ansvar för försöksbrott inträder när det föreligger fara för att gärningsmannens handlande skall leda till brottets fullbordan eller sådan fara endast på grund av tillfälliga omständigheter varit utesluten.

Straffet för försöksbrott får underskrida det lägsta straffet för det fullbordade brottet. Straffminimum för försök är en månads fängelse om lägsta straffet för det fullbordade brottet är två år eller mer. I annat fall kan försöksbrottet i och för sig bestraffas med böter även om böter inte ingår i straffskalan för fullbordat brott. Straffminimum är därvid allmänt bötesminimum enligt reglerna i BrB. Genom dessa vida strafflatituder ges således möjlighet att anpassa straffet till bl. a. den fara som anses föreligga för brottets fullbordan.

Här skall i fortsättningen några synpunkter anföras på de allmänna försöksbestämmelsernas tillämpning inom skattebrottens område.

Gränsdragningen mellan fullbordat brott och försök torde knappast komma att medföra några svårigheter för den praktiska rättstillämpningen. Som tidigare framhållits är de uppsåtliga skattebrotten — skattebedrägeri och skattesvindel — fullbordade i och med att myndigheten har fattat beslut om påföring av skatt eller avgift eller skulle ha fattat sådant beslut om uppgiftsskyldigheten fullgjorts inom rätt tid.

Däremot synes det ibland kunna bli vanskligt att avgöra när den s. k. försökspunkten har uppnåtts. Enligt allmänna regler föreligger ju försöksbrott först då gärningsmannen påbörjat utförandet av den gärning, som omfattas av brottsbeskrivningen rörande det fullbordade brottet.

Allmänt sett torde försökspunkten vid brottet skattebedrägeri ha upp-

nåtts först när handlingen med den oriktiga uppgiften insänts eller ingetts till behörig myndighet.

Försökspunkten vid brottet skattesvindel torde vara uppnådd när tiden för uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande löpt ut.

När det gäller att bedöma om fara i de allmänna försöksbestämmelsernas mening kan anses ha förelegat synes bl. a. följande synpunkter kunna ge en viss ledning.

Farebedömningen vid försök till skattebedrägeri bör i stort sett kunna ske efter samma principer som redovisats i specialmotiveringen till brottet vårdslös skatteuppgift enligt 8 § lagförslaget.

Vid försök till skattesvindel torde fara för brottets fullbordan i allmänhet kunna anses föreligga om risken för att myndigheten genom den skattskyldiges passivitet förbigår hans existens är påtaglig. Har exempelvis en skattskyldig till mervärdeskatt eller punktskatt inte låtit registrera sig hos myndigheten uppstår redan därigenom en uppenbar risk för att hans försummelse att deklarera kommer att leda till att någon skatt över huvud taget inte påförs. Samma betraktelsesätt kan anläggas på arbetsgivare som underlåter att inge arbetsgivaruppgift till riksförsäkringsverket, om han tidigare år inte debiterats sådan avgift.

Är däremot den skattskyldiges existens känd för myndigheten blir nästa moment i farebedömningen att uppskatta sannolikheten för att skattedebitering i avsaknad av uppgifter från den skattskyldige inte kommer att ske eller kommer att ske med för lågt belopp genom ett på skönsmässiga grunder fattat beslut. Denna bedömning måste bli beroende av omständigheterna i det särskilda fallet. Är det så att myndigheten ändå kan förväntas ha fullgoda insikter om de relevanta ekonomiska förhållandena torde i allmänhet ansvar för försök inte böra komma i fråga. Ett sådant fall kan t. ex. föreligga när myndigheterna genom kontrolluppgifter har fått erforderlig kännedom om en löntagares inkomster.

10 §.

Straffbestämmelsen riktar sig mot den som underlåter att till uppbördsmyndighet avge föreskriven handling avseende redovisning av skatt eller avgift, som innehållits för annan, eller i sådan handling lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatten eller avgiften ej tillgodoräknas eller tillgodoräknas med orätt belopp. De nämnda brottsförutsättningarna skall vara täckta av uppsåt från gärningsmannens sida.

Brottet, som kallas oredlighet med uppbördsuppgift, saknar direkt motsvarighet i gällande rätt. Skälen för denna nya straffbestämmelse har redovisats i den allmänna motiveringen.

Med den utformning som vårt nuvarande beskattningssystem har träffar straffbestämmelsen arbetsgivare och redare, som är skyldiga att för det allmännas räkning uppbära och inbetala anställdas (sjömäns) skatter. Brotts-

beskrivningen har utformats så att också den som handlar på den uppgiftsskyldiges vägnar — t. ex. en kamrer i ett företag eller en befälhavare på ett fartyg — i princip kan straffas som gärningsman.

Det aktiva handlandet och passiviteten har beskrivits på liknande sätt som motsvarande moment i straffbestämmelserna för skattebrotten. I övrigt kan hänvisas till den föreslagna nya lydelsen av 55 § och 56 § 3—4 mom. UF samt till 14 § 2 mom. förordningen om sjömansskatt, som innehåller de grundläggande bestämmelserna om skyldighet att redovisa innehållen skatt.

Ansvar inträder endast om det brottsliga beteendet föranleder fara för att skatten eller avgiften — dvs. den skatt eller avgift, som innehållits vid utbetalning av lön till den anställde — tillgodoräknas den skattskyldige med orätt belopp. Den fara det här är fråga om är av s. k. konkret slag. Det skall alltså i det särskilda fallet ha förelegat en verklig risk för att uppbördsmyndigheten skall komma att godta den lämnade uppgiften.

Av det i gärningsbeskrivningen ingående farcmomentet framgår att straffbestämmelsen avser att skydda tilliten till de uppgifter som skall lämnas vid redovisningen av skatt eller avgift, som arbetsgivaren eller redaren innehållit vid utbetalningen av lön till anställda. Straffbestämmelsen i 10 § avser således i princip det fallet att uppbördsmyndigheten på grund av den oriktiga uppgiften eller passiviteten gottskriver arbetstagaren skatt till orätt belopp. Genom att brottsbeskrivningen innehåller uttrycket "orätt belopp" inträder ansvar inte endast för den arbetsgivare som vid redovisningen lämnat uppgift om ett belopp som är lägre än det faktiskt innehållna utan också för den som påstår sig ha verkställt skatteavdrag med högre belopp än som skett.

11 §.

Straffbestämmelsen behandlar sådana fall, där brottet oredlighet med uppbördsuppgift på grund av omständigheterna får anses vara ringa. Brottet kallas r i n g a o r e d l i g h e t m e d u p p b ö r d s u p p g i f t.

Till ringa brott hänförs i första hand straffbar gärning eller underlåtenhet som rör mindre skatte- och avgiftsbelopp. Särskilt gäller detta om brottet omfattar en enstaka uppbördstermin och någon eller några få arbetstagares skattemedel. Även det förhållandet att den uppgiftsskyldiges förfarande utan vidare är uppenbart för uppbördsmyndigheten bör kunna medföra att brottet kan anses som ringa.

Avsikten är att straffbestämmelsen liksom bestämmelserna om ringa skattebedrägeri och ringa skattesvindel skall tillämpas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Denna fråga behandlas närmare under 16 §.

12 §.

De objektiva brottsförutsättningarna för detta brott, som kallas vårdslöshet med uppbördsuppgift, överensstämmer helt med dem som gäller för det uppsåtliga brottet enligt 10 §.

Ansvar för vårdslöshetsbrottet inträder om gärningsmannen ådagalagt grov oaktsamhet. Samtliga objektiva brottsförutsättningar måste således åtminstone vara täckta av sådan oaktsamhet. Vid tolkningen av detta begrepp gäller vad som tidigare anförts i specialmotiveringen till brottet, vårdslös skatteuppgift.

Vårdslöshet med uppbördsuppgift skall inte föranleda ansvar i ringa fall. Detta framgår av 15 § lagförslaget.

13 §.

Straffbestämmelsen i denna paragraf, som är subsidiär till BrB:s bestämmelser om bokföringsbrott och undertryckande av urkund, ersätter de nuvarande strafföreskrifterna för den som åsidosätter i vissa skatte- och avgiftsförfattningar —6 t. ex. TF, MF, FF oh UF — ålagd skyldighet att sörja för och bevara räkenskaper. Brottet, som kallas räkenskapsbrott, har konstruerats som ett effektbrott.

Med bokföringsskyldighet avses den skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs i bl. a. bokföringslagen (1929: 117). I uttrycket "skyldighet att föra eller bevara för kontroll av skatt eller avgift särskilt föreskrivna räkenskaper" inbegrips sådan skyldighet att vid sidan av bokföringslagens bestämmelser föra och bevara räkenskaper som föreligger enligt vissa skatterättsliga författningar. På den direkta beskattningens område finns bestämmelser av detta slag för vissa yrkeskategorier, exempelvis i förordningen (1951: 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering och förordningen (1966: 138) om skyldighet för tandläkare att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering. Särskilda föreskrifter om räkenskapsskyldighet vid sidan av bokföringslagens bestämmelser finns vidare i 78 § 1 mom. första och andra styckena UF och i vissa punktskatteförfattningar, t. ex. 11 § förordningen om brännoljeskatt. Däremot avser gärningsbeskrivningen inte den skyldighet att "i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt" sörja för att underlag finns för uppgiftsskyldighetens fullgörande, som föreskrivs i exempelvis 20 § TF, 24 § MF och 4 § FF. I praktiken innebär detta bl. a. att en löntagare eller annan skattskyldig, som inte tillhör en yrkeskategori med speciella föreskrifter om räkenskapsskyldighet, inte kan fällas till ansvar för räkenskapsbrott för att han inte har fört minnesanteckningar om sina ekonomiska förhållanden.

Straffbestämmelsen tar i första hand sikte på den som inte fört några räkenskaper eller som fört dem på ett ofullständigt sätt. Under tillämp-

ningsområdet faller vidare vilseledande bokföringsåtgärder med eller utan stöd av falska eller osanna verifikationer. Slutligen bestraffas också den som förstör eller undanskaffar räkenskapsmaterial under sådan tid då han haft skyldighet att bevara detta.

För ansvar krävs vidare att den brottsliga gärningen i det särskilda fallet allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift.

I subjektivt hänseende fordras att gärningsmannen handlat med uppsåt eller grov oaktsamhet. Begreppet grov oaktsamhet skall givetvis ha samma innebörd som vid övriga brott enligt lagförslaget. Ringa fall skall i enlighet med bestämmelserna i 15 § inte medföra ansvar.

Straffmaximum för räkenskapsbrott är fängelse i högst två år. Av detta följer att den som medelst räkenskapsbrott begår skatte- eller uppbördsbrott, där straffmaximum är två år eller däröver, i regel skall dömas endast för huvudbrottet.

Här skall även framhållas att frihetsstraff i regel bör komma till användning endast vid uppsåtligt räkenskapsbrott.

14 §.

Denna paragraf innehåller en bestämmelse om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott enligt 2—12 §. Närmaste motsvarighet i gällande rätt är föreskriften om straffrihet för den som frivilligt rättar oriktig uppgift vid deklarationsbrott. Bestämmelsen finns i 3 § SkSL. Den nu föreslagna straffrihetsregeln avser emellertid både aktiva och passiva brott.

Det finns f. n. en omfattande rättspraxis rörande frågan när ett tillbakaträdande skall anses ha skett frivilligt. Avsikten är att denna praxis skall vara vägledande också för tolkningen av den nu föreslagna bestämmelsen.

Allmänt sett kan sägas att ett tillbakaträdande knappast är frivilligt om beskattningsmyndigheten i det enskilda fallet påbörjat en särskild granskning av den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller på något sätt meddelat denne att granskning kommer att ske. Vad nu sagts gäller givetvis under förutsättning att det av omständigheterna inte framgår att den skattskyldige var ovetande om myndigheternas särskilda intresse för honom.

De upplysningar eller uppgifter som den skattskyldige frivilligt meddelar myndigheten skall principiellt sett vara så fullständiga att det blir möjligt för myndigheten att göra en korrekt beräkning av storleken av den skatt eller avgift som på grund av den enskildes tidigare handlande eller passivitet blivit felaktig. Allt för höga krav får dock inte ställas på den enskilde. Det måste vara tillräckligt att han i väsentliga delar lämnar riktig information som vid en närmare granskning kanske måste korrigeras. Beroende på omständigheterna kan dock i ett sådant läge bli fråga om att frivilligt tillbakaträdande kommer att föreligga endast beträffande en del av det belopp som tidigare undanhållits från beskattning.

Som framgår av den tidigare framställningen kan frivilligt tillbakaträdande inte göras från räkenskapsbrott. Detta har sin grund i att brottet är fullbordat först sedan myndigheten i det enskilda fallet konstaterat att räkenskapsföringen varit undermålig. Något utrymme för en frivillig rättelse av en sådan försummelse kan givetvis inte föreligga.

15 §.

Paragrafen innehåller bestämmelser om ansvarsfrihet för ringa fall av brotten vårdslöshet med uppbördsuppgift och räkenskapsbrott.

För tolkningen av vad som avses med ringa fall av vårdslöshet med uppbördsuppgift hänvisas till specialmotiveringen beträffande ringa oredlighet med uppbördsuppgift.

Ringa fall av räkenskapsbrott torde i allmänhet kunna anses föreligga om gärningsmannen visserligen åsidosatt skyldighet 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- och avgiftsbelopp.

16 §.

Paragrafen innehåller en åtalsbegränsningsregel för ringa skattebedrägeri, ringa skattesvindel samt ringa oredlighet med uppbördsuppgift. Regeln innebär att åtal för dessa brott får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Särskilda skäl för åtal bör i regel anses föreligga om gärningsmannen inte kan påföras någon administrativ sanktion för sitt förfarande. Det torde nämligen ofta te sig stötande för den allmänna rättskänslan att en person som begår ett uppsåtligt brott helt undgår reaktion från samhällets sida. I första hand gäller det här ringa brott rörande skatt eller avgift, som inte omfattas av någon administrativ sanktionsform. Som exempel kan här nämnas arvsskatten och gåvoskatten. Ett annat fall när det kan finnas anledning att åtala ett ringa brott är om gärningsmannen är ställföreträdare för en juridisk person eller en omyndig, eftersom administrativ sanktion i form av exempelvis skattetillägg träffar den skattskyldige och inte ställföreträdaren för denne.

Vid åtalsprövningen enligt förevarande lagrum bör även omständigheterna vid brottets begående beaktas. Dessa kan vara så graverande att åtal på grund av allmänpreventiva skäl inte bör underlåtas trots att administrativ sanktion påförts.

17 §.

Denna paragraf innehåller bestämmelser om preskription av ringa skattebedrägeri, ringa skattesvindel och samtliga uppbördsbrott. Det föreslås att preskriptionstiden för dessa brott skall vara fem år i stället för två år, som

gäller enligt reglerna i BrB. Skälen för denna förlängning av preskriptionstiden har redovisats i den allmänna motiveringen.

Förslaget till lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623)

21 §.

I sin nuvarande lydelse innebär paragrafen, att skattskyldigs inkomst skall uppskattas, när den skattskyldige inte avgett deklaration eller då inkomst av viss förvärvskälla på grund av brister i avgiven deklaration eller bristfälligt underlag för deklaration inte tillförlitligen kan beräknas. Taxering enligt denna bestämmelse kallas skönstaxering.

Den föreslagna ändringen i paragrafen, som avser att även skattskyldigs förmögenhet skall kunna uppskattas, innebär inte något i sak nytt utan endast lagfästande av praxis. Ändringen betingas av bl. a. utformningen av förslaget om särskilda avgifter vid skönstaxering.

Paragrafen ger i sin nuvarande lydelse exempel på omständigheter, som skall beaktas vid en uppskattning — "verksamhetens art och omfattning". Efter införande av föreskrift om möjlighet att skönstaxera även förmögenhet blir detta exempel på omständigheter inte helt adekvat, eftersom dessa omständigheter knappast kan vara relevanta vid skönstaxering av förmögenhet. Exemplet bör därför utgå ur författningstexten. Någon saklig ändring avses inte därmed.

115 §.

För flertalet skattskyldiga gäller f. n. att eftertaxering skall prövas inom fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. Har den skattskyldige avlidit gäller särskild tid. Prövning av sådan eftertaxering skall ske inom två år efter utgången av det kalenderår, då bouppteckning ingetts för registrering. Mot bakgrunden härav har i 50 § 2 mom. intagits en föreskrift som innebär, att deklarationerna skall förstöras sedan sex år förflutit efter taxeringsårets utgång, om Kungl. Maj:t inte föreskrivit annat.

Genom den föreslagna skärpningen av straffen för skattebrott kommer preskriptionstiden för grövre brott att vara tio år mot f. n. fem år. Utredningen har ansett att eftertaxering bör kunna ske även i de fall då skattskyldig blir dömd för skattebedrägeri efter utgången av femårstiden. Med hänsyn till att det kan ta lång tid innan en dom vinner laga kraft, har utredningen föreslagit att taxeringsprocessen skall kunna inledas i och med att åtal väcks. Om åtalet ogillas skall åsatt eftertaxering undanröjas av prövningsnämnden. Fråga om eftertaxering i dessa fall måste ha prövats före utgången av året efter det under vilket den skattskyldige åtalats. Eftertaxeringen får endast omfatta vad som enligt åtalet undgått taxering.

Utredningens förslag har föranlett kritiska uttalanden från remissinstansernas sida. *Kammarrätten* har ansett sig inte kunna tillstyrka att en åklagarmyndighets beslut skall utgöra formell förutsättning för eftertaxering och inte heller att åtalets innehåll skall vara avgörande för det belopp som kan taxeras. Taxeringsfrågan bör enligt kammarrättens mening således inte prövas förrän lagakraftvunnen dom föreligger i brottmålet. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* har vänt sig mot den föreslagna begränsningen av eftertaxeringsmöjligheten genom att framställt yrkande skall ha prövats före utgången av året efter det år då åtalet väckts. Det har också ifrågasatts en generell förlängning av tiden för eftertaxering.

Bestämmelserna om eftertaxering är resultatet av en avvägning mellan det allmännas skatteanspråk å ena sidan och de skattskyldigas intresse att inom rimlig tid få ett slutligt avgörande av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen för ett visst beskattningsår å andra sidan. Någon generell omprövning av dessa regler förefaller inte påkallad. Däremot synes den ändring av preskriptionstiden för de grövre skattebrotten, som blir en konsekvens av straffskärpningen enligt förslaget till skattebrottslag, böra medföra att tiden för eftertaxering förlängs. I motsatt fall kan konsekvensen nämligen bli att en skattskyldig som gjort sig skyldig till grovt skattebrott kommer i ett fördelaktigare läge ekonomiskt sett efter femårstidens utgång än den som fälls för exempelvis vårdslös skatteuppgift och gärningen upptäcks i sådan tid att eftertaxering kan ske.

Den förordade lösningen medför att den förlängda tiden för eftertaxering kommer att få sin huvudsakliga betydelse vid fall av grovt skattebedrägeri och grov skattesvindel enligt förslaget till skattebrottslag.

Ett villkor för att eftertaxering i förevarande fall skall bestå är att den skattskyldige dömts för skattebrott. Om den skattskyldige avlider under rättegången nedläggs åtalet och påförd eftertaxering skall då undanröjas. Däremot skall eftertaxeringen inte undanröjas om dödsfallet inträffar sedan dom fallit och domen inte ändras.

I andra stycket har reglerats bl. a. tiden för eftertaxering i den speciella situationen att skattskyldig, som har dömts för skattebrott, har avlidit innan eftertaxering med stöd av andra stycket skett. I dessa fall föreslås för eftertaxering av dödsboet en kortare tidsgräns, nämligen sex månader efter dödsfallet.

I tredje stycket har intagits en bestämmelse som reglerar det utvidgade eftertaxeringsinstitutets tillämpning i fråga om juridisk person. Med uttrycket "företrätt juridisk person" avses faktiskt ställföreträdarskap oberoende av formell behörighet. I denna fråga hänvisas vidare till vad som sägs i kommentaren till 116 a § fjärde stycket.

Såsom utredningen föreslagit bör eftertaxering kunna ske så snart åtal har väckts. Underlaget för skatteprocessen torde i det läget som regel vara fullständigt. Emellertid bör, som också kammarrätten påpekat, eftertaxe-

ringen inte vara begränsad till vad som omfattas av åtalet. Denna lösning kommer att ha den innebörden att särskild tid gäller för eftertaxeringen i de fall då åtal för skattebrott väcks och detta sedermera åtminstone till någon del gillas.

Enligt utredningsförslaget bör prövningsnämnden åläggas skyldighet att undanröja åsatt eftertaxering i nu avsedda fall om åtalet ej bifalles, dvs. ogillas eller inte tas upp till prövning. Taxeringsintendenten, som anmält den skattskyldige för åtal, får underrättelse om åklagarens och domstolens beslut. Det ligger därför nära till hands att han underrättar prövningsnämnden i de fall skattskyldig inte fälls till ansvar. Beslut om undanröjande kan på så sätt ske snabbt och debiteringsmyndigheten omedelbart erhålla underrättelse.

Skulle taxeringsfrågan vara föremål för skattedomstols prövning, vet man detta på prövningsnämndens kansli och kan därför snabbt lämna domstolen meddelande.

Förste taxeringsintendenten bör ex officio bevaka den skattskyldiges rätt att få eftertaxering undanröjd i de fall åtalet ej bifalls. Föreskrift härom kan meddelas av Kungl. Maj:t.

De nya bestämmelserna i paragrafen har utformats enligt de nu angivna riktlinjerna.

116 a §.

Paragrafen innehåller de centrala bestämmelserna om administrativ avgift vid oriktig uppgift. Bestämmelserna motsvarar i utredningens förslag 116 a § punkterna 1—3 och bilaga till TF under A—C. I 116 c § har intagits bestämmelser som rör de återstående båda formerna av avgiftsfall, som i utredningens förslag motsvarar 116 a § punkterna 4 och 5 samt i bilagan under D och E.

Första stycket. Förutsättningarna för påföring av skattetillägg enligt första stycket är,

att den skattskyldige avlämnat deklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning vid sin taxering,

att det skriftliga meddelandet innehåller oriktig uppgift,

att avvikelse skett från meddelandet på så sätt att den oriktiga uppgiften inte godtagits och

att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt om avvikelse inte skett.

Deklaration eller annat skriftligt meddelande skall ha avlämnats av den skattskyldige själv till ledning vid hans taxering. Sanktionsformen är således tillämplig endast på den skattskyldiges egna meddelanden och tillägget påförs endast honom. I detta sammanhang uppkommer frågan när en skattskyldig som är juridisk person skall anses ha lämnat oriktig uppgift. Detta regleras i fjärde stycket och kommenteras i det följande.

Meddelandet skall vidare ha avlämnats till ledning för den skattskyldiges

taxering. Det skall ha ett direkt samband med den taxering varom är fråga. Meddelanden som lämnas till myndighet för annat ändamål än taxering omfattas inte av den aktuella bestämmelsen.

Beträffande förutsättningen att meddelandet skall innehålla oriktig uppgift hänvisas till 31 § 1 mom., enligt vilken skattskyldig är pliktig att utöver vad deklarationsformuläret föranleder lämna alla de upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av riktig taxering. För att en riktig taxering skall kunna ske krävs att beskattningsmyndigheten får kännedom om alla förhållanden som är av betydelse för taxeringen. I viss utsträckning kan sådana förhållanden döljas, t. ex. i bokföringen. Den skattskyldige har som nyss påpekats skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för en riktig taxering. Sker inte detta får deklarationen i regel anses innefatta oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg, liksom den även kan föranleda eftertaxering. Även förtigande skall sålunda medföra skattetillägg. Detta har en väsentlig betydelse, särskilt i de fall där redovisningen i deklarationsformuläret är summarisk, såsom för rörelseidkare.

En fråga som vid tillämpningen kan medföra vissa problem är gränsdragningen mellan oriktig uppgift och yrkande. Denna fråga behandlas i kommentaren till 116 b § första stycket.

Den tredje förutsättningen för skattetillägg är att beskattningsmyndigheten frångått meddelande som lämnats vid taxeringen. Ett taxeringsbeslut måste således alltid föreligga innan fråga om tillägg kan bli aktuell. Ett beslut om skattetillägg grundas på själva det faktum att avvikelse skett. Däremot skall vid prövningen av avgiftsfrågan principiellt inte ske någon materiell prövning av avvikelsebeslutet.

Slutligen är förutsättningen att den oriktiga uppgiften har betydelse för skatteuttaget. Det skall föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget på så sätt att skatten blivit för låg om den oriktiga uppgiften följts.

En konsekvens av kravet på sådant orsakssammanhang blir, att i vissa fall endast en del av det undanhållna beloppet skall ligga till grund för beräkning av tillägget. I vissa lägen, såsom exempelvis då det föreligger underskott i deklarationen som endast delvis beror på den oriktiga uppgiften, påverkas beskattningen bara till en del av det oriktiga beloppet. Vidare kan den skattskyldige såsom bestämmelsen har utformats helt undgå tillägg för oriktig uppgift, nämligen om han, trots att oriktig uppgift har konstaterats, inte åsätts beskattningsbar inkomst. Felaktigheten har inte påverkat beskattningsresultatet och tillägg skall därför inte utgå.

När det gäller makar skall hänsyn tas till bådas skatt för inkomst och förmögenhet. Förhållandet kan vara det att den ena maken redovisar underskott, som den andra författningsenligt skall tillgodoräknas. Beräkningen av skattetillägget skall därför grundas på förändringen sammanlagt av makar-

nas skatt. Motsvarande gäller beräkning av skattetillägg vid förmögenhetstaxeringen, där även omyndiga barns taxering för omyndigs föräldrar skall beaktas.

Om den ena maken i sin deklaration redovisar underskott som har betydelse för den andras beskattning, utgår skattetillägg även om rättelse av den oriktiga uppgiften inte medför beskattningsbar inkomst för uppgiftslämnaren. Den som lämnat den oriktiga uppgiften skall påföras skattetillägget även om han inte debiteras någon skatt. Det kan därför förekomma det fallet, att skattskyldig som redovisat underskott i sin deklaration likväl påförs skattetillägg.

Andra stycket. Andra stycket behandlar frågor om skattetillägg vid skönstaxering i det fall att deklaration avlämnats. I styckets första punkt föreskrivs att skattetillägg skall utgå då avvikelse skett från självdeklaration med stöd av 21 §. Av föreskrifterna i kombination med 116 b § första stycket, framgår att tillägg i skönstaxeringsfall skall beräknas endast på summan av beloppsmässig avvikelse från oriktig uppgift och skönsmässigt påslag. Tilllägget beräknas på sätt framgår av första stycket.

I andra punkten föreskrivs att vid beräkningen av tillägget hänsyn skall tas till vad den skattskyldige uppgett i deklarationen. Uppgifterna i den deklaration, som inte ansetts kunna ligga till grund för taxeringen, skall således dock beaktas vid beräkning av det belopp som skall ligga till grund för avgiften.

Tredje stycket. Tredje stycket behandlar frågan om skattetillägg vid skönstaxering i det fall att deklaration inte avlämnats. Har den skattskyldige trots anmaning inte lämnat någon deklaration eller något annat skriftligt meddelande skall skattetillägg påföras med 50 % av hela den debiterade skatten. Har han skriftligen uppgett att hans inkomst har uppgått till visst belopp och godtar taxeringsnämnden denna uppgift, utgår inte något tillägg. Har däremot inkomsten med frångående av det lämnade skriftliga meddelandet ansetts böra uppskattas till högre belopp, påförs tillägg med 50 % av den skatt som tillkommer på grund av uppskattningen. Hänsyn skall dock tas till skriftliga uppgifter som den skattskyldige har lämnat till taxeringsnämnden. Uppgifter om den skattskyldiges inkomstförhållanden, som beskattningsmyndigheten erhållit på annat sätt, exempelvis genom kontrolluppgift, skall däremot inte påverka beräkningen av tillägget.

Skattetillägg, som beslutats med stöd av detta stycke skall undanröjas, om den skattskyldige fullgör deklarationsskyldigheten inom två månader efter det han fått del av beslutet om tillägg. Denna regel gäller dock inte om besvär i avgiftsfrågan eller över taxeringen dessförinnan har avgjorts av prövningsnämnden. I detta fall föreligger nämligen inte något skäl att medge undanröjande, eftersom den skattskyldige i den process som ägt rum har fått vetskap om ifrågasatt skattetillägg på grund av deklarationsförsummelsen och därför haft anledning att lämna deklaration.

Fjärde stycket. Skattetillägg skall utgå även vid oriktig uppgift i deklaration eller annat meddelande avlämnat för juridisk person. Såsom tidigare berörts förutsätts för tillägg att den oriktiga uppgiften lämnats av den skattskyldige. I detta stycke regleras frågan när meddelande skall anses ha avlämnats av juridisk person. Bestämmelsen har utformats på så sätt att juridisk person inte skall kunna gå fri från skattetillägg för oriktig uppgift som medvetet lämnats av formellt obehörig person. Presumtionen skall vara att den som lämnar en uppgift för juridisk persons räkning också skall anses ha haft behörighet att göra detta. Undantag har gjorts för sådana fall där det är uppenbart att den som lämnat meddelandet har saknat behörighet därtill.

De olika skattetilläggens inbördes förhållande m. m. Skattetillägg kan, som framgår av det föregående, utgå på olika grunder. De olika slagen av skattetillägg kan utgå jämsides vid en och samma taxering. Vid skönstaxering utgår skattetillägg på det skönsmässigt tillagda beloppet men detta hindrar inte att tillägg utgår också för konstaterad oriktig uppgift av specifikt slag i den deklaration som avser samma taxering.

Det kan teoretiskt sett uppkomma fall då skattetillägg utgår såväl enligt 116 a § första stycket som enligt paragrafens andra eller tredje stycke. Situationen föreligger om en skattskyldig trots anmaning inte lämnar deklaration och skönstaxeras. Han påförs då skattetillägg enligt 116 a § tredje stycket på grund av skönstaxeringen. Om han därefter lämnar deklaration först efter den tid som gäller för anförande av besvär över lokal skattemyndighets beslut om skattetillägg, kan tillägget inte undanröjas. Det skall däremot nedsättas om taxeringen sänks. Det kan emellertid inträffa att den avlämnade deklarationen inte godtas utan högre taxering fastställs. På grund av detta kan skattetillägg utgå för oriktig uppgift enligt 116 a § första stycket eller, om deklarationen inte kan läggas till grund för taxeringen, enligt paragrafens andra stycke eller enligt såväl första som andra stycket i paragrafen. Det anförda exemplet visar konsekvensen av att tilläggen avser att tillgodose olika syften.

Frågan huruvida grund för tillägg föreligger kan givetvis komma under prövning i vilken instans som helst i instansordningen. Om prövningsnämnden befriat skattskyldig från avgift kan sålunda kammarrätten på talan av taxeringsintendent dock besluta att avgift skall utgå. Dessutom är frågan om avgift knuten till taxeringens storlek, vilket på grund av progressionen i beskattningen medför att sänkning eller höjning av taxeringen kan medföra att avgiften sänks eller höjs trots att det belopp för vilket avgift skall utgå är oförändrat.

116 b §.

Första stycket. Bestämmelserna i 116 a § första stycket ger vid handen att skattetillägg skall utgå då oriktig uppgift föreligger i deklaration eller annan skriftlig handling. Till ledning vid tillämpningen av denna bestämmelse har

i förevarande stycke intagits föreskrifter som närmare reglerar vad som inte skall anses vara oriktig uppgift.

Först anges att skattetillägg ej skall utgå i den mån avvikelsen från den skattskyldiges skriftliga meddelande innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Med uttrycket "uppenbar" förstås sådan felräkning eller misskrivning som direkt framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande. Till oriktig uppgift skall däremot i princip hänföras felsummeringar och liknande som skett i det material på vilket meddelandet grundas. Avgörande för om felaktigheten skall anses som uppenbar är att den är så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten.

Från oriktig uppgift i här avsedd bemärkelse måste skiljas ej godtagna yrkanden i deklaration eller annat skriftligt meddelande. I andra punkten föreskrivs att skattetillägg inte skall utgå vid avvikelser som avser bedömning av yrkande, såvitt avvikelsen inte gäller uppgift i sak. I bestämmelsen regleras enbart i deklaration "öppet" framställt yrkande. Frågor om yrkanden som finns dolda i en bokföring får däremot bedömas på grundval av befrielseregeln i 116 d §. Fråga om skäligheten av yrkade avdrag eller värde av naturaförmån skall, med den nyss angivna reservationen, anses utgöra bedömning av yrkande. Som oriktiga uppgifter anses alltså inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Har den skattskyldige upptagit värde av förmån att för privat bruk utnyttja tjänstebil till 500 kr., men detta rätteligen bort upptas till 2 000 kr., skall han inte anses ha lämnat oriktig uppgift. Skillnaden mellan det uppgivna värdet och det riktiga kan emellertid vara så stor att han kan sägas ha oriktigt karakteriserat förmånen i fråga, naturligtvis under förutsättning att han inte genom noggranna uppgifter om bilens märke och körsträcka gett myndigheterna fullgott underlag för att bedöma frågan. Anger han som grund för det låga värdet att han privat huvudsakligen använt annat fordon och är denna uppgift felaktig, föreligger givetvis en oriktig uppgift.

