



Statens  
offentliga  
utredningar

**1969:42**

Finans-  
departementet

# Skattebrotten

Ref  
SOU  
1969:42

SOU

Betänkande avgivet av skattestrafflagutredningen  
Stockholm 1969

# Statens offentliga utredningar 1969

## Kronologisk förteckning

---

1. Faktisk brottslighet bland skolbarn. Esselte. Ju.
2. Om sexuallivet i Sverige. Esselte. U.
3. Ny sjöarbetsbetslag. Esselte. K.
4. Bostadsrätt. Esselte. Ju.
5. Utsökningsrätt IX. Norstedt & Söner. Ju.
6. Offentliga tjänstemäns bisysslor. Esselte. C.
7. Kungörelseannonsering. Beckman. Ju.
8. Sexualkunskapen på grundskolans högstadium. Esselte. U.
9. ADB inom inskrivningsväsendet. Esselte. Ju.
10. Ny gruvlag. Svenska Reproduktions AB. Ju.
11. Internationell adoptionsrätt. Norstedt & Söner. Ju.
12. Regionmusik. Esselte. U.
13. Förenklad obligationshantering. Esselte. Fi.
14. Filmen- censur och ansvar. Häggström. U.
15. Växtförädlarrätt. Esselte. Jo.
16. Lagstiftning om värdepappersfonder m.m. och om stämpelskatt på värdepapper. Esselte. Fi.
17. Nya mynt. Esselte. Fi.
18. Ett renare samhälle. Berlingska Boktryckeriet, Lund. S.
19. Ny valteknik. Esselte. Ju.
20. Ämbetsansvaret. Norstedt & Söner. Ju.
21. Skogsindustri i södra Sverige. Esselte. I.
22. De svenska hamnarna. Esselte. K.
23. De svenska hamnarna. Bilagor. Esselte. K.
24. Ekonomisystem för försvaret. Svenska Reproduktions AB. Fö.
25. Planering och programbudgetering inom försvaret. Esselte. Fö.
26. Skolskjutsarna och trafiksäkerheten. Esselte. K.
27. Länsplanering 1967. Esselte. I.
28. Sexualkunskapen i gymnasiet. Esselte. U.
29. Idrott åt alla. Esselte. H.
30. Skogsbeskattningen. Esselte. Fi.
31. Olja i beredskap. Svenska Reproduktions AB. H.
32. Skogstillstånd och skogsvårdsåtgärder. Esselte. Jo.
33. Militära tjänstgöringsåldrar. Esselte. Fö.
34. Medicinska och psykologiska aspekter på åldrande m.m. Esselte. Fö.
35. Bättre utbildning för hendikappade. Esselte. S.
36. Läkemedelsindustrin. Esselte. Fi.
37. Utbildning för bibliotek, arkiv och informatik. Almqvist & Wiksell, Uppsala. U.
38. Yttrandefrihetens gränser. Norstedt & Söner. Ju.
39. Taxesystemet i Postverkets tidningsrörelse. Esselte. K.
40. Frivilligförsvaret 2. Hemvärnet. Esselte. Fö.
41. Domstolsväsendet III. Fullföljd av talan m.m. Häggström. Ju.
42. Skattebrotten. Norstedt & Söner. Fi.



Statens offentliga utredningar

1969:42

Finansdepartementet

# Skattebrotten

Betänkande avgivet av skattestrafflagutredningen  
Stockholm 1969



# Innehåll

|  |    |   |    |
|--|----|---|----|
| Skrivelse till Statsrådet och chefen för finansdepartementet .....   | 9  | förordningen (1943: 477) om skatt å vissa pälsvaror .....   | 33 |
| Förslag till Skattebrottslag .....   | 11 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1948: 85) om försäljningsskatt .....   | 34 |
| Förslag till Lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623) .....  | 13 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1953: 396) om accis å fettemulsion m. m. ....  | 34 |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1908: 128) angående bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter ..... | 21 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1953: 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m. .. | 35 |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1927: 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar ..                    | 21 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1956: 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall .....                            | 36 |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1933: 395) om ersättningskatt .....   | 22 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt .....   | 37 |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt .....   | 22 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker .....                       | 37 |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1943: 44) om kupongskatt .....  | 23 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1960: 258) om utjämningskatt å vissa varor .....   | 38 |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1958: 295) om sjömansskatt .....  | 24 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1961: 372) om bensinskatt .....  | 39 |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt .....   | 25 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1961: 394) om tobaksskatt .....  | 39 |
| Förslag till Lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272) .....   | 28 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt .....   | 40 |
| Förslag till Lag om ändring i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning .....                             | 30 | Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1961: 653) om brännoljeskatt .....   | 40 |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1941: 251) om särskild varuskatt .....  | 33 | Förslag till Förordning om ändring i  |    |
| Förslag till Förordning om ändring i   |    |   |    |

|   |           |  |            |
|---|-----------|--|------------|
| stämpelskatteförordningen (1964: 308) . . . . .   | 41        | 2.5 Skatter inom kontrollstyrelsens förvaltningsområde . . . . .                 | 67         |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1964: 352) om gasol-skatt . . . . .  | 43        | 2.5.1 Punktbeskattningen . . . . .   | 67         |
| Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1966: 21) om särskild skatt på motorbränslen . . . . .                                   | 43        | 2.5.2 Debitering och uppbörd . . . . .   | 73         |
| Förslag till Lag om ändring i förordningen (1959: 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. . . . .  | 44        | 2.6 Vissa övriga skatter . . . . .   | 74         |
| Förslag till Lag om ändring i förordningen (1967: 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område . . . . .              | 47        | 2.6.1 Arvsskatt och gåvoskatt . . . . .  | 74         |
| Förslag till lag om ändring i förordningen (1967: 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift . . . . . | 48        | 2.6.2 Fordonsskatt . . . . .   | 75         |
|   |           | 2.6.3 Bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter . . . . .       | 76         |
| <b>I Utgångspunkter och riktlinjer</b> . . . . .  | <b>51</b> | 2.6.4 Hundskatt . . . . .  | 76         |
|   |           | 2.6.5 Särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper . . . . .            | 76         |
|   |           | 2.7 Avgifter inom riks försäkringsverkets förvaltningsområde . . . . .           | 77         |
| <b>Kapitel 1 Direktiven</b> . . . . .   | <b>51</b> | 2.7.1 De olika socialförsäkringsavgifterna . . . . .                             | 77         |
| <b>Kapitel 2 Översikt av skatte- och avgiftsområdet</b> . . . . .   | <b>53</b> | 2.7.2 Vissa övriga avgifter . . . . .  | 80         |
| 2.1 Inledning . . . . .   | 53        | 2.7.3 Debitering och uppbörd . . . . .   | 80         |
| 2.2 Skatter inom länsstyrelsernas förvaltningsområde . . . . .  | 54        | 2.8 Avgifter inom statens jordbruksnämnds förvaltningsområde m. m. . . . .       | 82         |
| 2.2.1 Statlig inkomstskatt, allmän kommunalskatt och statlig förmögenhetsskatt . . . . .  | 55        | 2.8.1 Jordbruksregleringen . . . . .   | 83         |
| 2.2.2 Ersättningsskatt . . . . .  | 56        | 2.8.2 Fiskregleringen . . . . .  | 84         |
| 2.2.3 Utskiftningsskatt . . . . .   | 56        | 2.9 Skatter och avgifter inom generaltullstyrelsens förvaltningsområde . . . . . | 84         |
| 2.2.4 Skogsvårdsavgift . . . . .  | 56        |  |            |
| 2.2.5 Sjömansskatt . . . . .  | 57        | <b>Kapitel 3 Det skattestraffrättsliga påföljdssystemet</b> . . . . .            | <b>86</b>  |
| 2.2.6 Kupongskatt . . . . .   | 57        | 3.1 Historisk översikt . . . . .   | 86         |
| 2.2.7 Mervärdeskatt . . . . .   | 58        | 3.2 Gällande rätt . . . . .  | 90         |
| 2.3 Taxeringsförfarandet . . . . .  | 60        | 3.2.1 Skattestrafflagen . . . . .  | 90         |
| 2.3.1 Uppgiftsskyldigheten . . . . .  | 60        | 3.2.2 Vissa specialstraffrättsliga bestämmelser . . . . .                        | 93         |
| 2.3.2 Kontrollverksamheten . . . . .  | 61        | 3.2.3 Straffbestämmelser angående punktskatter . . . . .                         | 95         |
| 2.3.3 Taxeringsprocessen . . . . .  | 64        | 3.2.4 Straffbestämmelser angående vissa särskilda skatter . . . . .              | 97         |
| 2.4 Uppbördsförfarandet . . . . .   | 64        | 3.2.5 Straffbestämmelser angående arbetsgivaravgifter . . . . .                  | 98         |
| 2.4.1 Debitering och uppbörd . . . . .  | 65        | 3.2.6 Straffbestämmelser angående regleringsavgifter . . . . .                   | 98         |
| 2.4.2 Restavgift och anstånd med inbetalning av skatt m. m. . . . .   | 67        | 3.2.7 Straffbestämmelser angående införsel och utförsel av varor . . . . .       | 99         |
| 2.4.3 Arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt . . . . .   | 67        | 3.3 Brottspåföljdernas tillämpning . . . . .                                     | 99         |
|   |           | <b>Kapitel 4 Utländsk rätt och rättstillämpning</b> . . . . .                    | <b>100</b> |

|        |   |            |       |  |     |
|--------|---|------------|-------|--|-----|
| 4.1    | Inledning .....   | 100        | 7.2.1 | Inledande synpunkter ..  | 140 |
| 4.2    | Finland .....   | 100        | 7.2.2 | Allmän motivering .....  | 141 |
| 4.2.1  | Beskattningssystemet ....                                     | 100        | 7.2.3 | Skattetillägg enligt taxeringsförordningen .....                                 | 142 |
| 4.2.2  | Sanktionssystemet .....                                       | 102        | 7.2.4 | Skattetillägg enligt mervärdeskatteförordningen och förfarandeförordningen ..... | 147 |
| 4.2.3  | Rättstillämpningen .....                                      | 105        | 7.2.5 | Avgiftstilläg enligt avgiftsförordningen .....                                   | 147 |
| 4.3    | Norge .....   | 107        |       |  |     |
| 4.3.1  | Beskattningssystemet ....                                     | 107        |       |  |     |
| 4.3.2  | Sanktionssystemet .....                                       | 108        |       |  |     |
| 4.3.3  | Rättstillämpningen .....                                      | 112        |       |  |     |
| 4.4    | Danmark .....   | 113        |       |  |     |
| 4.5    | Förbundsrepubliken Tyskland ..                                | 114        |       |  |     |
| 4.5.1  | Beskattningssystemet ....                                     | 114        |       |  |     |
| 4.5.2  | Sanktionssystemet .....                                       | 115        |       |  |     |
| 4.5.3  | Det processuella förfarandet .....                            | 117        |       |  |     |
| 4.6    | England .....   | 118        |       |  |     |
|        | <b>Kapitel 5 Reformbehov .....</b>                            | <b>119</b> |       |  |     |
| 5.1    | Vissa motionsyrkanden m. m. ..                                | 119        |       |  |     |
| 5.2    | Undersökningsresultat m. m. ..                                | 120        |       |  |     |
| 5.2.1  | Domsundersökningen ....                                       | 121        |       |  |     |
| 5.2.2  | Deklarationsundersökningen .....                              | 122        |       |  |     |
| 5.2.3  | Prövningsnämndsundersökningen .....                           | 123        |       |  |     |
| 5.2.4  | Kategorigranskningarna ..                                     | 123        |       |  |     |
| 5.2.5  | Länsstyrelseenkäten ....                                      | 125        |       |  |     |
| 5.2.6  | Vissa övriga synpunkter ..                                    | 127        |       |  |     |
| 5.2.7  | Den sociologiska undersökningen .....                         | 128        |       |  |     |
| 5.3    | Sammanfattning .....  | 129        |       |  |     |
|        | <b>Kapitel 6 Riktlinjer för en reform ..</b>                  | <b>130</b> |       |  |     |
| 6.1    | Inledande synpunkter .....                                    | 130        |       |  |     |
| 6.2    | Utredningsarbetets omfattning ..                              | 131        |       |  |     |
| 6.3    | Upplysning och service .....                                  | 132        |       |  |     |
| 6.4    | En administrativ sanktionsform                                | 133        |       |  |     |
| 6.5    | Det straffrättsliga påföljdssystemet .....                    | 135        |       |  |     |
| 6.5.1  | Allmänna synpunkter ..  | 135        |       |  |     |
| 6.5.2  | Den lagtekniska utformningen .....                            | 136        |       |  |     |
| 6.5.3  | Brottsbalken eller specialstraffrättslig lagstiftning ..      | 136        |       |  |     |
|        | <b>II Det administrativa sanktionssystemet</b>                | <b>139</b> |       |  |     |
|        | <b>Kapitel 7 Skatte- och avgiftstilläg ..</b>                 | <b>139</b> |       |  |     |
| 7.1    | Inledning .....   | 139        |       |  |     |
| 7.2    | Utredningen .....   | 140        |       |  |     |
|        | <b>III Det straffrättsliga påföljdssystemet</b>               | <b>149</b> |       |  |     |
|        | <b>Kapitel 8 Tillämpningsområdet .....</b>                    | <b>149</b> |       |  |     |
| 8.1    | Gällande rätt .....   | 149        |       |  |     |
| 8.2    | Utredningen .....   | 150        |       |  |     |
| 8.2.1  | Inledning .....   | 150        |       |  |     |
| 8.2.2  | Inkomst- och förmögenhetsskatter .....                        | 150        |       |  |     |
| 8.2.3  | Generell indirekt beskattning .....                           | 151        |       |  |     |
| 8.2.4  | Punktskatter .....  | 151        |       |  |     |
| 8.2.5  | Skatter inom allmän domstols m. fl. verksamhetsområden .....  | 152        |       |  |     |
| 8.2.6  | Socialförsäkringsavgifter                                     | 153        |       |  |     |
| 8.2.7  | Prisregleringsavgifter ....                                   | 154        |       |  |     |
| 8.2.8  | Tullar och därmed jämförliga skatter och avgifter ..          | 154        |       |  |     |
| 8.2.9  | Hänvisningsbestämmelsen                                       | 155        |       |  |     |
|        | <b>Kapitel 9 Det centrala skattebrottets utformning .....</b> | <b>157</b> |       |  |     |
| 9.1    | Vissa tidigare anförda synpunkter                             | 157        |       |  |     |
| 9.2    | Utredningen .....   | 159        |       |  |     |
|        | <b>Kapitel 10 Bötessystemet .....</b>                         | <b>163</b> |       |  |     |
| 10.1   | Gällande bestämmelser .....                                   | 163        |       |  |     |
| 10.2   | Vissa tidigare uttalanden .....                               | 163        |       |  |     |
| 10.3   | Utredningen .....   | 164        |       |  |     |
|        | <b>Kapitel 11 Brottsbeskrivningarna ....</b>                  | <b>167</b> |       |  |     |
| 11.1   | De objektiva förutsättningarna ..                             | 167        |       |  |     |
| 11.1.1 | Utsagan .....   | 167        |       |  |     |
| 11.1.2 | Utsagans innehåll .....                                       | 171        |       |  |     |
| 11.1.3 | Farerekvisitet .....  | 173        |       |  |     |
| 11.2   | De subjektiva förutsättningarna                               | 179        |       |  |     |
| 11.2.1 | Uppsåt .....  | 179        |       |  |     |
| 11.2.2 | Grov oaktsamhet .....   | 181        |       |  |     |