Andra stycket. Frivillig rättelse kan förekomma endast när det gäller oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande (116 a § första och andra styckena).

Skattetillägget skall vara ett medel för att tvinga fram riktiga uppgifter för taxeringen. Det ligger i linje härmed att frivillig rättelse av felaktigheter bör medföra frihet från tillägg. Någon generell regel kan inte anges för vad som är frivilligt eller inte frivilligt, utan frågan måste avgöras från fall till fall med hänsynstagande till de särskilda omständigheterna. Följande synpunkter kan vara vägledande.

En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses vara frivillig är att beskattningsmyndigheten särskilt agerat med anledning av den

uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Så länge den skattskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten, bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att man begärt upplysningar av den skattskyldige torde möjlighet att göra frivillig rättelse inte längre föreligga. Skulle det emellertid förhålla sig så att den begärda upplysningen är av rutinmässig art och inte har något samband med den oriktiga uppgiften bör även därefter företagen rättelse ofta kunna anses som frivillig.

En rättelse, som sker efter det att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att beskattningsmyndigheten avser att göra en taxeringsrevision hos honom, kan däremot inte anses ha skett frivilligt. Sådana rättelser som skett exempelvis efter det att man offentliggjort att bankkontroll skall äga rum beträffande vissa personer kan inte heller anses ha gjorts frivilligt.

En frivillig rättelse behöver inte göras av den skattskyldige personligen. Den kan även ske genom befullmäktigat ombud. Man bör kräva åtminstone någon aktivitet av den skattskyldige själv för att han skall bli fri från skattetillägg.

Det finns inte något författningsmässigt hinder att göra frivillig rättelse muntligen. Med hänsyn till taxeringsförfarandets skriftliga karaktär bör dock den som vill rätta oriktighet göra detta skriftligen. Ett ytterligare skäl härtill är svårigheterna att i efterhand utreda vad som förekommit vid muntliga samtal. Skattetilläggsprocessen är en skriftlig process och det kan med hänsyn till kostnader och andra skäl inte vara rimligt att lägga bevisbördan för att frivillig rättelse inte skett på beskattningsmyndigheterna.

Förevarande bestämmelse bör kunna tillämpas generöst. Beslutande myndighet och det allmännas representant bör kunna tillämpa den på eget initiativ.

116 c §.

Uttrycket "skattetillägg" har reserverats för avgift som utgår enligt 116 a §. Avgiften vid deklarationsförsummelse, som behandlas i denna paragraf, kallas "förseningsavgift".

Utredningens förslag till bestämmelser om avgift i nu förevarande hänseende redovisas i dess författningsförslag under 116 a § första stycket punkterna 4 och 5 samt bilaga till förordningen under punkterna D och E. Punkterna 4 och D motsvarar i princip första stycket samt punkterna 5 och E tredje stycket i departementsförslaget.

Första stycket. Enligt första stycket skall förseningsavgift påföras den som varit skyldig att utan anmaning avlämna deklaration före viss föreskriven tid men försummat detta. Den tid som här avses är dels den som

direkt framgår av bestämmelserna i 34 § 1 mom., dels den som föreskrivs i anståndsbeslut enligt 34 § 2 mom.

Regeln innebär med hänsyn till bestämmelserna i 116 h § bl. a. att förseningsavgift i fall då anmaning inte utfärdats kommer att utgå först vid en beskattningsbar inkomst av 10 000 kr. under förutsättning att grund för skattetillägg inte samtidigt föreligger.

Förseningsavgift kan utgå i varje kommun där den skattskyldige haft att lämna deklaration men försummat detta. Avgiften i varje kommun skall beräknas på den högsta beskattningsbara inkomsten vid taxeringen. Detta innebär dels att underlaget för förseningsavgiften skall vara den högsta av de beskattningsbara inkomster som ligger till grund för den statliga resp. den kommunala inkomstbeskattningen, dels också att om någon av dessa inkomster sedermera höjs eller sänks, en förnyad sådan jämförelse skall göras.

Andra stycket. I förevarande sammanhang upptas en särskild sanktion för försummelsen att inte inom föreskriven tid efterkomma en anmaning att avge deklaration. Härigenom erhålls ett extra tryck på de skattskyldiga, som redan försummat den gällande tidpunkten för lämnande av deklaration. Bestämmelsen avser även den som är skyldig avge deklaration endast efter anmaning (22 § 2 mom.). Förseningsavgiften skall i här avsedda fall bestämmas till två gånger det belopp som utgår enligt första stycket. Avgiften skall inte utgå jämsides med avgift enligt första stycket. Minimiavgiften är 100 kr. Den högsta avgift som kan utgå vid försenad deklaration är således 600 kr. vid en och samma taxering.

Tredje stycket. En ej undertecknad deklaration skall i fråga om avgift bedömas på samma sätt som en undertecknad, såvida inte den skattskyldige underlåtit att följa anmaning att fullständiga handlingen. Efterkommer han inte anmaningen skall handlingen såvitt nu är i fråga anses som för sent avgiven och förseningsavgift utgå enligt andra stycket. Underskrivs en för sent avgiven handling efter anmaning, skall avgift utgå enbart för att handlingen avlämnats för sent enligt första stycket. Underskrivs en i rätt tid avgiven handling efter anmaning, skall ingen avgift utgå för försummelsen.

116 d §.

Utredningen har i sitt författningsförslag under 116 c § en allmän föreskrift om att avgift får efterges då särskilda omständigheter föreligger. Motivmässigt redovisas sedan närmare vad som avses med särskilda omständigheter. I denna paragraf har införts mera preciserade bestämmelser om när befrielse från avgifterna bör kunna komma i fråga. Avsikten är att riksskatteverket med stöd av förordnande enligt 116 j § andra stycket skall meddela närmare föreskrifter om paragrafens tillämpning.

Första stycket. Befrielse från skattetillägg får medges, om den felaktighet eller underlåtenhet som har föranlett tillägget, på grund av särskilda omständigheter är ursäktlig, eller om det belopp, som på grund av felaktigheten eller underlåtenheten kunde ha undandragits, är ringa. Tillägg kan endast helt efterges.

Såsom exempel på omständigheter vilka kan innebära ursäktlighet nämns i bestämmelsen skattskyldigs ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet samt den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet.

Med ålder avses inte enbart hög ålder utan även att den skattskyldige på grund av sin ungdom kan antas vara okunnig i deklarationsförfarandet. Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom som kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sina skyldigheter. Utlänningar, som inte förstår språket och bott här endast kort tid, är vidare en grupp skattskyldiga som ofta kan förmodas ha bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet.

Ursäktligheten bör emellertid bedömas inte enbart med hänsyn till den skattskyldiges särskilda subjektiva förhållanden utan det måste även beaktas vilken typ av felaktighet eller försummelse det är fråga om. En besvärlig skatterättslig fråga om skattskyldighet bör naturligtvis i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ej redovisat lönebelopp.

De nu berörda befrielsegrunderna bör kunna tillämpas generöst, särskilt i samband med att avgiftssystemet introduceras men även därefter då de första gången kommer i fråga för en skattskyldig. Den myndighet som har att besluta om skattetillägg har inte skyldighet att självmant undersöka om befrielsegrund föreligger. Principen bör vara att den skattskyldige själv, som i princip bör beredas tillfälle yttra sig innan beslut om avgift fattas, får anföra de omständigheter som i hans fall kan föreligga för befrielse. Ett och annat undantag från denna regel är emellertid motiverat, t. ex. när den skattskyldige har hög ålder, vilket framgår direkt av antingen deklarationen eller taxeringsavin. Deklarationen innehåller ofta även upplysning om att den skattskyldige lider av långvarig sjukdom.

Av flera skäl bör tillägg inte påföras när det är fråga om ringa belopp. Vad som får anses som ringa får närmare bestämmas av riksskatteverket. Den praxis som i dag tillämpas beträffande gränsen för belopp som bör föranleda eftertaxering synes kunna vara vägledande i detta sammanhang.

Andra stycket. Bestämmelserna i första stycket skall gälla även förseningsavgift. Till skillnad från vad som gäller skattetillägg kan förseningsavgift efterges även delvis. Närmare föreskrifter härom bör meddelas av riksskatteverket. Härvid synes den praxis som gäller nedsättning av restavgift ge viss vägledning.

Tredje stycket. Bestämmelsens bakgrund har redovisats i det föregående. Den avser det fallet att Kungl. Maj:t med stöd av förut nämnt bemyn-

digande förordnar att viss inkomst eller förmögenhet inte skall beskattas här i landet. Skattetillägg eller förseningsavgift som avser inkomst eller förmögenhet som sålunda har undantagits från beskattning får enligt bestämmelsen efterges av Kungl. Maj:t.

116 e §.

I paragrafens tre första stycken har sammanförts 116 d § första stycket samt 116 e § i utredningens förslag. Innehållet har tidigare behandlats.

Nu framlagda förslag avviker från utredningens i ett väsentligt hänseende. Enligt utredningens förslag skulle lokal skattemyndighet ha möjlighet att vid besvär över taxeringsnämndens beslut överlämna fråga om avgift till taxeringsintendentens prövning. Denne skulle sedan i samband med yttrande över taxeringen till prövningsnämnden framställa ev. yrkande om avgift. I nu föreliggande förslag har lokal skattemyndighet att pröva avgiftsfrågan oberoende av besvär i taxeringsfrågan.

Fjärde stycket innehåller bestämmelser som reglerar fall då rättelse enligt 72 a § skett. Bestämmelsen innebär att lokal skattemyndighet skall vidta även av rättelsen föranledd påföring av avgift eller ändring av påförd avgift. Myndigheten har däremot inte rätt att oberoende av taxeringsändring rätta en felaktighet i delgivet beslut om avgift, såvida felet inte är debiteringsfel.

Arbetet med avgifterna kan ta sin början i och med att taxeringsnämnderna sedan de beslutat i taxeringsfrågan skickat deklarationshandlingarna till de lokala skattemyndigheterna för databeredning. Detta börjar normalt redan på våren. Hur arbetsrutinerna med avgifterna i detalj bör utformas, får bestämmas senare. Det ankommer på Kungl. Maj:t ensam att besluta härom. Här skall läggas fram endast några allmänna synpunkter.

När deklarationerna inkommer till lokal skattemyndighet sedan taxeringsnämnden beslutat taxeringen, torde en grovsortering av dessa kunna ske av den, som gör kontrollräkning eller stansningen för datadebiteringen. Preliminärt beslut om avgift kan lämpligen i detta skede tillställas de skattskyldiga för yttrande. Normalt torde med hänsyn till att arbetet bör bedrivas jämsides med debiteringsarbetet flertalet preliminära beslut kunna översändas till de skattskyldiga redan innan besvärstiden över taxeringsbeslutet utgått den 15 augusti taxeringsåret. Ev. erinringar mot dessa preliminära beslut torde därefter i övervägande antal fall kunna behandlas av lokal skattemyndighet före den 1 oktober taxeringsåret. I några fall kan dock inträffa att frågan om särskilda avgifter inte hinner prövas före detta datum. Därför har föreskrivits en möjlighet att fatta beslut om avgift även efter den 1 oktober om särskilda skäl föreligger. Sådana särskilda skäl föreligger bl. a. om omfattande skriftväxling har varit nödvändig.

Under alla omständigheter måste dock beslut ha fattats före den 15 december taxeringsåret, såvida det inte är fråga om beslut om tillägg med anledning av rättelse enligt 72 a §. Sistnämnda fall skall strax beröras ytterligare. Genom en sådan rutin torde flertalet beslut kunna debiteras på debetsedeln för slutlig skatt.

116 f §.

I paragrafen, som saknar motsvarighet i utredningens förslag, har införts bestämmelser om kommunikation av beslut om särskild avgift. Beslutet skall tillställas den skattskyldige på samma sätt som beslut om avvikelse från självdeklaration.

116 g §.

Paragrafen motsvarar i huvudsak 116 d § andra stycket samt 116 f § första, andra och tredje styckena i utredningens förslag.

Frågor om avgifter skall såsom framgår av 116 i § i princip handläggas enligt de regler som gäller för taxering. De speciella regler om avgifternas handläggning m. m. som införts i denna paragraf är ett nödvändigt komplement till bestämmelserna om taxering, bl. a. med hänsyn till att lokal skattemyndighet och inte taxeringsnämnd skall vara första instans i avgiftsfrågor som föranleds av nämndens taxeringsbeslut. Den särskilda bestämmelsen om att taxeringsintendent kan yrka påföring av avgift hos prövningsnämnden innebär sålunda — i likhet med vad som gäller vid taxering — att sådant yrkande kan framställas även om lokal skattemyndighet förbisett eller inte haft skäl att gå in på frågan om avgift.

116 h §.

Första stycket innehåller en föreskrift om att särskild avgift skall tillfalla statsverket, vilket motsvarar utredningens förslag. Vidare föreskrivs att särskild avgift skall påföras som slutlig eller tillkommande skatt enligt UF. Detta innebär bl. a., att restavgift skall utgå på avgift som inte erläggs i föreskriven tid.

Andra stycket motsvarar i huvudsak vad utredningen föreslagit i bilagan till förordningen under punkt F. I sak föreligger avvikelse från förslaget endast däri att den lägsta avgift, som skall uttas, höjts från 50 kr. till 100 kr.

Bestämmelsen innebär sålunda att avgiftsbelopp som underskrider 100 kr. inte skall påföras. Härmed avses det belopp som föreligger om de vid taxeringen i kommunen utgående avgifterna sammanslås, sedan avjämning skett enligt första punkten. Har en skattskyldig i en i rätt tid avgiven deklaration lämnat endast en oriktig uppgift som skulle medföra ett skattetillägg på 70 kr. utgår ingen avgift. Föreligger däremot samtidigt förutsättningar för förseningsavgift som uppgår till minst 30 kr. skall enligt bestämmelsen båda avgifterna påföras.

116 i §.

Första stycket. Lydelsen av första stycket motsvarar i sak utredningens förslag till ändring av 98 § 2 mom. De processuella reglerna som gäller för taxering skall i princip gälla skattetillägg. När det gäller besvär till Kungl. Maj:t skall särskild talan beträffande skattetillägg kunna komma under prövning endast om prejudikat- eller intressedispens beslutas.

Andra stycket. Bestämmelsen har viss motsvarighet i utredningens förslag till ändring av 105 § 2 mom. Bestämmelsen innebär att prövningsnämnd och skattedomstolarna oavsett yrkande skall besluta om nedsättning av avgifterna, om beslut i taxeringsfrågan medför ändring av förutsättningarna för beräkningen av avgifterna till den skattskyldiges fördel, detta med hänsyn till att många skattskyldiga måste antas ha vissa problem med de processuella reglerna. Sådant beslut bör avse endast avgiftsunderlaget med hänsyn till att avgiftsberäkningen blir en debiteringsåtgärd. Det får ankomma på det allmännas representant, taxeringsintendenten, att vid yrkande om höjning av taxering framställa särskilt yrkande om höjning av avgift.

Till skillnad från vad utredningen föreslagit innebär bestämmelsen inte att prövningsnämnd eller skattedomstol skall ex officio yttra sig om avgiftens storlek om taxeringen inte ändras. En grundläggande tanke är att beslut i avgiftsfrågan är ett i förhållande till taxeringsbeslutet särskilt avgörande. Detta medför att ett avgiftsbeslut måste särskilt överklagas för att kunna omprövas.

I detta sammanhang får understrykas att yrkande om prövning av avgift får anses föreligga från den skattskyldiges sida även om det kommit till uttryck endast i argumentationen. Härigenom kan visserligen i vissa fall uppkomma tveksamma frågor. Till allmän ledning kan framhållas att myndigheterna även härvidlag i tveksamma fall bör inta en generös attityd. Dessutom finns alltid möjligheten att höra efter hos den skattskyldige själv om han avsett att yrka omprövning av avgiften.

116 j §.

Första stycket. Reglerna om taxering är i princip tillämpliga på frågor som rör handläggning av de särskilda avgifterna. I första stycket har intagits en allmän bestämmelse om att TF:s föreskrifter i tillämpliga delar gäller beträffande avgift om inte annat följer av 116 d—116 i §§. På grund av denna föreskrift kommer bl. a. bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt i 100 och 101 §§ att i viss utsträckning gällan även för avgiftsprocessen.

Talan mot beslut om avgift skall kunna föras antingen särskilt eller i samband med talan mot taxeringen. Genom utformningen av bestämmelserna i 116 e och 116 g §§ har skapats vissa förutsättningar för samtidig handläggning redan hos prövningsnämnden av frågan om taxering och om avgift trots att olika besvärstider gäller för de olika frågorna. Som regel

bör således vid besvär båda frågorna upptas till prövning samtidigt hos prövningsnämnden. Hos kammarrätten och regeringsrätten bör nästan undantagslöst förutsättning för samtidig handläggning föreligga.

Vid handläggningen av besvär över avgiftsbeslut gäller i princip vad som i TF föreskrivs om besvär över taxering. Såsom framgått av det föregående gäller dock det undantaget att sådan särskild talan inte får komma under Kungl. Maj:ts prövning annat än efter prövningstillstånd.

Andra stycket. Bestämmelsen har berörts i det föregående. Avsikten är att riksskatteverket skall meddela föreskrifter om tillämpningen av bestämmelserna om de särskilda avgifterna.

117 §.

Denna paragraf har ändrats i redaktionellt avseende. Bl. a. har "strafflagen" utbytts mot "brottsbalken".

118 §.

Denna paragraf har föreslagits skola upphävas.

Det nuvarande första stycket har ersatts med bestämmelser i 1 § skattebrottslagen som har en något annan innebörd. I motsats till den upphävda bestämmelsen har skattebrottslagens föreskrift konstitutiv betydelse för tillämpningsområdet.

I andra stycket föreskrivs f. n. att förste taxeringsintendenten skall till åklagare anmäla om anledning förekommer att brott enligt SkSL förövats. Vidare finns en bestämmelse att taxeringsnämndens ordförande vid misstanke om sådant brott skall underrätta förste taxeringsintendenten.

Bestämmelser om skyldighet för myndighet eller viss befattningshavare hos myndighet att anmäla misstänkta brott avses enligt förslaget i framtiden skola utfärdas av Kungl. Maj:t. Den anmälningsskyldighet som nu åvilar taxeringsnämndens ordförande bör därvid läggas på lokal skattemyndighet. Självfallet skall taxeringsnämndens ordförande i dessa frågor ändå lämna lokal skattemyndighet nödvändiga upplysningar.

119 §.

Denna paragraf innehåller nu en straffbestämmelse för den som till någon, som skall meddela kontrolluppgift angående honom, lämnat oriktig upplysning om namn eller andra förhållanden och därvid haft uppsåt att försvåra uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande. Straffet är dagsböter, lägst trettio.

Villkoret att gärningsmannen skall "haft uppsåt att försvåra uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande" har tagits bort. Brottet har i stället utformats som ett vanligt uppsåtsbrott. Dessutom har tillfogats att den oriktiga uppgiften skall röra förhållanden som har betydelse för uppgiftsskyldighetens fullgörande.

Straffet skall liksom hittills vara dagsböter. Bestämmelsen om bötesminimum har utmönstrats.

Brottet kan ofta vara en förberedelse till ett centralt skattebrott, dvs. skattebedrägeri enligt den nya skattebrottslagen. Om brottsupptäckt därför sker först sedan gärningsmannen fullföljt sitt brottsliga uppsåt genom att avge deklaration med oriktig uppgift i det hänseende det här är fråga om, synes åtal enligt allmänna principer i regel böra ske endast beträffande den senare gärningen.

Ringa brott skall inte medföra ansvar.

120 §.

Denna paragraf omfattar i sin nuvarande lydelse ett stort antal ordningsförseelser, som bestraffas med penningböter om högst 300 kr. Författningstexten är uppdelad i två särskilda stycken. Andra stycket innehåller sju punkter.

Enligt första stycket bestraffas den som underlåter att avge behörig deklaration inom föreskriven tid.

Denna bestämmelse har föreslagits skola upphävas. S. k. deklarationsförsummelse skall i stället i första hand beivras med administrativ avgift. Den som underlåter att deklarera med avsikt att undandra det allmänna skatt eller avgift skall dessutom i vissa fall kunna bestraffas för skattesvindel enligt skattebrottslagen.

I lagrummets nuvarande andra stycke bestraffas den som åsidosätter vissa andra uppgiftsskyldigheter, som skall fullgöras utan anmaning. Det rör sig här om gärningstyper av två skilda slag, nämligen dels försummelse att till deklaration foga visst räkenskapsmaterial, dels åsidosättande av olika uppgiftsskyldigheter till ledning vid annans taxering.

Den nuvarande straffbestämmelsen för den som bryter mot 37 eller 38 § — som har sin plats i andra stycket 3 — har efter sakliga och redaktionella ändringar överförts till ett första stycke i paragrafen. Brottsbeskrivningen gäller både aktivt handlande och passivitet. Ansvar inträder oavsett om något brottsresultat uppkommer i det enskilda fallet. Såtillvida överensstämmer gärningsbeskrivningen med gällande rätt. En nyhet är att subjektiva brottsförutsättningar tillfogats. För straffbarhet krävs således att gärningsmannens handlande eller passivitet berott på uppsåt eller grov oaktsamhet. Straffet skall enligt förslaget vara dagsböter i stället för penningböter.

I övrigt har den ändringen i det nuvarande andra stycket vidtagits att penningböternas maximum höjts från 300 till 500 kr. Denna beloppsgräns används numera allmänt inom nyare strafflagstiftning.

Enligt den föreslagna bestämmelsen i paragrafens sista stycke skall straffbestämmelserna inte tillämpas om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. Någon brottskonkurrens kan således inte uppstå mellan straffbestämmelserna i denna paragraf och i den centrala skattestrafflagstiftningen.

121 §.

Första stycket i denna paragraf innehåller en straffbestämmelse som delvis täcker bestämmelsen om räkenskapsbrott enligt 13 § skattebrottslagen. Den nuvarande straffbestämmelsen har utmönstrats, vilket innebär en viss avkriminalisering.

Andra stycket har i sin nuvarande lydelse en straffbestämmelse för den som i självdeklaration uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift om förmögenhet. Bestämmelsen är subsidiär till bestämmelserna om deklarationsbrott i SkSL och kan således bli tillämplig endast om deklarationsuppgiften i sig inte kunnat medföra skatteförlust för det allmänna. Det är alltså här fråga om en ren ordningsförseelse. Enligt förslaget skall denna straffbestämmelse utgå. Vitesinstitutet torde här vara tillräckligt som sanktion.

Paragrafen har således föreslagits skola upphävas i sin helhet.

122 §.

Den nuvarande åtalsbegränsningsregeln i första stycket har flyttats till 117 §. Åtalsbegränsningsregeln i andra stycket är av ringa praktisk betydelse och kan undvaras. Paragrafen har därför föreslagits skola upphävas.

171 §.

Den nuvarande straffbestämmelsen i 1 mom. innehåller straffbestämmelser för den som i allmän fastighetsdeklaration eller i uppgift enligt 136 § 2 mom. TF uppsåtligen eller av grov vårdslöshet lämnat oriktig uppgift ägnad att leda till för låg taxering. Straffet är dagsböter.

I lagrummets 2 mom. sägs f. n. att den som inte fullgör vissa skyldigheter att utan anmaning lämna uppgifter till ledning för allmän fastighetstaxering skall bestraffas med samma påföljd som gäller enligt 120 § eller således med penningböter, högst 300 kr.

Oriktiga uppgifter i allmän fastighetsdeklaration eller annan handling, som avges till ledning vid allmän fastighetstaxering, skall enligt förslaget alltjämt bestraffas enligt bestämmelse i denna paragraf. I huvudsak har den nuvarande gärningsbeskrivningen för detta brott behållits. Det i brottsbeskrivningen ingående faremomentet har dock utformats med motsvarande moment i bestämmelsen om vårdslös skatteuppgift enligt 8 § skattebrottslagen som förebild. Vidare har straffet skärpts för den som lämnar oriktig uppgift till böter eller fängelse i högst sex månader.

I ett nyinsatt andra stycke i denna paragraf föreskrivs att den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att avge allmän fastighetsdeklaration skall dömas till böter. Detta är en nyhet i förhållande till gällande rätt, där endast aktivt handlande straffbelagts. Eftersom det administrativa sanktionssystemet inte omfattar fastighetstaxeringen har det ansetts nödvändigt

att vid sidan av vitesinstitutet ha en straffbestämmelse för underlåtenhet att deklarera.

Det nuvarande 2 mom. kan undvaras. För dessa försummelser synes möjligheten att förelägga vite utgöra en fullt tillräcklig sanktion.

För tolkningen av brottsrekvisiten hänvisas i övrigt till specialmotiveringen rörande förslaget till skattebrottslag.

Den nuvarande regeln att ansvar inte skall inträda om gärningen är belagd med straff i strafflagen har föreslagits skola utgå. Genom de förordade straffskärpningarna saknas det anledning att behålla en reservationsregel av detta slag.

186 §.

Denna paragraf innehåller f. n. straffbestämmelser för den som gör sig skyldig till deklarationsbrott vid särskild fastighetstaxering.

Dessa straffbestämmelser har ändrats på i huvudsak samma sätt som skett beträffande 171 § 1 mom. i dess nu gällande lydelse. Även här har således i ett särskilt stycke lagts till en straffbestämmelse för den som underlåter att avge deklaration. I övrigt hänvisas till specialmotiveringen rörande 171 § och förslaget till skattebrottslag.

Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt

40 §.

I paragrafen anges när efterbeskattning enligt 38 § får ske. För flertalet skattskyldiga gäller enligt paragrafens nuvarande lydelse, att sådan beskattning får ske efter det att slutligt beslut om fastställelse meddelats men inte senare än under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända. För dödsbo gäller i vissa fall, i likhet med vad som föreskrivs i TF, en kortare tid. Den nuvarande lydelsen föreslås ändrad i redaktionellt avseende, varigenom den blir tydligare och i visst avseende anpassas till utformningen av motsvarande bestämmelser i TF.

I paragrafen upptas bestämmelser som vid åtal för skattebrott möjliggör efterbeskattning av skattskyldig efter nu gällande senaste tidpunkt. Dessa har fått en utformning som ansluter sig till vad som föreslagits beträffande 115 § TF. Beträffande tillämpningen hänvisas därför till vad som sagts i motiveringen till sistnämnda paragraf.

64 a §.

I paragrafen har intagits de centrala bestämmelserna om administrativ avgift vid oriktiga och ofullständiga uppgifter (skattetillägg). I följande paragraf, 64 b §, finns intagna bestämmelserna om avgift för försummelse att inom föreskriven tid avlämna deklaration (förseningsavgift).

Bestämmelserna om skattetillägg enligt MF har som nämnts i den allmänna motiveringen i väsentliga hänseenden fått en utformning som ansluter sig till vad som föreslagits beträffande 116 a § TF. I första hand hänvisas därför till kommentaren till nämnda paragraf. Vissa speciella omständigheter av i huvudsak teknisk art har emellertid föranlett avvikelse från bestämmelserna i TF.

Första stycket. Förutsättningarna för skattetillägg vid oriktig uppgift enligt MF är att den skattskyldige i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid fastställelse av mervärdeskatt, lämnat oriktig uppgift och att avvikelse från uppgiften har medfört högre skatt eller tillgodoräkning av skatt med lägre belopp.

Förutsättningarna är således i stort sett desamma som i 116 a § TF. Då deklaration på mervärdeskattens område kan utvisa underskott som medför återbetalning av skatt till den skattskyldige, har bestämmelserna fått en särskild utformning. Vid bestämmande av den oriktiga uppgiftens storlek skall sålunda på detta beskattningsområde hänsyn tas även till underskottet. Som exempel kan nämnas följande. En deklaration utvisar ett underskott på 2 000 kr., en skatt som skall återbetalas till den skattskyldige. Framkommer det att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift som motsvarar en skatt på 3 000 kr., skulle deklarationen rätteligen ha utvisat ett överskott på 1 000 kr. Det åligger därför den skattskyldige att inbetala 1 000 kr. i skatt i stället för att erhålla en återbetalning av 2 000 kr. Skattetillägget skall enligt förslaget bestämmas med hänsyn till 3 000 (2 000 + 1 000) kr. och inte endast beloppet 1 000 kr., som skall inbetalas av den skattskyldige. Till grund för beräkning av skattetillägget skall sålunda ligga summan av den skatt som genom den oriktiga uppgiften inte skulle ha påförts och den skatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats. Vid den praktiska tillämpningen torde flertalet ärenden om skattetillägg komma att avse oriktiga uppgifter som om de inte upptäcks skulle ha medfört en för låg inbetalning.

Andra stycket. Detta motsvarar i huvudsak 116 a § andra och tredje styckena TF. Det föreslås att skattetillägg även på mervärdeskattens område skall beräknas på den skatt som på grund av uppskattning utgår utöver skatt enligt deklarationen. Hänsyn skall dock tas till den skatt som utgår enligt skriftligt meddelande som den skattskyldige lämnat till länsstyrelsen.

I sak avviker de föreslagna bestämmelserna från de i TF föreslagna såtillvida att anmaning att lämna deklaration inte upptagits som förutsättning för tillägg vid avsaknad av deklaration. Anledningen härtill är bl. a. att deklaration enligt 22 § om annat inte särskilt föreskrivits skall avlämnas varannan kalendermånad, således så ofta att ett anmaningsförfarande i praktiken oftast inte blir aktuellt. Beslut om tillägg skall enligt tredje stycket i likhet med vad som föreskrivits i TF undanröjas om deklaration inlämnas inom viss tid. Skattetilläggsbeslutet kommer sålunda inledningsvis att fungera som en anmaning med vite. Det har därför inte ansetts

motiverat att ytterligare tynga administrationen med kravet på att särskild anmaning skett. Anmaningsinstitutet torde i fortsättningen komma till användning huvudsakligen när deklarationsskyldighet på grund av 6 § första stycket föreligger endast efter anmaning.

Tredje stycket. Såsom nämnts har i detta stycke tagits in en bestämmelse om undanröjande av beslut om skattetillägg vid temporär deklarationsförsummelse. Bestämmelsen motsvarar i princip 116 a § tredje stycket sista punkten TF.

Fjärde stycket. Bestämmelsen är utformad helt i överensstämmelse med 116 a § fjärde stycket.

64 b §.

Paragrafen innehåller bestämmelser om administrativ sanktion, förseningsavgift, avsedd att ersätta bl. a. nuvarande bötesstraff i 67 § för underlåtenhet att utan anmaning lämna deklaration inom föreskriven tid.

I första stycket, som delvis motsvarar 116 c § första stycket TF, föreslås en förseningsavgift på 100 kr. vid deklarationsförsummelse. Bestämmelsen avser endast skattskyldiga som utan anmaning skall avge deklaration. Den gäller således inte de enligt 6 § första stycket från redovisningsskyldighet undantagna skattskyldiga.

I andra stycket föreslås en skärpning av förseningsavgiften till 200 kr. vid upprepning av försummelse att lämna deklaration inom föreskriven tid. Den förhöjda avgiften skall utgå om den skattskyldige har varit försumlig någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Avgiften höjs även när deklaration inte har lämnats inom tid som föreskrivits i anmaning. Bestämmelsen avser endast skattskyldig som skall lämna deklaration utan anmaning.

Enligt tredje stycket skall en högre förseningsavgift utgå även när skattskyldig, som haft att lämna deklaration endast efter anmaning, har anmanats men inte fullgjort deklarationsskyldigheten inom i anmaningen föreskriven tid.

64 c §.

Första stycket. I första punkten har intagits bestämmelse att skattetillägg inte skall utgå vid frivillig rättelse av oriktig uppgift. Denna bestämmelse har fått en utformning, som överensstämmer med motsvarande föreskrift i 116 b § andra stycket TF.

I andra punkten har intagits en bestämmelse som anger att uppenbara felräkningar och misskrivningar i den skattskyldiges skriftliga meddelanden inte skall medföra skattetillägg och således inte bedömas som oriktig uppgift.

Vad som i dessa frågor sagts i kommentaren till 116 b § TF gäller i princip de nu berörda bestämmelserna.

Andra och *tredje styckena.* I likhet med vad som föreskrivits i 116 d § TF har i nu förevarande stycken närmare redovisats olika befrielsegrunder. Dessa bestämmelser har fått en utformning, som överensstämmer med motsvarande föreskrifter i sistnämnda paragraf. Beträffande tillämpningen hänvisas därför i första hand till vad som sagts i motiveringen till denna paragraf. Här skall endast beröras följande.

Av 116 b § första stycket TF andra punkten framgår att ett skattetillägg inte skall utgå, i den mån avvikelsen avser bedömning av i meddelande "öppet" framställt yrkande, såsom fråga om skäligheten av yrkade avdrag eller värde av naturaförmån, och avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Någon motsvarighet till denna bestämmelse föreslås inte i MF, då "öppet" yrkande som avses i nämnda paragraf inte förekommer beträffande mervärdeskatt. Däremot föreligger det ofta i mervärdeskatteredovisningen yrkanden av olika slag som inte är "öppna". Såsom exempel kan nämnas frågor om beskattningsvärdet på naturauttag och fördelning av omsättning mellan skattepliktig och skattefri del. Om i sådana fall befrielse kan medges från skattetillägg får bedömas på grundval av nu förevarande befrielseregler. Den befrielsegrund som i första hand torde komma i fråga är bristande erfarenhet, t. ex. att en för låg redovisning av ett naturauttag på grund av den skattskyldiges bristande erfarenhet kan anses som ursäktlig. Det bör här understrykas att avsikten med befrielsegrunderna särskilt beträffande frågor av det slag som nu berörs är att de skall kunna tillämpas generöst. I likhet med vad som gäller för motsvarande bestämmelse i TF är avsikten att riksskatteverket skall meddela föreskrifter för paragrafens tillämpning.

64 d §.

Även mervärdeskatt vid import regleras i MF. Såsom framhållits i den allmänna motiveringen berör de nu framlagda förslagen inte undandragande av tull eller andra avgifter vid import. Detta undantag regleras i bestämmelsen.

64 e §.

Länsstyrelsen (mervärdeskattekontoret) skall enligt första stycket som första myndighet besluta om de särskilda avgifterna inom mervärdeskatteområdet. Genom denna bestämmelse blir det samma myndighet, som fattar beslut såväl angående mervärdeskatt som de särskilda avgifterna. Detta kan således alltid ske i ett sammanhang, då principiellt reglerna för mervärdeskatt skall gälla även särskild avgift (64 h §).

I andra stycket har tagits in en speciell bestämmelse som gäller avgiftsbeslut. I 33 § anges att nytt preliminärt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas när det framkommit skäl för ändring av tidigare beslut. Har preliminärt beslut meddelats i en avgiftsfråga och inger den skattskyldige en framställning om befrielse, skall nytt beslut meddelas i avgiftsfrågan även

om framställningen inte bifallits. Den skattskyldige bör genom ett nytt preliminärt beslut få del av skälen för avslaget på framställningen.

64 f §.

Bestämmelsen har fått en utformning som ansluter sig till vad som föreskrivits i 116 i § andra stycket TF. Beträffande tillämpningen hänvisas till vad som sagts i motiveringen till sistnämnda bestämmelse.

64 g §.

Bestämmelsen motsvarar i huvudsak 116 h § andra stycket TF. Beträffande tillämpningen hänvisas till vad som sagts i motiveringen till sistnämnda bestämmelse.

64 h §.

Paragrafen motsvarar bestämmelserna i 116 j § TF. De i MF gällande reglerna om mervärdeskatt skall i tillämpliga delar gälla även de särskilda avgifterna. Detta medför att beslut om avgift skall fattas i samma ordning som beslut om fastställelse av skatt. Beslutet om avgift är sålunda preliminärt intill dess slutligt beslut meddelats eller sådant beslut anses föreligga enligt 36 § tredje stycket. Nytt beslut skall meddelas bl. a. när det framkommit omständigheter som föranleder ändring av tidigare beslut. Slutligt beslut enligt 36 § skall meddelas även i avgiftsfrågan. Vidare innebär bestämmelsen att restavgift enligt 47 § skall utgå vid bristande betalning av avgift.

Avsikten är att fråga om avgift skall avgöras i samband med beskattningsfrågan. Besluten bör kunna meddelas den skattskyldige i samma handling. Detta hindrar naturligtvis inte att han kan begära nytt beslut enbart i avgiftsfrågan. Särskild talan över avgiftsbeslut skall sålunda alltid kunna föras oberoende av skattefrågan.

65 §.

I sin nuvarande lydelse innehåller paragrafen sekretessföreskrifter och straffbestämmelser för den som bryter mot dessa föreskrifter.

Paragrafen har ändrats såtillvida som straffbestämmelsen efter vissa redaktionella ändringar fått sin plats i ett andra stycke. Första stycket enligt förslaget innehåller de materiella sekretessföreskrifterna.

Till ett nyinsatt tredje stycke har överförts åtalsbegränsningsregeln i nuvarande 68 § första stycket.

66 §.

Paragrafen, som innehåller en hänvisningsbestämmelse till gällande SkSL, har föreslagits skola upphävas. Den har ersatts med bestämmelser i skattebrottslagen (jfr kommentaren till 118 § TF).

67 §.

Paragrafen har f. n. straffbestämmelser, som uppdelats i två stycken.

Enligt första stycket bestraffas den med böter, högst 500 kr., som underlåter att lämna deklaration inom föreskriven tid eller lämnar deklaration med så bristfälligt innehåll att den inte kan läggas till grund för fastställelse av skatt. Ansvar inträder inte om försummelsen är ursäktlig eller eljest ringa.

Andra stycket föreskriver dagsböter för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte sörjer för och bevarar deklarationsunderlag. En ytterligare brottsförutsättning är att förfarandet omöjliggör eller allvarligt försvårar fullgörande av deklarationsskyldighet eller myndighets kontrollverksamhet. Vid uppsåtligt brott under synnerligen försvårande omständigheter är straffet fängelse i högst sex månader.

Paragrafen har föreslagits skola upphävas. S. k. deklarationsförsummelse skall i första hand beivras med administrativ avgift. Den som underlåter att deklarera med avsikt att undandra skatt kan i vissa fall bestraffas för skattesvindel enligt skattebrottslagen. Straffbestämmelsen enligt nuvarande andra stycket täcker delvis bestämmelsen om räkenskapsbrott enligt 13 § skattebrottslagen. I övrigt hänvisas till specialmotiveringen till 121 § TF.

68 §.

Den nuvarande åtalsbegränsningsregeln för sekretessbrottet i 65 § har överförts till ett sista stycke i nämnda lagrum.

Bestämmelsen i andra stycket som föreskriver att åtal enligt 67 § får väckas endast efter anmälan av länsstyrelse blir obehövlig eftersom straffbestämmelserna i denna paragraf skall ersättas av bestämmelser i skattebrottslagen, där det f. ö. sägs att ringa fall av räkenskapsbrott inte skall medföra ansvar. Paragrafen har därför föreslagits skola upphävas.

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

21 §.

Paragrafen motsvarar 115 § TF och 40 § MF. Angående tillämpningen hänvisas till kommentaren beträffande föreslagen ändring av dessa paragrafer.

37 a §.

I enlighet med utredningens förslag har i paragrafen intagits de grundläggande bestämmelserna om skattetillägg vid oriktiga och ofullständiga uppgifter. Paragrafen motsvarar i huvudsak 64 a § MF. Vid tillämpningen kan i första hand hänvisas till kommentaren till denna paragraf. Eftersom FF inte i något fall avser tillgodoräkning av ingående skatt såsom är fallet

enligt MF upptas dock inte föreskrift om skattetillägg vid för hög tillgodoräkning av skatt.

Kontrollstyrelsen upplyser att det vid skattekontrollarbetet ofta används s. k. utbytesberäkningar resp. årsavstämningar som kontrollmetoder. Den differens som därvid ev. framkommer avser regelmässigt en längre tid omfattande flera beskattningsperioder, för vilka separata deklarationer har avgetts. Det är enligt kontrollstyrelsen i regel inte möjligt att hänföra differensen till viss eller vissa av de av granskningen omfattade beskattningsperioderna. Det framförs det exemplet att vid en årsavstämning framkommer en differens på 2 400 kr. Med hänsyn till regeln i 37 f § — avgift som ej uppgår till 50 kr. påförs ej — skulle den skattskyldige kunna undgå skattetillägg, eftersom differensen skulle kunna påstås böra fördelas lika på de tolv månaderna med 200 kr. på varje. Enligt kontrollstyrelsen i dess remissyttrande bör den kompletterande regeln införas, att skattetillägg i sådana fall skall beräknas på differensernas hela belopp.

Ett särskilt beslut bör fattas för varje redovisningsperiod. Kan det i det enskilda fallet inte påvisas till vilka särskilda perioder en differens hänför sig, återstår endast möjligheten att skönsmässigt göra en uppdelning. Det torde i vissa fall anses böra ske på så sätt att differensen delas upp på det antal perioder varom det är fråga. Därefter får en beräkning ske av skattetillägget med hänsyn till uppdelningen. Det kan då inte undgås att den skattskyldige i vissa speciella lägen kan undgå ett tillägg som han skulle ha med en annan fördelningsmetod. En generell föreskrift av det innehåll, som kontrollstyrelsen föreslagit, skulle strida mot en av grundprinciperna i förslaget att varje redovisningsperiod skall bedömas för sig.

37 b §.

I paragrafen har intagits bestämmelserna om förseningsavgift vid försummelse att i rätt tid avlämna deklaration. Bestämmelserna är utformade i huvudsak enligt förslaget till 64 b § MF. Motsvarighet till 64 b § tredje stycket är inte föreslagen då redovisningsskyldighet på nu ifrågavarande område inte i något fall begränsats på samma sätt som i 6 § MF.

37 c §.

Paragrafen innehåller bestämmelser som motsvarar 64 c § MF. Här skall beröras endast några speciella tillämpningsfrågor som framställts i remissvaren.

Det framhålls av kontrollstyrelsen att när det gäller deklarationer till allmän energiskatt på elektrisk kraft det ofta inte är möjligt för den skattskyldige eller den skatteredovisande distributören att under löpande år avge exakt riktiga kvartals- eller tertialdeklarationer. Först efter årets utgång kan skatten riktigt anges. Detta problem har praktiskt lösts så, att under året avgivna deklarationer betraktas som preliminära. Slutgiltig reglering skei

regelmässigt i den under året sist avgivna deklarationen. Styrelsen anser att skattetillägg inte skall komma i fråga i här avsedda fall, om det visar sig att skatten i någon eller några av de "preliminära" deklarationerna kommit att upptas till för lågt belopp.

Avsikten med avgifterna är att framtvinga riktiga meddelanden i rätt tid. I princip skall det utgå avgift om det föreligger oriktiga uppgifter i deklaration. Någon anledning att generellt frångå denna regel beträffande deklarationer till allmän energiskatt på elektrisk kraft kan inte anses föreligga. Befrielse från avgift måste i varje enskilt fall bedömas med hänsyn till föreliggande omständigheter. I det nämnda fallet får därför beaktas huruvida de senare ingivna meddelandena kan anses vara en frivillig rättelse. Vidare torde det bli aktuellt att bedöma om den felaktiga uppgiften är att anse som ursäktlig. Det synes, med hänsyn till vad som uppgetts om svårigheten att under året avge riktiga uppgifter, i flertalet fall kunna antas att frivillig rättelse eller ursäktlig felaktighet föreligger. Rör det sig om mindre differenser torde befrielse kunna ske även enligt andra stycket sista punkten.

37 d—37 g §§.

Paragraferna har fått en utformning, som ansluter sig till 64 e—64 h §§ MF.

47 §.

Paragrafen innehåller f. n. straffbestämmelser för den som underlåter att göra skriftlig anmälan om upptagande av skattepliktig verksamhet.

Subjektiva brottsförutsättningar i form av uppsåt och grov oaktsamhet har infogats i gärningsbeskrivningen. Nuvarande bötesminimum, tjugo dagsböter, utgår. I övrigt har vissa redaktionella ändringar gjorts.

I ett nyinsatt andra stycke föreskrivs att ringa fall inte skall medföra ansvar. Med ringa fall avses i första hand anmälan som inges för sent men där tidsöverdraget är mer obetydligt. Brottet synes också kunna bedömas som ringa om någon skattepliktig omsättning inte uppstått i det enskilda fallet. Det torde ofta vara tillräckligt att den skattskyldige under nu nämnda och liknande förhållanden i stället påförs administrativ avgift. Deklarationsplikt torde nämligen föreligga även om registrering inte skett.

48 §.

Paragrafen föreskriver i sin gällande lydelse bötesstraff om högst 300 kr. för den som underlåter att inge deklaration eller lämnar deklaration med så bristfälligt innehåll att den inte kan ligga till grund för skatteberäkning. Ansvar inträder inte för försummelse som anses ursäktlig eller eljest ringa. Åtal får väckas endast efter anmälan från beskattningsmyndighet.

Paragrafen har föreslagits skola upphävas. S. k. deklarationsförsummelse eller bristfällig deklaration avses i första hand föranleda administrativ förseningsavgift eller skattetillägg. Den som underlåter att deklarera med avsikt att undandra skatt kan i vissa fall bestraffas för skattesvindel enligt skattebrottslagen.

49 §.

Paragrafens första stycke innehåller sekretessföreskrifter samt straffbestämmelser för den som bryter mot dessa föreskrifter. I ett andra stycke finns en särskild åtalsbegränsningsregel.

Förslaget innebär att straffbestämmelserna efter redaktionella ändringar får sin plats i ett andra stycke. Åtalsbegränsningsregeln har av den anledningen flyttats till ett tredje stycke.

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

14 §.

De föreslagna bestämmelserna motsvarar i princip de föreslagna bestämmelserna om eftertaxering i 115 § TF samt av föreskrifterna om efterbeskattning i MF och FF. Angående tillämpningen hänvisas till vad som sagts i kommentaren till 115 § TF.

33 §.

Paragrafen har f. n. i första stycket en straffbestämmelse för den som i handling till ledning för beräkning av avgiftsunderlag uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från arbetsgivaravgift eller till för låg sådan avgift. Straffet är böter, normerade i förhållande till undandraget avgiftsbelopp. Andra stycket innehåller bestämmelser om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott. I tredje stycket finns föreskrifter om straffavgift som kan påföras om gärningen anses förskylla frihetsstraff.

Paragrafen har föreslagits skola upphävas. Gärningar av förevarande slag avses bli bestraffade enligt bestämmelserna om skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift i skattebrottslagen. Denna lag innehåller också föreskrifter om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott. Instituten straffskatt och straffavgift skall enligt förslaget inte längre ingå i den skattestraffrättsliga lagstiftningen.

34 §.

Enligt den nuvarande lydelsen av paragrafens första stycke bestraffas den som underlåter att inom föreskriven tid inge arbetsgivaruppgift eller

lämnar sådan uppgift med så bristfälligt innehåll att den inte kan läggas till grund för beräkning av avgiftsunderlag med böter om högst 300 kr. Samma straff utgår enligt andra stycket för arbetsgivare som inte fullgör skyldighet att utan anmaning vid arbetsgivaruppgiften foga sådan kontrolluppgift till ledning för annans taxering som föreskrivs i TF. Ansvar inträder inte för brott som är ursäktligt eller eljest ringa. Åtal får väckas endast efter anmälan från riksförsäkringsverket.

Förslaget innebär att straffbestämmelsen i nuvarande första stycket utgår. Den ersätts av föreskrifterna om administrativ avgift samt i vissa fall även av skattebrottslagens bestämmelse om skattesvindel.

Det har föreslagits att lagrummet skall ha endast en straffbestämmelse som avser det fall som regleras i nuvarande andra stycket.

Den nya straffbestämmelsen har utformats på samma sätt som skett i fråga om 120 § första stycket i förslaget till lag om ändring i TF. Subjektiva brottsförutsättningar i form av uppsåt och grov oaktsamhet har sålunda tillfogats gärningsbeskrivningen. Vidare har de nuvarande penningböterna utbytts mot dagsböter. En regel om ansvarsfrihet vid ringa brott har intagits i ett andra stycke.

De nuvarande bestämmelserna om ansvarsfrihet och åtalsbegränsning föreslås upphävda.

43 §.

I paragrafen har intagits de centrala bestämmelserna om administrativ avgift (avgiftstillägg) vid oriktig uppgift. Bestämmelserna är i huvudsak utformade i enlighet med 116 a § TF. I första hand hänvisas därför till kommentaren till dessa bestämmelser.

Vid utformningen av bestämmelserna i denna förordning har det, liksom när det gäller MF och FF, ansetts, att frågor om när yrkande skall föranleda skattetillägg i den praktiska tillämpningen får lösas inom ramen för bestämmelserna om befrielse från avgift i 45 §.

44 §.

Paragrafens bestämmelser avser förseningsavgift vid försummelse att avlämna arbetsgivaruppgift inom föreskriven tid. Dessa bestämmelser motsvarar i huvudsak 116 c § första och andra styckena TF.

Förseningsavgift påförs enligt första stycket, då arbetsgivare, som har att utan anmaning avge arbetsgivaruppgift, underlåter att lämna sådan uppgift inom föreskriven tid. Förseningsavgiften utgår med 5 % av den fastställda slutliga avgiften, dock med högst 300 kr. Här har sålunda använts samma teknik som i TF och inte en fast avgift som i MF och FF. Det har ansetts att ett fast belopp för många arbetsgivare med mycket små avgifter skulle kunna medföra en oskäligt kraftig sanktion. I MF och FF föreskrivs som regel ett registreringsförfarande, varigenom de skattskyldiga får veta att de har att lämna deklaration, vilket inte är fallet vid arbetsgivaravgift.

Andra stycket behandlar försummelse att avge uppgift efter anmaning och är utformat som motsvarande bestämmelse i TF. Regeln innebär att om en anmaningstid försummas förseningsavgift utgår med två gånger det belopp som skall utgå enligt första stycket, således högst 600 kr.

För att få ett extra tryck på alla arbetsgivare oavsett avgifternas storlek har här föreslagits, att en försummelse att i rätt tid följa en anmaning skall medföra en avgift om minst 100 kr.

45—49 §§.

Paragraferna har i huvudsak motsvarighet i föreslagna paragrafer i MF och FF. Beträffande tillämpningen hänvisas därför till vad som sagts i motiveringen till dessa paragrafer. De avvikelser som föreligger är betingade av de speciella arbetsrutinerna hos Rfv. Möjlighet att i administrativ ordning meddela tillämpningsföreskrifter har dock inte föreslagits, då bestämmelse härom finns i 52 § enligt förslaget. Övriga skillnader torde inte fordra någon kommentar.

I 48 § första stycket andra punkten föreskrivs att avgiftstillägg under 50 kr. inte skall påföras. Motsvarande minimigräns har inte föreslagits beträffande förseningsavgift. Denna speciella regel har utformats med hänsyn till påpekanden som Rfv framfört i sitt remissvar.

Förslaget till förordning om ändring i stämpelskatteförordningen (1964: 308)

41 a §.

Det administrativa sanktionssystemets tillämpningsområde skall enligt förslaget omfatta bl. a. de flesta skatter som nu administreras av kontrollstyrelsen, de s. k. punktskatterna, såsom närmare berörts i den allmänna motiveringen. Huvuddelen av dessa skatter omfattas av FF. De stämpelskatter, som fastställs av kontrollstyrelsen, ligger däremot utanför förordningens tillämpningsområde utom i vissa särskilt angivna hänseenden. I nu förevarande paragraf föreslås en hänvisning till FF:s bestämmelser om de administrativa avgifterna. Avgiftsbestämmelserna föreslås bli tillämpliga på skatt som uttas med stöd av bestämmelserna i kapitlen "Aktier och obligationer m. m." och "Lotteri", vilka skatter f. n. administreras av kontrollstyrelsen.

41 b §.

I likhet med vad som föreslagits i TF, MF, FF och AVGF skall frågor som rör de särskilda avgifterna i princip handläggas enligt gällande regler för skatten. Förordningens bestämmelser om riksskatteverkets beslut rörande skatt samt om erläggande och återbetalning av skatt skall i tillämpliga delar gälla även särskild avgift enligt 41 a §. Detta innebär bl. a. att talan mot riksskatteverkets beslut angående sådan avgift skall föras hos kammar-

rätten och att allmänna ombudet hos kontrollstyrelsen har att tillvarata det allmännas intressen i förevarande fall (44 §).

51 §.

Paragrafen innehåller i sin nuvarande lydelse straffbestämmelse för två olika gärningstyper. Enligt den ena bestraffas den som underlåter att inom föreskriven tid avge deklaration eller lämnar deklaration med så bristfälligt innehåll att den inte kan läggas till grund för fastställande av skatt, och enligt den andra den som lämnar ut obligation eller certifikat utan att handlingen försetts med stämpel eller anteckning om orsaken till att den utlämnats utan stämpel. Straffet för båda gärningarna är dagsböter. Ansvar inträder inte i ringa fall. Åtal för brott får endast väckas efter anmälan från beskattningsmyndighet (54 §).

Straffbestämmelsen för deklarationsförsummelse eller bristfällig deklaration har föreslagits skola upphävas i de fall där administrativ avgift kan utgå. Vidare avses bli möjligt att bestraffa den som underlåter att deklarera med avsikt att undandra skatt för skattesvindel enligt skattebrottslagen.

Även i övrigt har föreslagits vissa ändringar i paragrafen. Sålunda har till gärningsbeskrivningen fogats subjektiva brottsförutsättningar i form av uppsåt och grov oaktsamhet. Bestämmelsen om ansvarsfrihet vid ringa brott har införts i ett tredje stycke av paragrafen. Åtalsbegränsningsregeln — som f. n. har sin plats i 54 § — har utmönstrats.

52 §.

Denna paragraf har f. n. en hänvisningsbestämmelse till SkSL för den som lämnar oriktig uppgift i försäkran eller deklaration.

Paragrafen har föreslagits skola upphävas. Den har ersatts med bestämmelser i skattebrottslagen (jfr kommentaren till 118 § TF).

53 §.

Enligt paragrafen bestraffas f. n. överlåtare och förvärvare av fast egendom m. m. som träffar avtal om vederlag utöver vad som framgår av köpehandlingarna under förutsättning att detta leder till att stämpelskatt inte påförs eller påförs med för lågt belopp. Straffet utgörs av s. k. normerade böter.

Straffbestämmelsen har föreslagits skola upphävas. Den ersätts av bestämmelserna om skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift i skattebrottslagen.

54 §.

Denna paragraf har i sin nuvarande lydelse bestämmelser om ansvarsfrihet för ringa brott enligt 51 § samt en viss åtalsbegränsning beträffande nämnda brott.

Paragrafen har föreslagits skola upphävas. Ringaregeln har överförts till 51 §.

Förslaget till lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272)

De föreslagna ändringarna i UF är betingade av förslaget om skattetillägg och förseningsavgift enligt TF samt förslaget till skattebrottslag. En avsevärd del av ändringsförslagen är en följd av utformningen av uppbördsbrotten enligt skattebrottslagen, som är en nyhet. Lämnande av oriktig uppgift om storleken av innehållen skatt och underlåtenhet att lämna sådan uppgift kriminaliseras i skattebrottslagen. F. n. är sådan gärning inte straffbelagd men däremot försummelse att inbetala skatt i rätt tid. Inledningsvis skall lämnas en översikt över gällande ordning för inbetalning av innehållen skatt.

Enligt 52 § skall arbetsgivare för arbetstagare ombesörja inbetalning av skatt som innehållits av dennes lön. Förfarandet vid inbetalningen, som regleras i 53, 54 och 56 §§, kan ske på olika sätt, beroende på antalet arbetstagare hos arbetsgivaren m. fl. omständigheter. Bestämmelser om ordningen för sådan inbetalning finns också i uppbördskungörelsen (1967: 626) (UK).

En arbetsgivare som har endast en arbetstagare kan använda den skatteanvisning, som finns på debetsedel, som "inbetalningskort" på postanstalt eller hos vissa penninginrättningar. Han kan också girera beloppet till postgirokontorets skatteavdelning och skall då bilägga skatteanvisningen eller skatteanvisningarna, i sistnämnda fall också summerad förteckning över de olika skattebeloppen.

Arbetsgivare med mer än en arbetstagare kan däremot inte använda skatteanvisningen för skattebetalning. Han skall i stället betala eller girera det sammanlagda skattebeloppet till särskilt skattepostgirokonto för länsstyrelsen och samtidigt skicka in skatteanvisningarna. Förfarandet är detsamma för var och en av de sex uppbördsterminerna under uppbördsåret. I vissa fall är emellertid förfarandet enklare. Arbetsgivare med minst 50 anställda kan nämligen få tillstånd av länsstyrelsen att insända skatteanvisningar för preliminär A-skatt endast en gång årligen, nämligen i samband med skatteinbetalningen i januari. Han skall då skicka in endast en skatteanvisning för varje arbetstagare och anvisningen skall uppta det sammanlagda beloppet skatteavdrag som gjorts under inkomståret för arbetstagaren. Denna möjlighet att insända skatteanvisning för preliminär A-skatt endast en gång om året har också statlig och kommunal myndighet samt skogsvårdsstyrelse och vissa hushållningssällskap. För dessa behövs inte tillstånd av länsstyrelsen. De innehållna skattebeloppen skall som vanligt inbetalas under resp. uppbördstermin.

Vid inbetalning av preliminär A-skatt för arbetstagare skall arbetsgivaren ha angett storleken av det inbetalade skattebeloppet på skatteanvisningen (53 § 1 mom. fjärde stycket).

Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer — i praktiken CFU — kan medge viss arbetsgivare eller viss grupp av arbetsgivare

rätt att inbetala skatt för arbetstagare i annan ordning än förut nämnts. Det förekommer därför att ingivande av skatteanvisning efter sådant tillstånd har ersatts med skyldighet att inge hålkort eller "band" som innefattar redovisning av innehållen skatt (53 § 3 mom. UF och 41 § UK).

Arbetsgivare med minst 25 arbetstagare får vid redovisning av skatt som inbetalas till länsstyrelsen i stället för skatteanvisning sända förteckningar, upprättade på visst sätt (42 § UK).

I vissa fall skall skatt inbetalas till särskilt postgirokonto (centrala skattekontot). Såvitt rör innehållen skatt avser bestämmelserna härom, som finns i 56 § 2 mom., dels kvarstående skatt, om inbetalning sker av endast en del av den skatt som förfaller till betalning under uppbördstermin (2 mom. b), dels skatt som på grund av att debetsedel saknas eller av annan anledning inte kan inbetalas med skatteanvisning (2 mom. c) och dels skatt som inte inbetalts inom föreskriven tid men som erläggs innan indrivning sker (2 mom. d). Slutligen kan innehållen preliminär A-skatt vid anställning som är avsedd att vara kortare tid än en vecka inbetalas till centrala skattekontot oavsett om arbetstagaren överlämnat debetsedel å preliminär A-skatt (2 mom. andra stycket).

Beträffande senaste tidpunkten för inbetalning till kontot av bl. a. innehållen skatt enligt 56 § 2 mom. b och c samt 2 mom. andra stycket finns föreskrifter i 56 § 3 mom. Skatt som innehållits för arbetstagare vars anställning upphört före ingången av månad under vilken nästföljande uppbördstermin inträffar skall inbetalas inom fjorton dagar från det anställningen upphört, dock i princip senast under uppbördsterminen. I andra än nyss avsedda fall skall skatten inbetalas senast under den uppbördstermin då skatten förfaller till betalning enligt 24 § 2 mom. eller 28 § eller i vissa fall senast den 18 i uppbördsmånaden.

Slutligen skall här beröras bestämmelserna i 56 § 4 mom. om vissa uppgifter som skall lämnas vid inbetalning av skatt till centrala skattekontot.

På inbetalningskortet eller gireringskortet skall anges den skattskyldiges namn, debetsedelnummer och postadress. Beträffande fysisk person skall anges mantalsskrivningsadress och personnummer eller födelsetid, om debetsedelnummer saknas. Arbetsgivare skall uppge namn och adress vid inbetalning av innehållen skatt. Vanligen får samma inbetalnings- eller gireringskort inte avse mer än en skattskyldig och en skattepost. Undantaget från denna regel avser det fall då arbetsgivare har att vid samma tillfälle inbetala skatt för flera arbetstagare. Inbetalningen kan då ske i en post, om arbetsgivaren samtidigt sänder in förteckning över arbetstagarna, som utvisar vilket skattebelopp som belöper på var och en av dem. Förteckningen skall också innehålla de övriga uppgifter om de skattskyldiga som nämns i momentet.

Det ligger i uppbördssystemets utformning att skatteanvisning eller förteckning som tjänar motsvarande ändamål skall ange storleken av det innehållna skattebelopp, som författningsenligt skall inbetalas under en uppbördstermin. Att detta inte klart har sagts ut torde sammanhänga med att det åligger arbetsgivare att inbetala hela beloppet innehållen skatt inom viss tid. Föreskriften i 53 § 1 mom. fjärde stycket, att arbetsgivaren vid inbetalning av preliminär A-skatt för arbetstagare skall på skatteanvisningen ha angett storleken av det inbetalade skattebeloppet, får därför ses enbart som en föreskrift om att sådan anteckning skall ske. Bestämmelsens utformning kan dock åberopas som stöd för att arbetsgivare vid inbetalning av delbelopp av innehållen skatt skall uppge endast vad som faktiskt inbetalas. Så är också regelmässigt förfarandet när inte hela beloppet innehållen skatt betalas i rätt tid.

För skattedebiteringen och skatteindrivningen är det av vikt att det så fort som möjligt blir känt för de berörda myndigheterna att arbetsgivare — på grund av obestånd eller av annan anledning — inte har i rätt tid inbetalat skatt som har innehållits. Ett tidigt ingripande från myndigheternas sida kan ofta begränsa det allmännas förlust av innehållen skatt med anledning av arbetsgivarens obestånd. Även den skattskyldiges andra kreditorer får anses ha intresse av en sådan ordning. Att riktiga uppgifter om innehållen skatt lämnas är av stort intresse för löntagarna, eftersom dessa uppgifter ju ligger till grund för beräkning av den skatt som skall tillgodoföras dem.

Skyldighet att lämna uppgift om storleken av innehållen skatt har i förslaget i möjligaste mån fogats in i den gällande rutinen på området på sådant sätt, att den i stort sett inte ökar arbetsgivarnas uppgiftsskyldighet. För ändamålet föreslås utnyttjad den skatteanvisning som f. n. används för redovisningen av skatt, vare sig skattebetalningen sker på skatteanvisningen eller anvisningen utgör underlag för specifikation av innehållen skatt som har inbetalts på annat sätt. Skyldigheten att lämna uppgift om hela den innehållna skatten framgår av de föreslagna föreskrifterna, som har skilts från föreskrifterna om inbetalning av innehållen skatt. Systemet medför att skatteanvisning inte kan användas för betalning av skatt till mindre belopp än som innehållits. I sådant fall — som kan avse endast arbetsgivare med en arbetstagare — torde inbetalning böra ske till centrala skattekontot. Även vid betalning till detta konto skall emellertid lämnas särskild uppgift om den innehållna skattens storlek.

Restavgift utgår f. n. om arbetsgivare har underlåtit att inbetala skatt i tid och ordning som avses i 53 eller 54 § eller 56 § 3 mom. Bestämmelsen, som finns i 58 § 1 mom., innebär att avgift påförs om redovisningshandlingar — t. ex. skatteanvisningar — inte kommit in inom föreskriven tid, även om den innehållna skatten har inbetalts i rätt tid. Att restavgift

utgår även i nämnda fall torde ha väsentlig betydelse för det behöriga fullgörandet av redovisningsskyldigheten. Bestämmelserna om restavgift har därför beaktats i sammanhanget.

1 §.

Genom ändringen avses att foga in de föreslagna särskilda avgifterna enligt TF i uppbördssystemet. Detta medför, att UF:s bestämmelse om debitering, uppbörd, indrivning och preskription m. m. blir tillämpliga på skattetillägg och förseningsavgift enligt TF. Sålunda kan dessa avgifter tas ut genom införsel enligt införsellagen (60 § 4 mom. UF).

2 § 3 mom.

Den nuvarande lydelsen gör det möjligt att bestämma i vad mån annuitet och skogsvårdsavgift har erlagts, vilket har betydelse bl. a. vid införsel och i fråga om förmånsrätt enligt 17 kap. handelsbalken. Annuitet kan nämligen inte tas ut genom införsel och sådan fordran samt skogsvårdsavgift har förmånsrätt enligt 17 kap. 6 § handelsbalken. De särskilda avgifterna utgår inte med förmånsrätt såsom skatter, vilket är anledningen till den föreslagna bestämmelsen.