|   |     |   |     |
|---|-----|---|-----|
| 11.2.3 Villfarelse  | 185 | inom polis- och åklagarväsendet   | 214 |
| 11.2.4 Sammanfattning   | 186 |   |     |
| 11.3 Underlåtenhetsbrott  | 187 | 12.5 Utredningen  | 215 |
| 11.3.1 Gällande rätt  | 187 | 12.5.1 Åklagarens inträde som undersökningsledare   | 215 |
| 11.3.2 Tidigare anförda synpunkter  | 188 | 12.5.2 Allmänt om specialisering  | 215 |
| 11.3.3 Utredningen  | 188 | 12.5.3 Specialiseringen inom polisväsendet  | 216 |
| 11.4 Vissa övriga frågor  | 190 | 12.5.4 Specialiseringen inom åklagarväsendet  | 217 |
| 11.4.1 Medverkan till brott   | 190 | 12.5.5 De ökade möjligheterna att använda tvångsmedel   | 219 |
| 11.4.2 Brottsrubriceringar och straffskalor   | 194 | 12.6 Övriga frågor  | 220 |
| 11.4.3 Frivillig rättelse   | 196 | 12.6.1 Samarbetet mellan skattemyndigheterna och polis-/åklagarmyndigheterna  | 220 |
| 11.4.4 Preskription   | 200 | 12.6.2 Utredningen  | 221 |
| 11.5 Brott mot uppördssystemet  | 202 | 12.6.3 Specialutbildningen  | 222 |
| 11.5.1 Allmänna synpunkter  | 202 | 12.6.4 Utredningen  | 222 |
| 11.5.2 Utredningen  | 203 |   |     |
| Kapitel 12 Förundersökning m. m.  | 207 |   |     |
| 12.1 Inledning  | 207 | <b>IV Specialmotivering</b>   | 223 |
| 12.2 Uppdagandet av skattebrott   | 208 |   |     |
| 12.2.1 Allmänt  | 208 | Kapitel 13 Särskilda författningar  | 223 |
| 12.2.2 Taxeringsnämndsordförandens anmälningsskyldighet                                   | 208 | 13.1 Förslag till skattebrottslag   | 223 |
| 12.2.3 Förste taxeringsintendentens anmälningsskyldighet                                  | 208 | 13.2 Förslag om ändring i TF  | 234 |
| 12.2.4 Taxeringsrevision och handräckning m. m.   | 209 | 13.3 Förslag till ändring i förordningen om arvsskatt och gåvoskatt   | 242 |
| 12.2.5 Kontrollstyrelsens och riksförsäkringsverkets kontrollverksamhet                   | 209 | 13.4 Förslag till ändring i förordningen om kupongskatt   | 243 |
| 12.3 Utredningen  | 210 | 13.5 Förslag till ändring i förordningen om sjömansskatt  | 243 |
| 12.3.1 Allmänt  | 210 | 13.6 Förslag till ändring i MF  | 243 |
| 12.3.2 Lokala skattemyndighetens anmälningsskyldighet                                     | 211 | 13.7 Förslag till ändring i UF  | 244 |
| 12.3.3 Förste taxeringsintendentens anmälningsskyldighet                                  | 211 | 13.8 Förslag till ändring i FF  | 244 |
| 12.3.4 Länsstyrelsens, kontrollstyrelsens och riksförsäkringsverkets anmälningsskyldighet | 211 | 13.9 Förslag till ändring i förordningen om accis å fettemulsion m. m.  | 245 |
| 12.3.5 Den ökade revisionsverksamheten  | 212 | 13.10 Förslag till ändring i förordningen angående avgift för fettsvaror som användes för framställning av fettemulsion m. m. | 245 |
| 12.4 Förundersökningen  | 212 | 13.11 Förslag till ändring i förordningen om allmän energiskatt   | 245 |
| 12.4.1 Allmänt  | 212 | 13.12 Förslag till ändring i förordningen om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker                           | 245 |
| 12.4.2 Polisväsendets organisation  | 213 |   |     |
| 12.4.3 Åklagarväsendets organisation  | 213 |   |     |
| 12.4.4 Nuvarande specialisering   |     |   |     |

|       |  |     |
|-------|--|-----|
| 13.13 | Förslag till ändring i förordningen om brännoljeskatt .....  | 245 |
| 13.14 | Förslag till ändring i stämpel-skatteförordningen .....  | 245 |
| 13.15 | Förslag till ändring i AVGF ..   | 246 |
| 13.16 | Förslag till ändring i förordningen med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område .....              | 246 |
| 13.17 | Förslag till ändring i förordningen om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift ..... | 247 |

|   |                |     |
|---|----------------|-----|
| V | Sammanfattning | 249 |
|---|----------------|-----|

---

#### *Bilagor*

|   |   |     |
|---|---|-----|
| 1 | Domsundersökningen .....                | 255 |
| 2 | Deklarationsundersökningen ....         | 258 |
| 3 | Prövningsnämndsundersökningen           | 261 |
| 4 | Länsstyrelseenkäten .....               | 262 |
| 5 | Den sociologiska undersökningen         | 264 |
| 6 | Storleken av skattetillägg i vissa fall | 270 |
| 7 | Diagram .....                           | 271 |

## Förkortningsregister

|      |  |      |  |
|------|--|------|--|
| AVGF | Förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. | RB   | Rättegångsbalken.  |
| BrB  | Brottsbalken.  | RA   | Riksåklagaren.   |
| CFU  | Centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden.  | RR   | Regeringsrätten.   |
| FF   | Förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.                                  | SKSL | Skattestrafflagen den 11 juni 1943 (nr 313).                 |
| HD   | Högsta domstolen.  | SOU  | Statens offentliga utredningar.                              |
| KL   | Kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).  | TF   | Taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623).         |
| KR   | Kammarrätten.  | TK   | Taxeringskungörelsen den 27 juni 1957 (nr 513).              |
| MF   | Förordningen den 6 juni 1968 om mervärdeskatt (nr 430).  | Ti   | Taxeringsintendent.  |
| NJA  | Nytt juridiskt arkiv, avd. I.  | TN   | Taxeringsnämnd.  |
| PN   | Prövningsnämnd.  | To   | Taxeringsnämndsordförande.                                   |
|      |  | UF   | Uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272).               |
|      |  | VSL  | Lagen om straff för varusmuggling den 30 juni 1960 (nr 418). |

## Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

Genom beslut den 3 december 1965 bemyndigade Kungl. Maj:t chefen för finansdepartementet att tillkalla högst fem sakkunniga med uppdrag att överse skattestrafflagstiftningen och därmed jämförlig lagstiftning.

Med stöd av detta bemyndigande tillkallade chefen för finansdepartementet såsom sakkunniga numera lagmannen Stig Jungfors, ordförande, ledamoten av riksdagens första kammare, häradshövdingen Erik Alexanderson, ledamoten av riksdagens andra kammare, metallarbetaren Valter Kristenson, numera taxeringsdirektören Erik Johansson och professorn Hans Thornstedt.

Att såsom experter biträda utredningen förordnades samtidigt chefsåklagaren Lenart Asplund, avdelningschefen Hans Järnbrink och avdelningsdirektören Erik Thelander.

Såsom experter har vidare förordnats, från och med den 24 januari 1966 numera statsrådet Carl Lidbom och departementssekreteraren Ingmar Fries, från och med den 1 mars 1966 numera kammarrättsrådet Sverker Widmark, från och med den 9 februari 1967 numera kanslirådet Sven Gunnarsson och från och med den 4 april 1967 redaktören James Engman.

Till sekreterare åt utredningen förordnades den 24 januari 1966 hovrättsassessorn Anders Nordenadler samt till biträdande sekreterare från och med den 1 februari 1968 kammaråklagaren Gösta Welander och

Stockholm den 27 oktober 1969

*Stig Jungfors*

*Erik Alexanderson  
Erik Johansson*

*Valter Kristenson  
Hans Thornstedt*

*Anders Nordenadler  
Gösta Welander  
Sten Bergh*

från och med den 7 maj 1968 regeringsrättssekreteraren Sten Bergh.

Sedan Lidbom erhållit begärt entledigande från sitt uppdrag har departementsrådet Olof Börjeson den 7 juli 1969 förordnats som expert åt utredningen.

De sakkunniga har antagit benämningen skattestrafflagutredningen.

Utredningen har den 29 april 1968 efter remiss avgivit utlåtande över ett av särskilt tillkallade sakkunniga avlämnat betänkande med förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper m. m. (SOU 1967: 49).

Utredningen har efter medgivande från departementschefen låtit statistiska centralbyrån utföra en sociologisk intervjuundersökning om skattestrafflagstiftningens ställning och funktion i allmänhetens medvetande m. m.

Representanter för utredningen har efter medgivande från departementschefen under tiden den 10—13 samt den 17—19 juni 1968 företagit resor till Finland och Norge för att närmare studera de skatterättsliga sanktionssystemen i dessa länder.

Utredningens ledamöter, experter och sekreterare har den 3 juni 1969 sammanträffat med representanter för olika verk och myndigheter och därvid fått tillfälle att ta del av synpunkter på frågan om införandet av ett administrativt sanktionssystem på skatte- och avgiftsområdet.

Utredningen får härmed överlämna sitt betänkande *Skattebrotten*.



# Författningsförslag

## 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 deklara-tions- 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 undandragas 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.

## Förslag till

### Lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623)

Härmed förordnas i fråga om taxeringsförordningen (1956: 623)<sup>1</sup>

dels att 98 § 1 och 2 mom., 105 § 2 mom., 115 och 117—121 §§, 171 § 1 mom. samt 186 § skall ha nedan angivna lydelse,

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.

Utän 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 omfördäld åtgärd beträffande taxering inom annat prövningsdistrikt än det, som besvärerna 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.

<sup>1</sup> 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.

*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 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.

Eftertaxering må icke ske med mindre fråga därom prövats inom fem år efter det år, då taxeringen 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 fullständigt avlämnat självdeklaration.

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 skattskyldige 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 upplysning, 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.

Skattebrottslagen gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering enligt denna förordning.

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.

Till påföljd, som i första stycket sägs, skall jämväl dömas

- 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,

Den som underlåter att utan anmaning avlämna uppgifter enligt 37 eller 38 § till ledning vid annans taxering dömes till böter.

Till böter högst femhundra kronor dömes

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,

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

7) 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*.

*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.

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 taxering, skall*, där ej gärningen är belagd med straff i *strafflagen*, dömas till *dagsböter*.

4) den som ej fullgör i 42 § föreskriven skyldighet att utan anmaning avlämna särskilda uppgifter från bostadsförening eller bostadsaktiebolag,

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

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 *föreskrives* äger ej tillämpning, *om* gärningen är belagd med straff i *brottsbalken* eller i *skattebrottslagen*.

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.

1 mom. Den som i allmän fastighetsdeklaration eller i uppgift enligt 136 § 2 mom. 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.*

## 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.

## 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 förmögenhets-skatt.

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 0/0  |
| 15 000— 34 900 kr | 6 0/0  |
| 35 000— 69 900 kr | 10 0/0 |
| 70 000—139 900 kr | 15 0/0 |
| 140 000— kr       | 20 0/0 |

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 procent-satser 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 förmögenhets-skatt, 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 förmögenhets-skatt, 0,1 procent.

*B. Skattetillägg då självdeklaration frångåtts med stöd av 21 §.*

Skattetillägget beräknas på det belopp, som utgör skillnaden mellan den genom upp-skattning beräknade inkomsten och inkomsten enligt självdeklarationen eller annat med-delande som den skattskyldige lämnat till taxeringsnämnden och utgår i övrigt med led-ning av vad som anges under A.

*C. Skattetillägg då självdeklaration icke avgivits trots erhållen anmaning och inkomst uppskattats med stöd av 21 §.*

Skattetillägget beräknas på det belopp, som utgör skillnaden mellan den genom upp-skattning beräknade beskattningsbara inkomsten och inkomsten enligt meddelande som den skattskyldige lämnat till taxeringsnämnden och utgår i övrigt med ledning av vad som anges 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 förmö-gheten som överstiger skattefritt belopp vid förmögenhetsbeskattningen.

*E. Skattetillägg vid underlåtenhet att trots anmaning med underskrift fullständiga av-lämnad deklaration.*

Skattetillägg utgår med belopp beräknat enligt D.

*F. Gemensamma bestämmelser.*

Skattetillägg anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Tillägg, som beräknas en-ligt flera grunder, sammanläggs. Sålunda sammanlagt belopp som underskrider 50 kro-nor påföres ej.

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

Härmed förordnas i fråga om förordningen (1908: 128)<sup>1</sup> angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,  
*dels att 4 § skall erhålla ändrad lydelse,*  
*dels att i förordningen införes en ny paragraf, 7 §, av nedan angivna lydelse.*

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

4 §.