13 §.

Ändringen innebär att skattetillägg och förseningsavgift inte skall räknas med vid bestämmande av preliminär B-skatt.

27 § 3 mom.

Förslaget medför att hänsyn inte skall tas till de ifrågavarande särskilda avgifterna vid beräkning av ränta på kvarstående skatt.

49 § 5 mom.

Föreskrifterna om anstånd i paragrafen avser skatt enligt förordningen och kommer efter ändringen av 1 § att omfatta även anstånd med betalning av särskilda avgifter enligt TF vid besvär över taxering m. fl. beslut. Däremot avser anståndsreglerna inte det fallet att besvär anförts enbart över påföring av avgift. Förslaget avser att komplettera bestämmelserna i nämnda hänseende. Anstånd med betalning av avgifter skall alltså kunna meddelas även i det fall att tvisten rör enbart avgiftspåföringen.

53 § 1 mom.

Ändringen avser tredje och fjärde styckena i momentet. Bestämmelsen om översändande av skatteanvisningar till länsstyrelsen har utmönstrats ur tredje stycket och flyttats till 55 §. Det föreslås i stället en bestämmelse att inbetalning till länsstyrelsens skattepostgirokonto skall avse sådan innehållen skatt som skall redovisas med skatteanvisning enligt vad som före-

skrivs i 55 §. Detta strider mot ordalagen i gällande 56 § 2 mom. d, enligt vilken skatt som inte inbetalas inom föreskriven tid men som erläggs innan indrivning sker skall inbetalas till centrala skattekontot. Å andra sidan torde vad som föreslås stämma överens med förfarandet i praxis och får anses vara praktiskt bl. a. med hänsyn till önskvärdheten att begränsa antalet inbetalningar till centrala skattekontot.

Bestämmelserna i tredje stycket om s. k. summarisk redovisning föreslås överflyttade till 55 §. Bestämmelsen i fjärde stycket om anteckning av storleken av inbetalt skattebelopp på skatteanvisning föreslås skola utgå i konsekvens med att på skatteanvisningen — jfr 55 § — skall anges hela den innehållna preliminära skatten.

55 §.

I första stycket behandlas de relativt ovanliga fall att innehållen preliminär skatt betalas med skatteanvisning eller till postgirokontorets skatteavdelning. I princip kan betalningsformen användas endast av arbetsgivare med en arbetstagare. Enligt förslaget skall arbetsgivaren på skatteanvisningen ange storleken av den preliminärskatt som han vid betalningstillfället har att inbetala i förevarande ordning för den arbetstagare som skatteanvisningen avser. Bestämmelsen innebär — mot bakgrunden av den föreslagna nya lydelsen av 56 § 2 mom. b — att inbetalning av innehållen preliminär skatt får ske med skatteanvisning eller till postgirokontorets skatteavdelning endast om hela det innehållna beloppet inbetalas. Delbelopp av innehållen preliminär skatt inbetalas i nu avsedda fall till centrala skattekontot — liksom f. ö. också delbelopp av kvarstående skatt. Förslaget betingas av bl. a. praktiska synpunkter. Det skulle nämligen medföra vissa olägenheter för postverket om skatteanvisningen upptog ett större belopp än det som faktiskt inbetalades. Om innehållen skatt, som skall inbetalas i den ordning som föreskrivs i 53 § 1 mom. första eller andra stycket, inte betalas i rätt tid skall arbetsgivaren lämna länsstyrelsen meddelande om storleken av den skatt som bort inbetalas.

Andra och tredje styckena motsvarar det nuvarande 53 § 1 mom. tredje stycket i vad det avser skyldighet att insända skatteanvisningar till länsstyrelsen. Ny är dock bestämmelsen i andra stycket att arbetsgivaren skall ange storleken av innehållen preliminär skatt på skatteanvisning för sådan skatt om skatteanvisningen är tillgänglig för honom. Bestämmelsen reglerar frågan — jfr 53 § 1 mom. — huruvida innehållen skatt skall inbetalas till länsstyrelsens skattepostgirokonto eller till det centrala skattekontot. Arbetsgivare som tillämpar s. k. summarisk redovisning skall enligt tredje stycket inom betalningstiden lämna uppgift om summan av den till betalning förfallna preliminära skatt som det åligger honom att betala till skattepostgirokontot.

Enligt 53 § 3 mom. kan viss arbetsgivare eller viss grupp av arbetsgivare få rätt att inbetala skatt för arbetstagare i annan ordning än i förordningen sägs. Bestämmelsen har i praktiken ansetts avse även skatteredovisningen (jfr 41 och 42 §§ UK) vilken, på grund av den föreslagna utformningen av 53 § 1 mom., har föranlett det föreslagna fjärde stycket i 55 §.

56 § 2 mom.

Den föreslagna lydelsen av punkterna b och d betingas av att inbetalningen till länsstyrelsens skattepostgirokonto enligt det tänkta systemet alltid skall ske, om skatteanvisning skall insändas till länsstyrelsen. Den nuvarande lydelsen av c föreslås förtydligad och begränsad till det fall att debetsedel eller skatteanvisning saknas. Övriga fall, då inbetalning inte kan ske "på eljest föreskrivet sätt" torde täckas av innehållet i b eller d. Som tidigare har berörts är avsikten att delbelopp av innehållen skatt inte skall få betalas med skatteanvisning eller till postgirokontorets skatteavdelning utan skall inbetalas till det centrala skattekontot.

56 § 3 mom.

Momentet avser betalningstid för skatt som skall inbetalas till centrala skattekontot enligt 56 § 2 mom. första stycket under b och c samt andra stycket i momentet. Det föreslås att arbetsgivare som inte har inbetalt innehållen skatt till kontot inom föreskriven tid åläggs skyldighet att lämna uppgift till länsstyrelsen om det skattebelopp som bort inbetalas.

56 § 4 mom.

Gällande föreskrifter om uppgifter som skall lämnas i samband med inbetalning av skatt till centrala skattekontot föreslås kompletterade med bestämmelse om att arbetsgivare i vissa fall, nämligen vid delbetalning av skatt som förfallit till betalning, skall lämna uppgift om storleken av hela skattebeloppet.

58 § 1 mom.

Det föreslås att särskild restavgift skall tas ut i fall då arbetsgivare underlåtit att lämna uppgift om innehållen skatt enligt de föreslagna bestämmelserna. Avgiften skall utgå med 2 % av det skattebelopp, för vilket uppgift inte har lämnats. För avgiftens påföring är det, liksom f. n. är fallet vid beräkning av restavgift enligt första stycket när redovisningen är försenad, utan betydelse om skatten har inbetalts till sitt fulla belopp i rätt tid.

79 §.

Paragrafen har i sin nuvarande lydelse straffbestämmelser för flera olika gärningar. Gärningsbeskrivningarna har uppdelats i tre särskilda stycken.

I första stycket bestraffas den med dagsböter som lämnat oriktig uppgift

till arbetsgivare om förhållande, som har betydelse för verkställande av skatteavdrag, under förutsättning att det kan antas ha skett i syfte att avdrag inte skulle verkställas eller verkställas med för lågt belopp.

Enligt paragrafens nuvarande andra stycke straffas den med dagsböter som i preliminär deklaration eller i ansökan om jämkning av preliminär skatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, som är ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från preliminär skatt eller till för låg preliminär skatt.

Det tredje stycket har f. n. straffbestämmelser för den som i ansökan enligt 41 § 2 mom. om nedsatt skatteavdrag eller om anstånd med inbetalning av skatt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift av betydelse för ärendets avgörande. Straffet är dagsböter.

Förslaget innebär att de nuvarande brottsförutsättningarna ersätts med en mer allmänt hållen gärningsbeskrivning, som i viss mån innebär en utvidgning av det straffbara området.

Det brottsliga handlandet enligt förslaget består i att skattskyldig — skriftligen eller muntligen — lämnar oriktig uppgift till myndighet eller sin arbetsgivare om förhållande, som har betydelse för hans skyldighet att erlägga skatt. Dessutom bestraffas den som underlåter att lämna föreskriven uppgift av nu nämnt slag, t. ex. den som underlåter att till arbetsgivaren överlämna ett jämkningsbeslut rörande preliminär A-skatt. Gärningsbeskrivningen får inte förstås så att effekt eller fara för effekt måste ha uppstått för att ansvar enligt lagrummet skall följa. Också s. k. otjänliga försök kan i princip leda till straff.

De nu nämnda brottsförutsättningarna skall enligt förslaget vara täckta av uppsåt eller grov oaktsamhet från uppgiftslämnarens sida. Här föreligger en utvidgning av straffansvaret i subjektivt hänseende för sådana gärningar, som ingår i första stycket av paragrafens nuvarande lydelse.

Straffbestämmelsen skall tillämpas endast om gärningen inte är straffbelagd i skattebrottslagen. Detta innebär att oriktig uppgift i handling, som inges till myndighet och utgör ett mer omedelbart angrepp på denna myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift, i vissa fall skall bestraffas inte enligt den här föreslagna paragrafen utan som skattebedrägeri eller vårdslös skatteuppgift.

I det praktiska rättslivet torde straffbestämmelsen komma till användning främst för arbetstagare som lämnar oriktig uppgift till arbetsgivare och härigenom undgår skatteavdrag på lön eller får för lågt avdrag samt för skattskyldig, som söker få betalningsanstånd för skatt genom att lämna oriktig uppgift till uppbördsmyndighet. Ingen av dessa gärningar kan bestraffas som skattebrott eller uppbördsbrott enligt skattebrottslagen. Oriktig uppgift till arbetsgivare kan dock ingå som ett led i ett senare förövat skattebedrägeri eller försök till skattebedrägeri och bör då i princip inte medföra särskilt straffansvar enligt denna paragraf.

I ett andra stycke i denna paragraf har upptagits en bestämmelse om ansvarsfrihet för ringa brott. Här avses i första hand sådana gärningar som rör mer obetydliga belopp. Även förfaranden som avser t. ex. anstånd med skattebetalning under en kortare tid kan hänföras till ringa fall, åtminstone om det inte är fråga om större belopp. Även uppenbart orimliga påståenden eller oriktigheter, som av annat skäl lätt kan avslöjas, synes kunna hänföras till ringa fall.

Straffet skall liksom hittills vara dagsböter.

80 §.

Paragrafen har f. n. straffbestämmelser som uppdelats på två moment.

Enligt 1 mom. första stycket föreskrivs dagsböter för arbetsgivare som — trots att han är skyldig att verkställa skatteavdrag — uppsåtligen eller av oaktsamhet, som inte är ringa, utbetalar lön utan att denna minskats med föreskrivet belopp för betalning av arbetstagares skatt.

Denna straffbestämmelse skall enligt förslaget stå kvar i paragrafen efter vissa ändringar bl. a. av redaktionell art. I sak har den ändringen vidtagits att ansvar skall inträda endast om gärningen begåtts uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. I andra fall torde det vara tillräcklig sanktion, att arbetsgivaren blir betalningsskyldig för skatt som han utan skälig anledning underlåtit att innehålla (75 § UF).

Det nuvarande andra stycket i 1 mom. har flyttats till 81 § enligt förslaget och behandlas närmare i motiveringen till nämnda paragraf.

Paragrafens andra moment innehåller bestämmelser om böter, högst 500 kr., för arbetsgivare som underlåter att fullgöra vissa i UF föreskrivna skyldigheter att lämna uppgifter samt att bokföra eller på annat sätt anteckna förhållanden om hos honom anställda till ledning för myndighets kontrollverksamhet.

Denna straffbestämmelse har föreslagits skola upphävas. Vissa av de i momentet angivna fallen — åsidosättande av föreskrifterna i 78 § 1 mom. första och andra styckena — kommer att kunna bestraffas som räkenskapsbrott enligt 13 § förslaget till skattebrottslag. I övrigt blir vitesinstitutet det aktuella sanktionsmedlet.

I ett andra stycke har införts en regel om ansvarsfrihet i ringa fall. Därmed menas i första hand försummelse att dra av mindre skattebelopp. Även en sådan omständighet som att arbetsgivaren vid ett enstaka tillfälle underlåtit att göra skatteavdrag eller om han senare men före brottsupptäckten rättat till en tidigare försummelse bör medföra att brottet kan anses som ringa.

81 §.

Denna paragraf innehåller i sin nuvarande lydelse sekretessföreskrifter och dessutom straffbestämmelser för den som bryter mot dessa föreskrifter.

Till denna paragraf har flyttats straffbestämmelsen i nuvarande 80 § 1 mom. andra stycket om ansvar för arbetsgivare som inte fullgör sin skyldighet att till statsverket inbetala anställdas skatter. Bestämmelsen har genomgått vissa ändringar.

Fängelsestraffets maximum har enligt förslaget höjts från sex månader till ett år. I brottsbeskrivningen har tillfogats att fängelse får ådömas endast om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger. I ett andra stycke av förenämnda paragraf har införts en ansvarsfrihetsregel för ringa fall. Med ringa fall avses i första hand betalningsförsummelse under någon enstaka uppbördstermin rörande mindre skattebelopp, som rör någon eller några arbetstagare. Sker inbetalning med några dagars försening synes också ringa brott kunna anses föreligga så länge som det inte är fråga om mer betydande belopp eller upprepad försumlighet.

82 §.

Denna paragraf föreskriver att straff enligt UF inte inträder om gärningen är belagd med straff för tjänstefel eller annars kan bestraffas enligt BrB.

Enligt förslaget skall paragrafen innehålla de sekretessföreskrifter som nu finns i 81 §. Dessa har ändrats endast i redaktionellt avseende. Den nuvarande generella regeln i paragrafen har utmönstrats såvitt avser annat än sekretessbrottet.

Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt

65 §.

Denna paragraf, som innehåller en erinran om att SkSL kan bli tillämplig på oriktig uppgift i bouppteckning, deklaration eller annan handling, föreslås upphävd. Den ersätts av bestämmelse i skattebrottslagen.

66 §.

Paragrafen har f. n. en straffbestämmelse för den som underlåter att avge deklaration inom föreskriven tid.

Förslaget innebär att den nuvarande straffbestämmelsen behålls med den ändringen att till gärningsbeskrivningen fogats subjektiva brottsförutsättningar i form av uppsåt och grov oaktsamhet samt undantag gjorts för det fall att skattebrottslagen är tillämplig. Detta innebär att straffbestämmelsen om skattesvindel kan bli tillämplig i vissa kvalificerade fall. I ett andra stycke har införts en regel om ansvarsfrihet i ringa fall.

I detta sammanhang kan tilläggas att underlåtenhet att inge bouppteckning liksom hittills inte skall föranleda ansvar enligt förevarande lagrum.

Bouppteckning anses inte vara deklaration enligt förordningen. F. n. finns endast vitesinstitutet mot försummelse att inge bouppteckning. I denna del föreligger ingen ändring. Om bouppteckning inte ingetts inom rätt tid kan det dock i vissa fall bli fråga om ansvar för skattesvindel.

68 §.

Den nuvarande åtalsbegränsningsregeln i paragrafens första punkt skall enligt förslaget upphävas. Andra punktens bestämmelse om ansvarsfrihet vid ursäktlig eller eljest ringa förseelse har efter redaktionella ändringar överförts till 66 §. Paragrafen har föreslagits skola upphävas.

Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1958: 295) om sjömansskatt

14 § 2 mom.

Paragrafens första moment innehåller bestämmelser om dels betalning av sjömansskatt, dels redovisning av skatten. I andra momentet föreslås införda bestämmelser om restavgift vid försummelse att redovisa skatt i behörig ordning. Restavgift skall i sådant fall utgå enligt de föreslagna bestämmelserna i 58 § 1 mom. fjärde stycket UF.

26 §.

Paragrafen har i sin nuvarande lydelse en straffbestämmelse för flera olika gärningstyper. Gärningsbeskrivningarna har uppdelats i tre särskilda stycken. Straffet för samtliga gärningar är dagsböter.

Enligt första stycket bestraffas den som lämnat oriktig uppgift till redare om förhållande som har betydelse för verkställande av avdrag för sjömansskatt under förutsättning att han därvid haft uppsåt att åstadkomma att avdrag inte verkställs eller sker med för lågt belopp. Ansvar enligt andra stycket inträder för den som i ansökan om jämkning av sjömansskatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift som är ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från sjömansskatt eller till för låg sjömansskatt. I tredje stycket bestraffas redare som i uppgift enligt 16 § uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är ringa, lämnat oriktig uppgift som är ägnad att leda till oriktig beskattning av sjöman.

Förslaget innebär att bestämmelserna i det nuvarande tredje stycket efter vissa ändringar har intagits som ett första stycke. I sak föreligger den ändringen att ansvar för vårdslöshetsbrott skall inträda endast om redare visat grov oaktsamhet.

Vidare har gärningar som avses i nuvarande första och andra styckena inarbetats i en gemensam, mer allmänt hållen brottsbeskrivning. Denna har

utformats på i huvudsak samma sätt som den nya straffbestämmelsen i 79 § UF. Vad som anförts i specialmotiveringen till denna paragraf gäller också för det här behandlade brottet.

I ett tredje stycke har ringa fall avkriminaliserats. Slutligen har i ett fjärde stycke införts en regel om att ansvar enligt första eller andra stycket ej inträder om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.

27 §.

Denna paragraf har f. n. i första momentet straffbestämmelser för redare som i princip överensstämmer med bestämmelserna i 80 § 1 mom. UF i dess nuvarande lydelse. Enligt momentets första stycke bestraffas redare som underlåter att verkställa avdrag för sjömansskatt med dagsböter. Momentets andra stycke innehåller straffbestämmelser för redare som inte fullgör sin betalningsskyldighet rörande sjömansskatt. Straffet är för denna gärning dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Straffbestämmelsen i momentets första stycke står kvar i paragrafen efter vissa ändringar. Här hänvisas till kommentaren till 80 § UF.

Den nuvarande straffbestämmelsen i momentets andra stycke har flyttats till 28 § enligt förslaget och behandlas närmare i motiveringen till nämnda paragraf.

Paragrafens andra moment innehåller f. n. straffbestämmelser för redare som underlåter att fullgöra vissa räkenskapsskyldigheter. Straffet är penningböter om högst 300 kr.

Denna straffbestämmelse har föreslagits skola upphävas. I stället avses att bestämmelsen om räkenskapsbrott enligt 13 § förslaget till skattebrottslag skall kunna tillämpas i vissa fall.

28 §.

Denna paragraf innehåller i sin nuvarande lydelse sekretessföreskrifter samt straffbestämmelser för den som bryter mot dessa föreskrifter.

Till denna paragraf har flyttats straffbestämmelsen i nuvarande 27 § 1 mom. andra stycket om ansvar för redare som inte fullgör sin skyldighet att till sjömansskattekontoret inbetala sjömansskatt. Bestämmelsen har genomgått vissa ändringar. Bl. a. har fängelsestraffets maximum höjts från sex månader till ett år. I övrigt hänvisas till vad som anförts i specialmotiveringen till 81 § UF.

29 §.

Denna paragraf föreskriver att straff enligt förordningen om sjömansskatt inte skall inträda om gärningen är belagd med straff enligt strafflagen. Bestämmelsen har föreslagits skola utgå såvitt avser annat än sekretessbrott.

Enligt förslaget innehåller paragrafen de sekretessföreskrifter som nu finns i 28 §. Föreskrifterna har ändrats endast i redaktionellt avseende.

Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m.

9 §.

Paragrafens nuvarande straffbestämmelser har föreslagits skola ändras i sak endast såtillvida att dagsbotsminimum i första och andra styckena utgår samt att bötesmaximum i tredje stycket höjs från 300 till 500 kr. Den i andra stycket angivna grunden för att utdöma fängelsestraff skall också utgå. Självfallet skall frihetsstraff bara användas i särskilt kvalificerade fall. Straffbestämmelsen i tredje stycket skall ej tillämpas om gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. Ringa fall skall inte medföra ansvar enligt första—tredje stycket.

11 §.

Denna paragraf har föreslagits skola upphävas. Den har ersatts med bestämmelser i skattebrottslagen (jfr kommentaren till 118 § TF).

Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m.

13 §.

Paragrafen innehåller f. n. straff- och vitesbestämmelser för den som underlåter att avge deklaration inom föreskriven tid. Bestämmelserna har ändrats såtillvida som att subjektiva rekvisit har införts samt att straffet har föreslagits vara dagsböter i stället för penningböter. Straffbestämmelserna i skattebrottslagen skall tillämpas i första hand. Slutligen har införts föreskrift om att ringa fall inte skall medföra ansvar.

14 §.

Paragrafen, som har en erinran om att SkSL kan bli tillämplig på den som lämnat oriktig uppgift i deklaration, har ersatts av bestämmelser i skattebrottslagen (jfr kommentaren till 118 § TF).

15 §.

Paragrafen har straffbestämmelser av ordningskaraktär samt vitesföreskrifter. Innebörden av förslaget är huvudsakligen att bötesmaximum höjts från 300 till 500 kr.

Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt

34 §.

Paragrafens första stycke, som har en erinran om att SkSL kan bli tillämplig på oriktig uppgift i deklaration, har ersatts med bestämmelser i skattebrottslagen (jfr kommentaren till 118 § TF).

Andra styckets straffbestämmelse för distributör av elektrisk kraft som lämnar oriktig uppgift i deklaration till ledning för annans (enskild förbrukares) energiskatt innefattas av skattebrottslagens straffbestämmelser, nämligen dem som gäller skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift.

Paragrafen har därför föreslagits skola upphävas.

Förslaget till lag om ändring i förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker

10 §.

Paragrafen innchåller straffbestämmelser av ordningskaraktär. Bötesmaximum har höjts från 300 till 500 kr.

11 §.

Denna paragraf har ersatts med bestämmelser i skattebrottslagen (jfr kommentaren till 118 § TF).

Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt

16 §.

Paragrafen har i sin nuvarande lydelse en straffbestämmelse för den som i strid mot 10 § levererat eller förbrukat obeskattad brännolja för drift av motor i motorfordon. Straffet är dagsböter eller fängelse i högst ett år. Den som förskyllt frihetsstraff kan också dömas till straffskatt. Förseelse som är ursäktlig eller ringa skall inte medföra ansvar. Slutligen innehåller paragrafen f. n. en regel om att åtal får ske endast efter anmälan av beskattningsmyndigheten.

Förslaget innebär vissa sakliga och redaktionella ändringar av den nuvarande paragrafen. Sålunda har subjektiva brottsförutsättningar i form av uppsåt och grov oaktsamhet införts. Ringa fall skall liksom hittills inte medföra ansvar. Straffet skall alltjämt vara dagsböter eller fängelse i högst ett år, men institutet straffskatt utmönstras.

Straffbestämmelsen skall vara tillämplig endast om gärningen inte är belagd med straff i skattebrottslagen. Eftersom också oregistrerad leverantör eller förbrukare av obeskattad brännolja i princip är deklarationspliktig, blir det möjligt att bestraffa den som med avsikt att undandra skatt underlåter att deklarera en obehörig leverans eller förbrukning av obeskattad brännolja för skattesvindel enligt skattebrottslagen. Av samma skäl kan administrativ avgift påföras sådan person.

Med ringa fall menas i första hand leverans eller förbrukning av en mindre kvantitet. Särskilt om det gäller ett engångstillfälle, torde åtal kunna underlåtas även om kvantiteten inte är obetydlig. Som tidigare nämnts

avses den administrativa sanktionen skola förskjuta åtalsgränsen för ringa fall uppåt i jämförelse med nuvarande praxis.

17 §.

Paragrafen innehåller f. n. straffbestämmelser för den som inte iakttar vissa räkenskapsskyldigheter i 11 § eller andra skyldigheter som meddelas särskilt med stöd av förordnande enligt 12 §.

Förslaget innebär att straffbestämmelsen för den som bryter mot 11 § skall upphävas. Förfaranden av detta slag kommer att kunna bestraffas som räkenskapsbrott enligt skattebrottslagen. Den som bryter mot 12 § skall alltjämt straffas enligt detta lagrum om uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger. I ringa fall skall ej dömas till ansvar enligt paragrafen.

18 §.

Paragrafen, som har en erinran om att SkSL kan bli tillämplig på oriktig uppgift i deklaration, har föreslagits skola upphävas. Den har ersatts med bestämmelser i skattebrottslagen (jfr kommentaren till 118 § TF).

Förslaget till lag om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift

3 §.

Den föreslagna ändringen i denna paragraf är betingad av att de administrativa avgifterna inte skall tillämpas på förevarande område.

8 §.

Denna paragraf har i sin nuvarande lydelse en straffbestämmelse för den som till frökontrollanstalt lämnar oriktig uppgift om varas slag eller sort under förutsättning att han insett eller bort inse oriktigheten. Straffet är dagsböter.

Denna straffbestämmelse skall efter vissa ändringar — de subjektiva brottsförutsättningarna ändras till uppsåt och grov oaktsamhet — alltjämt ha sin plats i paragrafen men i ett andra stycke.

I första stycket av paragrafen finns en ny straffbestämmelse som avser att skydda uttagandet av växtförädlingsavgift. Brottet har konstruerats som ett farebrott. De objektiva rekvisiten överensstämmer i huvudsak med gärningsbeskrivningen för vårdslös skatteuppgift enligt 8 § förslaget till skattebrottslag. Subjektivt krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Straffet skall vara dagsböter eller fängelse i högst två år. Avsikten är att frihetsstraff skall komma i fråga främst vid uppsåtligt brott.

I tredje stycket föreskrivs att ringa brott enligt första eller andra stycket inte skall medföra ansvar.

Förslaget till lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område

34 §.

Den föreslagna ändringen i denna paragraf beror på att nuvarande 48 § FF upphävs.

34 a §.

I denna paragraf, som är ny, föreskrivs straffbestämmelser till skydd för jordbrukets prisregleringsavgifter, eftersom dessa avgifter inte skall omfattas av skattebrottslagen.

Paragrafens första stycke innehåller straffbestämmelser för den som till ledning vid fastställande av avgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att avgift undandras. Brottskonstruktionen överensstämmer i huvudsak med den i 8 § förslaget till skattebrottslag. Straffet skall vara böter eller fängelse i högst två år. Avsikten är att frihetsstraff skall komma i fråga främst vid uppsåtligt brott. Bestämmelsen skall ej tillämpas om gärningen är belagd med straff i VSL.

Enligt paragrafens andra stycke straffas den med dagsböter som gör sig skyldig till deklarationsförsummelse eller inte sörjer för eller bevarar räkenskapsmaterial för uppgiftsskyldighetens fullgörande.

I tredje stycket föreskrivs att ringa brott enligt denna paragraf inte skall medföra ansvar. Eftersom administrativt sanktionssystem saknas på detta avgiftsområde bör beloppsgränsen vid ringa fall allmänt sett ligga lägre än för motsvarande fall inom den centrala skattestrafflagstiftningen.

Förslaget till förordning om ändring i kupongskatteförordningen (1970:)

Som nämnts i avsnittet "Nuvarande ordning m. m." har i prop. 1970: 134 lagts fram förslag till ny kupongskatteförordning, som är avsedd att träda i kraft den 1 januari 1971. Denna proposition har ännu inte behandlats av riksdagen. De straffbestämmelser som föreslås i förevarande sammanhang är emellertid avsedda att ingå i den nya kupongskatteförordningen. Det följande utgår således från de straffbestämmelser som intagits i nämnda proposition.

Innan straffbestämmelserna berörs är det lämpligt att i korthet redogöra för de nya materiella regler om kupongskatt som föreslagits.

Kupongskatt skall som hittills vara en form av statlig inkomstskatt för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag. Kupongskatt skall betalas i huvudsak av utdelningsberättigad, som varken är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet. F. n. sker skatteavdrag i samband med att den utdelningsberättigade lyfter utdelningen och på grundval av uppgifter, som han lämnar

på särskild blankett. Uppbörden av kupongskatten ombesörjs i princip av det utdelande bolaget, som inom viss tid efter det att utdelningen blivit tillgänglig för lyftning har att till statsverket inleverera dels den kupongskatt som skall utgå enligt de blanketter som bolaget fått in till följd av redan lyfta utdelningar, dels kupongskatt för utdelning som då ännu ej lyfts. Sedan sker en fortlöpande avräkning mellan bolaget och staten varvid bolaget får tillbaka vad som betalats i förskott för sådana utdelningar som inte skall beläggas med kupongskatt. Detta system avses skola i huvudsak bibehållas för de bolag som fortfarande betalar utdelning mot företeende av kupong.

Emellertid avses fr. o. m. den 1 januari 1971 ett nytt system för aktiehantering skola kunna tillämpas. Detta system innebär att utdelning kan utbetalas, inte mot företeende av kupong, utan på grundval av registrering av den rätt som medför utdelningsrätten, dvs. i huvudsak aktieinnehavet. Systemet är avsett att tillämpas av främst sådana aktiebolag vars aktier är spridda på många händer, dvs. i huvudsak börsnoterade aktier och aktier som noteras på den s. k. fondhandlarlistan. De bolag som tillämpar det nya systemet kallas i förslaget till ny kupongskatteförordning för avstämningsbolag. Det nya förenklade systemet för aktiehantering kommer inte att kunna tillämpas på en gång av alla bolag som skall använda systemet. Först efter en ganska lång övergångstid torde det vara genomfört för alla bolag som nu avser att tillämpa systemet.

Registreringen av aktieägare och andra utdelningsberättigade i avstämningsbolag kommer att ske centralt i ett särskilt för ändamålet skapat organ, Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag, som skall drivas genom samverkan mellan staten och fondkommissionärerna. Under vissa förutsättningar kan s. k. förvaltarregistrering få ske. Detta innebär att förvaltaren — som måste ha Kungl. Maj:ts auktorisation eller tillstånd — blir registrerad hos VPC i stället för aktieägaren. VPC och svensk förvaltare avses skola ombesörja uppbörden av kupongskatt på grundval av de uppgifter som lämnas av den registrerade utdelningsberättigade.

Enligt 7 § första stycket i den föreslagna kupongskatteförordningen, vilken bestämmelse avser avstämningsbolag, skall VPC vid utbetalning av utdelning innehålla kupongskatt där ej av tillgänglig uppgift om den utdelningsberättigade framgår att denne ej är skattskyldig. Kupongskatt skall innehållas också om utdelning ej kunnat ske till följd av bristande uppgift av den utdelningsberättigade. I 7 § andra stycket föreskrivs att uppgift som avses i första stycket skall avges skriftligen och lämnas till VPC i samband med begäran om införing i aktieboken eller viss förteckning samt i övrigt när VPC begär det. Uppgiften skall lämnas av den som avses med införingen. Ändras förhållande varom uppgift lämnats och som är av betydelse för bedömning av frågan om skattskyldighet enligt kupongskatteförordningen, skall uppgiftslämnaren utan dröjsmål skriftligen anmäla detta

till VPC. Av 12 § framgår att vid förvaltarregistrering som avser svensk förvaltare, uppgiftsskyldigheten skall fullgöras gentemot förvaltaren i stället för gentemot VPC.

I 14 § första stycket i den föreslagna kupongskatteförordningen, vilken bestämmelse avser annat aktiebolag än avstämningsbolag, föreskrivs att när uppgift om aktieutdelning enligt 43 § 1 mom. TF avges, uppgiftslämnaren skall på heder och samvete på blankett enligt fastställt formulär besvara frågor till ledning för bedömande om den utdelningsberättigade är skattskyldig. Är ej svaren sådana att därav uppenbarligen framgår att den utdelningsberättigade inte är skattskyldig för utdelningen, skall kupongskatt för utdelningen innehållas vid utbetalningen.

De straffbestämmelser som föreslagits skola gälla i kupongskattehänseende fr. o. m. den 1 januari 1971 har tagits in i 31 §. Enligt 31 § första stycket skall dömas till böter för underlåtenhet att fullgöra vissa närmare angivna skyldigheter. Det rör sig här huvudsakligen om skyldighet att innehålla och inbetala kupongskatt samt viss redovisnings- och uppgiftsskyldighet. Andra stycket innehåller straffbestämmelser för den som i fall som avses i 7 § andra stycket eller 14 § första stycket uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift eller underlåter att anmäla ändring i förhållande som avses med redan avlämnad uppgift, om den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten är ägnad att leda till för låg kupongskatt för den försumlige eller den han företräder. Straffet är böter eller fängelse i högst sex månader.

Enligt 31 § tredje stycket i den genom prop. 1970: 134 föreslagna kupongskatteförordningen föreskrivs att i ringa fall inte skall dömas till ansvar enligt första eller andra stycket. I ett fjärde stycke föreskrivs att ansvar enligt första eller andra stycket inte inträder om gärningen är belagd med straff i BrB.

Utredningen, som inte har haft anledning att känna till förslaget i prop. 1970:134, har föreslagit att skattebrottslagen skall gälla i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt den nu gällande förordningen om kupongskatt.

Reglerna i den föreslagna kupongskatteförordningen är sådana att skattebrottslagen svårligen låter sig anpassas för överträdelser av reglerna. Påförande av kupongskatt genom myndighets försorg avses skola ske endast i undantagsfall. Vidare är förfarandet vid registrering hos VPC och det uppgiftslämnande som sker i anslutning härtill inte av samma karaktär som lämnandet av uppgifter till skattemyndigheter. För att nämna en avgörande skillnad: någon allmän skyldighet att registrera aktieinnehav finns inte. Den som inte registrerar sitt aktieinnehav riskerar i stället att gå miste om utdelningen. I fall där bristande uppgifter om aktieinnehavaren föreligger skall kupongskatt alltid innehållas. Visar det sig att den utdelningsberättigade inte var skattskyldig för kupongskatt återbetalas kupongskatten efter särskild utredning.

Även när det gäller utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag är skattebrottslagens regelsystem mindre lämpligt. Inte heller i dessa fall sker i normalfallet någon skattepåföring genom myndighets försorg. Skatteuppbörden ombesörjs vanligen av bankerna. Det kan visserligen förekomma att utdelningsuppgifterna innehåller oriktiga uppgifter. Detta kan då leda till att banken vilseleds.

Enligt min mening synes det lämpligast att i princip behålla de särskilda straffregler i kupongskatteförordningen som tagits upp i prop. 1970: 134. Emellertid innehåller det föreliggande förslaget viss straffskärpning för att bringa de överträdelser, som företer paralleller till de allmänna skattebrotten, i nivå med dessa vad beträffar straffmätningen.

31 §.

För innehållet i 31 § enligt förslaget i prop 1970: 134 har redogjorts i det föregående. I det nu föreliggande förslaget innehåller 31 § första stycket de bestämmelser om uppsåtliga förfaranden som i det förstnämnda förslaget tagits upp i andra stycket. En straffskärpning har föreslagits, vilket är avsett att bringa de förfaranden som i många hänseenden är att jämställa med skattebrott i överensstämmelse straffmässigt sett med dessa brott.

I andra stycket återfinns straffbestämmelserna för vårdslöshetsbrott.

I tredje stycket har tagits in en bestämmelse om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott. Bestämmelsen motsvarar 14 § förslaget till skattebrottslag.

Fjärde stycket innehåller en bestämmelse om att ringa fall av vårdslöshetsbrott inte skall föranleda ansvar enligt andra stycket. Den motsvarar bestämmelsen i tredje stycket i förslaget i prop. 1970: 134.

32 §.

Paragrafen är ny.

I första stycket har tagits in de bestämmelser som nu finns i 31 § första stycket i förslaget i prop. 1970: 134. Subjektiva brottsförutsättningar i form av uppsåt och grov oaktsamhet har införts, vilket motsvarar vad som föreslagits för liknande förseelser på andra områden av skatterätten.

Andra stycket innehåller en bestämmelse om att ringa fall inte skall föranleda ansvar enligt första stycket. Den motsvarar bestämmelser i 31 § tredje stycket i förslaget i prop. 1970: 134.

Tredje stycket motsvarar 31 § fjärde stycket i förslaget i prop. 1970: 134.

Övriga förslag till författningsändringar

I ett antal förordningar som tidigare inte behandlats i detta sammanhang finns f. n. bestämmelser som erinrar om att SkSL kan bli tillämplig.

Förslagen till ändring i dessa förordningar innebär att hänvisningsbestäm-

melserna utgår. De har ersatts av bestämmelser i skattebrottslagen som direkt anger lagens tillämpningsområde och därför har en annan betydelse än hänvisningsbestämmelserna. Ändringar av sådant slag har föreslagits i förordningen angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, förordningen om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten, förordningen om särskild varuskatt, förordningen om skatt å vissa pälsvaror, förordningen om försäljningsskatt, förordningen angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall, förordningen om utjämningsskatt å vissa varor, förordningen om bensinskatt, förordningen om tobaksskatt samt förordningen om gasolskatt. Vidare har ändringar skett, som betingats av straffbestämmelserna i förslaget till skattebrottslag. Här märks ändringar i förordningen om gasolskatt och i bokföringslagen. Slutligen har redaktionella ändringar företagits i lagen om redareavgift för sjöfolks pensionering och i förordningen om allmän arbetsgivaravgift.

Övergångsbestämmelser

Påföljdsreformen är avsedd att tillämpas fr. o. m. den 1 januari 1972. Skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift skall inte påföras i den mån det är fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet. Beträffande straffbestämmelserna skall följande anföras.

De nyss berörda författningsbestämmelserna om att SkSL gäller i fråga om ansvar för den som lämnat oriktig uppgift i självdeklaration eller till sådan deklaration hörande handling, eller dylikt, är som tidigare antytts endast upplysande och inte konstitutiva, dvs. frågan huruvida SkSL gäller eller inte avgörs enbart enligt de förutsättningar som finns angivna i denna lag. I detta hänseende sker den ändringen genom förslaget att de skatter och avgifter i fråga om vilka skattebrottslagen gäller är direkt uppräknade i 1 §. SkSL:s tillämpningsområde bestäms däremot av hur begreppet "skatt eller allmän avgift" tolkas, vilket givetvis gäller även i den mån — såsom strax skall beröras — SkSL skall tillämpas efter utgången av år 1971.

En straffrättslig huvudprincip inom både den allmänna straffrättens och specialstraffrättens område är att ingen får dömas för gärning, som inte var straffbelagd när den begicks, och vidare att straff skall bestämmas efter den lag som gällde när gärningen företogs. Gäller annan lag när dom meddelas skall den lagen tillämpas om den leder till frihet från straff eller till lindrigare straff. Grundsatsen har kommit till uttryck i 5 § första och andra styckena lagen (1964: 163) om införande av BrB.

Frågan vilka bestämmelser som skall gälla i övergångsskedet bör ses mot bakgrunden att påföljdssystemet — även om det är uppbyggt av såväl administrativa som judiciella komponenter — är ett enhetligt instrument för samhällets beivrande av skatte- och avgiftsundandragande. Även i de fall således när en påtaglig skärpning skett av förutsättningarna för straffbarhet

— såsom t. ex. i fråga om det föreslagna brottet vårdslös skatteuppgift i jämförelse med det nuvarande brottet vårdslös deklaration — är det inte ett utslag av en mildare samhällsreaktion, utan endast av synsättet att denna reaktion inte i alla nu möjliga fall bör föranleda straffpåföljder. Det är därför inte något avsteg från den grundtanke som ligger bakom den nyssnämnda straffrättsliga huvudprincipen att som skett i övergångsbestämmelserna till förevarande förslag till skattebrottslag låta SkSL gälla utan inskränkning även efter skattebrottslagens ikraftträdande i fråga om gärning som begåtts före ikraftträdandet. I sådant fall kan det nämligen aldrig bli fråga om administrativa sanktioner enligt det föreliggande förslaget. Denna lösning är också den mest praktiska. Med hänsyn till de delvis relativt omfattande omkonstruktioner som skattebrotten undergått i förslaget skulle det i åtskilliga fall leda till betydande svårigheter att avgöra enligt vilken lag gärningen är att anse som mildast bedömd. Som nyss framhållits är en sådan jämförelse inte heller motiverad av en ändrad samhällssyn i princip vad beträffar förfaranden av det slag som bestraffas enligt skattebrottslagen.

Genom påföljdsreformen har åtskilliga specialstraffrättsliga bestämmelser i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna kunnat upphävas. Som exempel kan nämnas straffet för underlåtenhet att avlämna självdeklaration enligt 120 § första stycket TF och straffet för åsidosättande av skyldighet att sörja för och bevara underlag för fullgörande av deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt 121 § första stycket TF. Den förstnämnda straffbestämmelsen ersätts dels med administrativ avgift, dels med straffbestämmelserna om skattesvindel. Straffet enligt 121 § första stycket TF ersätts med det föreslagna straffet för räkenskapsbrott i skattebrottslagen. Eftersom varken administrativ avgift eller straff för räkenskapsbrott kan komma i fråga vid förfarande som hänför sig enbart till tiden för påföljdsreformens ikraftträdande, och eftersom det inte är avsikten att förfaranden av här avsedd art skall få passera utan samhällsreaktion, har föreslagits att de äldre bestämmelserna skall få gälla även efter ikraftträdandet i fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet. Av motsvarande skäl har i förslaget tagits upp en liknande övergångsbestämmelse rörande följande straffbestämmelser, nämligen:

MF: 67 §,

AVGF: 33 § och 34 § första och tredje styckena,

stämpelskatteförordningen: 53 § samt beträffande fall som avses i 41 a §, 51 § och 54 § första stycket,

förordningen om allmän energiskatt: 34 § andra stycket,

förordningen om brännoljeskatt: 16 och 17 §§.

I övriga fall gäller för straffbestämmelserna nyssnämnda grundprincip i 5 § första och andra styckena lagen om införande av BrB i fråga om tillämpningen i övergångsskedet.

Hemställan

Jag hemställer, att lagrådets yttrande genom utdrag av protokollet inhämtas enligt 87 § regeringsformen över de inom finansdepartementet upprättade förslagen (se s. 188—189) till

skattebrottslag (1),

lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272) (7), såvitt avser 81 §,

lag om ändring i bokföringslagen (1929: 117) (27),

lag om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift (28), såvitt avser 8 §,

lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område (29), såvitt avser 34 a § första och tredje styckena.

Vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt bifaller Hans Maj:t Konungen.

Ur protokollet:

Margit Edström

Bilaga 1

1) Förslag
till
Skattebrottslag

Härigenom förordnas som följer.

Inledande bestämmelser

1 §

Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt

1. förordningen (1908: 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, förordningen (1927: 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928: 370), förordningen (1933: 395) om ersättningsskatt, förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt, förordningen (1946: 324) om skogsvårdsavgift, förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt, förordningen (1958: 295) om sjömansskatt, förordningen (1970: 99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten,

2. förordningen (1941: 251) om särskild varuskatt, förordningen (1943: 477) om skatt å vissa pälsvaror, förordningen (1948: 85) om försäljningsskatt, förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m., förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m., förordningen (1956: 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall, förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt, förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker, förordningen (1960: 258) om utjämningsskatt å vissa varor, förordningen (1961: 372) om bensinskatt, förordningen (1961: 394) om tobaksskatt, förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt, stämpelskatteförordningen (1964: 308), förordningen (1964: 352) om gasolskatt, förordningen (1966: 21) om särskild skatt på motorbränslen, förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt,

3. lagen (1954: 243) om yrkesskadeförsäkring i vad avser obligatorisk försäkring, lagen (1955: 469) angående omreglering av vissa ersättningar enligt lagen den 17 juni 1916 (nr 235) om försäkring för olycksfall i arbete m. m., förordningen (1960: 77) angående byggnadsforskningsavgift, lagen (1961: 300) om redareavgift för sjöfolks pensionering, lagen (1962: 381) om allmän försäkring, lagen (1962: 398) om finansiering av folkpensioneringen, förordningen (1968:419) om allmän arbetsgivaravgift,

4. 2 § 2 mom. uppbördsförordningen (1953: 272).

Lagen tillämpas ej om skatten eller avgiften fastställes eller uppbäres i den ordning som gäller för tull och ej heller beträffande restavgift, skattetillägg eller liknande avgift.

Skattebrott

2 §

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

3 §

Om brott som avses i 2 § med hänsyn till omständigheterna är att anse som ringa, dömes för *ringa skattebedrägeri* till böter.

4 §

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

Brottet bör anses som grovt om det rör verkligt betydande belopp eller är av särskilt farlig art eller om annan synnerligen försvårande omständighet föreligger.

5 §

Den som med avsikt att undandraga skatt eller avgift underlåter att avge deklaration eller annan därmed jämförlig handling till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift för honom eller den han företräder och därigenom föranleder att skatten eller avgiften påföres med för lågt belopp dömes för *skattesvindel* till fängelse i högst två år.

6 §

Om brott som avses i 5 § med hänsyn till omständigheterna är att anse som ringa, dömes för *ringa skattesvindel* till böter.

7 §

Om brott som avses i 5 § är att anse som grovt, dömes för *grov skattesvindel* till fängelse i högst sex år.

Brottet bör anses som grovt om det rör verkligt betydande belopp eller är av särskilt farlig art eller om annan synnerligen försvårande omständighet föreligger.

8 §

Den som i handling till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påföres med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp dömes, om gärningen rör betydande belopp, för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst två år.

9 §

För försök till skattebedrägeri, grovt skattebedrägeri, skattesvindel eller grov skattesvindel dömes till ansvar enligt 23 kap. 1 § brottsbalken.

Uppbördsbrott

10 §

Den som uppsåtligen underlåter att till uppbördsmyndighet avge föreskriven handling avseende redovisning av skatt eller avgift, som innehållits

för annan, eller i sådan handling uppsåtligen lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatten eller avgiften ej tillgodoräknas eller tillgodoräknas med orätt belopp dömes för *oredlighet med uppbördsuppgift* till fängelse i högst ett år.

11 §

Om brott som avses i 10 § med hänsyn till omständigheterna är att anse som ringa, dömes för *ringa oredlighet med uppbördsuppgift* till böter.

12 §

Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i 10 § dömes för *vårdslöshet med uppbördsuppgift* till böter eller fängelse i högst sex månader.

Räkenskapsbrott

13 §

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller skyldighet att föra eller bevara för kontroll av skatt eller avgift särskilt föreskrivna räkenskaper och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift dömes för *räkenskapsbrott* till böter eller fängelse i högst två år.

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

Övriga bestämmelser

14 §

Ansvar enligt 2—12 § inträder ej för den som frivilligt vidtager åtgärd, genom vilken skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp.

15 §

Ansvar enligt 12 eller 13 § inträder ej, om brottet är att anse som ringa.

16 §

Åtal för brott enligt 3, 6 eller 11 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

17 §

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3, 6 eller 10—12 § ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från den dag då brottet begicks.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1972, då skattestrafflagen (1943: 313) skall upphöra att gälla. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om gärning som begåtts före ikraftträdandet.

Bilaga 2

Skattestrafflagutredningens förslag till skattebrottslag

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Denna lag gäller om särskild föreskrift därom meddelas i författning angående skatt eller allmän avgift.

2 §.

Den som i deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift uppsåtligen lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen dömes, om gärningen innebär fara för att skatt eller avgift undandrages det allmänna, för *skatte- eller avgiftsbedrägeri* till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter.

Detsamma gäller om skatt- eller avgiftsskyldig underlåter att avgiva i lag eller annan författning föreskriven utsaga som avses i första stycket med uppsåt att därigenom undandraga det allmänna skatt eller avgift och underlåtenheten innebär fara härför.

3 §.

Är brott som avses i 2 § att anse som grovt skall för *grovt skatte- eller avgiftsbedrägeri* dömas till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömande huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas om gärningsmannen begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring eller om brottet avsett betydande värde eller eljest varit av stor omfattning.

4 §.

Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i 2 § första stycket dömes för *vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga* till böter eller fängelse i högst två år.

I ringa fall dömes ej till ansvar.

5 §.

Den som i deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga till ledning vid beräkning av preliminär skatt eller avgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen dömes, om gärningen innebär fara för att skatt eller avgift undandrages det allmänna, för *osann uppbördsutsaga* till böter eller fängelse i högst sex månader.

Detsamma gäller den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen om förhållande som har betydelse för skyldighet att verkställa skatteavdrag eller för prövning av fråga om anstånd med inbetalning av skatt eller avgift.

I ringa fall dömes ej till ansvar.

6 §.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att verkställa skatteavdrag för betalning av annans skatt dömes för *underlåtenhet att innehålla skatt* till böter eller fängelse i högst ett år.

I ringa fall dömes ej till ansvar.

7 §.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan dömes för *uppbördsbrott* till böter eller fängelse i högst ett år.

Är uppsåtligen begånget brott med hänsyn till att osann uppgift lämnats i fråga om storleken av verkställt skatteavdrag eller eljest att anse som grovt dömes till fängelse i högst två år.

I ringa fall dömes ej till ansvar.

8 §.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att föra och bevara räkenskaper eller anteckningar för fullgörande av deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet och därigenom omöjliggör eller försvårar uppgiftsskyldighetens fullgörande eller kontrollen därav dömes för *räkenskapsförsummelse* till böter eller fängelse i högst två år, om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

I ringa fall dömes ej till ansvar.

9 §.

Har någon som ådragit sig ansvar för brott enligt 2—5 § frivilligt rättat osann uppgift eller eljest frivilligt vidtagit åtgärd som medfört att skatt eller avgift icke undandrages det allmänna, dömes han ej till ansvar.

10 §.

Är brott som avses i 2 § att anse som ringa må åklagare ej väcka åtal med mindre det av särskilda skäl finnes påkallat ur allmän synpunkt.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1971.
2. Genom denna lag upphävs skattestrafflagen den 1 juli 1943 (nr 313).
3. Den gamla lagen tillämpas för gärning avseende skatt eller avgift som påförts eller erlagts eller, om uppgiftsskyldigheten rätt fullgjorts, bort påföras eller erläggas före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623)

Härmed förordnas i fråga om taxeringsförordningen (1956: 623)[1]

dels att 98 § 1 och 2 mom., 105 § 2 mom., 115 och 117—121 §§, 171 § 1 mom. samt 186 § skall ha nedan angivna lydelse,

[1] Senaste lydelse av 98 § 1 och 2 mom. se 1958: 85, av 105 § 2 mom. se 1958: 87, av 115 och 117 §§ se 1956: 623, av 118 § se 1965: 753, av 119 och 120 §§ se 1956: 623, av 121 § se 1961: 340 samt av 171 och 186 §§ se 1956: 623.

dels att i förordningen skall införas nya bestämmelser, 105 § 3 mom. och 116 a—116 h § samt närmast före 116 a § en ny rubrik av nedan angivna lydelse,

dels att till förordningen skall fogas en bilaga med särskilda bestämmelser för beräkning av skattetillägg enligt 116 a § av nedan angivna lydelse.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
98 §.	
1 mom. Talan mot kammarrättens utslag i mål rörande taxering föres hos Kungl. Maj:t genom besvär, vilka skola vara inkomna till finansdepartementet inom två månader efter det klaganden erhållit del av kammarrättens utslag.	*1 mom.* Talan mot kammarrättens utslag i mål rörande taxering *eller skattetillägg* föres hos Kungl. Maj:t genom besvär, vilka skola vara inkomna till finansdepartementet inom två månader efter det klaganden erhållit del av kammarrättens utslag.
2 mom. Talan rörande — — — — — — — — — — — — — — — — 500 kronor.	
Utan tillstånd — 50 000 kronor.	
Prövningstillstånd må — — — — — — — — — — — — — — — — Kungl. Maj:ts beslut.	
	Talan rörande skattetillägg får särskilt komma under Kungl. Maj:ts prövning endast efter tillstånd som avses i tredje stycket.
105 §.	
2 mom. Bestämmelserna i 1 mom. skola hava motsvarande tillämpning å prövningsnämnd; dock skall, därest hos prövningsnämnd i län fråga uppkommer om vidtagande av här ovan omförmäld åtgärd beträffande taxering inom annat prövningsdistrikt än det, som besvären angå, ärendet i hela dess vidd överlämnas till avgörande av den mellankommunala prövningsnämnden.	*2 mom. Om kammarrätten eller Kungl. Maj:t vid prövning av anförda besvär enligt denna förordning finner att skattetillägg uträknats till för högt belopp eller medför prövningen befrielse från eller nedsättning av taxering, skall därav föranledd ändring av skattetillägg ske.*
	3 mom. Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola hava motsvarande tillämpning å prövningsnämnd; dock skall därest hos prövningsnämnd i län fråga uppkommer om vidtagande av här ovan omförmäld åtgärd beträffande taxering inom annat prövningsdistrikt än det, som besvären angå, ärendet i hela dess vidd överlämnas till avgörande av den mellankommunala prövningsnämnden.
115 §.	
Eftertaxering må icke ske med mindre fråga därom prövats inom fem år efter det år, då taxeringen	Eftertaxering må icke ske med mindre fråga därom prövats inom fem år efter det år, då taxeringen

(Nuvarande lydelse)

rätteligen bort verkställas i första instans. Har den skattskyldige avlidit, åsättes eftertaxering hans dödsbo, dock att sådan eftertaxering icke må ske med mindre fråga därom prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

(Föreslagen lydelse)

rätteligen bort verkställas i första instans.

Även efter den i första stycket angivna tiden må skattskyldig som åtalats för brott enligt skattebrottslagen åsättas eftertaxering för vad som enligt åtalet undgått taxering. Sådan eftertaxering må icke ske med mindre fråga därom prövats före utgången av året efter det under vilket den skattskyldige åtalats. Ogillas åtalet skall den med stöd av detta stycke åsatta eftertaxeringen undanröjas av prövningsnämnden.

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

XIV a. Om skattetillägg

116 a §.

Skattetillägg utgår vid inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering,

1) då skattskyldig i uppgift eller annan upplysning, avgiven till ledning vid taxeringen, lämnat oriktigt meddelande och detta föranlett eller, om det följts, skulle ha föranlett att den skattskyldige eller med honom samtaxerad person icke blivit taxerad eller blivit för lågt taxerad,

2) då självdeklaration frångås med stöd av 21 §,

3) då självdeklaration ej avgivits trots anmaning och inkomsten därför uppskattats med stöd av sistnämnda paragraf,

4) då självdeklaration, som skall avgivas utan anmaning, ej avlämnats eller avlämnats efter utgången av den i 34 § 1 eller 2 mom. föreskrivna tiden, samt

5) då skattskyldig trots anmaning icke med underskrift fullständigat avlämnad självdeklaration.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	Skattetillägg enligt 3) eller 5) skall undanröjas av prövningsnämnden därest den skattskyldige inkommer med behörig deklaration inom ett år efter taxeringsåret.
	116 b §.
	Skattetillägg beräknas med ledning av de vid denna förordning som bilaga fogade särskilda bestämmelserna.
	Skattetillägg tillfaller statsverket.
	116 c §.
	Skattetillägg må eftergivas då särskilda omständigheter föreligga.
	116 d §.
	Den lokala skattemyndigheten beslutar om skattetillägg vad avser taxering som fastställts av taxeringsnämnd.
	Prövningsnämnden beslutar om skattetillägg vid eftertaxering.
	116 e §.
	Har besvär anförts över taxering som åsatts av taxeringsnämnd, må den lokala skattemyndigheten överlämna frågan om skattetillägg vid taxeringen till taxeringsintendent.
	Fråga om skattetillägg varom i 116 d § första stycket sägs skall avgöras av lokal skattemyndighet före den 15 december taxeringsåret.
	Innan beslut fattas om påföring av skattetillägg skall den skattskyldige där hinder ej möter erhålla tillfälle yttra sig.
	116 f §.
	Talan i fråga om beslut om skattetillägg, som lokal skattemyndighet påfört eller bort påföra, föres genom besvär hos prövningsnämnden.
	Skattskyldigs besvär skall vara inkomna till prövningsnämndens kansli senast den 1 mars året efter taxeringsåret om beslut meddelas i debetsedel på slutlig skatt som den skatt-

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	skyldige erhållit före taxeringsårets utgång och eljest inom två månader efter det han fått del av beslutet.
	Taxeringsintendent äger hos prövningsnämnden yrka påföring av skattetillägg. För taxeringsintendent talan i fråga om taxering eller eftertaxering, skall talan om skattetillägg föras i samband därmed.
	I övrigt gäller i fråga om skattetillägg i tillämpliga delar vad i denna förordning föreskrives rörande besvär över taxeringsnämnds beslut om taxering och handläggning hos prövningsnämnd av sådana besvär.
	116 g §.
	Talan mot prövningsnämnds beslut och kammarrättens utslag om skattetillägg må föras genom besvär. Därvid gäller i tillämpliga delar vad i denna förordning föreskrives rörande besvär över prövningsnämnds beslut och kammarrättens utslag i mål om taxering.
	116 h §.
	Närmare föreskrifter om åsättande av skattetillägg samt om befrielse från sådant tillägg meddelas av Kungl. Maj:t eller myndighet, som Kungl. Maj:t bestämmer.
117 §.	
Innehållet i — — — — — — — — — — — — — — — i fråga.	
Vad som — — — — — — — — — — — — — — avsedda ändamålet.	
Ej heller — — — — — — — — — — — — — — — — — är offentligt.	
Bryter någon mot vad ovan i denna paragraf *är stadgat, straffas med dagsböter* eller fängelse i högst sex månader, *där* ej gärningen är belagd med straff i *strafflagen.*	*Den som bryter mot föreskrift* i denna paragraf *dömes till böter* eller fängelse i högst sex månader, *om* ej gärningen är belagd med straff i *brottsbalken.*
118 §.	
Om ansvar i vissa fall för den, som lämnat oriktig uppgift i självdeklaration eller till sådan deklaration hörande handling eller i särskild uppgift angående renskötsel eller i upp-	*Skattebrottslagen gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering enligt denna förordning.*

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
lysning, som i 31 § avses, stadgas i skattestrafflagen.	
Förekommer anledning att brott, *som avses i första stycket,* förövats, skall förste taxeringsintendenten göra anmälan till åklagare. Det åligger *taxeringsnämndens ordförande* att underrätta förste taxeringsintendenten om *fall, i vilka sådant brott kan misstänkas.*	Förekommer anledning att brott *enligt skattebrottslagen* förövats, skall förste taxeringsintendenten göra anmälan till åklagare. Det åligger *den lokala skattemyndigheten* att underrätta förste taxeringsintendenten om *sådan anledning förekommer. Taxeringsnämndens ordförande lämnar på anmodan av lokal skattemyndighet de upplysningar, som kan ha betydelse för myndighetens anmälningsskyldighet.*
119 §.	
Har den, som är pliktig avgiva självdeklaration, till någon, som enligt denna förordning är skyldig meddela kontrolluppgift angående honom, lämnat oriktig upplysning rörande namn eller andra förhållanden och har han därvid haft uppsåt att försvåra uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande, *straffes med dagsböter, lägst trettio.*	Har den, som är pliktig avgiva självdeklaration, till någon, som enligt denna förordning är skyldig meddela kontrolluppgift angående honom, lämnat oriktig upplysning rörande namn eller andra förhållanden och har han därvid haft uppsåt att försvåra uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande, *dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.*
120 §.	
Har någon, ehuru skyldig att utan anmaning avgiva självdeklaration, icke behörigen avlämnat sådan deklaration inom föreskriven tid eller avlämnar han självdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för taxering, straffes med böter, högst trehundra kronor.	*Den som underlåter att utan anmaning avlämna uppgifter enligt 37 eller 38 § till ledning vid annans taxering dömes till böter.*
Till *påföljd, som i första stycket sägs, skall jämväl dömas*	Till *böter högst femhundra kronor dömes*
1) den som — — — — — — — — — — — —	eller uppgifter,
2) den som — — — — — — — — — — — —	till beskattning,
3) den som ej fullgör honom enligt 37 eller 38 § åliggande skyldighet att utan anmaning avlämna uppgifter till ledning vid annans taxering,	
4) den som ej fullgör vad honom åligger på grund av förordnande, som i 40 § sägs,	*3)* den som ej fullgör vad honom åligger på grund av förordnande, som i 40 § sägs,

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
5) den som ej fullgör i 42 § föreskriven skyldighet att utan anmaning avlämna särskilda uppgifter från bostadsförening eller bostadsaktiebolag,	*4)* den som ej fullgör i 42 § föreskriven skyldighet att utan anmaning avlämna särskilda uppgifter från bostadsförening eller bostadsaktiebolag,
6) den som ej fullgör i 43 § 1 mom., 2 mom. andra och tredje styckena samt 3 mom. föreskriven skyldighet att avlämna uppgifter om utdelningar och räntor, samt	*5)* den som ej fullgör i 43 § 1 mom., 2 mom. andra och tredje styckena samt 3 mom. föreskriven skyldighet att avlämna uppgifter om utdelningar och räntor, samt
7) den som ej fullgör skyldighet enligt 44 § att lämna uppgift till ledning vid beskattning utom riket.	*6)* den som ej fullgör skyldighet enligt 44 § att lämna uppgift till ledning vid beskattning utom riket.
	I ringa fall dömes ej till ansvar.
Vad i denna paragraf *stadgas* äger ej tillämpning, *där* gärningen är belagd med straff i *strafflagen.*	Vad i denna paragraf *föreskrives* äger ej tillämpning, *om* gärningen är belagd med straff i *brottsbalken eller i skattebrottslagen.*
Finnes försummelse, som avses i denna paragraf, ursäktlig eller eljest ringa, må från straff frias.	

121 §.

Har någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt skyldigheten enligt 20 § första och andra styckena att sörja för och bevara underlag och har han därigenom omöjliggjort eller allvarligt försvårat fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldighet eller kontroll därav, dömes till dagsböter. Föreligga vid uppsåtligt brott synnerligen försvårande omständigheter, må till fängelse i högst sex månader dömas.	
Har någon i allmän självdeklaration eller i annan uppgift till ledning för taxering uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift rörande förmögenhet, som skolat upptagas i deklarationen, *straffes,* där ej gärningen är belagd med straff i *skattestrafflagen* eller innefattar ämbetsbrott, *med* böter, högst *trehundra* kronor.	Har någon i allmän självdeklaration eller i annan uppgift till ledning för taxering uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift rörande förmögenhet, som skolat upptagas i deklarationen, *dömes,* om ej gärningen är belagd med straff i *skattebrottslagen* eller innefattar ämbetsbrott, *till* böter, högst *femhundra* kronor.

171 §.

1 mom. Den som i allmän fastighetsdeklaration eller i uppgift enligt 136 § 2 mom. uppsåtligen eller av	1 mom. Den som i allmän fastighetsdeklaration eller i uppgift enligt 136 § 2 mom. uppsåtligen eller av

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
grov vårdslöshet lämnat oriktig uppgift *ägnad att leda till för låg taxering, skall, där ej gärningen är belagd med straff i strafflagen, dömas till dagsböter.*	grov vårdslöshet lämnat oriktig uppgift, *som innebär fara för att taxeringen blir för låg, dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken.*
186 §.	
Den som i särskild fastighetsdeklaration eller i uppgift som i 175 § 3 mom. sägs uppsåtligen eller av grov vårdslöshet lämnat oriktig uppgift, *ägnad att leda till för låg taxering, skall, där ej gärningen är belagd med straff i strafflagen, dömas till dagsböter.*	Den som i särskild fastighetsdeklaration eller i uppgift som i 175 § 3 mom. sägs uppsåtligen eller av grov vårdslöshet lämnat oriktig uppgift, *som innebär fara för att taxeringen blir för låg, dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller vid taxering och vid eftertaxering för år 1970 eller tidigare år.

Beträffande gärning avseende skatt för vilken taxering skett eller bort ske före ikraftträdandet gäller 120 § i dess äldre lydelse.

Skattestrafflagutredningens förslag till bilaga till taxeringsförordningen (1956: 623) med särskilda bestämmelser för beräkning av skattetillägg enligt 116 a §

A. Skattetillägg vid oriktigt meddelande i uppgift eller annan upplysning avgiven till ledning vid taxering.

Skattetillägg beräknas på grundval av det belopp, som undgått eller kunde ha undgått beskattning till statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt.

1. Har beloppet påverkat eller skulle det, om meddelandet följts, ha påverkat den till *statlig inkomstskatt* beskattningsbara inkomsten eller vid samtaxering summan av de samtaxerades beskattningsbara inkomster, utgår skattetillägg med följande procentsatser av beloppet eller den del därav som påverkat beskattningsbar inkomst:

a) för skattskyldig, som avses i 10 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt, vid

beskattningsbar eller sammanlagda beskattningsbara inkomster av	
— 14 900 kr.	3 %
15 000— 34 900 kr.	6 %
35 000— 69 900 kr.	10 %
70 000—139 900 kr.	15 %
140 000— kr.	20 %

b) för skattskyldig, som avses i 10 § 2 mom. a) och b) förordningen om statlig inkomstskatt 20 procent och i 10 § 2 mom. c) och d) nämnda förordning 5 procent.

2. Har beloppet påverkat eller skulle det, om meddelandet följts, ha påverkat den till *kommunal inkomstskatt* beskattningsbara inkomsten, utgår skattetillägg med 5 procent av beloppet eller den del därav som påverkat den beskattningsbara inkomsten.