8 mom. Deklaration, varom ----- för denna.  
Avgives icke ----- beräknade bruttoinkomster.  
*Om ansvar i vissa fall för den, som i de-*  
*klaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i*  
*skattestrafflagen.*

7 §.

*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga*  
*om ansvar för förfaranden som avser bevill-*  
*ningsavgift enligt denna förordning.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 4 § se 1943: 315.

**Förslag till**  
**Förordning om ändring i förordningen (1927: 321) om skatt vid**  
**utskiftning av aktiebolags tillgångar**

Härmed förordnas, att i förordningen (1927: 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar skall införas ny paragraf, 10 §, av nedan angivna lydelse.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

10 §.

*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga*  
*om ansvar för förfaranden som avser skatt*  
*enligt denna förordning.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971.

**Förslag till  
Förordning om ändring i förordningen (1933: 395) om  
ersättningskatt**

Härmed förordnas, att i förordningen (1933: 395) om ersättningskatt skall införas ny paragraf, 9 §, av nedan angivna lydelse.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

9 §.

*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971.

**Förslag till  
Förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om  
arvsskatt och gåvoskatt**

Härmed förordnas, att 65 och 68 §§ förordningen (1941: 416)<sup>1</sup> om arvsskatt och gåvoskatt skall ha nedan angivna lydelse.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

65 §.

*Om ansvar i vissa fall för den, som lämnat oriktig uppgift till bouppteckning eller i deklaration eller annan handling som skall tjäna till ledning vid fastställande av skatt, stadgas i skattestrafflagen.*

*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.*

68 §.

*Förseelse, varom i 66 § sägs, må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av beskattningsmyndigheten.*

*Finnes förseelsen ursäktlig eller eljest ringa, må från straff frias.*

*Förseelse, varom i 66 § sägs, må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av beskattningsmyndigheten. I ringa fall dömes ej till ansvar.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 65 § se 1943: 330 och av 68 § se 1958: 562.

**Förslag till**  
**Förordning om ändring i förordningen (1943: 44) om**  
**kupongskatt**

Härmed förordnas i fråga om förordningen (1943: 44)<sup>1</sup> 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.*

*Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.*

*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.*

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.*

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.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 16 § se 1968: 609.

## 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 verkställs eller sker med för lågt belopp, eller

Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.

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.

#### 27 §.

1 mom. Utbetalat 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.

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.

### Förslag till

#### Förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdesskatt

Härmed förordnas i fråga om mervärdesskatteförordningen (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 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 föreskri-

ven 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 fastställs, med lägst ett-hundra kronor.

Skattetillägg anges i helt krontal så att öretal bortfaller.

64 d §.

Skattetillägg får eftergivnas 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 mervärdesskatt, inbetalning, anstånd med betalning och in-drivning 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 de-

klaration 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.

68 §.

Brott som avses ————— av målsägande.

Åtal för brott som avses i 67 § får väckas endast efter 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.

### Förslag till

### Lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272)

Härigenom förordnas i fråga om uppbördsförordningen (1953: 272)<sup>1</sup>, 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

Skattebrottslagen den ... gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser uppbörd av skatt enligt denna förordning.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 80 § 2 mom och 82 § se 1964: 672.

*skatteavdrag icke verkställas 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.*

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 78 § 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. Bry-*

*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. Bry-*

ter någon häremot, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

ter någon häremot, dömes till böter eller fängelse i högst sex månader, om ej gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

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 ikrafträdandet.

### 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.

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 bo-uppteckning 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 beskattningsmyndigheten 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 ettundra kronor.*

*Skattetillägg anges i helt krontal så att öretal bortfaller.*

37 d §.

Skattetillägg må eftergivnas 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 besvärmyndigheten göra därav föranledd ändring av påfört skattetillägg.

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 fastställs av kontrollstyrelsen och som erlagts eller bort erläggas före ikraftträdandet.

### Förslag till

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

Härmed förordnas, att 11 § förordningen (1941: 251)<sup>1</sup> om särskild varuskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

11 §.

*Angående påföljd i vissa fall för den, som i samband med införsel av skattepliktiga vara i deklaration eller försäkran lämnat oriktig uppgift, skall gälla vad i lagen om straff för varusmuggling är stadgat.*

*Om ansvar i vissa fall för den, som eljest i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.*

*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.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 11 § se 1960: 612.

### Förslag till

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

Härmed förordnas, att 12 § förordningen (1943: 477) om skatt å vissa pälsvaror skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

12 §.

*Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.*

*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.

### Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1948: 85) om försäljningsskatt

Härmed förordnas, att 33 § förordningen (1948: 85)<sup>1</sup> om försäljningsskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

33 §.

*Angående påföljd i vissa fall för den, som i samband med införsel av skattepliktig vara i deklaration eller försäkran lämnat oriktig uppgift, skall gälla vad i lagen om straff för varusmuggling är stadgat.*

*Om ansvar i vissa fall för den, som eljest i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.*

*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.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 33 § se 1960: 427.

### 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*

*Skattebrottslagen den . . . gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.*

tjugo.

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 försvårade, med 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.

Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen förövats, skall beskattningsmyndigheten göra anmälan till åklagare.

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.

### 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.

13 §.

Den som underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration, böte från och med tjugofem till och med trehundra kronor;

Skattebrottslagen den . . . gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser avgift enligt denna förordning.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

och må kontrollstyrelsen förelägga den uppgiftsskyldige lämpligt vite.

Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen förövat, 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.

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.

### Förslag till

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

Härmed förordnas, att 28 förordningen (1956: 545)<sup>1</sup> angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

28 §.

Angående påföljd i vissa fall för den som i samband med införsel av skattepliktig motorfordon i deklaration lämnat oriktig uppgift, skall gälla vad i lagen om straff för varusmuggling är stadgat.

Om ansvar i vissa fall för den, som eljest i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.

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.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 28 § se 1960: 433.

## Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmänenergiskatt

Härmed förordnas, att 34 § förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagna 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.

## Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1960: 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker

Härmed förordnas, att 10 och 11 §§ förordningen (1960: 253)<sup>1</sup> om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagna 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.

Skattebrottslagen den . . . gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser skatt enligt denna förordning.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 10 och 11 §§ se 1960: 253.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

11 §.

Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.

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, dömes till böter, högst femhundra kronor. I ringa fall dömes ej till ansvar.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971.

### Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1960: 258) om utjämningsskatt å vissa varor

Härmed förordnas, att 11 § förordningen (1960: 258) om utjämningsskatt å vissa varor skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

11 §.

Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.

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.

## Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1961: 372) om bensinskatt

Härmed förordnas, att 9 § förordningen (1961: 372) om bensinskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

9 §.

*Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestraftlagen.*

*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.

## Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1961: 394) om tobaksskatt

Härmed förordnas, att 10 § förordningen (1961: 394) om tobaksskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

10 §.

*Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestraftlagen.*

*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.

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

Härmed förordnas, att 16 och 18 §§ förordningen (1961: 653)<sup>1</sup> 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 dömes till dagsböter eller fängelse i högst ett år.*

*Den som förskyllt fängelse må, efter oinständigheterna, 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.*

*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.*

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 fastställs av kontrollstyrelsen och som erlagts eller bort erläggas före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 16 § se 1966: 222.

## 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 fastställs 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 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, tomtträtt 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 fastställs till för lågt belopp, dömes till böter eller fängelse 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.

Brott, som avses i 51 §, må av åklagare åtalas endast efter anmälan av beskattningsmyndigheten.

Är försummelse som sägs i 52 § ringa, dömes ej till ansvar.

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 fastställs av kontrollstyrelsen och som erlagts eller bort erläggas före ikraftträdandet.

## Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1964: 352) om gasolskatt

Härmed förordnas, att 13 § förordningen (1964: 352) om gasolskatt skall ha nedan angivna lydelse.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

13 §.

*Om ansvar för den, som lämnat oriktig uppgift i deklaration stadgas i skattestraftslagen.*

*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.

## Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1966: 21) om särskild skatt på motorbränslen

Härmed förordnas, att i förordningen (1966: 21) om särskild skatt på motorbränslen skall införas en ny paragraf, 5 §, av nedan angivna lydelse.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

5 §.

*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.

## 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)<sup>1</sup> angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,

*då*s att 14, 33 och 34 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

*och*s att i förordningen skall införas åtta nya paragrafer, 31 a—31 f §, 36 a § och 38a §, 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 riks försäkringsverkets — — — — — arbetsgivaren underrättas.

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

Avgiftsunderlag som avses i denna paragraf må icke bestämmas efter utgången av sjätte året efter utgiftsåret.

*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 riks försäkringsverket.*

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 boupppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

#### Avgiftstillägg

31 a §.

*Har arbetsgivare i arbetsgivaruppgift eller annan upplysning, avlämnad till ledning*

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 14 och 34 §§ se 1961: 261.

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 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 anges i helt krontal så att öretal bortfaller.

Avgiftstillägg tillfaller statsverket.

31 d §.

Avgiftstillägg må eftergivnas 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.

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.

Den som frivilligt rättar oriktig uppgift vare fri från straff.

Den som förskyllt fängelse må, efter omständigheterna, dömas att gälda straffavgift med högst tre gånger det belopp, som undandragits eller kunde hava undandragits. Ådömd straffavgift tillfaller kronan.

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.

Skattebrottslagen den . . . gäller i fråga om ansvar för förfaranden som avser arbetsgivaravgift enligt denna förordning.

Förekommer anledning att brott enligt skattebrottslagen föröfvats, skall riksförsäkringsverket göra anmälan till åklagare.

Den lokala skattemyndigheten och sjömansskattekontoret skall underrätta riksförsäkringsverket om sådan anledning förekommer.

Arbetsgivare, som ej fullgör skyldighet att utan anmaning vid arbetsgivaruppgift föga sådan uppgift varom förmäles i 5 § andra stycket, dömes till böter, högst femhundra kronor.

I ringa fall dömes ej till ansvar.

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 eljest ringa, må från straff frias.

Brott, som ————— av riksförsäkringsverket.

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 lydelse.

### 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)<sup>1</sup> 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

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 34 § se 1968: 378.

även i fråga om sådan kontroll som avses i 33 § denna 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 uppgift 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.

### 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.

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.*

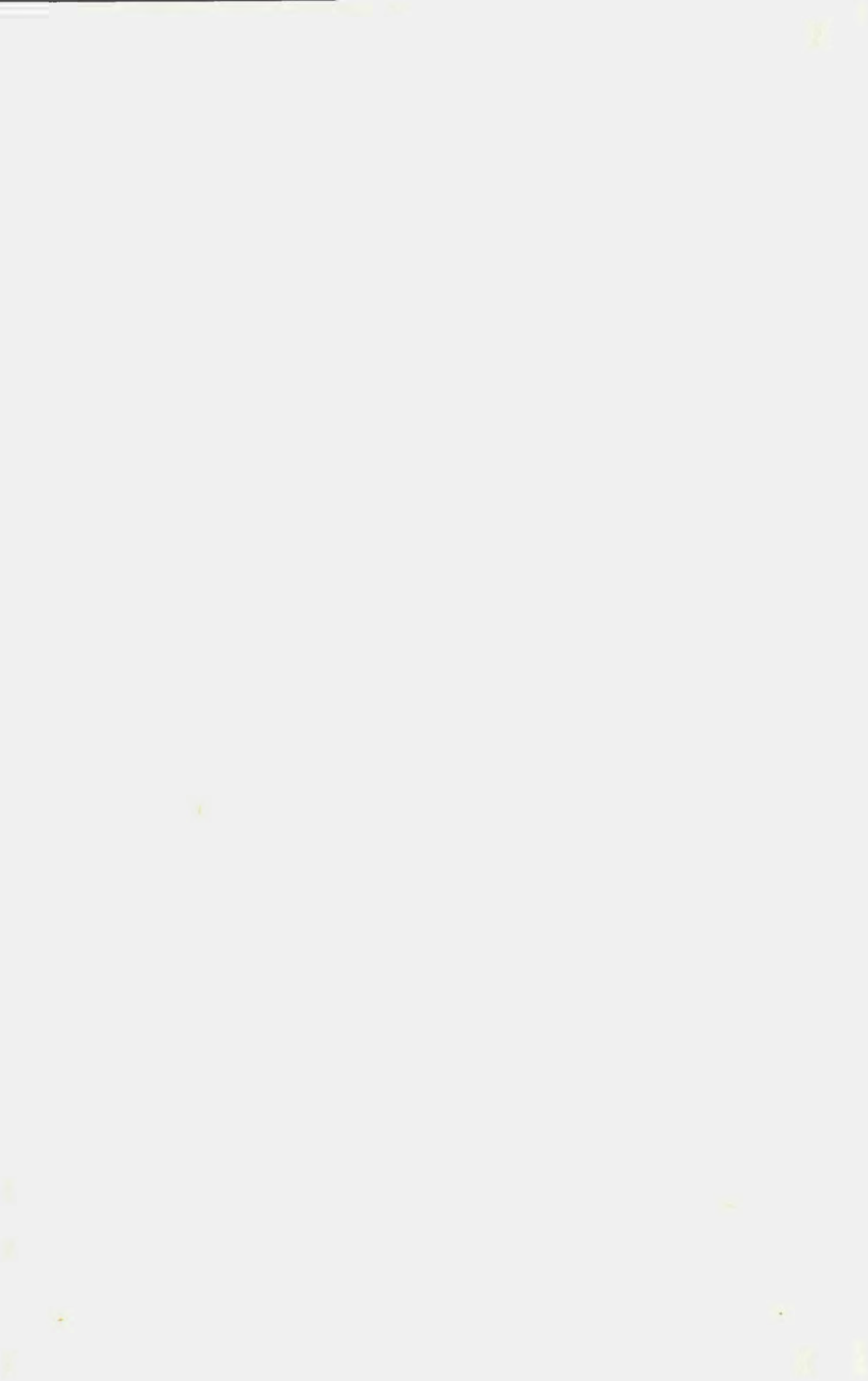
Den som i deklaration eller *annan utsaga till frökontrollanstalt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen dömes, om gärningen innebär fara för att avgift undandrages, till böter eller fängelse i högst två år.*

*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.