3. Har beloppet påverkat eller skulle det, om meddelandet följts, ha påverkat den till *statlig förmögenhetsskatt* beskattningsbara förmögenheten eller vid samtaxering den sammanlagda beskattningsbara förmögenheten, utgår skattetillägg med följande procentsatser av beloppet eller den del därav som påverkat beskattningsbar förmögenhet och som överstiger skattefritt förmögenhetsbelopp:

a) för skattskyldig, som avses i 11 § 1 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt, vid

beskattningsbar eller gemensam beskattningsbar förmögenhet om		
100 000—199 900	kr.	0,5 %
200 000—	kr.	1,0 %

b) för skattskyldig, som avses i 11 § 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt, 0,1 procent.

B. Skattetillägg då självdeklaration frångåtts med stöd av 21 §.

Skattetillägget beräknas på det belopp, som utgör skillnaden mellan den genom uppskattning beräknade inkomsten och inkomsten enligt självdeklarationen eller annat meddelande som den skattskyldige lämnat till taxeringsnämnden och utgår i övrigt med ledning av vad som angives under A.

C. Skattetillägg då självdeklaration icke avgivits trots erhållen anmaning och inkomst uppskattas med stöd av 21 §.

Skattetillägget beräknas på det belopp, som utgör skillnaden mellan den genom uppskattning beräknade beskattningsbara inkomsten och inkomsten enligt meddelande som den skattskyldige lämnat till taxeringsnämnden och utgår i övrigt med ledning av vad som angives under A.

D. Skattetillägg vid försummelse att avgiva självdeklaration inom den i 34 § 1 eller 2 mom. föreskrivna tiden.

Skattetillägget utgår med 1 procent av den högsta beskattningsbara inkomst som för den skattskyldige fastställts till taxering för inkomstskatt i kommunen samt med 0,3 procent av den del av den beskattningsbara eller gemensamma beskattningsbara förmögenheten som överstiger skattefritt belopp vid förmögenhetsbeskattningen.

E. Skattetillägg vid underlåtenhet att trots anmaning med underskrift fullständiga avlämnad deklaration.

Skattetillägg utgår med belopp beräknat enligt D.

F. Gemensamma bestämmelser

Skattetillägg angives i helt krontal så att öretal bortfaller. Tillägg, som beräknas enligt flera grunder, sammanläggs. Sålunda sammanlagt belopp som underskrider 50 kronor påföres ej.

Skattestrafflagutredningens förslag till förordning om ändring i förordningen (1943: 44) om kupongskatt

Härmed förordnas i fråga om förordningen (1943: 44)[1] om kupongskatt,

dels att 16 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 16 a §, av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
16 §.	
Rörande ansvar för underlåtenhet av styrelse för aktiebolag att fullgöra skyldighet enligt 5, 5 a eller 6 § eller 7 § första stycket första punkten eller 9 § 1 mom. skall 120 § taxeringsförordningen hava motsvarande tillämpning. *Har någon i uppgift som avses i 4 § uppsåtligen lämnat oriktigt svar å någon av de därstädes upptagna frågorna eller eljest lämnat vilseledande uppgift, eller har någon efter anmaning enligt 13 § uppsåtligen avgivit oriktig försäkran, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.* *Ej må någon dömas till ansvar jämlikt denna förordning för det han efter anmaning enligt 13 § avgivit oriktig försäkran, därest han eljest skulle hava röjt att han uppträdde som bulvan i strid mot ett enligt lag gällande förbud.*	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.*
	16 a §.
	Underlåter styrelse för aktiebolag att fullgöra skyldighet enligt 5, 5 a eller 6 § eller 7 § första stycket första punkten eller 9 § 1 mom., dömes till böter, högst femhundra kronor, om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken eller skattebrottslagen.

[1] Senaste lydelse av 16 § se 1968: 609.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971 och skall äga tillämpning på aktieutdelning, som blivit tillgänglig för lyftning nämnda dag eller senare. Vid tillämpning av 16 § första stycket i dess äldre lydelse skall hänvisningen till 120 § taxeringsförordningen avse sistnämnda paragraf i dess lydelse intill ikraftträdandet av denna förordning.

Skattestrafflagutredningens förslag till förordning om ändring i förordningen (1958: 295) om sjömansskatt

Härmed förordnas i fråga om förordningen (1958: 295) om sjömansskatt,
dels att 29 § skall upphöra att gälla,
dels att 26—28 § skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
26 §.	
Har någon lämnat oriktig uppgift till redare om förhållande, som har betydelse för verkställande av avdrag för sjömansskatt, och har han därvid haft uppsåt att åstadkomma att avdrag icke verkställes eller sker med för lågt belopp, eller *har någon i ansökan om jämkning av sjömansskatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från sjömansskatt eller till för låg sådan skatt, eller* *har redare i uppgift enligt 16 § uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är allenast ringa, lämnat oriktig uppgift, vilken är ägnad att leda till annan beskattning än vederbort för av redaren anställda sjömän,* *straffes med böter.*	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.*
27 §.	
1 mom. Utbetalar redare, som är skyldig verkställa avdrag för sjömansskatt, lön eller annan gottgörelse utan att denna minskats med föreskrivet belopp för gäldande av sjömansskatt och sker detta uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är allenast ringa, straffes med dagsböter.	

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
Fullgör redare icke sin skyldighet att inom föreskriven tid till sjömansskattekontoret inbetala belopp motsvarande det, varmed sjömans lön minskats för gäldande av dennes skatt, och ligger i avseende härå uppsåt eller grov oaktsamhet redaren till last, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.	
2 mom. Fullgör *redaren* icke behörigen vad honom enligt 19 § första eller andra stycket åligger, *straffes med* böter, högst *300* kronor.	Fullgör *redare* icke behörigen vad honom enligt 19 § första eller andra stycket åligger, *dömes till* böter, högst *femhundra* kronor, *om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.*
28 §.	
Den som jämlikt 25 § tagit del av ansökan om jämkning av sjömansskatt eller annan handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelserna i denna förordning eller som avlämnats till ledning vid årlig taxering eller till ledning för uppbörd av skatt enligt uppbördsförordningen, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordrar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling. Bryter någon häremot *straffes med dagsböter* eller fängelse i högst sex månader.	Den som jämlikt 25 § tagit del av ansökan om jämkning av sjömansskatt eller annan handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelserna i denna förordning eller som avlämnats till ledning vid årlig taxering eller till ledning för uppbörd av skatt enligt uppbördsförordningen, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordrar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling. Bryter någon häremot *dömes till böter* eller fängelse i högst sex månader, *om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken.*
29 §.	
Straff enligt denna förordning skall icke inträda, då gärningen är belagd med straff enligt strafflagen.	

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om sjömansskatt som erlagts eller bort erläggas före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt

Härmed förordnas i fråga om mervärdeskatteförordningen (1968: 430),
dels att 67 §, skall upphöra att gälla,
dels att 40, 66, 68 och 76 §§ skall ha nedan angivna lydelse:
dels att i förordningen skall införas sju nya paragrafer, 57 a och 64 a—64 f §§, samt närmast före 64 a § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	40 §.
Efterbeskattning — tredje stycket.	
	Även efter den i första stycket angivna tiden må skattskyldig, som åtalats för brott enligt skattebrottslagen, åsättas efterbeskattning för vad som enligt åtalet undgått beskattning. Sådan efterbeskattning må icke ske med mindre fråga därom prövats före utgången av året efter det under vilket den skattskyldige åtalats. Ogillas åtalet skall den med stöd av detta stycke åsatta efterbeskattningen undanröjas av prövningsnämnden.
Efterbeskattning av — — — — — — — — — — för registrering.	
	57 a §.
	Bestämmelserna i 51—57 § gäller i tillämpliga delar besvär över beslut och utslag om skattetillägg.
	Finner prövningsnämnd, kammarrätten eller regeringsrätten vid prövning av besvär enligt denna förordning att skattetillägg uträknats till för högt belopp eller medför prövningen befrielse från eller nedsättning av mervärdeskatt, skall därav föranledd ändring av skattetillägg ske.
	Skattetillägg
	64 a §.
	Har skattskyldig i deklaration eller annan uppgift, avgiven till ledning för fastställelse av skatt, lämnat oriktigt meddelande och har detta föranlett eller, om det följts, skulle

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

ha föranlett för låg skatt eller oriktig återbetalning av skatt, utgår skattetillägg med tjugo procent av det skattebelopp, som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller kunde ha undandragits.

Detsamma gäller då deklaration frångås med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket. Tillägget beräknas härvid på skillnaden mellan den efter skälig grund fastställda skatten och skatten enligt de uppgifter, som den skattskyldige lämnat.

64 b §.

Underlåter skattskyldig att avge deklaration utgår skattetillägg med tjugo procent av den efter skälig grund fastställda skatten.

Inkommer deklaration ej inom föreskriven tid, men inom ett år därefter, skall skattetillägg som påförts enligt första stycket undanröjas av länsstyrelsen. Tillägget skall i stället utgå med två procent av den fastställda skatten.

64 c §.

Skattetillägg enligt 64 a §, som ej uppgår till femtio kronor, påföres ej. Tillägg enligt 64 b § utgår med högst femtusen och, oavsett om skatt fastställes, med lägst etthundra kronor.

Skattetillägg anges i helt krontal så att öretal bortfaller.

64 d §.

Skattetillägg får eftergivas då särskilda omständigheter föreligga.

64 e §.

Länsstyrelsen beslutar om skattetillägg.

Beslut om skattetillägg fattas i samma ordning som beslut om fastställelse av skatt.

Vad i denna förordning föreskrives om länsstyrelses beslut rörande mervärdeskatt, inbetalning, anstånd

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	med betalning och indrivning av sådan skatt samt restavgift gäller i tillämpliga delar skattetillägg.
	64 f §.
	Närmare föreskrifter om påföring av skattetillägg och om befrielse från sådant tillägg meddelas av Konungen eller myndighet, som Konungen bestämmer.
	66 §.
I fråga om den som lämnat oriktig uppgift i deklaration eller annan handling som avses i 22 och 23 §§ äger skattestrafflagen den 11 juni 1943 (nr 313) motsvarande tillämpning.	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning, om ej gärningen är belagd med straff i lagen den 30 juni 1960 (nr 418) om straff för varusmuggling.* *Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen förövats, skall länsstyrelsen göra anmälan till åklagare.*
	67 §.
Den som underlåter att fullgöra sin skyldighet att utan anmaning lämna deklaration inom föreskriven tid eller som lämnar deklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen icke kan läggas till grund för fastställelse av skatt, dömes till böter, högst femhundra kronor. Är försummelsen ursäktlig eller eljest ringa får frias från straff. *Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet enligt 24 § att sörja för och bevara underlag och därigenom omöjliggör eller allvarligt försvårar fullgörande av deklarationsskyldighet eller kontroll dömes till böter. Föreligger vid uppsåtligt brott synnerligen försvårande omständigheter, dömes till fängelse i högst sex månader.*	

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
68 §.	
Brott som avses — — — — — — — — — —av målsägande. *Åtal för brott som avses i 67 § får väckas endast efer anmälan av länsstyrelsen.*	
76 §.	
Föreligger synnerliga — — — — — — — — — — från mervärdeskatt.	*Medges befrielse från eller nedsättning av mervärdeskatt får medgivandet avse även skattetillägg.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdeskatt som erlagts eller bort erläggas före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272)

Härigenom förordnas i fråga om uppbördsförordningen (1953: 272)[1], *dels* att 82 § skall upphöra att gälla,
dels att 79—81 § skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
79 §.	
Har någon lämnat oriktig uppgift till arbetsgivare om förhållande, som har betydelse för verkställandet av skatteavdrag, under sådana omständigheter att det kan antagas hava skett i syfte att åstadkomma att skatteavdrag icke verkställes eller sker med för lågt belopp, eller *har någon i preliminär självdeklaration eller i ansökan om jämkning av preliminär skatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från preliminär skatt eller till för låg sådan skatt, eller* *har någon i ansökan jämlikt 41 § 2 mom. om nedsatt skatteavdrag eller*	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser uppbörd av skatt enligt denna förordning.*

[1] Senaste lydelse av 80 § 2 mom. och 82 § se 1964: 672.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
i ansökan om anstånd med inbetalning av skatt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift angående förhållande av betydelse för ärendets avgörande,	
straffes med dagsböter.	
	80 §.
1 mom. Utbetalar arbetsgivare, som är skyldig verkställa skatteavdrag, lön utan att denna minskas med föreskrivet belopp för gäldande av arbetstagares skatt och sker detta uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är allenast ringa, straffes med dagsböter.	
Fullgör arbetsgivare icke sin skyldighet att inom föreskriven tid till uppbördsmyndighet inbetala belopp motsvarande det varmed arbetstagares lön minskas för gäldande av dennes skatt, och ligger i avseende härå uppsåt eller grov oaktsamhet arbetsgivaren till last, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.	
2 mom. Underlåter någon att behörigen fullgöra vad honom enligt 19 § åligger, eller fullgör icke arbetsgivare behörigen vad honom enligt 73 § 1 mom. första eller andra stycket åligger, dömes till böter, högst femhundra kronor.	*Underlåter någon att behörigen fullgöra vad honom enligt 19 § åligger, eller fullgör icke arbetsgivare behörigen vad honom enligt 78 § 1 mom. första eller andra stycket åligger, dömes till böter, högst femhundra kronor.*
	81 §.
Den, som jämlikt 73 § tagit del av självdeklaration eller annan uppgift eller handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelserna i denna förordning eller som lämnats till ledning vid årlig taxering, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordrar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling. Bryter någon häremot, *straffes med dagsböter* eller fängelse i högst sex månader.	Den, som jämlikt 73 § tagit del av självdeklaration eller annan uppgift eller handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelserna i denna förordning eller som lämnats till ledning vid årlig taxering, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordrar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling. Bryter någon häremot, *dömes till böter* eller fängelse i högst sex månader, *om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken.*

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	82 §.
Straff enligt denna förordning skall icke inträda, då den skyldige för sin förseelse är underkastad ansvar för tjänstefel eller förseelsen eljest är belagd med straff enligt brottsbalken.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om gärning som begåtts före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till lag om ändring i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

Härmed förordnas i fråga om förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,

dels att 48 § skall upphöra att gälla,

dels att 21 och 46 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas åtta nya paragrafer, 37 a—37 f, 45 a och 46 a §§, samt närmast före 37 a § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	21 §.
Efterbeskattning må icke ske, med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom fyra år efter utgången av den i 19 § första stycket stadgade tiden för fastställande av skatt. Har den skattskyldige avlidit, åsättes efterbeskattningen hans dödsbo, dock att sådan efterbeskattning icke må ske med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket boupptecknings efter honom blivit ingiven för registrering.	Efterbeskattning må icke ske, med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom fyra år efter utgången av den i 19 § första stycket stadgade tiden för fastställande av skatt. *Även efter den i första stycket angivna tiden må skattskyldig, som åtalats för brott enligt skattebrottslagen, åsättas efterbeskattning för vad som enligt åtalet undgått beskattning. Sådan efterbeskattning må icke ske med mindre fråga därom prövats inom utgången av året efter det under vilket den skattskyldige åtalats. Ogillas åtalet skall den med stöd av detta stycke åsatta efterbeskattningen undanröjas av beskattningsmyndigheten.* Har den skattskyldige avlidit, åsättes efterbeskattningen hans dödsbo, dock att sådan efterbeskattning icke må ske med mindre beskattnings-

(*Nuvarande lydelse*)

(*Föreslagen lydelse*)

myndigheten meddelat beslut därom inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

Kap. 4 a. Om skattetillägg

37 a §.

Har skattskyldig i deklaration eller annan uppgift, avgiven till ledning vid fastställande av skatt, lämnat oriktigt meddelande och har detta föranlett eller, om det följts, skulle hava föranlett för låg skatt eller oriktig återbetalning av skatt, utgår skattetillägg med tjugo procent av det skattebelopp, som genom det oriktiga meddelandet undandragits eller, om meddelandet följts, skulle hava undandragits.

Detsamma gäller då deklaration frångås med stöd av 18 §. Tillägget beräknas härvid på skillnaden mellan den efter skälig grund fastställda skatten och skatten enligt lämnade uppgifter.

37 b §.

Underlåter skattskyldig att avgiva deklaration, utgår skattetillägg med tjugo procent av den efter skälig grund fastställda skatten.

Inkommer deklaration efter föreskriven tid men inom tre månader efter den dag den senast bort avgivas utgår skattetillägg med två procent av den fastställda skatten. Har beslut om skattetillägg enligt första stycket föregått skall det undanröjas.

37 c §.

Skattetillägg enligt 37 a §, som ej uppgår till femtio kronor, påföres ej. Tillägg enligt 37 b § utgår med högst femtusen och, oavsett om skatt fastställes, med lägst etthundra kronor.

Skattetillägg angives i helt krontal så att öretal bortfaller.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	37 d §.
	Skattetillägg må eftergivas då särskilda omständigheter föreligga.
	37 e §.
	Beskattningsmyndigheten beslutar om skattetillägg.
	Beslut om skattetillägg fattas i samma ordning som beslut om fastställande av skatt.
	Vad i denna förordning föreskrives om beskattningsmyndighets beslut rörande skatt, om inbetalning och anstånd med betalning av skatt, om ränta samt om uttagande av förfallet skattebelopp genom utmätning gäller i tillämpliga delar skattetillägg.
	37 f §.
	Närmare föreskrifter om påföring av skattetillägg och om befrielse från sådant tillägg meddelas av Kungl. Maj:t eller den myndighet Kungl. Maj:t bestämmer.
	45 a §.
	Bestämmelserna i 38—45 § gäller i tillämpliga delar besvär över beslut och utslag om skattetillägg.
	Föranleder prövning av besvär i mål om fastställande av skatt eller om efterbeskattning ändring i överklagade beslutet eller utslaget skall besvärsmyndigheten göra därav föranledd ändring av påfört skattetilllägg.
46 §.	
Kungl. Maj:t — — — — — — — — — — — — nu sagts.	
	Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt må medgivandet även avse skattetillägg som må hava påförts vid skattens fastställande.
	46 a §.
	Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen förövats skall beskattningsmyndigheten göra anmälan till åklagare.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
48 §.	
Underlåter någon att avgiva deklaration enligt vad i 5 § stadgas eller avlämnar han deklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt, straffes med böter, högst trehundra kronor.	
Finnes försummelsen ursäktlig eller eljest ringa må från straff frias.	
Brott som avses i denna paragraf må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av beskattningsmyndigheten.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om skatt som fastställes av kontrollstyrelsen och som erlagts eller bort erläggas före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till förordning om ändring i förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m.

Härmed förordnas, att 9 och 11 §§ förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m. skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
9 §.	
Den, som utan föreskriven anmälan bedriver tillverkning, som i 1 § första stycket avses, straffes med dagsböter, ej under tjugo.	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.*
Den, som i strid mot förbud, varom i 7 § 4 mom. eller 8 § 2 mom. sägs, förfogar över vara, straffes med dagsböter, ej under fyrtio, eller, där omständigheterna äro synnerligen försvårande, med fängelse i högst sex månader.	*Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen förövats, skall beskattningsmyndigheten göra anmälan till åklagare.*
Underlåter någon i andra fall än nu sagts att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, straffes med böter, högst trehundra kronor.	

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
11 §.	
Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration eller försäkran lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.	*Den, som utan föreskriven anmälan bedriver tillverkning, som i 1 § första stycket avses, dömes till böter.* *Den, som i strid mot förbud varom i 7 § 4 mom. eller 8 § 2 mom. sägs, förfogar över vara, dömes till böter eller fängelse i högst sex månader.* *Den, som i andra fall än nu sagts underlåter att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, dömes till böter, högst femhundra kronor.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971.

Skattestrafflagutredningens förslag till förordning om ändring i förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m.

Härmed förordnas, att 13—15 § förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m. skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
13 §.	
Den som underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration, böte från och med tjugofem till och med trehundra kronor och må kontrollstyrelsen förelägga den uppgiftsskyldige lämpligt vite.	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser avgift enligt denna förordning.* *Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen förövats, skall beskattningsmyndigheten göra anmälan till åklagare.*
14 §.	
Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift stadgas i skattestrafflagen.	*Den som underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration, dömes till böter, högst femhundra kronor. Kontrollstyrelsen må förelägga den uppgiftsskyldige lämpligt vite.*

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
15 §.	
Underlåter någon att ställa sig till efterrättelse vad honom enligt 9 eller 10 § åligger, *straffes med* böter högst *trehundra* kronor; *och* må kontrollstyrelsen förelägga vederbörande lämpligt vite.	*Den som underlåter* att ställa sig till efterrättelse vad honom enligt 9 eller 10 § åligger, *dömes till* böter högst *femhundra* kronor. Kontrollstyrelsen må förelägga vederbörande lämpligt vite.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971.

Skattestrafflagutredningens förslag till förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt

Härmed förordnas, att 34 § förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
34 §.	
Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen. *Har någon i annat fall än i första stycket avses uppsåtligen eller av grov oaktsamhet i deklaration rörande elektrisk kraft lämnat oriktig uppgift, ägnad att leda till inleverans av för låg skatt, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.*	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning, om ej gärningen är belagd med straff i lagen den 30 juni 1960 (nr 418) om straff för varusmuggling.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller fortfarande gärning som begåtts före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till förordning om ändring i förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt

Härmed förordnas, att 16 och 18 §§ förordningen (1961: 653)[1] om brännoljeskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
16 §.	
Har någon i strid med 10 § levererat eller förbrukat obeskattad brännolja för drift av motor i motorfordon	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning,*

[1] Senaste lydelse av 16 § se 1966: 222.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
dömes till dagsböter eller fängelse i högst ett år. *Den som förskyllt fängelse må, efter omständigheterna, dömas att gälda straffskatt med högst tre gånger den skatt som belöper på den levererade eller förbrukade brännoljan.* *Brott, som i första stycket sägs, må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av kontrollstyrelsen. Finnes förseelsen ursäktlig eller eljest ringa, skall ej till straff dömas.*	*om ej gärningen är belagd med straff i lagen den 30 juni 1960 (nr 418) om straff för varusmuggling.*
18 §.	
Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.	*Den som i strid med 10 § levererat eller förbrukat obeskattad brännolja för drift av motor i motorfordon dömes till böter eller fängelse i högst två år.* *I ringa fall dömes ej till ansvar.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om skatt som fastställes av kontrollstyrelsen och som erlagts eller bort erläggas före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till förordning om ändring i stämpelskatteförordningen (1964: 308)

Härmed förordnas i fråga om stämpelskatteförordningen (1964: 308),
dels att 53 § skall upphöra att gälla,
dels att 46, 51, 52, 54 och 56 §§ skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i förordningen skall införas två nya paragrafer, 41 a och 41 b §§, samt närmast före 41 a § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	Skattetillägg
	41 a §.
	I fråga om stämpelskatt, som fastställes av kontrollstyrelsen, skall vad i 37 a—d §, 37 e § första stycket och 37 f § förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning gälla.
	41 b §.
	Vad i denna förordning föreskrives om kontrollstyrelsens beslut rörande

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	skatt samt om erläggande och återbetalning av skatt gäller i tillämpliga delar skattetillägg.
	46 §.
I fråga om besvär över sjöfartsstyrelsens eller kontrollstyrelsens beslut enligt denna förordning skola bestämmelserna i 40—*45* §§ förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning lända till efterrättelse i tillämpliga delar. I fall, som avses i 30 § 1 mom. tredje stycket andra och tredje punkterna, skall besvärstiden även för skattskyldig räknas från där angiven dag.	I fråga om besvär över sjöfartsstyrelsens eller kontrollstyrelsens beslut enligt denna förordning skola bestämmelserna i 40—*45 a* §§ förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning lända till efterrättelse i tillämpliga delar. I fall, som avses i 30 § 1 mom. tredje stycket andra och tredje punkterna, skall besvärstiden även för skattskyldig räknas från där angiven dag.
	51 §.
Till dagsböter dömes den som *underlåter att inom föreskriven tid avge deklaration eller avlämnar deklaration med så bristfälligt innehåll, att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt; eller* *utlämnar handling, som avses i 23 § första stycket, utan att handlingen är behörigen försedd med stämpel eller anteckning om orsaken till att den utlämnas utan stämpel.*	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.* *Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen förövats, skall beskattningsmyndigheten göra anmälan till åklagare.*
	52 §.
Om ansvar för den, som lämnat oriktig uppgift i försäkran eller deklaration till ledning vid fastställande av stämpelskatt, stadgas i skattestrafflagen.	*Den som utlämnar handling som avses i 23 § första stycket, utan att handlingen är behörigen försedd med stämpel eller anteckning om orsaken till att den utlämnas utan stämpel, dömes till böter.*
	53 §.
Träffa överlåtare och förvärvare av fast egendom, tomträtt eller fartyg avtal om vederlag utöver vad som framgår av handlingen angående förvärvet eller erlägges eller mottages sådant vederlag och föranleder detta att stämpelskatt icke utgår eller att sådan skatt fastställes till för lågt belopp, dömes till böter eller fängelse	

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
i högst sex månader. Böterna skola bestämmas till högst fem gånger det belopp som undandragits, dock minst tvåhundra kronor.	
54 §.	
Är försummelse som sägs i *51* § ringa, *skall ej dömas* till ansvar.	Är försummelse som sägs i *52* § ringa, *dömes ej* till ansvar.
Brott, som avses i *51* §, må av åklagare åtalas endast efter anmälan av beskattningsmyndigheten.	Brott, som avses i *52* § må av åklagare åtalas endast efter anmälan av beskattningsmyndigheten.
56 §.	
Kungl. Maj:t — — — — — — — — — — — — — — av stämpelskatt.	
	Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt må medgivandet även avse skattetillägg som må ha påförts vid skattens fastställande.
Vid beslut — — — — — — — — — — — — — — — — fall föreskrivet.	
Vad i — — — — — — — — — — — — — — — — första stycket.	

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om skatt som fastställes av kontrollstyrelsen och som erlagts eller bort erläggas före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till lag om ändring i förordningen (1959: 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

Härmed förordnas i fråga om förordningen (1959: 552)[1] angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,

dels att 14, 33 och 34 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas åtta nya paragrafer, 31 a—31 f §, 36 a § och 38 a §, samt närmast före 31 a § ny rubrik av nedan angivna lydelse.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
14 §.	
Har arbetsgivare — — — — — — — — — — — — — — — — såsom ringa.	
Föreligga sådana — — — — — — — — — — tillämpning av 10 §.	
Vad ovan — — — — — — — — — — — — — — — — infordrad upplysning.	
Om riksförsäkringsverkets — — — — — arbetsgivaren underrättas.	
Avgiftsunderlag som avses i denna paragraf må icke bestämmas efter utgången av sjätte året efter utgiftsåret. Har arbetsgivaren avlidit, påfö-	Avgiftsunderlag som avses i denna paragraf må icke bestämmas efter utgången av sjätte året efter utgiftsåret.

[1] Senaste lydelse av 14 och 34 §§ se 1961: 261.

(*Nuvarande lydelse*)

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

(*Föreslagen lydelse*)

Även efter den i femte stycket angivna tiden må för arbetsgivare, som åtalats för brott enligt skattebrottslagen, bestämmas avgiftsunderlag för vad som enligt åtalet undgått påföring av avgift. Beräkning av avgiftsunderlag i sådant fall må icke ske med mindre fråga därom prövats inom utgången av året efter det under vilket arbetsgivaren åtalats. Ogillas åtalet skall det med stöd av detta stycke påförda avgiftsunderlaget undanröjas av riksförsäkringsverket.

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

Avgiftstillägg

31 a §.

Har arbetsgivare i arbetsgivaruppgift eller annan upplysning, avlämnad till ledning för beräkning av avgiftsunderlag, lämnat oriktigt meddelande och har detta föranlett eller, om det följts, skulle hava föranlett för låg arbetsgivaravgift, utgår avgiftstillägg med tjugo procent av den slutliga eller tillkommande avgift, som genom det oriktiga meddelandet undandragits eller kunde hava undandragits.

Detsamma gäller då arbetsgivaruppgift frångås med stöd av 10 §. Tillägget beräknas härvid på skillnaden mellan den efter skälig grund fastställda slutliga eller tillkommande avgiften och avgiften enligt arbetsgivarens uppgifter.

31 b §.

Underlåter arbetsgivare, som har att erlägga arbetsgivaravgift, att inom föreskriven tid avlämna arbetsgivaruppgift, utgår avgiftstillägg med

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

tjugo procent av den efter skälig grund fastställda slutliga avgiften.

Inkommer arbetsgivaruppgift efter föreskriven tid men inom sex månader efter det den rätteligen skulle hava avlämnats, skall avgiftstillägg utgå med två procent av den slutliga avgiften i stället för avgiftstillägg enligt första stycket.

31 c §.

Avgiftstillägg under femtio kronor påföres ej. Tillägg enligt 31 b § utgår med högst femtusen kronor.

Avgiftstillägg angives i helt krontal så att öretal bortfaller.

Avgiftstillägg tillfaller statsverket.

31 d §.

Avgiftstillägg må eftergivas då särskilda omständigheter föreligga.

31 e §.

Riksförsäkringsverket beslutar om avgiftstillägg.

Beslut om avgiftstillägg fattas i samband med beslut om avgiftsunderlag. Innan fråga om avgiftstillägg avgöres skall, där hinder ej möter, arbetsgivaren beredas tillfälle att yttra sig.

Vad i denna förordning föreskrives om riksförsäkringsverkets beslut rörande avgiftsunderlag, debitering och uppbörd av arbetsgivaravgift, inbetalning och anstånd med betalning, indrivning av sådan avgift samt restavgift gäller i tillämpliga delar avgiftstillägg.

31 f §.

Närmare föreskrifter om påföring av avgiftstillägg och om befrielse från sådant tillägg meddelas av Konungen eller myndighet, som Konungen bestämmer.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
33 §.	
Den som i handling till ledning för beräkning av avgiftsunderlag uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från arbetsgivaravgift eller till för låg sådan, dömes till böter eller fängelse i högst sex månader. Böterna skola vid uppsåtlig gärning bestämmas till högst fem gånger det belopp, som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller, om uppgiften följts, skulle hava undandragits, dock minst ett hundra kronor. I fråga om gärning, som begås av grov oaktsamhet, skola böterna bestämmas till högst hälften av vad nyss sagts, men likväl ej lägre än femtio kronor.	*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser arbetsgivaravgift enligt denna förordning.*
Den som frivilligt rättar oriktig uppgift vare fri från straff.	*Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen förövats, skall riksförsäkringsverket göra anmälan till åklagare.*
Den som förskyllt fängelse må, efter omständigheterna, dömas att gälda straffavgift med högst tre gånger det belopp, som undandragits eller kunde hava undandragits. Adömd straffavgift tillfaller kronan.	*Den lokala skattemyndigheten och sjömansskattekontoret skall underrätta riksförsäkringsverket om sådan anledning förekommer.*
34 §.	
Har arbetsgivare, som är skyldig att utan anmaning avlämna arbetsgivaruppgift, icke behörigen avlämnat sådan uppgift inom föreskriven tid eller avlämnar han arbetsgivaruppgift med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för beräkning av avgiftsunderlag, straffes med böter, högst tre hundra kronor.	*Arbetsgivare, som ej fullgör skyldighet att utan anmaning vid arbetsgivaruppgift foga sådan uppgift varom förmäles i 5 § andra stycket, dömes till böter, högst femhundra kronor.*
Till påföljd, som i första stycket sägs, skall jämväl dömas arbetsgivare som ej fullgör skyldighet att utan anmaning vid arbetsgivaruppgift foga sådan uppgift varom förmäles i 5 § andra stycket.	*I ringa fall dömes ej till ansvar.*
Finnes försummelse, som avses i denna paragraf, ursäktlig eller eljest ringa, må från straff frias.	
Brott, som — — — — — — — — — — — — av riksförsäkringsverket.	

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	36 a §.
	Finner riksförsäkringsverket vid prövning av ansökan om rättelse eller eljest att avgiftstillägg påförts någon obehörigen eller med för högt belopp, skall verket vidtaga rättelse av avgiftstillägget.
	38 a §.
	Föranleder försäkringsdomstolens prövning av anförda besvär eller underställt beslut ändring i beslutet skall domstolen göra därav föranledd ändring av påfört avgiftstillägg.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om avgiftsunderlag för utgiftsåret 1969 och tidigare år.

Beträffande gärning avseende arbetsgivaravgift för vilken avgiftsunderlag beräknats eller bort beräknas före ikraftträdandet gäller 33 och 34 §§ i deras äldre lydelser.