## 1 Direktiven

Skattestrafflagutredningens direktiv innefattas i yttrande till statsrådsprotokollet den 3 december 1965 av chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng. Departementschefen anförde följande som grund för sin hemställan om bemyndigande att tillkalla sakkunniga för att överse skattestrafflagstiftningen och därmed jämförlig lagstiftning.

Bestämmelser om straff för brottsliga förfaranden, vilka leder till eller kan leda till att det allmänna undandras skatt eller därmed jämförlig inkomst, samt om särskilda rättsverkningar av sådana förfaranden är intagna i ett flertal författningar. Även i sådana fall, då dessa förfaranden skulle kunna hänföras under bedrägeribegreppet eller eventuell annan brottsbeskrivning i brottsbalken, är de åtminstone i regel genom speciallagstiftning undantagna från brottsbalkens tillämpningsområde.

De centrala författningarna med bestämmelser om straff m. m. för nu avsedda brott är skattestrafflagen den 11 juni 1943 (nr 313), förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. (avgiftsförordningen) samt lagen den 30 juni 1960 (nr 418) om straff för varusmuggling. Därutöver innehåller flera författningar inom skattelagstiftningen särskilda bestämmelser om straff för brott mot ifrågavarande författning, t. ex. förordningen den 6 november 1908 (nr 129) angående en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper.

Lämnandet av oriktiga uppgifter i deklaration eller annan handling till ledning för fastställandet av skatt eller avgift uppfattas otvivelaktigt av många medborgare som en relativt lindrig förseelse. Tillförlitliga uppgifter

om hur mycket som genom olagliga åtgärder av skilda slag årligen undandras det allmänna kan självfallet inte erhållas men utan tvivel är det avsevärda belopp, som på detta sätt undgår beskattning. Samtidigt som frestelsen att söka undandra sig beskattning blivit större till följd av att skatte- och avgiftsuttaget stigit, har det alltmer kommit att uppfattas som ett rättvisekrav från de lojala skattebetalarnas sida att fördelningen av skatter och avgifter mellan olika grupper och enskilda i samhället äger rum på av statsmakterna avsett sätt.

Man kan inte komma till rätta med skattefusk enbart genom skärpningar av strafflagstiftningen. Härutöver krävs åtgärder även av annat slag såsom förbättrad deklarationskontroll, upplysningsverksamhet rörande den allvarliga karaktären av dessa brott etc. Å andra sidan fyller ändamålsenligt utformade bestämmelser om straff och särskilda rättsverkningar en mycket viktig funktion, när det gäller att ge eftertryck åt kravet på ärlighet och omsorg vid deklARATIONERNA eller arbetsgivaruppgifternas upprättande.

Bestämmelserna i skattestrafflagen undergick vissa, huvudsakligen mindre ingripande ändringar år 1961. I övrigt har denna lagstiftning varit oförändrad alltsedan lagens tillkomst. Avgiftsförordningens bestämmelser om straff och särskild rättsverkan har — med vissa avvikelser — utformats i nära överensstämmelse med motsvarande stadganden i skattestrafflagen. Bestämmelserna på smugglingslagstiftningens område var föremål för en genomgripande reform i samband med tillkomsten av lagen om straff för varusmuggling. Under förarbetena till brottsbalken upptogs nu ifrågavarande brott över huvud ej till närmare behandling.

I anslutning till 1961 års ändringar i skattestrafflagen underströks från vissa remissmyndigheters sida behovet av en allmän översyn av lagen beträffande såväl brottsrekvisit som på-

följder. I olika sammanhang har under senare år framförts likartade krav. Även enligt min mening bör skattestrafflagen och därmed sammanhängande författningsbestämmelser nu bli föremål för en samlad översyn, som lämpligen bör anföras en särskild utredning.

En fråga som utredningen bör ta ställning till avser tillämpningsområdet för en reformerad lagstiftning. En mera enhetlig straffrättslig reglering kan i vissa avseenden böra övervägas. Det kan sålunda ifrågasättas om undandragandet av skatter, å ena, och av arbetsgivaravgifter till socialförsäkringens finansiering, å andra sidan, utgör så olika brottstyper att de, såsom f. n. sker, bör bestraffas enligt skilda straffskalor. Det bör vidare övervägas om inte i vissa specialförfattningar intagna bestämmelser om straff och särskild rättsverkan kan upphävas och ersättas av en allmän reglering i ämnet. Dock får man sannolikt räkna med att speciella sådana bestämmelser i viss utsträckning alltjämt bör ifrågakomma, t. ex. beträffande sådana brott som f. n. regleras i lagen om straff för varusmuggling.

Under förarbetena till skattestrafflagen var deklaraionsbrottens systematiska ställning föremål för övervägande, främst i vad avser frågan om dessa brott borde infogas i allmänna strafflagen — och då väl närmast i dess be- drägerikapitel — eller om de skulle erhålla sin plats i specialstraffrättsliga författningar. Det är inte utan vidare givet att den lösning som då valdes alltjämt är den mest lämpliga. Skäl kan anföras för att inordna denna brottstyp i något kapitel i brottsbalken. En sådan åtgärd skulle måhända kunna medverka till att hos allmänheten åstadkomma en annan och allvarligare syn på deklaraionsbrotten. Det får bli en uppgift för utredningen att analysera och diskutera de fördelar och nackdelar som kan vara förbundna med det ena eller det andra ställningstagandet i förevarande hänseende.

Oavsett vilken lösning utredningen anser sig böra förorda i vad avser deklaraionsbrottens systematiska ställning bör frågan om bötes- systemet övervägas. Åtskilliga skäl torde kunna anföras för att — i likhet med vad som skett på vissa andra områden inom special- straffrätten — ersätta det nuvarande systemet med normerade böter med dagsbotssystemet. Det har gjorts gällande att dagsböter från allmänpreventiv synpunkt inte skulle vara lika

effektiva som normerade böter. Eftersom deklaraionsbrotten i särskild grad karakteriseras av ett vinningssyfte kan det 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. Det kan därför böra ifrågakomma att komplettera en straffskala, som upp tar dagsböter eller fängelse, med särskild rättsverkan i form av straffskatt eller straffavgift. En dylik anordning torde vara särskilt ändamålsenlig på förevarande område. Den sammanlagda reaktionen av straff och straffskatt eller straffavgift bör givetvis vara så avvägd, att den hos allmänheten inskräper den allvarliga karaktären av dessa brott.

Brottsbeskrivningarna bör vara enkelt och klart avfattade. Jag vill erinra om att innebörden av uttrycket »allmän avgift» i skatte- strafflagen är föremål för viss tvekan. Fast- ställandet av det subjektiva rekvizitet i fråga om deklaraionsbrotten kan i rättstillämpning- en erbjuda särskilda svårigheter. Gränsdrag- ningen mellan uppsåtligt och icke uppsåtligt brott är sålunda ej sällan komplicerad. Beho- vet av en effektiv lagtillämpning har lett fram till att i praxis »grov oaktsamhet» tolkats på ett vidsträckt sätt. Utredningen bör ingående pröva den närmare utformningen av de sub- jektiva rekviziten för straffbarhet.

Utredningen bör vara oförhindrad att till behandling uppta även andra frågor än jag i det föregående nämnt, som föränleds av ut- redningsuppdraget och ej tillhör annan utred- nings område. Såsom exempel kan nämnas speciella regler i vad avser preskription och forum samt samordningsfrågor mellan taxe- ringsprocess och straffprocess. Även taxerings- förordningens och upp börd sförordningens straffbestämmelser kan komma att beröras av utredningsuppdraget.

Av nu arbetande utredningar med vilka samråd kan ifrågakomma må särskilt näm- nas företagsskatteutredningen, utredningen för översyn av bokföringslagen, utredningen rö- rande frågan om s. k. definitivt källskatt samt utredningen rörande specialstraffrätten.

Utredningen bör i erforderlig utsträckning beakta utformningen av motsvarande lagstift- ning i andra länder.

## 2.1 Inledning

Skatte- och avgiftsområdet omfattar ett stort antal skatter och avgifter av sinsemellan mycket skiftande slag. Det är knappast möjligt att åstadkomma en i alla hänseenden konsekvent och systematisk indelning av området. En indelningsgrund som brukar tillämpas innebär att man skiljer mellan, å ena sidan, avgifter som utgår som betalning för prestationer i olika slag av offentlig verksamhet och, å andra sidan, inkomster för det allmänna som uttas av den enskilde utan att han erhåller direkt påvisbara motprestationer från det allmännas sida.

Det förstnämnda slaget av avgifter, som ofta utgår efter en fastställd beräkning (taxa), förekommer inom området för myndigheters, anstalters och allmännyttiga företags verksamhet. Exempel på sådana avgifter är expeditonsavgifter, sjukhusavgifter, post-, järnvägs-, telegraf- och telefonavgifter, elektricitets- och vattenavgifter. Gruppen av taxemässigt bestämda avgifter faller i allt väsentligt utanför ramen för denna översikt. Här skall främst behandlas den andra gruppen av allmänna inkomster, dvs. sådana som uttas av medborgarna utan att medföra individuella, omedelbart påvisbara motprestationer från det allmänna. Till denna grupp hänförs i första hand de typiska offentlighättsliga inkomsterna i form av skatter, men även ett antal betydelsefulla som avgifter betecknade pålagor t. ex. soci-

alförsäkrings- och prisregleringsavgifter. Ett kännetecknande drag för dessa skatter och avgifter är att de uttas tvångsvis. De utgör alltså beskattning i mera vedertagen mening. Den närmare indelningen av dem kan ske efter olika grunder. För att erhålla överskådlighet i framställningen har följande gruppering ansetts lämplig.

Den centrala delen av skatte- och avgiftsområdet utgörs av skatterna på inkomst och förmögenhet, vilka åsätts inom ramen för det årliga taxeringsförfarandet enligt *taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623)*, TF. Detta gäller sålunda den kommunala och statliga inkomstskatten samt den statliga förmögenhetsskatten. Till denna grupp kan i detta sammanhang lämpligen hänföras även den generella indirekta beskattningen (mervärdeskatten). Gemensamt för dessa skatter är att de till stor del förvaltas och administreras av länsstyrelserna.

En annan viktig gren av skatte- och avgiftsområdet bildar de skatter som förvaltas av kontrollstyrelsen. Här är fråga om speciella indirekta skatter av olika slag — s. k. punktskatter — t. ex. skatt på sprit och vin, tobak och drivmedel.

I fråga om några skatter gäller att de fastställs av de allmänna underrätterna eller länsstyrelserna, t. ex. arvsskatten, gåvoskatten och fordonsskatten, eller av kommunerna, som fallet är med hundskatten.

En väsentlig del av skatte- och avgiftsområdet — som under senare år vuxit påfallan-

de snabbt och framdeles torde komma att bli än mer dominerande — utgörs av avgifter till socialförsäkringens finansiering. Dessa är att hänföra under riks-försäkringsverkets förvaltningsområde. Sålunda kan nämnas arbetsgivaravgifter till tilläggspensionering, sjukförsäkring och yrkesskadeförsäkring samt egenavgifter till socialförsäkringen.

En särskild del av skatte- och avgiftsområdet utgör de avgifter, som utgår inom ramen för den s. k. jordbruksregleringen. Dessa inkomster används företrädesvis till pristöd och rationaliseringar inom jordbruks- och fiskerinäringarna. De administreras huvudsakligen av statens jordbruksnämnd.

En ytterligare gren bildar slutligen tullar, skatter och andra avgifter, som utgår i samband med införsel av varor till riket. Dessa skatter och avgifter förvaltas av generaltullstyrelsen.

Med utgångspunkt från den antydda indelningen av skatte- och avgiftsområdet lämnas i det följande en översiktlig redogörelse för de materiella reglerna rörande de olika skatterna och avgifterna. Först skall dock inskjutas några anmärkningar av allmän karaktär.

Någon helt klar definition av skatt eller avgift torde inte kunna uppställas. Med skatt brukar man vanligen förstå en obligatorisk utgift till det allmänna, för vilken den enskilde inte erhåller en direkt synlig motprestation. Med avgift åter brukar man avse en mera direkt betalningsprestation, som den enskilde — eller hans arbetsgivare — har att erlagga för en förmån av något slag som samhället tillhandahåller, t. ex. socialförsäkringsskydd. Å andra sidan är det tydligt att den antydda skillnaden av principiell karaktär mellan skatt och avgift i större eller mindre utsträckning kan elimineras, alltefter de effekter från fördelningsmässiga eller andra synpunkter som man avser att uppnå eller vill undvika.

Såsom direkt brukar man beteckna en skatt som är avsedd att slutligt bäras av den som anges som skattskyldig. Med indirekt skatt avser man i motsats härtill en skatt, som är avsedd att övervältras och slutligt

bäras av annan än den som formellt är skattskyldig.

Som en följd av det allmännas engagemang på olika områden har de offentliga utgifterna och därmed beskattningen starkt ökat under senare år. En beskattning på en genomsnittligt hög nivå är ett utmärkande drag för alla länder med en omfattande offentlig verksamhet. I denna mening kan beskattningen sägas vara en mätare på de olika ekonomiska, sociala och kulturella prestationer som samhället tillhandahåller medborgarna. Vid valet mellan olika skatteformer måste skänkas beaktande åt skatteformer, som motverkar skattebrott och andra skatteundandragande åtgärder. Från denna synpunkt anses exempelvis en generell indirekt beskattning vara att föredra framför en direkt beskattning. En inkomstbeskattning förutsätter för en rätt tillämpning kännedom om fakta som för den kontrollerande myndigheten inte alltid är uppenbara eller lätta att kontrollera. Den kräver därför medverkan från den enskilde skattebetalaren i form av en självdeklaration eller annan därmed jämförlig handling. Detta i sin tur kan innebära en svaghet i beskattningsformen från just skattebrottsynpunkt.

## 2.2 Skatter inom länsstyrelsernas förvaltningsområde

De skatter som här avses intar en central plats inom skatte- och avgiftsområdet. De utgår till staten och till kommunerna. Skatterna till staten är statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt, skogsvårdsavgift, mervärdesskatt, kupongskatt och sjömansskatt och till kommunerna allmän kommunalskatt. Uttaget av dessa skatter med undantag av mervärdesskatt, kupongskatt och sjömansskatt sker på grundval av ett beskattningsunderlag, som fastställs genom ett årligt taxeringsförfarande i enlighet med bestämmelser i TF.