Skattestrafflagutredningens förslag till lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område

Härmed förordnas i fråga om förordningen (1967: 340)[1] med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område,

dels att 34 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 34 a §, av nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	34 §.
Bestämmelserna i 47—49 §§ förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning gäller i tillämpliga delar i fråga om avgift som avses i 7—10 §§. Bestämmelserna i 49 § nämnda förordning gäller även i fråga om sådan kontroll som avses i 33 § denna förordning.	Bestämmelserna i 47 *och* 49 §§ förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning gäller i tillämpliga delar i fråga om avgift som avses i 7—10 §. Bestämmelserna i 49 § nämnda förordning gäller även i fråga om sådan kontroll som avses i 33 § denna förordning.
	34 a §.
	Den som i deklaration eller annan utsaga till ledning vid fastställande av avgift uppsåtligen lämnar osann upp-

[1] Senaste lydelse av 34 § se 1968: 378.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	gift eller förtiger sanningen dömes, om gärningen innebär fara för att avgift undandrages, till böter eller fängelse i högst två år. Den som begår gärningen av grov oaktsamhet dömes till böter. I ringa fall dömes ej till ansvar.
	Den som, såvitt gäller avgift enligt 7—10 §§, underlåter att föra anteckningar som avses i 4 § förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning eller att avgiva deklaration eller annan utsaga till ledning vid fastställande av avgift dömes till böter.
	Brott enligt andra stycket må av åklagare åtalas allenast efter angivelse av jordbruksnämnden.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller i fråga om avgift som fastställts eller bort fastställas före ikraftträdandet.

Skattestrafflagutredningens förslag till lag om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift

Härmed förordnas, att 3 och 8 §§ förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
	3 §.
Om växtförädlingsavgift gäller i tillämpliga delar förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Beskattningsmyndighet är statens centrala frökontrollanstalt. Annan frökontrollanstalt, som utför plombering, skall debitera och uppbära avgiften för centrala frökontrollanstaltens räkning. Vite förelägges och utdömes av lantbruksstyrelsen. Till allmänt ombud utses tjänsteman hos lantbruksstyrelsen.	Om växtförädlingsavgift gäller i tillämpliga delar förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning *utom såvitt avser skattetillägg.* Beskattningsmyndighet är statens centrala frökontrollanstalt. Annan frökontrollanstalt, som utför plombering, skall debitera och uppbära avgiften för centrala frökontrollanstaltens räkning. Vite förelägges och utdömes av lantbruksstyrelsen. Till allmänt ombud utses tjänsteman hos lantbruksstyrelsen.
Varje plomberingstillfälle — — — —	frökontrollanstalten bestämmer.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
8 §.	
Den som i deklaration eller *annars lämnar oriktig uppgift* till frökontrollanstalt *om avgiftspliktig varas slag eller sort, dömes till böter, om gärningen ej är belagd med straff i skattestrafflagen den 11 juni 1943 (nr 313).*	Den som i deklaration eller *annan utsaga* till frökontrollanstalt *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen dömes, om gärningen innebär fara för att avgift undandrages, till böter eller fängelse i högst två år.*
Om uppgiftslämnaren ej insett eller bort inse oriktigheten, skall han ej dömas till ansvar.	*Lämnar någon till frökontrollanstalt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet oriktig uppgift om varas slag eller sort dömes till böter.*
	I ringa fall dömes ej till ansvar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1971.

Utdrag av protokoll, hållet i lagrådet den 10 december 1970.

Närvarande:

f. d. justitierådet	REGNER,
regeringsrådet	MARTENIUS,
justitierådet	BERNHARD,
justitierådet	HESSER.

Enligt lagrådet den 14 september 1970 tillhandakommet utdrag av protokoll över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet den 29 juni 1970, hade Kungl. Maj:t förordnat, att enligt 87 § regeringsformen lagrådets utlåtande skulle inhämtas över upprättade förslag till *skattebrottslag, lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272),* såvitt avser 81 §, *lag om ändring i bokföringslagen (1929: 117), lag om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift,* såvitt avser 8 §, *lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område,* såvitt avser 34 a § första och tredje styckena.

Förslagen, som finns bilagda detta protokoll, hade inför lagrådet föredragits av hovrättsassessorn Anders Nordenadler.

Förslagen föranledde följande yttrande.

Förslaget till skattebrottslag

Lagrådet:

Enligt förslag till lag om ändring i taxeringsförordningen — vilket icke ingår bland de till lagrådet remitterade förslagen — skall vissa förfaranden som innebär undandragande av skatt eller försök därtill medföra ekonomiska påföljder av icke straffrättslig natur, vilka ålägges i administrativ ordning. Förslag av samma innebörd förekommer även i föreliggande förslag beträffande mervärdeskatt, skatter som avses i förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning samt vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring.

Det föreslagna administrativa sanktionssystemet är avsett att få till följd att de judiciella organen — åklagarmyndigheter och allmänna domstolar — skall befatta sig huvudsakligen med allvarligare fall av överträdelser mot

skattelagstiftningen. Lagtekniskt kommer detta till uttryck genom att ringa brott mot den föreslagna skattebrottslagen skall föranleda åtal endast om särskilda skäl föreligger samt genom viss kvalificering av skattebrott i några fall.

Såvitt gäller skatter som avses i taxeringsförordningen innebär det administrativa sanktionssystemet följande. Skattetillägg utgår när skattskyldig lämnat oriktigt meddelande till taxering och i vissa fall av s. k. skönstaxering. Tillägget är femtio procent av det skattebelopp som påföres till följd av att meddelandet frångåtts eller på grund av skönstaxeringen. Förseningsavgift, högst 600 kronor, utgår när deklaration icke avgivits inom föreskriven tid. Skattetillägg utgår icke om den skattskyldige frivilligt rättar oriktig uppgift och kan helt eftergivas om felaktighet eller underlåtenhet är ursäktlig eller avser ringa belopp. Fråga om skattetillägg och förseningsavgift prövas i regel av den lokala skattemyndigheten; den skattskyldige skall höras och beslut meddelas under taxeringsåret. Talan mot beslut kan fullföljas i samma ordning som mot taxeringsbeslut.

Liknande bestämmelser om särskilda avgifter finns i de övriga berörda författningsförslagen; skatte- och avgiftstilläggen är dock där satta till tjugo procent.

Av redogörelsen i remissprotokollet framgår att sanktionssystem av likartad beskaffenhet sedan länge tillämpas i Finland och Norge samt Förbundsrepubliken Tyskland.

Att tillämpningen av straffrättsliga påföljder samt åtal och processer vid de allmänna domstolarna begränsas till allvarligare fall är i och för sig fördelaktigt. Med hänsyn till ändamålet att motverka undandragande av skatt synes de föreslagna skatte- och avgiftstilläggen utgöra godtagbara påföljder i stället för lagföring och straff. Ej heller från rättssäkerhetssynpunkt synes avgörande betänkligheter böra anses föreligga mot genomförande av det föreslagna systemet. Utan att ingå på några detaljer vill lagrådet erinra, att tillämpningen av de nya bestämmelserna torde komma att ställa avsevärda krav på de lokala skattemyndigheterna, som hittills icke haft liknande uppgifter. En förutsättning för reformen är enligt lagrådets mening att dessa myndigheter erhåller kvalificerad personal och tillgång till biträden med juridisk utbildning samt att anvisningar utfärdas för åstadkommande av en likformig och rättvis tillämpning.

Vid bedömande av förslaget till skattebrottslag utgår lagrådet från att det föreslagna administrativa sanktionssystemet i huvudsak genomföres i enlighet med vad som föreslagits i remissprotokollet. I lindrigare fall skall skattetillägg (förseningsavgift) alltså regelmässigt vara den enda påföljden. Beträffande allvarligare brott skall båda reaktionssystemen vara tillämpliga vid sidan av varandra. En följd av den nya lagstiftningen bör bliva att man i praxis skärper kraven på den grad av vårdslöshet som skall kunna föranleda straff.

1 §

I den allmänna motiveringen till förslaget framhåller departementschefen, att han finner det väsentligt, att även preliminärskattesystemet kan skyddas av straffbestämmelsen om skattebedrägeri. Enligt hans mening finns principiellt sett ingen anledning att från straffrättsliga synpunkter skilja mellan preliminära och slutliga skatter. Att preliminära deklarationsuppgifter enligt förslaget jämställes med slutliga är en betydelsefull förändring. Med hänsyn till de skäl departementschefen anfört synes det vara befogat att grövre brott mot preliminärskattesystemet behandlas på detta sätt. I många fall kan brott av ifrågavarande slag vara mindre farliga men detta kan tillräckligt beaktas vid brottsrubriceringen och straffmätningen.

Hänvisningen i 1 § punkt 4 till 2 § 2 mom. uppbördsförordningen torde icke vara av betydelse annat än beträffande preliminär, kvarstående och tillkommande skatt. Lagrådet föreslår att punkten 4 ersättes med ett nytt stycke av följande lydelse: Lagen gäller även preliminär skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt som avses i uppbördsförordningen.

2 §

Huvudbestämmelsen om ansvar för oriktiga uppgifter till ledning för taxering har utformats efter mönster av straffbestämmelsen om bedrägeri i brottsbalken. I förhållande till motsvarande bestämmelse i skattestrafflagen, som bygger på att en oriktig uppgift är ägnad att medföra för låg beskattning, märkes att det nya stadgandet har fått karaktären av ett s. k. effektbrott: för att fullbordat brott skall föreligga kräves att den oriktiga uppgiften föranlett att skatt påförts med för lågt belopp. Oriktig uppgift som föranleder fara för en för låg skattepåföring kan i stället straffas såsom försök.

Den omkonstruktion av det centrala skattebrottet som sålunda föreslås ger icke anledning till erinran. Med hänsyn till likheten med bedrägeribrottet i brottsbalken vill lagrådet ej heller rikta någon gensaga vare sig mot brottsbeteckningen, skattebedrägeri, eller straffsatserna.

Medan enligt skattestrafflagen för straff kräves att oriktig uppgift lämnats i deklaration omfattar 2 § oriktiga uppgifter i, som departementschefen uttrycker det, alla sådana typer av handlingar som kan tjäna som underlag för beräkning av skatt och lämnas till myndigheter i sådant sammanhang. Lagrådet förordar att bestämmelsen angives gälla "den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift etc.". Härigenom blir tydligare att det icke kräves att handlingen skall vara upprättad just för fastställande av skatt; en sådan handling som exempelvis köpekontrakt angående fast egendom, vilken avses skola omfattas av 2 § om däri lämnas oriktig uppgift angående köpeskillingens storlek, kan icke anses vara "handling till ledning" för påföring

av stämpelskatt. Vidare framhäves genom omformuleringen starkare att det skall vara fråga om handling som avges till vederbörande myndighet och ej handling som på annat sätt tillföres ett skatteärende.

En följd av brottskonstruktionen blir, såsom departementschefen anmärkt, att s. k. kvittningsyrkande kan beaktas i större utsträckning än som hittills skett i rättspraxis.

Därjämte följer av brottskonstruktionen att, såsom ävenledes antytts i remissprotokollet, mål om ansvar för skattebedrägeri ofta icke kan avgöras förrän det i skatteprocess fastställts att på grund av oriktig uppgift skatt påförts med för lågt belopp; om talan fullföljes mot taxeringsbeslut endast i fråga om en del av det belopp som enligt beslutet påförts, är dock icke alltid av betydelse hur det slutliga avgörandet i taxeringsprocessen utfaller. Att de normerade böterna borttages medför att uppskov med brottmålet icke, såsom ibland för närvarande, behöver ske för att få underlag för straffets bestämmande. På det hela taget vill det synas som om förslaget icke skulle medföra längre dröjsmål med brottmålens slutförande än för närvarande.

Med avseende å förhållandet mellan det administrativa och det judiciella påföljdssystemet har i remissprotokollet gjorts vissa uttalanden som efter orden skulle kunna innebära, att det förhållandet att skattetillägg kan utgå borde beaktas vid bedömning av huruvida skattebedrägeri är grovt eller icke grovt men däremot icke vid straffmätningen. Uttalandena förekommer i anslutning till yttrande, att vid bedömning huruvida ett brott är ringa och kan lämnas utan åtal skall beaktas om skattetillägg kan utgå. Mot sistnämnda yttrande har lagrådet ingen erinran att göra. Vad angår gränsdragningen mellan skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri bör enligt lagrådets mening hänsyn i första hand tagas till brottets beskaffenhet utan beaktande av skattetilläggen; har mycket betydande belopp undandragits bör grovt brott anses föreligga beträffande den skattskyldige, oavsett om han kan åläggas skattetillägg, liksom beträffande en medverkande som icke drabbas av skattetillägg. Däremot kan åläggande av skattetillägg böra medföra åtskillnad vid straffmätningen.

3 §

För brott som är att hänföra under denna paragraf har föreslagits brottsbeteckningen ringa skattebedrägeri. Liknande brottsbeteckningar återfinnes i förslagets 6 §, ringa skattesvindel, och 11 §, ringa oredlighet med uppbördsuppgift. I yttrande över förslaget till brottsbalk framhöll lagrådet (NJA II 1962 s. 76) att det, såvitt lagrådet kunde bedöma, i regel måste i tillämpningen vara psykologiskt mindre lämpligt att genom brottsbeteckningen särskilt understryka att brottet skulle anses som ringa. Lagrådet förordade att ur förslaget till brottsbalk måtte så långt möjligt uteslutas de brottsbeteckningar som innehölle attributet ringa. Denna anvisning följdes och i brottsbalken finns nu icke någon sådan brottsbeteckning. Det torde

icke böra komma ifråga att i en ny skattebrottslag göra avsteg från det bruk av brottsbeteckningar som tillämpas i brottsbalken. Beteckningen ringa skattebedrägeri bör därför ersättas med någon annan benämning, t. ex. undandragande av skatt. Beträffande lagbestämmelsens utformning i övrigt vill lagrådet anmärka, att orden "med hänsyn till omständigheterna" är överflödiga och bör kunna utgå.

4 §

I paragrafens andra stycke anges när skattebedrägeri är att anse som grovt. Vid prövning av frågan om skattebrott är grovt bör i likhet med vad som sker vid bedömning av motsvarande spörsmål på brottsbalkens område hänsyn tagas till samtliga vid brottet föreliggande omständigheter men särskild betydelse tillmätas sådana förhållanden som i lagtexten anges som kvalificerande. Ett brott bör således icke schablonmässigt rubriceras som grovt så snart någon av de särskilt angivna omständigheterna föreligger. Detta skulle komma till klarare uttryck om förevarande bestämmelse utformades i närmare anslutning till liknande bestämmelser i brottsbalken. När det gäller att i lagtexten ange omständigheter som skall anses kvalificerande bör iakttagas att de valda exemplen ges en sådan bestämdhet att de kan vara vägledande vid tillämpningen. En så allmänt hållen kvalifikationsgrund som att en synnerligen försvårande omständighet förelegat är därför mindre lämplig. Såsom framhålles i remissprotokollet bör kvalifikationsgrunderna vidare bestämmas på sådant sätt att straff för grovt brott kommer att förbehållas den mest allvarliga brottsligheten på skatteområdet. Med hänsyn till det anförda vill lagrådet förorda, att paragrafens andra stycke erhåller följande ändrade lydelse: Vid bedömande huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rört mycket betydande belopp, om gärningsmannen i stor omfattning begagnat falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om gärningen eljest varit av synnerligen farlig art.

5—7 §§

I 5 § stadgas straffansvar för den som med avsikt att undandraga skatt eller avgift underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling till ledning för myndighets beslut i skatte- eller avgiftsfråga. Meningen torde vara att underlåtenheten skall föranleda straff endast i fall då uppgiftsskyldigheten är uttryckligen föreskriven i lag eller annan författning. Begränsningen skulle framträda tydligare om i lagtexten "deklaration" ändrades till "föreskriven deklaration". Mot brottsbeskrivningen i övrigt har lagrådet icke något att erinra.

Underlåtenhetsbrottet enligt förevarande paragraf och det brott som beskrivits i 2 § är, trots vissa olikheter i konstruktionen, nära besläktade med varandra. Enligt brottsbalken kan underlåtenhet att lämna upplysning föranleda ansvar för bedrägeri, och det synes icke strida mot bedrägeribegrep-

pet att ett avsiktligt underlåtenhetsbrott i fråga om beskattning anses såsom skattebedrägeri. Genom att sammanföra det aktiva och det passiva brottet vinnes även att det i praxis icke blir lika påkallat att göra gränsdragning mellan ofullständighet som skall bedömas som oriktig uppgift samt sådan mera omfattande ofullständighet som bör anses utgöra underlåtenhetsbrott. Enligt förslaget skall vidare full överensstämmelse råda i fråga om såväl straffskalorna för de båda brottstyperna som försöksstraff och beskrivningen av grovt brott. Enligt lagrådets mening bör därför straffbestämmelsen angående underlåtenhetsbrottet fogas såsom ett andra stycke till 2 §. Detta stycke kan förslagsvis ges följande lydelse: Detsamma gäller den som med avsikt att skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp, underlåter att avge föreskriven deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att för lågt belopp påföres honom eller den han företräder. — Vidtages denna ändring kommer de särskilda stadgandena angående ringa fall i 3 § och grova brott i 4 § att gälla även underlåtenhetsbrotten, till följd varav 6—7 §§ kan utgå.

Bibehålles 5 § synes under alla omständigheter brottsbeteckningen skattesvindel böra utbytas mot något annat. Svindel torde i språkbruket åsyfta förfaranden som riktar sig mot allmänheten liksom är fallet med det i brottsbalken som svindleri betecknade brottet.

9 §

Beaktas vad lagrådet anfört vid 5—7 §§ föranledes därav vissa ändringar i förevarande paragraf.

10 §

Enligt förslaget skall underlåtenhet att till uppbördsmyndighet avge föreskriven redovisningshandling straffas vid alla former av uppsåt (10 §) och även vid grov oaktsamhet (12 §). Detta innebär en strängare bedömning än som enligt förslaget gäller vid underlåtenhet att avge deklaration. Sådan underlåtenhet skall vara straffbar endast om det förelegat avsikt att undandraga skatt, låt vara att administrativt skattetillägg kan utgå även i andra fall. Enligt lagrådets mening bör ifrågavarande underlåtenhetsbrott behandlas på likartat sätt. Skattebrottslagens straffbestämmelser för underlåtenhet att avge redovisningshandling bör alltså begränsas till fall då underlåtenhet sker i viss kvalificerad avsikt. En lämplig begränsning torde erhållas om man straffbelägger fall då avsikten är att undgå att inbetala innehållen skatt och fall då avsikten är att denna ej skall tillgodoräknas eller tillgodoräknas med orätt belopp, varvid för båda fallen bör gälla att underlåtenheten innebär fara för den angivna följden. Vid andra former av uppsåt eller vid grov oaktsamhet torde visserligen också vissa straffbestämmelser erfordras. Hithörande fall torde emellertid ofta vara av sådan art att de bör betraktas

som ordningsförseelser eller i varje fall som brott av lägre valör än dem som behandlas i skattebrottslagen. Straffbestämmelserna för dessa fall synes därför böra upptagas i uppbördsförordningen.

En sådan utformning av underlåtenhetsbrottet som lagrådet förordar medför att även avfattningen av straffbestämmelsen för det aktiva brottet bör jämkas något i redaktionellt avseende.

Som brottsbeteckning föreslås oredlighet med uppbördsredovisning. Denna beteckning anger något tydligare än den i det remitterade förslaget upptagna vad det brottsliga förfarandet avser.

På grund av vad sålunda anförts förordar lagrådet att paragrafen erhåller följande lydelse:

Den som i föreskriven handling, vilken avges till uppbördsmyndighet för redovisning av skatt eller avgift som innehållits för arbetstagare, uppsåtligen lämnar oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att han undgår inbetalning eller för att skatt eller avgift ej rätteligen tillgodoräknas arbetstagaren, dömes för oredlighet med uppbördsredovisning till fängelse i högst ett år.

Detsamma gäller den som underlåter att avge sådan redovisning som avses i första stycket, om det sker med avsikt att undgå att inbetala innehållen skatt eller avgift eller att denna ej skall rätteligen tillgodoräknas och underlåtenheten innebär fara härför.

11 §

Brottsbeteckningen synes böra ändras till bristande uppbördsredovisning.

12 §

Förevarande paragraf straffbelägger fall då gärning som avses i 10 § begås av grov oaktsamhet. Med gärning avses både underlåtenhet att avge föreskriven redovisningshandling och lämnande av oriktig uppgift i sådan handling. Av vad lagrådet anfört vid 10 § framgår att enligt lagrådets mening straffbestämmelsen för den som av grov oaktsamhet underlåter att avge redovisningshandling bör upptas i uppbördsförordningen. Av skäl motsvarande dem som åberopats för denna ståndpunkt bör även straffbestämmelsen för den som av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift i redovisningshandling föras till uppbördsförordningen. Lagrådet förordar därför att förevarande paragraf utgår.

13 §

Paragrafen synes bli mera lättläst om första stycket delas i två punkter så att i första punkten behandlas den allmänna bokföringsskyldigheten och i andra punkten särskilt föreskriven skyldighet att föra och bevara räkenskaper. Såsom brottsbeteckning förordas försvårande av skattekontroll,

som torde vara lämpligare än räkenskapsbrott; detta uttryck antyder icke skattesammanhanget eller att kontroll verkligen har försvårats.

Utgår hänvisningen i 15 § till 12 §, torde den bestämmelse i 15 § som avser 13 § böra överflyttas till förevarande paragraf.

14 §

Enligt den föreslagna lagtexten skall frivillig åtgärd av den skattskyldige, för att medföra ansvarsbefrielse, leda till att skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp. Stadgandet torde vara tillämpligt oavsett när och hur det rätta påförandet eller tillgodoräknandet av skatt kan verkställas. Har t. ex. inkomstskatt på grund av oriktig uppgift av den skattskyldige påförts med för lågt belopp, torde stadgandet sålunda vara tillämpligt icke blott då senare åtgärd av den skattskyldige kan leda till rätt debitering inom ramen för det normala taxerings- och debiteringsförfarandet utan även, liksom motsvarande bestämmelse i 3 § skattestrafflagen, om åtgärden kan leda till eftertaxering. Det kan anmärkas att skattesystemets konstruktion i undantagsfall medför att något nytt beslut om skatten inte kan meddelas. Om t. ex. någon lämnat oriktig uppgift i preliminär självdeklaration och den debetsedel som utfärdats på grund härav upptar för låg skatt, kan ny skattsedel ej utfärdas efter inkomstårets utgång. I sådana och liknande fall torde dock i regel rättelse kunna ske genom att den skattskyldige själv gör en beräkning av felande skatt och inbetalar beloppet med angivande av anledningen till inbetalningen.

För att här avsedda åtgärder skall kunna godtagas såsom rättelse fordras att de leder till att skatten för just den beskattningsperiod som är i fråga beräknas till rätt belopp. Om den skattskyldige t. ex. i självdeklaration undanhållit viss inkomst ett år, räcker det i och för sig inte att han tar upp inkomsten i självdeklarationen för ett kommande inkomstår. Det måste fordras att han lämnar sådana uppgifter att beloppet kan hänföras till rätt beskattningsår.

15 §

Enligt vad lagrådet tidigare anfört kan denna paragraf utgå.

16 §

Vad lagrådet ovan föreslagit medför att paragrafhänvisningen i denna paragraf bör ändras.

17 §

I denna paragraf stadgas en preskriptionstid av fem år för de brott som i förslaget upptagits i 3, 6 och 10—12 §§. Det framgår av departementschefens uttalanden i remissprotokollet att beträffande åtalspreskription i övrigt bestämmelserna i 35 kap. brottsbalken skall gälla även beträffande

skattebrotten. Enligt 4 § nämnda kapitel räknas preskriptionstiden från den dag då brottet begicks eller, om det för ådömande av påföljd förutsättes att viss verkan av handlingen inträtt, från den dag då sådan verkan inträdde. Förslagets ståndpunkt att skattebedrägeri som avses i 2 § är fullbordat först när skatt påförts med för lågt belopp eller tillgodoräknats med för högt belopp leder till att preskriptionstid i fråga om sådant brott skall räknas från det skattedebitering verkställdes och icke redan från den dag då den oriktiga uppgiften lämnades. När det gäller försök till brott som nu sagts måste emellertid preskriptionstiden räknas från sistnämnda dag. Enligt förslagets 5 § förutsättes för att straff skall inträda vid underlåtenhet att avge deklaration eller jämförlig handling bland annat att underlåtenheten föranlett att skatt eller avgift påförts med för lågt belopp. I fråga om detta brott synes förslaget innebära att preskriptionstiden i princip skall räknas från den dag då debitering skulle ha skett om uppgiftsskyldigheten fullgjorts i laga ordning. Sannolikt kan det emellertid i praktiken komma att visa sig vara svårt att fastställa den tidpunkt när debitering skulle ha skett. Såsom exempel kan nämnas det fallet att någon i avsikt att undgå gåvoskatt underlåter att avge deklaration angående en skattepliktig gåva som han mottagit. I ett sådant fall kan man i tillämpningen finna sig nödsakad att räkna preskriptionstiden för det begångna skattebrottet redan från utgången av den föreskrivna deklarationsfristen. Vid försök till brott som avses i förslagets 5 § måste preskriptionstiden räknas från den dag då uppgiftsskyldigheten enligt gällande bestämmelser senast skolat fullgöras. Det sätt på vilket de särskilda brotten konstruerats enligt förslaget har såsom framgår av det sagda medfört, att utgångspunkten för beräkning av preskriptionstid inte kan bestämmas enhetligt för hela brottsområdet. De olägenheter som i den praktiska tillämpningen kan följa härav torde dock knappast vara av allvarligare art.

Då det inte torde vara avsett att för skattebrottens del göra avsteg från vad som enligt 35 kap. 4 § brottsbalken gäller om beräkning av preskriptionstid, bör slutorden "fem år från den dag då brottet begicks" ändras till "fem år från brottet". Om lagrådets ändringsförslag angående de särskilda brotten genomföres, erfordras därjämte vissa jämkningar beträffande hänvisningarna i förevarande paragraf.

I specialmotiveringen till 2 § har departementschefen fäst uppmärksamheten vid beslutfattandet i fråga om de indirekta skatterna, mervärdeskatten och punktskatterna. Han framhåller därvid, att det i fråga om påförande av sådana skatter förekommer såväl preliminära som slutliga beslut samt att det härvidlag i regel inte rör sig om några formligt fattade beslut. Skatten anses fastställd preliminärt i enlighet med uppgifter, som den skattskyldige lämnat i sin deklaration, och enligt den normala ordningen blir ett sådant preliminärt beslut efter en viss tid att anse såsom slutligt. Det förekommer

dock i vissa fall också, att beskattningsmyndigheten meddelar ett faktiskt beslut — preliminärt eller slutligt — om skatten eller avgiftens storlek.

Alla de nu nämnda beslutsformerna avses enligt departementschefen skola ingå i begreppet "beslut i fråga om skatt eller avgift". Enligt lagrådets uppfattning bör det angivna förhållandet komma till uttryck i lagtexten. På grund härav förordar lagrådet att i en särskild paragraf — förslagsvis närmast före preskriptionsparagrafen — upptages ett stadgande av följande innehåll: Med myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift förstås i denna lag även sådant preliminärt eller slutligt beslut, som på grund av särskild föreskrift skall anses meddelat.

Övergångsbestämmelsen

Förslaget att skattestrafflagen alltjämt skall gälla i fråga om gärning som begåtts före skattebrottslagens ikraftträdande synes, med hänsyn till förändringarna i påföljdssystemen, kunna godtagas såvitt gäller brott som fortfarande skall vara straffbara även om den rent straffrättsliga påföljden möjligen kan anses vara lindrigare. Däremot synes det stå i strid mot allmänna principer för ny strafflags giltighet att tillämpa äldre lag på gärning som enligt ny lag icke längre är belagd med straff. Såvitt gäller området för skattestrafflagen och skattebrottslagen är detta fallet med grov oaktsamhet i fråga om deklarationsuppgift när gärningen icke rör belopp som skall anses såsom betydande. Enligt lagrådets mening bör därför till regeln om fortsatt tillämpning av skattestrafflagen fogas förbehåll för fall då gärningen enligt skattebrottslagen är fri från straff.

81 § förslaget till lag om ändring i uppbördsförordningen

Regeringsrådet Martenius samt *justitieråden Bernhard* och *Hesser:*

Förslaget lämnas i sak utan erinran.

Beaktas vad lagrådet anfört vid 10—12 §§ i förslaget till skattebrottslag skall i uppbördsförordningen upptagas straffbestämmelse avseende den som lämnar oriktig uppgift i redovisningshandling om innehållen skatt eller underlåter att avge sådan redovisning när det sker uppsåtligen, i andra fall än som avses i skattebrottslagen, eller av grov oaktsamhet. Lämpligt synes vara att denna straffbestämmelse samordnas med straffbestämmelsen i 81 § för underlåtenhet att inbetala skatt. Liksom beträffande detta brott synes nämligen normalstraffet för sådan oriktig eller försumlig uppbördsredovisning som här avses böra vara böter, varjämte bör finnas möjlighet att ådöma fängelse om brottet rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, t. ex. upprepad överträdelse av redovisningsreglerna. Under hänvisning till det anförda synes förevarande paragraf kunna ges följande lydelse:

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

Detsamma gäller arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet i föreskriven handling avseende redovisning av skatt som avses i första stycket lämnar oriktig uppgift av betydelse för skattens tillgodoräknande eller underlåter att avge handling som nu sagts.

I ringa fall skall ej dömas till ansvar.

Ansvar enligt andra stycket inträder ej om straff för gärningen kan ådömas enligt skattebrottslagen.

F. d. justitierådet Regner:

Paragrafen motsvarar 80 § 1 mom. andra stycket i gällande lydelse. Maximistraffet har höjts från fängelse i sex månader till ett år. Å andra sidan har ådömande av fängelse begränsats till fall då gärningen avser betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger samt införts straffrihet i ringa fall.

I 55 och 56 §§ av förslaget har införts bestämmelser enligt vilka arbetsgivare som innehållit skatt ålägges att lämna uppgift om vad som innehållits samt lämna särskilt meddelande då mindre belopp inbetalas. Straff för oriktigt meddelande i sådan uppgift samt för underlåtenhet att lämna uppgift har upptagits i 10—12 §§ förslaget till skattebrottslag. Såsom tidigare nämnts bör enligt lagrådets mening dessa straffbestämmelser i vissa delar överföras till uppbördsförordningen. Straffet är enligt förslaget böter eller fängelse i högst ett år.

Om enligt vad nu sagts särskilda straffbestämmelser införes för oriktiga uppgifter angående innehållna belopp samt för underlåtenhet att lämna uppgift härom, synes föreligga anledning att pröva, huruvida i förslaget ändå bör upptagas särskilt straff för underlåtenhet att inbetala innehållen skatt. Här, liksom i övrigt på ifrågavarande område, bör framförallt eftersträvas att skattemyndigheterna erhåller riktiga uppgifter och får kännedom om förhållandena.

Inbetalning av innehållen skatt skall enligt 23 § uppbördsförordningen ske under den uppbördstermin som följer efter det att skatt innehållits. Under tiden mellan innehållandet och inbetalningsdagen kan inträffa omständigheter som medför att medel till inbetalningen icke finnes tillgängliga. Detta kan bero på att förhållandena utvecklat sig annorlunda än arbetsgivaren räknat med. Det kan också förekomma att arbetsgivare avsiktligen eller eljest uppsåtligen undandrager sig inbetalningsplikten utan att ha någon som helst ursäkt härför.

Underlåtenhet att inbetala innehållen skatt är icke förskingring; för sådant brott förutsättes att någon *fått* egendom i besittning för annan. Arbets-

givare är ej heller skyldig att vid innehållande av skatt avskilja dessa medel från övriga tillgångar.

Underlåtenheten utgör ej heller brott mot de anställda; enligt 77 § uppbördsförordningen kan innehållet belopp indrivas hos arbetsgivaren och är arbetstagaren fri från betalningsansvar. Däremot kan oriktig uppgift om vad som innehållits medföra olägenhet för arbetstagaren eller till och med en viss risk för betalningsansvar. Sådana följder motverkas genom de nu föreslagna reglerna om uppgiftsskyldighet för arbetsgivaren och om straff för brott mot dessa regler.