## 2.2.1 Statlig inkomstskatt, allmän kommunalskatt och statlig förmögenhetsskatt

Bestämmelser om statlig inkomstskatt är intagna i *förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt* och om allmän kommunalskatt i *kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), KL*. Den statliga inkomstskatten är till sin utformning progressiv för fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser och för övriga skattskyldiga proportionell. Den allmänna kommunalskatten är en repartitions-skatt, som är avsedd att täcka de olika kommunernas utgifter. Den är proportionell och erläggs i förhållande till det antal skatte-kronor och skatteören, som påförs envar skattskyldig.

Allmän kommunalskatt beräknas för envar skattskyldig på grundval av inkomst och av garantibelopp för fastighet. Skatten är sålunda inte såsom den statliga inkomstskatten uteslutande en skatt på inkomst utan i skatteunderlaget ingår under vissa förhållanden även ett belopp, som är oberoende av storleken av den skattskyldiges inkomster. Skatten är i denna del en s. k. garantiskatt. Förordningen om statlig inkomstskatt hänvisar i väsentliga avseenden till KL, vari huvudreglerna för den taxeringsmässiga inkomstberäkningen är meddelade. Taxeringsförfarandet går därför i materiellt hänseende främst ut på tillämpningen av nämnda lag. Garantibeloppet beräknas med ledning av fastighetens taxeringsvärde. Detta värde bestäms genom ett särskilt taxeringsförfarande — fastighets-taxering.

I KL finns inte något enhetligt inkomstbegrepp. I stället uppräknas ett antal inkomstslag, nämligen inkomst av jordbruksfastighet, av annan fastighet, av rörelse, av tjänst, av tillfällig förvärvsverksamhet och av kapital. För ettvar av dessa inkomstslag beräknas inkomsten av varje särskild verksamhet (förvärvskälla) för sig. För samtliga inkomstslag gäller i princip att från bruttointäkten får avräknas alla nödvändiga omkostnader för intäkternas förvärvande.

Vid beräkningen av inkomsten för de

olika inkomstslagen gäller i regel den s. k. kontantprincipen. Denna innebär att en inkomst skall beskattas det beskattningsår, under vilket den blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, dvs. då den från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvat och till sitt belopp känd. En omkostnad anses enligt principen belöpa på det beskattningsår den betalats, även om den hänför sig till inkomst som tidigare förvärvats eller först senare beräknas inflyta. För jordbrukare med bokföringsmässig redovisning och rörelseidkare sker inkomstberäkningen däremot enligt bokföringsmässiga grunder.

Från de sammanräknade inkomstbeloppen för olika förvärvskällor får avdrag ske för särskilda i KL angivna och under förvärvskälla inte avdragsgilla belopp, s. k. allmänna avdrag. Sammanlagda beloppet för inkomster av förvärvskällor inom en viss kommun efter allmänna avdrag och s. k. förlustavdrag samt med tillägg för garantibelopp utgör taxerad inkomst inom kommunen. Denna inkomst utgör för juridiska personer beskattningsbar inkomst. För fysiska personer medges i hemortskommunen däremot avdrag från den taxerade inkomsten med s. k. ortsavdrag. Dessutom kan under vissa omständigheter medges avdrag för nedsatt skatteförmåga. Vad som därefter återstår utgör beskattningsbar inkomst. Beträffande makar och därmed jämställda gäller särskilda bestämmelser om samtaxering.

Regelmässigt är det förhållandet under beskattningsåret som i princip skall bilda grundval för beräkningen av beskattningsunderlaget. Möjlighet finns dock att reducera ett års inkomster med förlust som är att hänföra till vissa tidigare beskattningsår men som då inte kunnat utnyttjas. De närmare bestämmelserna om förlustavdrag finns i *förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst*.

KL innehåller dessutom bl. a. bestämmelser om när och i vilken omfattning skattskyldighet för inkomst här i riket föreligger.

Förordningen om statlig inkomstskatt

hänvisar i väsentliga hänseenden till KL. De gemensamma bestämmelserna avser till största delen frågor om vad som är skattepliktig inkomst och hur inkomsten för olika förvärvskällor skall beräknas. I vissa hänseenden föreligger dock skiljaktigheter. Sålunda medges bl. a. vid den statliga taxeringen avdrag för debiterad kommunalskatt.

Grunderna för den statliga förmögenhets-skatten finns intagna i *förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt*. Skatten erläggs på grundval av ett årligen genom taxering fastställt beskattningsunderlag. Detta underlag bestäms samtidigt med taxeringen för den allmänna kommunalskatten och den statliga inkomstskatten.

Föremål för beskattningen är kapitalvärdet av skattskyldigs i förordningen angivna tillgångar i den mån detta överstiger kapitalvärdet av hans skulder. Denna nettoförmögenhet kallas skattepliktig förmögenhet. Förordningen innehåller en utförlig redovisning över vilka tillgångar som är skattepliktiga samt en uppräknig av egendom, som undantagits från beskattning.

Värderingen av tillgångar och skulder sker med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång och med iakttagande av i författningen för olika objekt angivna särskilda värderingsregler. Reglerna om vilka subjekt som är skattskyldiga överensstämmer i viss mån med reglerna om skattskyldighet för inkomst enligt KL. Svenska aktiebolag och vissa andra juridiska personer är inte skattskyldiga för förmögenhet.

Den skattepliktiga förmögenheten beräknas med ledning av kapitalvärdet av skattepliktiga tillgångar minskat med avdragsgilla skulder, vilket för flertalet skattskyldiga utgör beskattningsbar förmögenhet. För fysiska personer inträder skyldigheten att erlägga förmögenhetsskatt, när den beskattningsbara förmögenheten överstiger 100 000 kr.

Angående taxeringsförfarandet se nedan under 2.3.

### 2.2.2 Ersättningsskatt

Såsom ett led i den årliga beskattningen prövas skattskyldighet enligt *förordningen den 26 juni 1933 (nr 395) om ersättningsskatt*. Skattesubjekt är svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening, vilkas verksamhet väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller därmed likartad lös egendom samt vidare vissa utländska juridiska personer. En förutsättning för beskattning är att företaget vid disponerandet av sin vinst underlåtit att besluta vinstutdelning, ehuru detta skäligen inte kan anses påkallat av företagets ställning, eller beslutat mer än "skäligt ringa" vinstutdelning.

Beskattningsunderlaget fastställs efter framställning från Ti av den prövningsnämnd, som har att uppta besvär rörande företagets taxering till statlig inkomstskatt. I övrigt gäller vid taxering för ersättningsskatt i tillämpliga delar TF:s bestämmelser om taxering till statlig inkomstskatt.

### 2.2.3 Utskiftningsskatt

Vid det årliga taxeringsförfarandet prövas även skattskyldighet enligt *förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar*. Enligt förordningen skall svenskt aktiebolag, som utskiftar tillgångar, erlägga s. k. utskiftningsskatt till staten på ett beskattningsunderlag, som utgörs av det utskiftade beloppet i den mån detta inte är att anse som tillskjutet belopp.

Taxering till utskiftningsskatt sker i den kommun där bolaget taxeras till statlig inkomstskatt. Till ledning för taxeringen skall avges deklaration i enlighet med formulär som fastställts av riksskattenämnden. Deklarationen skall innehålla upplysning angående såväl vad i bolaget tillskjutits som vad därifrån utskiftats. I övrigt gäller TF:s bestämmelser rörande taxering till statlig inkomstskatt i tillämpliga delar.

### 2.2.4 Skogsvårdsavgift

Enligt *förordningen den 28 juni 1946 (nr 324) om skogsvårdsavgift* erläggs till staten

en särskild avgift (skogsvårdsavgift) av den, som vid taxering för allmän kommunalskatt såsom skattepliktig inkomst upptagit garantibelopp för jordbruksfastighet, om fastigheten åsatts särskilda värden för skogsmark och växande skog. Avgiften utgår med högst 1,5 % av summan av de värden på skogsmarken och den växande skogen, som legat till grund för beräkning av garantibeloppet.

### 2.2.5 Sjömansskatt

Sjömansskatt är en skatt som uttas i stället för statlig och kommunal inkomstskatt på vissa sjömans lön enligt bestämmelserna i *förordningen den 16 maj 1958 (nr 295) om sjömansskatt*. Sjömansskatten är en definitiv källskatt.

Envar som är anställd i redares tjänst ombord på svenskt handelsfartyg med en bruttodräktighet av minst 100 registerton erlägger sjömansskatt om fartyget huvudsakligen används i närfart eller fjärfart.

Sjömansskatt utgår för inkomst ombord på fartyg. Med inkomst förstås lön och annan ersättning såsom naturaförmåner vilka enligt KL hänförs till intäkt av tjänst. Den beskattningsbara inkomsten utgörs av inkomsten ombord minskad med eventuella avgifter som sjömannen på grund av tjänsten ombord har att erlägga för egen eller efterlevandes pensionering samt med vissa särskilt angivna avdragsbelopp.

Skatteavdraget verkställs av redaren med ledning av bl. a. särskilda sjömansskattetabeller. Det åligger redaren att för varje redovisningsperiod omfattande två månader inbetala och redovisa under perioden innehållen sjömansskatt. Ärenden angående sjömansskatt handläggs av sjömansskattenämnden och sjömansskattekontoret. Har skatt inte erlagts i rätt tid framställer sjömansskattekontoret s. k. revisionskrav mot redaren. Om denne visar att underlåtenheten berott på oriktig uppgift från sjömannen riktas revisionskravet mot denne. Åtgärder för uttagandet av sjömansskatt får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det år, under vilket skatteavdrag verkställts eller skulle ha verkställts. Besvär över sjömans-

skattenämndens beslut kan anföras hos KR och RR.

### 2.2.6 Kupongskatt

Av olika skäl beskattas inte all utdelning från svenska aktiebolag enligt förordningen om statlig inkomstskatt. För att bl. a. hindra skattefrihet i de fall då sådan beskattning inte äger rum har införts en särskild statlig skatt enligt *förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt*. Skattskyldig är bl. a. den som är berättigad lyfta utdelning på aktiekupong, om han är bosatt utom riket, samt utländskt bolag m. fl. juridiska personer, som inte är skattskyldiga här för utdelningen. Utdelningsberättigad som uppträder som bulvan för annan är också skattskyldig, vare sig bulvanförhållandet strider mot ett lagligt förbud eller avser att bereda obehörig förmån vid inkomsttaxeringen.

Skyldighet föreligger för den som uppbar utdelning på svensk aktie att då utdelningen lyfts på särskild blankett (kontrolluppgift) besvara vissa frågor och — i förekommande fall — erlägga kupongskatt. Skatten innehålls vanligen i samband med uppgiftslämnandet. Om utdelning utbetalas i utlandet skall kupongskatt alltid innehållas.

Styrelsen för bolaget skall betala den innehållna skatten till kupongskattekontoret — ett under länsstyrelsen i Stockholms län lydande organ — som handhar ärenden angående kupongskatt. Uppgifterna om uppuren utdelning inlämnas till kontoret.

Kupongskattekontoret skall tillse att aktiebolags styrelse fullgör sin skyldighet enligt förordningen och vid försummelse föreslå länsstyrelsen att den skall ålägga styrelsen vite. Länsstyrelsen kan förordna om uttagande av sådant vite. Taxeringsdirektören hos länsstyrelsen kan anmana den, som uppburit utdelning utan att kupongskatt innehållits, att på heder och samvete försäkra att han ej varit bulvan för annan. Om anmaningen inte åtlöds eller den som uppburit utdelning inte nöjaktigt utreder att bulvanförhållande inte föreligger, skall han påföras kupongskatt. Om kupongskatt för utomlands bosatta utdelningsberättigade gäl-

ler ett flertal författningsbestämmelser, som grundas på dubbelbeskattningsavtal.

### 2.2.7 Mervärdeskatt

Den generella indirekta beskattningen utgår sedan den 1 januari 1969 i form av mervärdeskatt enligt bestämmelserna i *förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt*, MF. Mervärdeskatten är en flerledsskatt, dvs. uttag av skatt verkställs i princip vid varje omsättning av skatteobjekt i olika produktions- och distributionsled. Varje led svarar endast för skatten på den värdeökning — mervärde — som uppkommit genom ledets bearbetning, hantering m. m. Praktiskt har detta lösts så att de skattskyldiga i sin skatteredovisning från skatten för egen omsättning äger dra av den skatt de haft att erlägga vid olika förvärv för verksamheten.

Förordningen är principiellt tillämplig på samtliga led i näringslivets produktion och distribution och bygger på en generell skatteplikt för omsättning av objekt. Skattetekniska, administrativa och andra skäl har emellertid medfört att olika undantag från en generell tillämpning införts. Mervärdeskatt skall enligt förordningen erläggas vid omsättning inom landet och vid införsel. Begränsningen till omsättning inom landet medför att skatt inte utgår vid export. För att omsättning skall medföra skattskyldighet krävs att den sker i verksamhet som bedrivs yrkesmässigt. En verksamhet anses vara sådan om inkomsten därav utgör intäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse enligt KL.

Skattskyldighet enligt förordningen förutsätter förutom yrkesmässig verksamhet att omsättningen avser försäljning eller uttag av vara eller byggnad eller tillhandahållande av tjänst. Med vara förstås i förordningen materiella ting som inte utgör mark eller byggnad. Från skattskyldighet har undantagits en rad speciella varor såsom vissa fartyg, publikationer, läkemedel m. m. Byggnad är skattepliktig, när den utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, medan däremot omsättning av mark är skattefri. De tjänster som be-

skattas bestäms genom en beskrivande uppräknings i författningen och genom uppräknings av undantag från sålunda angiven skatteplikt. Utanför förordningens tillämpningsområde ligger en mångfald tjänster, varav främst märks bank-, försäkrings-, sjukvårds-, undervisnings- och resetjänster m. fl.

Skattskyldigheten inträder enligt i förordningen angiven huvudregel, när vederlag inflyter till den skattskyldige för det omsatta skattepliktiga objektet eller när varuuttag sker (kontantmässiga metoden). Möjlighet föreligger att efter särskild ansökan få redovisa skatten på grundval av faktureringen i verksamheten (bokföringsmässiga metoden). Redovisning av skatten skall ske löpande och avse bestämda tidsperioder (redovisningsperioder). Den sker så att den skattskyldiges sammanlagda omsättning under redovisningsperioden utförs med angivande av den på omsättningen belöpande skatten (utgående skatt). Från denna skatt får avdrag göras för den skatt, den skattskyldige haft att under perioden erlägga vid olika förvärv för verksamheten (ingående skatt).

Den utgående skatten utgör f. n. 10 % av ett beskattningsvärde, som bestäms med ledning av det vid omsättningen överenskomna vederlaget inklusive skatt och saluvärdet inklusive skatt vid naturuttag. I vissa fall har dock föreskrivits att beskattningsvärdet inte skall utgöra hela omsättningsbeloppet, skatten inräknad. Sålunda anges exempelvis, att 60 % av omsättningsbeloppet, skatten inräknad, skall vara beskattningsvärde vid omsättning av byggnad och monteringsfärdiga hus eller anläggningsentreprenad och annan tjänst som avser fastighet samt vid servering och rumsuthyrning.

Avdragsrätten för ingående skatt avser erlagd skatt vid anskaffning för den skattepliktiga verksamheten. I verksamhet som inte är skattepliktig föreligger ingen avlyftning av ingående skatt utan den ingående skatten blir faktisk belastning. Är verksamheten skattepliktig endast till viss del gäller avdragsrätten endast denna del.

Skattskyldig är den som i riket yrkesmässigt omsätter skattepliktig vara, byggnad el-

ler tjänst. Skattskyldighet föreligger även för den, som yrkesmässigt omsätter skattepliktigt objekt genom export. Samtliga skattskyldiga med vissa undantag är skyldiga att löpande för bestämda tidsperioder lämna redovisning för mervärdeskatt. Enligt huvudregeln omfattar varje period två kalendermånader — således sex redovisningsperioder för kalenderår. Emellertid kan, om omsättningen är låg, redovisning efter särskilt tillstånd få ske för tertial, halvår eller, undantagsvis, år. Av administrativa skäl har föreskrivits att vissa skattskyldiga rörelseidkare och jordbrukare undantas från redovisningsskyldighet. Sålunda föreligger inte redovisningsskyldighet så länge det kan antagas att den skattepliktiga omsättningen under närmast följande tolv månadersperiod inte kommer att överstiga 10 000 kr.

Samtliga redovisningsskyldiga skall anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län där de har sin hemortskommun. Varje verksamhet skall som regel vara registrerad särskilt. Redovisningsskyldig har att utan anmaning lämna redovisning i form av deklaration för varje föreskriven period. Deklarationen skall innehålla uppgift om omsättning, samt in- och utgående skatt för perioden och upprättas enligt fastställt formulär. Deklaration skall avges för varje registrerad verksamhet och inges senast den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperiod. Deklarationsblanketten är utformad så att den samtidigt tjänar som inbetalningskort för redovisad mervärdeskatt. Är den ingående skatten större än den utgående, vilket bl. a. är fallet i utpräglade exportföretag, uppkommer ett negativt resultat på deklarationen. Den så uppkomna överskjutande skatten tillgodoförs den skattskyldige.

Länsstyrelsens mervärdeskattekontor är beskattningsmyndighet utom i fråga om skattebeläggning vid import. Skatten fastställs genom s. k. fastställelsebeslut och någon taxering till mervärdeskatt förekommer inte. Reglerna om fastställande av mervärdeskatt och om fastställelsebeslut tar sikte på dels den situationen då beskattnings-

myndigheten godtar den skattskyldiges deklaration, dels den som uppkommer antingen vid deklarationsförsummelse eller vid avvikelse från deklaration. Gemensamt för bägge fallen är att mervärdeskatten för varje period anses som definitiv och avser slutlig skatt. Deklarationen skall avges på heder och samvete. Något formellt fastställelsebeslut meddelas inte när den skattskyldiges deklaration godtas. Har den skattskyldige inte fått något beslut om avvikelse, anses som om deklarationen fastställts genom slutligt beslut vid utgången av andra året efter det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Vid deklarationsförsummelse och vid avvikelse från deklaration underrättas däremot den skattskyldige om beskattningsmyndighetens ställningstagande genom ett av myndigheten meddelat beslut. Beslutet skall som regel föregås av ett förslag som tillställs den skattskyldige för yttrande. Beslut som meddelas före tvåårsperiodens utgång är i första hand ett preliminärt sådant, som inte ger besvärsmätt. Godtar inte den skattskyldige det preliminära beslutet kan han begära ett slutligt beslut, som sedan får överklagas. Så länge den skattskyldige inte begärt slutligt beslut och sådant inte anses föreligga på grund av tvåårsregeln kan beskattningsmyndigheten när skäl därtill förekommer meddela nytt preliminärt beslut.

Prövningsnämnden är första besvärinstans för mervärdeskattemål. Besvär kan anföras vidare i KR och RR. Någon fullföljdsbegränsning föreligger inte. Det allmännas talan i mål rörande mervärdeskatt i prövningsnämnd och högre instans förs av ett allmänt ombud vid varje länsstyrelse. Bestämmelser om extraordinära besvär finns införda i förordningen. Dessa är i huvudsak utformade i enlighet med motsvarande bestämmelser i TF. Vid för sen inbetalning av mervärdeskatt utgår restavgift med fyra öre för varje hel krona av den skatt som inte betalats. Bestämmelserna i UF om indrivning, avkortning, avskrivning m. m. gäller i tillämpliga delar i fråga om mervärdeskatt.

För att underlätta kontrollen har föreskrivits, att skattskyldig i princip skall utfärda

faktura eller annan jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå i första hand vederlaget och skattens storlek men även andra uppgifter av betydelse för skattskyldigheten och avdragsrätten. Denna regel har av praktiska skäl inte gjorts tillämplig för detaljhandeln eller liknande verksamhet. Deklarationsskyldig är på anfordran skyldig att lämna alla upplysningar som behövs för fastställelse av skatt eller kontroll av deklaration samt att förete de handlingar som behövs härför. Vidare har näringsidkare viss skyldighet att lämna uppgift om skattepliktig vara, byggnad eller tjänst som han förvärvat, sålt eller tillhandahållit annan näringsidkare. Skatterevision får företas hos såväl deklarationsskyldig som uppgiftsskyldig. TF:s bestämmelser om taxeringsrevision gäller i tillämpliga delar.

Efterbeskattning får ske, om skattskyldig i deklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift till ledning för fastställelse av skatt eller underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten föranlett att skatt inte fastställts eller fastställts till för lågt belopp eller att skatt restituerats med för högt belopp. Vid efterbeskattning får skönsmässig beräkning göras om den skattskyldiges uppgifter inte kan läggas till grund för en tillförlitlig beräkning. Efterbeskattning kan åsättas först efter tvåårsperiodens utgång, såvida inte slutligt beslut meddelats tidigare. Efterbeskattning skall ske senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Vid import är generaltullstyrelsen beskattningsmyndighet och reglerna för tull gäller i tillämpliga delar även för mervärdesskatt som utgår i samband med införsel till riket.

Riksskattenämnden skall inom mervärdesskatteområdet utöva rådgivande och vägledande verksamhet. Nämnden kan lämna bindande förklaring om vara, byggnad eller tjänst är skattepliktig samt även i övrigt när frågan rör tillämpning av förordningen. Vidare äger nämnden på ansökan av den som bedriver eller avser att börja verksamhet

meddela förhandsbesked i fråga som avser sökandens skattskyldighet.

### 2.3 Taxeringsförfarandet

Förfarandet vid fastställande av beskattningsunderlaget för den statliga och kommunala inkomstskatten och den statliga förmögenhetsskatten regleras i huvudsak i TF, som innehåller bestämmelser företrädesvis i följande olika hänseenden, nämligen om uppgiftsskyldighet, om kontroll, om det processuella förfarandet samt om straff och viten vid försummelse mot författningarna. En redogörelse för den sistnämnda gruppen av bestämmelser lämnas i huvudsak i kap. 3.

#### 2.3.1 Uppgiftsskyldigheten

Såvitt avser uppgiftsskyldigheten är den grundläggande principen i TF, att den skattskyldiges egna uppgifter om inkomst- och förmögenhetsförhållanden i första hand skall läggas till grund för taxeringen. Dessa uppgifter skall avges på heder och samvete samt avfattas på blankett enligt fastställt formulär, självdeklaration.

Blanketterna är så utformade att de skattskyldigas uppgifter däri efter vissa kompletterande anteckningar av beskattningsmyndigheten i princip skall kunna läggas till grund för beslut om beskattningsbar inkomst och förmögenhet. Uppgifterna i deklarationen har en central betydelse vid taxeringen inte endast såtillvida som att den skattskyldige kan fällas till ansvar för oriktiga uppgifter, utan även på så sätt att han gentemot taxeringsmyndigheterna har rätt att bli trodd på sina uppgifter i deklarationen. Förutom den betydelse detta har i fråga om bevisningen i taxeringsprocessen gäller, att taxeringsnämnden skall, om anledning förekommer att åsätta den skattskyldige taxering med avvikelse från självdeklarationen, i allmänhet bereda honom tillfälle att yttra sig i frågan. Vidare skall, om självdeklaration inte blivit följd, den skattskyldige underrättas om i vilka hänseenden deklarationen frångåtts och skälen härför.

Av praktiska skäl är blanketterna inte så fullständiga att de medger en uttömmande uppräknig av alla tänkbara uppgifter som erfordras för att taxeringsmyndigheten skall kunna bestämma en riktig taxering. I förordningen har därför intagits en allmän föreskrift (31 §), att envar bör, utöver vad deklara-tionsformuläret föranleder, meddelade upplysningar, som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Bestämmelserna förutsätter således i vissa fall en mera aktiv medverkan från den skattskyldiges sida än vad blanketterna ger vid handen. Så är särskilt förhållandet då redovisningen enligt blanketterna är summarisk.

Självdeklarationerna skall enligt huvudregeln i förordningen avges senast den 15 februari under taxeringsåret. De som varit skyldiga föra räkenskaper äger emellertid, om räkenskapsåret gått till ända efter den 31 oktober året före taxeringsåret, avge deklaration efter den 15 februari men senast den 31 mars.

Om deklaration inte avges saknar beskattningsmyndigheten det centrala materialet för en riktig taxering. Förordningen föreskriver att beskattningsunderlaget då får grundas på ev. uppgifter som myndigheten har och i övrigt uppskattas efter vad som kan anses skäligt (skönstaxering).

Deklarationsplikten är synnerligen omfattande. Bl. a. aktiebolag och ekonomisk förening skall alltid utan anmaning från beskattningsmyndighet avge självdeklaration. För fysisk person föreligger i regel skyldighet att avge deklaration utan anmaning om hans bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor sammanlagt uppgått till minst 2 400 kr. eller om hans förmögenhetstillgångar vid årets utgång uppgått till minst 100 000 kr. För såväl fysisk som juridisk person föreligger deklara-tions-skyldighet utan anmaning om personen är skattskyldig för fastighet, för vilken garantibelopp skall upptas som skattepliktig inkomst. Om personer samtaxeras, skall deklara-tions-skyldigheten bedömas med hänsyn till personernas sammanlagda inkomst och förmögenhet. Envar är efter anmaning dock skyl-

dig att avge deklaration.

Vad avser fastighetstaxering skall allmän fastighetsdeklaration i princip avlämnas utan anmaning av den som är ägare till fastighet. Fastighetsdeklaration skall innehålla uppgifter i ett flertal hänseenden, såsom fastighetens areal, byggnader, brandförsäkringsvärde m.m. Särskild fastighetsdeklaration avges då skäl kan antas föreligga för om- eller nytaxering samt efter anmaning.

### 2.3.2 Kontrollverksamheten

Ett taxeringsförfarande som i huvudsak grundas på den skattskyldiges egna uppgifter kräver, att den skattskyldige fullgör sin uppgiftsskyldighet på ett tillfredsställande sätt. Ett väsentligt led i taxeringen utgör kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga. Genom olika bestämmelser, av vilka de huvudsakliga finns i TF, har därför uppbyggt ett system för denna kontrollverksamhet, bestående av en taxeringsorganisation samt olika föreskrifter som möjliggör kontroll av uppgifterna i deklarationen.

Taxeringsorganisationen är så utformad att det i varje län finns dels lokala, dels särskilda taxeringsdistrikt. För varje lokalt distrikt finns en lokal taxeringsnämnd som verkställer i princip alla taxeringar inom distriktet. Med hänsyn bl. a. till effektiviteten i kontrollen har dock föreskrivits att vissa deklarationer skall handläggas av särskild nämnd. Inom varje fögderi finns därför minst ett särskilt taxeringsdistrikt med särskild nämnd, som har att verkställa taxering av fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser, vilkas inkomstförhållanden är av mera invecklad beskaffenhet. I varje län finns vidare ett eller flera särskilda taxeringsdistrikt med särskilda nämnder, som verkställer taxering av andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser, exempelvis aktiebolag. För vissa speciella taxeringar slutligen finns en för riket gemensam taxeringsnämnd. Ord-förande i taxeringsnämnd förordnas av länsstyrelse, som även utser s. k. kronombud i samtliga nämnder utom i de särskilda nämnderna i fögderierna. Övriga ledamöter

i nämnderna utses genom val av kommunala organ. Något formellt kompetenskrav för att utses till ordförande föreskrivs inte. Det huvudsakliga förberedande taxeringsarbetet utförs av ordföranden, som i de särskilda nämnderna till sitt förfogande har en taxeringstjänsteman (taxeringsassistent).

Fastighetstaxeringen verkställs av särskilt förordnade fastighetstaxeringsnämnder.

Den lokala skattemyndigheten har betydande arbetsuppgifter beträffande taxeringsarbetet i första instans. Myndigheten svarar sålunda för sortering av deklara-tionsmaterialet och inkomna uppgifter i övrigt. Vidare har myndigheten att efter anvisningar av förste Ti vid länsstyrelsen utvälja de deklARATIONER som skall handläggas av särskild taxeringsnämnd. Även i övrigt skall myndigheten medverka vid taxeringsarbetet i den omfattning som länsstyrelsen föreskriver. Allt arbete med taxering i första instans skall vara avslutat den 1 juli under taxeringsåret.