Enligt föreslagna bestämmelser kan arbetsgivare som saknar tillräckliga medel till inbetalning av innehållen skatt och som helt riktigt uppgiver att mera innehållits än som inbetalas, straffas enligt 81 § i förslaget. Om han i detta läge lämnar uppgift att endast så mycket innehållits som inbetalas eller underlåter att lämna uppgift om innehållet belopp, blir fråga om straff såväl för den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten som för bristande betalning. Att sålunda två straffbestämmelser blir tillämpliga innebär i och för sig en skärpning i förhållande till nuvarande bestämmelser. Det synes i praktiken knappast kunna förekomma att någon som lämnar oriktig uppgift icke tillika gör sig skyldig till ansvar för bristande inbetalning.

Bristande inbetalning av innehållet belopp utgör ett brott mot den skyldighet att verkställa uppbörd som ålagts arbetsgivare. En liknande uppbördsplikt åligger handlande m. fl. i fråga om punktskatter och mervärdeskatt; vad en handlande uppbär av en kund omfattar skattebelopp som tillkommer det allmänna och som han är skyldig att redovisa. I fråga om brott häremot finns straffbestämmelser som avser uppgiftsskyldighet beträffande vad som uppburits men däremot icke någon straffbestämmelse för underlåtenhet att inbetala uppbördsbeloppet. De belopp som genom bristande redovisning av sådana skatter kan undandragas det allmänna kan uppgå till mycket betydande belopp (i ett fall har över tre miljoner kronor lämnats obetalt). Härvidlag anses tydligen det vara tillräckligt att lita till den kontroll som utövas av vederbörande uppbördsmyndighet samt till indrivningsförfarande. I fråga om förmånsrätt gäller enligt 17 kap. handelsbalken enahanda rätt för ifrågavarande fordringar, och häri innebär förslaget till ny förmånsrättslag ej någon ändring.

Betalningsförsummelse i och för sig är numera i princip icke straffbelagd. I vissa fall inträder emellertid straff för gäldenär som sviker sin plikt att tillvarataga sina borgenärers intressen. Bestämmelserna härom i 11 kap. brottsbalken omfattar bland annat att gäldenär genom gåva eller liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydenhet och därigenom försätter sig på obestånd eller förvärrar sitt obestånd samt att gäldenär fortsätter rörelse under förbrukande av avsevärda medel utan motsvarande nytta för rörelsen eller lever slösaktigt eller inlåter sig på äventyrliga företag eller vidtager annan sådan åtgärd med verkan som nyss sagts. Vidare stadgas straff bland annat för

gäldenär som, då konkurs är förestående, betalar borgenärs fordran och därigenom avsevärt förringar övriga borgenärers rätt. Dessa straffbestämmelser utgör även ett skydd för det allmännas skattefordringar mot obehöriga förfoganden av gäldenär.

Bestämmelsen om betalning av fordran då konkurs är förestående (mannamån mot borgenärer) är av särskilt intresse i förevarande sammanhang. Bestämmelsen innebär, att arbetsgivare som är på obestånd genom att inbetala innehållen skatt kan straffas för mannamån mot sina övriga borgenärer. Ett fullgörande av den inbetalningsplikt som ålagts honom vid straffansvar enligt uppbördsförordningen kan följaktligen medföra straff för mannamån mot borgenärer enligt brottsbalken.

Förhållandet mellan uppbördsförordningen och brottsbalken i detta hänseende har förutom i litteraturen (se bl. a. Svensk Juristtidning 1967 s. 273 och Svensk Skattetidning 1970 s. 51, Tidskrift för Sveriges advokatsamfund 1962 s. 338; se även Welamson: Konkurs, 2 uppl. 1967, s. 73 samt bevillningsutskottets betänkande 1970 nr 51) varit föremål för bedömande i två domar av högsta domstolen 1969 och 1970, båda avseende verkställande direktör i aktiebolag.

I rättsfallet 1969 (refererat i NJA I 1969 s. 326) förhöll det sig på följande sätt. Ett bolag, som 1964 innehållit skatt med omkring 750.000 kronor och icke inbetalat beloppet, försattes i konkurs i januari 1965. Den tilltalade L anförde att det ännu i slutet av december 1964 funnits så mycket medel tillgängliga att det tillsammans med vad som kunde väntas inflyta varit tillräckligt för att inbetala innehållen skatt. Bolagets ställning blev alltmer undergrävd och för att hålla driften i gång blev L nödsakad att taga i anspråk även skattemedlen. Hade L å uppbördsterminens sista dag, som var den 18 januari 1965, betalat skatten, skulle detta inneburit att han gjort sig skyldig till mannamån mot borgenärer av vilka några hade bättre förmånsrätt än kronan för skattefordringen. — Åklagaren anförde, att om L inbetalat skatteskulden dessa medel kunnat återvinnas till konkursboet, i allt fall om L meddelat att bolaget var på sådant obestånd att återvinningstalan kunde förväntas. L:s förfarande att fortsätta driften kunde icke åberopas såsom ursäkt. — Underrätten, som ansåg att den brydsamma situationen borde inverka på straffmätningen, dömde L till böter. Hovrätten, där L åberopade tre rättsutlåtanden, fastställde domslutet. Även i högsta domstolen, varest justitiekanslern avgav yttrande, fastställdes domslutet av alla ledamöter, av vilka två även godtog hovrättens motivering. Tre ledamöter, enligt vilkas yttrande domen avfattades, anförde i huvudsak: L måste redan i slutet av 1964 ha haft anledning räkna med att en fortsatt drift skulle innebära en påtaglig risk för att skattebetalningen icke skulle kunna fullgöras. Det finge antagas att konkurs var förestående under den tid då uppbörden ägde rum och att en inbetalning av det innehållna beloppet icke kunde ske utan att andra borgenärers rätt därigenom avsevärt förringades. L vidtog emeller-

tid icke någon åtgärd för att bolagets egendom skulle avträdas till konkurs eller för att eljest få till stånd en samlad avveckling av skulderna under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen, innan den tid gått till ända inom vilken beloppet skulle inbetalas. Ej heller kunde vad L i övrigt åberopat lända honom till ursäkt. Vid angivna förhållanden finge grov oaktsamhet anses ligga L till last.

Domen 1970 (B42) visar följande: Bolaget hade under mars—april 1967 innehållit omkring 100.000 kronor i skatt men icke inbetalat beloppet inom föreskriven tid (6—13 maj 1967). Den tilltalade T anförde: I mars 1967 var bolaget i likvidsvårigheter. Då banklån icke kunde erhållas nödgades T att den 20 april låta bolaget inställa betalningarna och genom ackordscentralen verkställa utredning om bolagets ekonomiska ställning. Enligt utredningen fanns prioriterade skulder på 1 500 000 kronor, varav 1 200 000 kronor med bättre förmånsrätt än skatteskulden. Vid betalningsinställelsen fanns bara 5 000 kronor i kassan. Förmånsberättigade borgenärer med bättre rätt förklarade att om skatteskulden betalades bolaget omedelbart skulle försättas i konkurs (tydligen för att återvinning skulle kunna ske). Ackordscentralen beordrade T att icke betala skatteskulden; om sådan betalning skedde skulle T göra sig skyldig till mannamån. Rörelsen blev därefter såld; offentlig ackordsförhandling inleddes icke och ej heller försattes bolaget i konkurs. Veterligen var skatteskulden icke betald. — Underrätten ogillade åtalet mot T men hovrätten dömde honom till böter, varefter T fullföljde talan i högsta domstolen. Domstolens majoritet, tre ledamöter vilkas mening bestämde utgången, anförde: Vid huvudförhandlingen inför högsta domstolen har riksåklagaren förklarat att vad som läggs T till last såsom grov oaktsamhet är att han, trots att bolaget hade likviditetssvårigheter under tiden från mitten av mars till den 20 april 1967, fortsatte driften och underlät att söka få till stånd en samlad avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen. Utredningen bekräftar att likviditetssvårigheter förelåg vid den tid riksåklagaren påstått. T har emellertid åberopat, att han då kalkylerade med att bolaget under april skulle erhålla omkring 125 000 kronor som betalning för en planerad leverans och att detta belopp skulle användas till skattebetalning; det visade sig dock under början av april att beloppet till följd av leveransförsening icke skulle komma att inflyta i tid. På grund härav och då begärt banklån på 50 000 kronor icke beviljades, såg sig T nödsakad att vidtaga betalningsinställelsen den 20 april och lämna s. k. generalfullmakt till ackordscentralen påföljande dag. Mot vad T har uppgivit kan icke anses styrkt, att han tidigare än början av april fått anledning räkna med att en fortsatt drift av företaget på samma sätt som tidigare skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter enligt uppbördsförordningen icke skulle kunna fullgöras. T måste vid samma tid ha haft skäl att antaga att konkurs var förestående. Under sådana förhållanden borde T omedelbart ha vidtagit åtgärd för att få till stånd en samlad

avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till alla borgenärers intressen. Att T dröjde härmed till den 20 april och under tiden lät driften fortsätta som förut kan dock icke tillräknas honom som grov oaktsamhet. Åtalet skall därför ogillas. — De två andra ledamöterna yttrade: Även om T genom att låta bolaget fortsätta driften under den av riksåklagaren angivna tiden finge anses ha visat grov oaktsamhet beträffande betalningsskyldigheten för skattemedlen, är att beakta, att bolagets ekonomiska ställning då måste anses ha varit sådan att inbetalning av medlen kunde innefatta mannamån mot borgenärer. Med hänsyn härtill och då T den 20 april 1967 och således före utgången av den uppbördstermin den 6 –13 maj 1967 då skattemedlen skulle inlevereras inställt bolagets betalningar samt därigenom inlett förfarande ägnat att få till stånd en samlad avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen, är T i allt fall icke förfallen till ansvar enligt 80 § uppbördsförordningen.

Den lämnade redogörelsen för rättsfallen torde visa att den bedömning en arbetsgivare måste göra i fråga om inbetalning av skattemedel när han eller hans företag har ekonomiska svårigheter är vansklig och krävande i både ekonomiskt och juridiskt hänseende samt att beslutet måste fattas utan dröjsmål. Det framgår också att en arbetsgivare i sådana fall befinner sig i en påtaglig intressekollision: å ena sidan önskan att driften skall fortgå, varvid även de anställdas intressen är att beakta, samt å andra sidan risken för straff antingen för underlåten redovisning av skattemedel eller för mannamån mot borgenärer. Även den bedömning, huruvida arbetsgivaren har gjort sig skyldig till grov oaktsamhet, som åklagare och domstolar måste göra i efterhand, är förenad med svårigheter. Om arbetsgivaren försättes i konkurs torde inbetalt skattebelopp ej sällan kunna återvinnas till konkursboet.

Vad här ovan anförts innefattar enligt min mening så vägande skäl att icke bibehålla straffbestämmelsen för underlåtenhet att inbetala innehållna skattemedel att densamma bör utgå. Fall av upprepad underlåtenhet att betala måste vara förenad med att oriktiga uppgifter lämnas och bör, om kontrollen är effektiv, föranleda snabbt inskridande av uppbördsmyndigheten.

För det fall att ifrågavarande straffbestämmelse bibehålles instämmer jag i vad övriga ledamöter anfört i fråga om utformningen av 81 § utom därutinnan att straffet icke bör överstiga böter.

Övriga remitterade författningsförslag

Lagrådet:

Förslagen lämnas utan erinran i vad de är föremål för lagrådets granskning.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 4 januari 1971.

Närvarande:

Statsministern PALME, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, HOLMQVIST, ASPLING, LUNDKVIST, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, WICKMAN, MOBERG, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, CARLSSON, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter lagrådets yttrande över förslag till

skattebrottslag (1),

lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272) (7), såvitt avser 81 §,

lag om ändring i bokföringslagen (1929: 117) (27),

lag om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift (28), såvitt avser 8 §,

lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område (29), såvitt avser 34 a § första och tredje styckena.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

Lagrådet har inledningsvis gjort vissa *allmänna uttalanden* om det förslag till nytt sanktionssystem som framlagts i statsrådsprotokollet den 29 juni 1970. Av uttalandena framgår att man i och för sig finner det fördelaktigt att de straffrättsliga påföljderna begränsas till mer allvarliga överträdelser samt att man godtar införandet av administrativa sanktioner i form av avgifter. I detta sammanhang understryker dock lagrådet att en förutsättning för en reform av detta slag är att lokala skattemyndigheterna — som enligt remissprotokollet skall handlägga tilläggsärendena på inkomst- och förmögenhetsskatternas område - - erhåller kvalificerad personal och tillgång till biträden med juridisk utbildning samt att anvisningar utfärdas för åstadkommande av en likformig och rättvis tillämpning av de nya bestämmelserna.

Med anledning av vad lagrådet anfört vill jag till en början erinra om mina uttalanden i remissprotokollet rörande de administrativa myndigheternas kompetens för de nya uppgifterna. Vad jag där sagt torde inte minst gälla cheferna för de lokala skattemyndigheterna, som regelmässigt har

mångårig erfarenhet av taxeringsarbetet i första och andra instans. Vidare vill jag hänvisa till att i prop. 1971: 1 föreslås inrättande av ett antal tjänster hos de lokala skattemyndigheterna.

Vid bedömningen av det remitterade förslaget till *skattebrottslag* har lagrådet utgått från att ett administrativt sanktionssystem införs i huvudsak enligt vad som föreslagits i statsrådsprotokollet den 29 juni 1970. Lagförslaget godtas i allt väsentligt. I en del fall föreslås emellertid redaktionella jämkningar samt beträffande uppbördsbrotten och övergångsbestämmelsen också ändringar i sak.

I fråga om *1 §* är jag beredd att ansluta mig till lagrådets uppfattning. I slutlig skatt ingår nämligen skatter och avgifter av endast sådant slag som räknas upp i lagrummets tre första punkter.

Även den redaktionella ändring av *2 §* som lagrådet föreslagit kan jag biträda. Författningstexten kommer härigenom på ett tydligare sätt att framhäva att handlingen -- som självfallet inte behöver vara upprättad just för beskattningsändamål -- skall ha avgetts till behörig myndighet för att ansvar skall kunna inträda.

I anslutning till behandlingen av 2 § har lagrådet dessutom något berört förhållandet mellan det administrativa och det judiciella påföljdssystemet i anslutning till uttalanden som jag gjort i remissprotokollet. För undvikande av oklarhet vill jag här anföra följande.

Det administrativa sanktionssystemet är konstruerat så att det skall anses innefatta den adekvata samhällsreaktionen på vissa vanligen förekommande typer av överträdelser mot skatteförfattningarna. Detta har i sin tur påverkat utformningen av det till lagrådet remitterade förslaget till skattebrottslag. Emellertid kan helt självfallet varken de relativt allmänt hållna gärningsbeskrivningarna eller åtalsprövningsbestämmelserna ge exakta besked om när i ett konkret fall samhällsreaktionen skall anses så att säga "uttömd" i och med att administrativ avgift har påförts. Det ligger i sakens natur att man här inte kan tillämpa samma gränser som vid det vanliga bedrägeribrottet. Det gäller således för åklagaren eller domstolen att i det enskilda fallet ta ställning till det samlade behovet av en samhällsreaktion mot bakgrunden av de synpunkter som förts fram i remissprotokollet. Jag har med dessa uttalanden endast velat fästa uppmärksamheten på nu nämnda förhållande. Vad lagrådet anfört härutöver i fråga om bedömningen av det enskilda fallet har naturligtvis full giltighet. Huruvida ett brott med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet är att bedöma som grovt skall således ske utan hänsyn till om skattetillägg har påförts eller kommer att påföras.

Beträffande *3 §* har lagrådet föreslagit att uttrycket "med hänsyn till omständigheterna" tas bort samt att brottet får en annan beteckning, t. ex. undandragande av skatt.

Jag kan godta lagrådets förslag utom vad beträffar namnet på det ringa brottet. Jag föreslår att brottet i stället kallas skatteförseelse.

Lagrådets förslag till ändringar i *4 §* kan jag delvis biträda. Kvalifikationsgrunden "om synnerligen försvårande omständighet förelegat" kan, som lagrådet påpekat, ge intryck av att även subjektiva omständigheter skall beaktas som kvalifikationsgrund. Detta är självfallet inte meningen. Kvalifikationsgrunden bör därför utgå.

Begagnandet i stor omfattning av falska handlingar eller vilseledande bokföring är ett tillvägagångssätt, som enligt min mening i många fall bör kunna innefattas i uttrycket "synnerligen farlig art", och bör då medföra att brottet skall bedömas som grovt. Skriftliga uppgifter som är oriktiga i ett eller annat avseende måste emellertid på grund av sakens natur ofta förekomma i skattesammanhang. Enbart mängden av exempelvis oriktiga allegat bör därför inte föranleda att ett skattebedrägeri bedöms som grovt. Jag kan således inte biträda lagrådets förslag att som särskild kvalifikationsgrund ange att gärningsmannen i stor omfattning begagnat falska handlingar eller vilseledande bokföring.

Straffbestämmelserna i *5—7 §§* för underlåtenhetsbrottet anser lagrådet böra hänföras till de paragrafer som behandlar det aktiva brottet. Underlåtenhetsbrottet är en nyhet i svensk skattestraffrätt, om man bortser från det bagatellartade bötesstraff som f. n. kan utgå vid försummelse att avge deklaration. Gärningsbeskrivningen skiljer sig från gärningsbeskrivningen för det aktiva brottet. Det oaktat finns det, som lagrådet påpekat, en nära släktskap mellan de båda brottstyperna och det kan inte anses strida mot bedrägeribegreppet att betrakta även underlåtenhetsbrottet som en form av ett sådant brott. Man vinner genom ett sammanförande av de båda brottstyperna i en enda paragraf under samma brottsbeteckning även att det i praxis inte blir nödvändigt att skilja mellan sådan ofullständighet som bör hänföras till underlåtenhet och till oriktiga uppgifter. Jag är därför beredd att biträda lagrådets mening i detta avseende.

Lagrådet har emellertid vidare ansett att uttrycket "deklaration" i lagtexten borde ändras till "föreskriven deklaration". Detta kan jag inte förorda. Uttrycket "föreskriven deklaration" kan leda tankarna till en formellt sett i behörig ordning upprättad deklaration, något som inte bör krävas för uteslutande av straffansvar. Godtas en obehörigen upprättad deklaration, som innehåller en felaktighet, bör således — om det inte kan anses tillfyllest med den administrativa sanktionen — straff för aktivt skattebedrägeri komma i fråga och inte straff för underlåtenhet att lämna deklaration.

Med den ståndpunkt jag nu intagit kan 5—7 §§ i det till lagrådet remitterade förslaget utgå.

Lagrådet har inte haft någon erinran mot *8 §* i det remitterade förslaget.

För egen del föreslår jag att samma redaktionella ändring vidtas i denna bestämmelse som tidigare föreslagits i fråga om 2 §. Straffbestämmelsen bör

emellertid tas in i 5 §, eftersom 5—7 §§ i det remitterade förslaget bör omredigeras i enlighet med det föregående.

Bestämmelsen i *9 §*, som straffbelägger försök till uppsåtligt skattebrott av s. k. normal och grov svårhetsgrad, bör som en följd av tidigare behandlade ändringar jämkas i redaktionellt avseende och flyttas till 6 §.

Lagrådet har ansett att brottet i *10 §* skall utformas efter huvudsakligen samma principer som lagrådet förordat för skattebedrägeriet. Det uppbördsbrott som avser underlåten uppbördsskyldighet sägs således böra konstrueras som ett avsiktsbrott. Övriga uppsåtsformer föreslås skola överföras till UF.

Enligt min mening är det väsentligt att brott mot sanningsplikten i uppbördssammanhang ges en allvarlig karaktär. Detta syfte tillgodoses bäst om straffbestämmelserna, som också skett i det remitterade förslaget, får sin plats i skattebrottslagen. Jag kan inte heller biträda lagrådets förslag att skillnad bör göras mellan underlåtenhet där gärningsmannen haft avsikt att åstadkomma en oriktig redovisning och sådan underlåtenhet där endast uppsåt kan läggas honom till last. Den nu avsedda underlåtenheten är av annan karaktär än den som ingår i gärningsbeskrivningen för skattebedrägeri. Det rör sig nämligen här om skyldighet att lämna uppgift om skattebelopp som innehållits för annan i nära anslutning till redovisningstillfället.

Jag vill i detta sammanhang — med anledning av vad som framförts av en ledamot i lagrådet — understryka att vi åtminstone f. n. inte torde kunna undvara särskilda straffbestämmelser för den som underlåter att fullgöra sin betalningsskyldighet rörande anställdas skattemedel. Åtskilliga fall har förekommit där det skulle te sig direkt stötande för den allmänna rättskänslan om förfarandet inte skulle kunna leda till lagföring och straff. Däremot bör frihetsstraff för denna brottstyp användas med försiktighet. Detta kan anses ha kommit till uttryck i den föreslagna författningstexten till 81 § UF.

Den utformning som getts straffbestämmelserna i 10—12 §§ förslaget till skattebrottslag och 81 § UF enligt det remitterade förslaget bör sålunda enligt min mening inte frångås i sak. Vissa förtydliganden bör emellertid göras i brottsbeskrivningen i 10 §. Brottsrekvisitet fara måste anses föreligga inte endast när skatt eller avgift kan komma att tillgodoräknas med orätt belopp, utan också när innehållen skatt eller avgift kan komma att påföras den uppgiftsskyldige — nämligen arbetsgivaren - - med orätt belopp. Detta betingas framför allt av att något "tillgodoräknande" av skatt inte sker enligt förordningen om sjömansskatt i samma mening som tillgodoräknande enligt UF. Termen "påföras" avser här konstaterande av det belopp innehållen skatt eller avgift som redare eller annan arbetsgivare har att erlägga. Jag vill i detta sammanhang understryka att vad jag i remissprotokollet uttalat i anslutning till skattebedrägeriet om att varje beskattningsperiod i straffrättsligt hänseende skall behandlas för sig bör ha motsvarande till-

lämpning i fråga om uppbördsbrott och redovisningsperiod i uppbördssammanhang.

Brotten bör enligt min mening betecknas oredlig uppbördsredovisning, bristande uppbördsredovisning och vårdslös uppbördsredovisning. Straffbestämmelserna bör få sin plats i 7—9 §§.

I fråga om *13 §* kan jag ansluta mig till lagrådets förslag till brottsbeteckning. Brottet bör således kallas "försvårande av skattekontroll". Bestämmelsen bör flyttas till 10 §.

Lagrådet har dessutom förordat införandet av en bestämmelse innehållande att med myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift skall i lagen förstås även sådant preliminärt eller slutligt beslut som på grund av särskild föreskrift skall anses meddelat.

Lagrådet syftar på beslutsformer på den indirekta beskattningens område. Besluten fattas "automatiskt" helt i enlighet med de uppgifter om skattens storlek, som anges av den skattskyldige i en särskild handling, och blir föremål för individuell behandling i debiteringssammanhang. Jag har intet att erinra mot en bestämmelse av den innebörd lagrådet föreslagit. Den kan lämpligen tas in som en 11 §.

Lagrådets förslag till ändring av *övergångsbestämmelsen* i det remitterade förslaget till skattebrottslag anser jag mig inte kunna följa. De skäl som jag i remissprotokollet angav för att denna bestämmelse i strid med de allmänna promulgationsreglerna i BrB är enligt min uppfattning så vägande att jag inte finner anledning att gå från den i remissprotokollet intagna ståndpunkten i denna fråga.

Jag godtar lagrådets förslag i fråga om *17 §*, som emellertid får beteckningen 14 §.

Vid sidan av de ändringar som jag föreslår med anledning av lagrådets yttrande bör vidtas vissa redaktionella ändringar i författningsförslagen.

Sålunda föreslår jag — utöver vad som anförts i remissprotokollet — en ändring av 22 § MF. Ändringen avser att förtydliga det förhållandet att registreringen inte skall vara avgörande för skyldigheten att redovisa uppburen mervärdeskatt. Deklarationsplikt föreligger således även om registrering ej skett. Skattebrottslagen kan därför bli tillämplig på ett sådant fall.

Vidare förordar jag en ändring av 47 § MF. Ändringen är avsedd att klargöra att restavgift, såsom jag i det föregående föreslagit, skall utgå endast då skatt, som redovisats i deklaration eller fastställts i särskilt beslut, inte betalas inom föreskriven tid eller i föreskriven ordning.

Enligt lagrådsremissen skall påförda avgifter av typen skattetillägg eller förseningsavgift inte räknas med vid debitering av kvarskatteränta. Motsvarande bör givetvis gälla i fråga om beräkning av ränta på överskjutande skatt enligt 69 § 1 mom. UF.

Övriga förslag till redaktionella ändringar som jag förordar i detta sammanhang torde inte behöva några förklaringar.

Jag hemställer att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen att antaga de av lagrådet granskade lagförslagen samt övriga vid statsrådsprotokollet den 29 juni 1970 fogade förslagen med vidtagna ändringar, nämligen förslagen till

1) *skattebrottslag,*
2) *lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623),*
3) *förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt,*
4) *lag om ändring i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,*
5) *lag om ändring i förordningen (1959: 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,*
6) *förordning om ändring i stämpelskatteförordningen (1964: 308),*
7) *lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272),*
8) *förordning om ändring i förordningen (1908: 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,*
9) *förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt,*
10) *förordning om ändring i förordningen (1958: 295) om sjömansskatt,*
11) *förordning om ändring i förordningen (1970: 99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten,*
12) *förordning om ändring i förordningen (1941: 251) om särskild varuskatt,*
13) *förordning om ändring i förordningen (1943: 477) om skatt å vissa pälsvaror,*
14) *förordning om ändring i förordningen (1948: 85) om försäljningsskatt,*
15) *förordning om ändring i förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m.,*
16) *förordning om ändring i förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion,*
17) *förordning om ändring i förordningen (1956: 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall,*
18) *förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt,*
19) *lag om ändring i förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker,*
20) *förordning om ändring i förordningen (1960: 258) om utjämningsskatt å vissa varor,*
21) *förordning om ändring i förordningen (1961: 372) om bensinskatt,*
22) *förordning om ändring i förordningen (1961: 394) om tobaksskatt,*
23) *förordning om ändring i förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt,*
24) *förordning om ändring i förordningen (1964: 352) om gasolskatt,*
25) *lag om ändring i lagen (1961: 300) om redareavgift för sjöfolks pensionering,*

26) *förordning om ändring i förordningen (1968: 419) om allmän arbetsgivaravgift,*
27) *lag om ändring i bokföringslagen (1929: 117),*
28) *lag om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift,*
29) *lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område,*
30) *förordning om ändring i kupongskatteförordningen (1970: 624).*

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

Innehåll

Propositionen 1
Propositionens huvudsakliga innehåll 2
Lagförslag
1 Skattebrottslag 5
2 Lag om ändring i taxeringsförordningen 8
3 Förordning om ändring i förordningen om mervärdeskatt 16
4 Lag om ändring i förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning 21
5 Lag om ändring i förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. 25
6 Förordning om ändring i stämpelskatteförordningen 29
7 Lag om ändring i uppbördsförordningen 30
8 Förordning om ändring i förordningen angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter 40
9 Förordning om ändring i förordningen om arvsskatt och gåvoskatt 40
10 Förordning om ändring i förordningen om sjömansskatt 41
11 Förordning om ändring i förordningen om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten 43
12 Förordning om ändring i förordningen om särskild varuskatt 43
13 Förordning om ändring i förordningen om skatt å vissa pälsvaror 44
14 Förordning om ändring i förordningen om försäljningsskatt 44
15 Förordning om ändring i förordningen om accis å fettemulsion m. m. .. 44
16 Förordning om ändring i förordningen angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m. 45
17 Förordning om ändring i förordningen angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall 46
18 Förordning om ändring i förordningen om allmän energiskatt 46
19 Lag om ändring i förordningen om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker 47
20 Förordning om ändring i förordningen om utjämningsskatt å vissa varor 47
21 Förordning om ändring i förordningen om bensinskatt 48
22 Förordning om ändring i förordningen om tobaksskatt 48
23 Förordning om ändring i förordningen om brännoljeskatt 48
24 Förordning om ändring i förordningen om gasolskatt 49
25 Lag om ändring i lagen om redareavgift för sjöfolks pensionering 50
26 Förordning om ändring i förordningen om allmän arbetsgivaravgift ... 50
27 Lag om ändring i bokföringslagen 51
28 Lag om ändring i förordningen om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift 51
29 Lag om ändring i förordningen med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område 52
30 Förordning om ändring i kupongskatteförordningen 53
Utdrag av statsrådsprotokollet den 29 juni 1970 55
Inledning 55

Nuvarande ordning m. m. ... 57
Inledning ... 57
Skattestrafflagen ... 59
Lagen om straff för varusmuggling ... 61
Övriga specialstraffrättsliga bestämmelser ... 62
Brottsbalken ... 70
Utländska sanktionssystem ... 71
Skattestrafflagutredningens förslag och remissyttrandena över det ... 76
Allmänna synpunkter på en reform ... 76
Utredningen ... 76
Information m. m. ... 76
Administrativa påföljder ... 78
Straffrättsliga påföljder ... 82
Remissyttrandena ... 83
Information m. m. ... 84
Administrativa påföljder ... 84
Straffrättsliga påföljder ... 93
Skatte- och avgiftstillägg ... 94
Utredningen ... 94
Skattetillägg enligt TF ... 95
Skattetillägg enligt MF ... 102
Skattetillägg enligt FF och avgiftstillägg enligt AVGF ... 102
Remissyttrandena ... 103
Skattetillägg enligt TF ... 105
Skattetillägg enligt MF och FF samt avgiftstillägg enligt AVGF ... 133
Straffrättsliga påföljder ... 138
Utredningen ... 138
Brottssystematiken ... 138
Lagsystematiken ... 141
Förslaget till skattebrottslag ... 142
Övrig specialstraffrättslig lagstiftning ... 163
Förundersökning m. m. ... 166
Remissyttrandena ... 169
Brottssystematiken ... 169
Lagsystematiken ... 171
Förslaget till skattebrottslag ... 171
Övrig specialstraffrättslig lagstiftning ... 191
Förundersökning m. m. ... 193
Departementschefen ... 194
Allmänna synpunkter ... 194
Det administrativa sanktionssystemet ... 200
Särskilda avgifter enligt TF ... 203
Skattetillägg ... 203
Förseningsavgift ... 210
Befrielse från avgift ... 213
Beslutande myndighet m. m. ... 215
Debitering och besvär m. m. ... 216
Särskilda avgifter enligt MF, FF och AVGF ... 217
Det straffrättsliga sanktionssystemet ... 220
Förslaget till skattebrottslag ... 224
Tillämpningsområdet ... 224

Brottsbeskrivningarna ... 225
Straffpåföljderna ... 235
Frivillig rättelse ... 237
Preskription ... 238
Övrig specialstraffrättslig lagstiftning ... 239
Förundersökning m. m. ... 239
Förhållandet mellan de båda sanktionssystemen ... 240
Författningsförslag ... 242
Förslaget till skattebrottslag ... 243
1 § ... 243
2 § ... 244
3 § ... 250
4 § ... 251
5 § ... 251
6 § ... 254
7 § ... 254
8 § ... 254
9 § ... 257
10 § ... 258
11 § ... 259
12 § ... 260
13 § ... 260
14 § ... 261
15 § ... 262
16 § ... 262
17 § ... 262
Förslaget till lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623) ... 263
21 § ... 263
115 § ... 263
116 a § ... 265
116 b § ... 268
116 c § ... 270
116 d § ... 271
116 e § ... 273
116 f § ... 274
116 g § ... 274
116 h § ... 274
116 i § ... 275
116 j § ... 275
117 § ... 276
118 § ... 276
119 § ... 276
120 § ... 277
121 § ... 278
122 § ... 278
171 § ... 278
186 § ... 279
Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt ... 279
Förslaget till lag om ändring i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning ... 284

Förslaget till lag om ändring i förordningen (1959: 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.... 287
Förslaget till förordning om ändring i stämpelskatteförordningen (1964: 308) ... 289
Förslaget till lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272) ... 291
Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt ... 299
Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1958: 295) om sjömansskatt ... 300
Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m. ... 302
Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m. ... 302
Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt ... 302
Förslaget till lag om ändring i förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker ... 303
Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt ... 303
Förslaget till förordning om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift... 304
Förslaget till lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område ... 305
Förslaget till förordning om ändring i kupongskatteförordningen (1970: 624) ... 305
Övriga förslag till författningsändringar ... 308
Övergångsbestämmelser ... 309
Hemställan ... 311
Bilaga 1. Till lagrådet remitterade lagförslag m. m. ... 312
Bilaga 2. Skattestrafflagutredningens författningsförslag ... 315
Utdrag av lagrådsprotokollet den 10 december 1970 ... 348
Utdrag av statsrådsprotokollet den 4 januari 1971 ... 363

MARCUS BOKTR. STHLM 1971 690718