Den centrala ledningen av taxeringsarbetet åligger länsstyrelsen och i första hand förste Ti, som genom anvisningar m. m. har att tillse att arbetet inom nämnderna sker på ett författningensligt sätt och att taxeringarna i möjligaste mån blir likformiga och rättvisa. Taxeringen i första instans blir emellertid av olika skäl ojämn. Fördenskull föreskrivs att det allmännas representant (förste taxeringsintendenten) i erforderlig utsträckning skall föranstalta om eftergranskning av verkställda taxeringar och därvid särskilt uppmärksamma ojämheter mellan olika nämnder.

Ti:s uppgifter kan betecknas som dels defensiva, dvs. han uppträder som den skattskyldiges motpart i de mål, där den skattskyldige själv anför besvär över taxeringsnämndsbeslut, dels offensiva, vilket innebär att Ti genom att själv anföra besvär yrkar ändring i skattskyldigs taxering. I den offensiva verksamheten ingår främst eftergranskning av de av taxeringsnämnderna åsatta taxeringarna. Denna granskning äger rum vid länsstyrelsernas taxeringssektioner. Effektiviteten av den betydelsefulla offensiva verksamheten är direkt beroende

av det antal tjänstemän, som Ti kan utnyttja för detta arbete. Eftergranskning är ofta tidskrävande och taxeringsrevision blir många gånger erforderlig.

Slutligen skall här endast anmärkas att det enligt förordningen åligger riksskatte-nämnden att för taxeringsarbetet i hela riket genom rådgivande och vägledande verksamhet främja en riktig och enhetlig tillämpning av förordningen och skatteförfattningarna samt att under vissa förhållanden lämna förhandsbesked i beskattningsfrågor.

Enligt TF gäller utförliga föreskrifter om skyldighet såväl för den skattskyldige själv som för annan att lämna uppgifter — efter anmaning eller utan att sådan erhållits — för kontroll av avgivna självdeklARATIONER.

Skyldigheten att efter anmaning lämna uppgifter till ledning för egen taxering kan sägas vara total. Den enda begränsningen är att uppgiften skall vara erforderlig för uppgiftslämnarens taxering. Uppgift skall i regel lämnas skriftligt.

Skyldigheten att utan anmaning avlämna uppgifter till ledning för egen taxering avser utdelning på svenska aktier, på andelar i svenska ekonomiska föreningar eller från utländsk juridisk person samt ränta på obligationer och andra värdepapper. Uppgift skall, när utdelningen eller räntan lyfts, lämnas till den som verkställer utbetalningen.

Skyldighet att utan anmaning lämna uppgifter till ledning för annans taxering (kontrolluppgift), har en omfattning som kan sägas vara bestämd av deras syfte att möjliggöra kontroll av en deklARATIONERs riktighet och av hänsyn till vad som är praktiskt möjligt och rimligt att begära av uppgiftslämnarna. Kontrolluppgifterna skall kunna stämmas av mot den skattskyldiges uppgifter i deklARATIONEREN, antingen på så sätt att överensstämmelse mellan kontrolluppgiftens belopp och deklarerat belopp råder eller så att kontrolluppgifternas belopp ryms inom visst belopp, som angetts i deklARATIONEREN. Detta innebär att vid de inkomstslag, där en öppen eller åtminstone relativt öppen redovisning av de ekonomis-

ka händelserna skall ske, en omfattande skyldighet föreligger att lämna kontrolluppgifter. I övrigt är kontrolluppgiftsskyldigheten begränsad.

Skyldighet föreligger dessutom att i viss omfattning efter anmaning lämna uppgifter till ledning för annans taxering, t. ex. för kontroll av förhållanden som framkommit vid taxeringsrevision.

Skyldighet föreligger för deklarations- och uppgiftsskyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarations- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. Underlaget skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Omfattningen och beskaffenheten av det underlag som i varje särskilt fall skall anses tillfredsställande får bedömas med hänsyn till hur pass komplicerade inkomstförhållandena är. För den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen torde denna lags bestämmelser utgöra beskrivning av vad som kan krävas i fråga om underlagets omfattning. För vissa fall där bokföringslagen inte är tillämplig har i särskilda förordningar föreskrivits skyldighet att föra räkenskaper som underlag för taxering. Detta gäller bl. a. idkare av jordbruk och skogsbruk som vill deklarerat inkomsten därav efter bokföringsmässiga grunder, tandläkare, pälsdjursuppfödare, kreaturshandlare och den som driver taxirörelse.

De uppgifter som åligger skattskyldiga och andra kan i viss mån kontrolleras genom att uppgift ställs mot uppgift, men en sådan kontroll är inte alltid tillräcklig. En mera ingående och effektiv kontroll utgör taxeringsrevision. Taxeringsrevision får företas för kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt, men även för att bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering. Revision får äga rum hos alla deklarations- och uppgiftsskyldiga med vissa undantag. Taxeringsrevision får omfatta såväl räkenskaperna med därtill hörande verifikationer som anteckningar, protokoll, korrespon-

dens och andra handlingar rörande verksamheten. Den vars verksamhet granskas är också skyldig att lämna upplysningar om förhållande som kan vara av betydelse för granskningen samt att lämna tillträde till de lokaler som används i verksamheten.

I anmaning att fullgöra deklarationsskyldighet eller att lämna uppgifter kan i de flesta fall vite föreläggas. Vite skall bestämmas till lägst 100 kr. och högst 5 000 kr. Vite utdöms av länsstyrelsen efter anmälan av Ti. Vitesföreläggande kan inte överklagas. Däremot kan i samband med att vitet utdöms frågan huruvida och med vilket belopp vitet bort föreläggas komma under bedömande. Besvär över länsstyrelses beslut om utdömande av vite kan anföras hos KR och därefter hos RR. Då vite föreläggs i anmaning skall anmaningen delges på sätt stadgas i RB i fråga om delgivning genom posten av annan handling än stämning.

Vitesföreläggande kan ifrågakomma även för att få tillgång till räkenskaper och andra handlingar som skall bli föremål för taxeringsrevision. Om vitesföreläggande inte efterkommes kan under vissa förutsättningar ett handräckningsförfarande för att eftersöka och omhändertaga handlingarna tillgripas. Reglerna därom finns i *lagen den 16 juni 1961 (nr 332) om handräckning vid taxeringsrevision*. Förutsättningarna för handräckning är, att beslut om taxeringsrevision föreligger, att handlingarna som skall granskas inte tillhandahålls, att det finns grundad anledning anta att den hos vilken revisionen skall ske innehar men ej tillhandahåller handling, som är av väsentlig betydelse för taxering eller fastställande av skatt, samt att det visat sig att vitesföreläggande inte efterkommes. Finns det grundad anledning anta att sådan handling finns hos annan kan handräckning ske även hos denne. Beslut om handräckning meddelas av länsstyrelsen och verkställs av utmätningsman.

### 2.3.3 Taxeringsprocessen

Vad härefter beträffar det processuella förfarandet intar länsstyrelsen en central roll

genom att ledningen av taxeringsarbetet inom varje län ankommer på länsstyrelsen. Vid varje länsstyrelse finns en prövningsnämnd med huvuduppgift att pröva besvär över taxeringsnämnds beslut. Nämndens ordförande är landskamreraren i länet.

Besvär kan anföras av den skattskyldige, Ti och kommun. Kompetensområdet för prövningsnämnden är i princip taxeringar åsatta av taxeringsnämnder inom länet. Har en skattskyldig förvärvskälla, som enligt KL:s bestämmelser skall beskattas på olika orter inom skilda län, handläggs besvär över hans taxering av en särskild för hela riket gemensam prövningsnämnd, den mellankommunala prövningsnämnden. Förutom besvär över taxering handlägger prövningsnämnden även vissa ansökningsärenden samt prövar framställning om åsättande av eftertaxering.

KR är besvärinstans för överklagande av prövningsnämnds beslut rörande taxering för inkomst och förmögenhet. Över KR:s utslag i taxeringsmål får — dock med viss begränsning — besvär anföras i RR.

Såsom ovan nämnts har den skattskyldige, Ti och kommun besvärsmålsrätt över beslut angående taxering. Kommunens besvärsmålsrätt avser endast den kommunala taxeringen. TN:s arbete med taxeringen skall vara avslutat senast i och med juni månads utgång. Den ordinarie besvärstiden utgår för den skattskyldige den 15 augusti under taxeringsåret och för kommun vid utgången av sistnämnda månad. Ti äger anförda ordinarie besvär intill utgången av april månad året efter taxeringsåret.

Besvärstiderna till KR och RR är sextio dagar. Besvären får enligt huvudregeln inte innefatta längre gående yrkande än som framställts hos prövningsnämnden.

I TF finns utförliga regler, som ger den skattskyldige och i viss begränsad utsträckning även Ti möjlighet att i särskild ordning anförda besvär oaktat den ordinarie besvärstiden gått till ända, s. k. extraordinär besvärsmålsrätt.

Ti:s rätt att i särskild ordning yrka höjning av en taxering är begränsad till de fall, då det föreligger uppenbar felräkning

m. m. till den skattskyldiges fördel. För rättelse av vissa andra felaktigheter, som kommit till Ti:s kännedom efter den ordinarie besvärstidens utgång och som inneburit att en taxering blivit för låg, har införts institutet eftertaxering. Detta innebär att den skattskyldige åsätts en ny taxering utöver den ordinarie. Förutsättningarna för eftertaxering är i stora drag följande.

Sådan taxering får inte åsättas med mindre fråga därom prövats inom fem år efter det år taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. För eftertaxering krävs vidare att den skattskyldige i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid taxering, lämnat oriktigt meddelande och detta skall ha föranlett, att han inte taxerats eller att han blivit för lågt taxerad.

Grund för eftertaxering föreligger inte, om det, som på grund av den oriktiga uppgiften undgått taxering, är att anse såsom ringa. Föreligger grund för eftertaxering enligt vad ovan sagts och framkommer det genom utredning att även skattskyldigs uppgifter i övrigt är av sådan beskaffenhet att de icke kan ligga till grund för en riktig taxering, får en skönsmässigt beräknad eftertaxering åsättas. Prövningsnämnd är första instans i eftertaxeringsmål.

## 2.4 Uppbördsförfarandet

Bestämmelserna om uttag av det allmännas inkomster har inte utformats på samma sätt för alla skatter och avgifter. För flertalet av dessa sker uttaget på grundval av ett beskattningsunderlag, som fastställs genom taxering. Uttaget av exempelvis mervärdesskatten, kupongskatten och sjömansskatten föregås däremot inte av ett sådant taxeringsförfarande utan debiteringen och uppbörden sker direkt med ledning av lämnade uppgifter om beskattningsobjektet och enligt ett särskilt för varje skatt bestämt uppbördsförfarande. Bestämmelserna om debitering och uppbörd av dessa finns införda i själva skatteförfattningarna. För de taxeringsdebiterade skatterna och avgifterna däremot har debitering och uppbörd sam-

ordnats och uttaget sker genom ett gemensamt förfarande, som benämns den allmänna uppbörden.

#### 2.4.1 Debitering och uppbörd

Huvudreglerna om den allmänna uppbörden finns intagna i *uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272)*, UF. Förordningens tillämpningsområde är inte begränsat till enbart tidigare nämnda taxeringsdebiterade skatter och avgifter utan i den allmänna uppbörden ingår även ett flertal andra pålagor som uppräknas i 1 § UF.

De olika formerna för debitering enligt UF är påföring av preliminär skatt, slutlig skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt. I förordningen förstås med inkomstår det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, och med uppbördsår tiden från och med mars månad ett år till och med februari månad nästföljande år. Det centrala och huvudsakliga arbetet med debiteringen åligger de lokala skattemyndigheterna. Själva uppbörden av skatterna verkställs av postverket samt vissa penninginrättningar med vilka Kungl. Maj:t träffat särskilt avtal.

Tillsynsmyndighet för debiterings- och uppbördsverksamheten i de olika länen är uppbördssektionen vid landskontoren. Centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden (CFU) handlägger centrala uppgifter inom och utövar tillsyn över uppbördsväsendet i riket.

Vårt nuvarande uppbördssystem bygger bl. a. på den principen att de i den allmänna uppbörden ingående skatterna i huvudsak bör inbetalas till det allmänna i nära anslutning till den tid, då den skattskyldige uppbär de medel som vid den senare verkställda taxeringen blir föremål för beskattning. Den skattskyldiges möjligheter att betala skatten får nämligen bedömas i allmänhet vara störst när han får tillgång till de inkomster som skall beskattas. Detta har lösts så att den skattskyldige under inkomståret har att erlagga preliminär skatt (»källskatt»). Den skattskyldige skall erlagga preliminär skatt i kommun, där han kan antas bli påförd slutlig skatt enligt den år-

liga taxeringen året näst efter inkomståret, med ett belopp, vilket så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten.

Den preliminära skatten erläggs såsom antingen s. k. preliminär A-skatt eller preliminär B-skatt och utgår i princip på inkomster från samtliga förvärvskällor angivna i KL.

Beträffande inkomst av tjänst utgår den preliminära skatten i form av preliminär A-skatt. I samband med att en skattskyldig arbetsgivare utbetalar lön skall han i princip innehålla en del därav såsom preliminär A-skatt. Arbetsgivarens beräkning av hur stort belopp som skall innehållas sker med ledning av särskilda av CFU fastställda skattetabeller. Uppgift om tillämplig tabell erhåller arbetsgivaren i en för varje skattskyldig utfärdad debetsedel för preliminär A-skatt. Den innehållna skatten inlevereras till det allmänna för den skattskyldiges räkning under vissa s. k. uppbördsperioder (sex stycken under ett uppbördsår). Med inkomst av anställning jämföras bl. a. pension och vissa livräntor.

Preliminär skatt för inkomster från andra förvärvskällor än tjänst bestäms antingen med ledning av föregående års taxering eller efter s. k. preliminär taxering, som grundas på en preliminär självdeklaration. I dessa fall debiteras den preliminära skatten till sitt belopp av lokal skattemyndighet och benämns preliminär B-skatt. Denna form av preliminär skatt inbetalas av den skattskyldige själv direkt till det allmänna med ledning av de föreskrifter debiteringsmyndigheten lämnat enligt särskild debetsedel för den preliminära B-skatten.

Beslut om huruvida A- eller B-skatt skall erläggas fattas av lokal skattemyndighet. Då den preliminära skatten i möjligaste mån skall motsvara den slutliga uppkommer ofta frågan, vilken skatteform som skall användas — A- eller B-skatt. För lösning av sådana och liknande frågor finns i UF utförliga bestämmelser, som lämnar möjlighet att på lämpligt sätt reglera den preliminära skattens storlek.

För att få bättre överensstämmelse mellan preliminär skatt och slutlig skatt kan

en arbetstagare frivilligt begära hos sin arbetsgivare att denne skall verkställa högre skatteavdrag än vad lokal skattemyndighet beslutat. Förordningen innehåller vidare särskilda föreskrifter som möjliggör för skattskyldig att efter ansökan hos lokal skattemyndighet erhålla beslut som innebär jämkning av debiterad preliminär skatt. I sådant fall kan lokal skattemyndighet anmana den skattskyldige att inkomma med en preliminär deklaration och även annan utredning.

Skattskyldig med B-skatt inbetalar själv sin preliminära skatt. Inbetalning av preliminär A-skatt ombesörjs däremot av arbetsgivaren. Arbetsgivaren är i princip skyldig att alltid verkställa skatteavdrag för av honom anställd person. I första hand skall detta ske med ledning av den anställdes debetsedel eller annat beslut av lokal skattemyndighet, som rör preliminär skatt. Arbetstagare, som skall vidkännas avdrag för preliminär A-skatt, skall därför omedelbart överlämna debetsedeln eller annat beslut till arbetsgivaren. Annan arbetstagare skall snarast för arbetsgivaren uppvisa debetsedel på preliminär B-skatt eller annat skriftligt beslut av den lokala skattemyndigheten, som visar att han inte har att erlægga preliminär A-skatt. Fullgör inte arbetstagaren detta har arbetsgivaren alltid skyldighet att verkställa skatteavdrag på utbetalad lön oavsett vilken skatteform som arbetstagaren har. Förordningen innehåller vissa speciella regler härom, vilka för flertalet arbetstagare innebär ett skatteavdrag högre än enligt eljest tillämplig tabell.

Från nu angivna regler finns vissa undantag. Är det sålunda uppenbart för en arbetsgivare att anställningen hos honom är att anse såsom bisyssla behöver han inte verkställa skatteavdrag vare sig debetsedel visas eller inte. Är det däremot inte uppenbart får skatteavdrag underlåtas endast om arbetstagaren med intyg från lokal skattemyndighet styrker att fråga är om bisyssla.

Sedan taxering skett året efter inkomståret och den skattskyldiges beskattningsunderlag bestämts för de skatter och avgifter som enligt vad tidigare nämnts ingår i den

allmänna uppbörderna, debiteras den skattskyldige med ledning härav de skatte- och avgiftsbelopp, som han har att utge till det allmänna. Summan av dessa belopp utgör den slutliga skatten. Om denna överstiger vad den skattskyldige erlagt i form av preliminär skatt fastställs vid debiteringen vad han ytterligare har att inbetala, kvarstående skatt. Överstiger däremot den preliminära skatten den slutliga uppkommer en överskjutande preliminär skatt som tillgodoförs den skattskyldige. Under vissa i förordningen angivna förutsättningar skall den skattskyldige erlægga ränta på kvarstående skatt eller tillgodoföras sådan på överskjutande preliminär skatt.

Debetsedel på slutlig skatt översänds sedan debiteringen verkställts till den skattskyldige i december månad under taxeringsåret. Debiterad kvarstående skatt skall där efter som regel inbetalas vid uppördstermin i mars och maj året därefter.

Arbetstagare, som skall vidkännas skatteavdrag för preliminär A-skatt, skall omedelbart efter det han mottagit debetsedel på slutlig skatt överlämna debetsedeln till arbetsgivaren. Enligt föreskrift i förordningen föreligger det nämligen skyldighet för arbetsgivare som skall verkställa avdrag för preliminär A-skatt att även göra skatteavdrag vid utbetalning av lön för arbetstagarens kvarstående skatt. För att bl. a. förmå arbetstagarna att överlämna eller uppvisa den slutliga debetsedeln för arbetsgivaren har i förordningen intagits en föreskrift som ålägger arbetsgivaren skyldighet att vid arbetstagarens försummelse härutinnan alltid under de fyra första månaderna på ett inkomstår verkställa ett på visst sätt angivet skatteavdrag för eventuell kvarstående skatt.

Fastställs, sedan den slutliga skatten debiterats, ändring i det beskattningsunderlag som legat till grund för uträkningen av skatten, skall lokal skattemyndighet verkställa ny beräkning av den skattskyldiges pålagor till det allmänna. Har ändringen inneburit att högre beskattningsunderlag fastställts debiteras den skattskyldige en tillkommande skatt. Är däremot det nya

beskattningsunderlaget lägre än det som legat till grund för beräkningen av den slutliga skatten, erhåller han ett häremot svarande tillgodohavande. Tillkommande skatt debiteras vidare då den skattskyldige åsätts nytt beskattningsunderlag på grund av eftertaxering eller efterbeskattning.

#### 2.4.2 Restavgift och anstånd med inbetalning av skatt m. m.

Om påförd skatt inte inbetalas inom föreskriven tid anmäls beloppet för indrivning till utmätningsman och beloppet restförs. En särskild avgift debiteras därvid (restavgift). Avgiftens storlek är fyra öre för varje hel krona av den del av skatten, som inte erlagts. Restavgift skall i princip erläggas av samtliga som försummat inbetalning, såväl skattskyldig som arbetsgivare.

Arbetsgivares försummelse kan bestå däri, att han inte verkställt skatteavdrag trots att han varit skyldig göra detta eller att han verkställt avdrag med för lågt belopp. Hans försummelse kan även bestå däri, att han väl verkställt skatteavdrag men av olika skäl inte inbetalat beloppet. Arbetsgivare, som på något sätt försummat inbetalning av skatt skall utöver ovan nämnd restavgift även erlægga s. k. tilläggsavgift. Sådan extra avgift utgår för varje påbörjad tidrymd av sex månader efter utgången av den uppbördsmanad, under vilken skatten rätteligen skolat erläggas, intill dess skatten inbetalas eller fastställs till betalning av den lokala skattemyndigheten. Tilläggsavgiften för varje sådan sexmånadersperiod utgör fyra öre för varje hel krona av den del av skatten, som inte erlagts, dock högst tolv öre för hel krona.

I förordningen finns olika föreskrifter genom vilka tillskapats möjligheter för den skattskyldige eller arbetsgivaren att undgå att bli påförd eller bli befriad från sådan rest- eller tilläggsavgift. Sålunda kan bl. a. skattskyldig, vars betalningsförmåga blivit på grund av arbetslöshet eller sjukdom eller eljest oförvållat nedsatt, eller där det av andra skäl befunnits obilligt att skatten erläggs på sätt myndigheten föreskrivit, få anstånd längre eller kortare tid med

skattens erläggande och undgår härigenom skyldighet att erlægga restavgift. I förordningen finns vidare den allmänna föreskriften, att då särskilda omständigheter därtill föranleder befrielse från skyldighet att erlægga restavgift får meddelas av länsstyrelse.

#### 2.4.3 Arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt

Underlåter arbetsgivare utan skäligen anledning att fullgöra sin skyldighet att verkställa skatteavdrag, är han jämte arbetstagaren ansvarig för skatten. Den lokala skattemyndigheten fastställer genom särskilt beslut arbetsgivarens ansvarighet. Arbetsgivare har regressrätt mot arbetstagaren.

Framkommer det att arbetsgivare verkställt skatteavdrag men inte inbetalat det innehållna beloppet fastställs likaledes hans skyldighet att inbetala skatten. Oavsett om arbetsgivaren vid en sådan situation verkligen erlägger beloppet eller ej är arbetstagaren fri från betalningsansvar.

Det åligger i första hand den lokala skattemyndigheten att utöva kontroll av att arbetsgivarna fullgör sina skyldigheter beträffande de anställdas skatter och att vid försummelse fastställa deras ansvarighet. Besvär över lokal skattemyndighets beslut angående debitering, restavgift och arbetsgivares ansvarighet m. m. anförs hos länsstyrelsen. Över länsstyrelsens beslut kan med vissa undantag besvär anföras hos KR och RR. Såsom den skattskyldiges eller arbetsgivarens motpart i processen fungerar i flertalet av dessa besvärsmål ett särskilt förordnat allmänt ombud.

### 2.5 Skatter inom kontrollstyrelsens förvaltningsområde

#### 2.5.1 Punktbeskattningen

Flertalet indirekta skatter med undantag för mervärdesskatten handhas av kontrollstyrelsen som beskattningsmyndighet. Enligt sin instruktion är styrelsen sålunda central förvaltningsmyndighet för ärenden om indirekt beskattning och därmed sammanhängande frågor. Om skatt tas ut i samband

med införsel till riket är generaltullstyrelsen dock regelmässigt beskattningsmyndighet. Som en motsvarighet till den för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen gällande TF finns för punktbeskattningen *förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning* (den s. k. förfarandeförordningen, FF). Denna upptar vissa bestämmelser av främst processuell art för punktskatterna.

De skatter och avgifter som huvudsakligen förvaltas av kontrollstyrelsen är följande.

Den särskilda beskattningen av sprit och vin regleras genom *förordningen den 24 maj 1957 (nr 209) om skatt på sprit och vin*. Beskattningen sker genom en speciell omsättningsskatt, som i regel uppbärs av Aktiebolaget Vin- & spritcentralen vid försäljningen till Systembolaget AB och inbetalas till statsverket i den ordning Kungl. Maj:t bestämmer.

Skatt för malt- och läskedrycker utgår enligt *förordningen den 27 maj 1960 (nr 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker*. För rätt att tillverka öl eller starköl fordras tillstånd av kontrollstyrelsen. Sådant tillstånd kan indras om det ej längre utövas eller om det är påkallat med hänsyn till kontrollen över tillverkningen och fullgörandet av skattskyldigheten. Innan tillverkningen påbörjas av skattepliktig vara skall förhandsanmälan därom göras till styrelsen. Skyldighet att erlagga skatt åligger tillverkaren. Skattskyldigheten inträder, då varan utlämnas från tillverkningsstället eller, såvitt angår öl eller starköl, förtäres där. Deklaration avlämnas till styrelsen för varje kalendermånad, under vilken tillverkning eller utlämning av skattepliktiga drycker skett. Deklarationen skall innehålla uppgift om den myckenhet drycker, som utlämnats från tillverkningsstället eller förtärts där. Den insänds regelmässigt inom 15 dagar efter utgången av den månad deklarationen avser. I deklaration får göras vissa avdrag bl. a. för vad som exporterats. Skatt betalas till styrelsen inom deklaraionsfristen. Antalet skattskyldiga uppgår till ca 200.

Enligt *förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om särskild varuskatt* beskattas flertalet choklad- och konfektyrvaror, vissa tekniska preparat m. m., då varorna tillverkas yrkesmässigt för försäljning eller vidare bearbetning eller införs till riket.

Den som ämnar bedriva skattepliktig tillverkning är skyldig att anmäla sig för registrering hos kontrollstyrelsen. Den som ämnar yrkesmässigt till riket införa skattepliktig vara för försäljning till återförsäljare kan efter ansökan registreras hos styrelsen. Tillverkaren är skattskyldig för vara som tillverkas inom riket. För vara som införs till riket av registrerad importör är denne skattskyldig och för vara som eljest införs till riket är den skattskyldig för vars räkning införseln äger rum. Skattskyldighet inträder för vara, som tillverkas inom riket, när varan levereras till köpare eller tas i anspråk för vidare bearbetning. För vara som införs till riket av registrerad importör, inträder skattskyldigheten när varan levereras till köpare eller tas i anspråk för vidare bearbetning eller också, vid avregistrering, ingår i hans lager samt för vara, som i annat fall införs till riket, när införseln sker. Tillverkare och registrerad importör skall avge deklaration till styrelsen i regel senast femtonde dagen i andra månaden efter varje kalendermånads utgång. I deklarationen anges beskattningsvärdet av den skattepliktiga omsättningen. Om särskilda skäl föreligger, kan styrelsen föreskriva att deklaration skall avse kalenderkvartal i stället för kalendermånad. Om annan än registrerad importör inför skattepliktig vara till riket, skall han i samband med tulltaxeringen av varan avge deklaration i två exemplar till tullmyndigheten — eller i vissa fall skriftlig försäkran om ändamålet med införseln. Skatten erläggs till tullverket i den ordning som är föreskriven beträffande tull. Deklaration eller försäkran granskas slutligt av kontrollstyrelsen. Antalet registrerade skattskyldiga uppgår till ungefär 1 200.

För choklad- och konfektyrvaror samt för öl av typ B och starköl utgår en särskild skatt enligt *förordningen den 3 juni 1960*

(nr 258) om utjämningskatt å vissa varor. Beträffande registrering, skattskyldighet, deklarationsförfarande m. m. gäller i stort sett samma bestämmelser som i fråga om den särskilda varuskatten resp. malt- och läskedrycksskatten.

På lösa pälskinn som beretts inom riket samt på importerade pälsvaror utgår skatt enligt *förordningen den 30 juni 1943 (nr 477) om skatt å vissa pälsvaror*. Den som ämnar bedriva beredning av skinn skall göra skriftlig anmälan till kontrollstyrelsen (driftnämnan). Skatten erläggs för inom riket beredda skinn av beredaren och för vara, som införs till riket, av den för vars räkning införseln äger rum. Deklaration inges till kontrollstyrelsen inom en månad efter varje kalenderkvartals utgång. Den skall innehålla uppgift om antalet av den skattskyldige beredda skattepliktiga skinn av varje slag, som under kalenderkvartalet utlämnats från beredningsstället eller av beredaren tagits i anspråk för vidare bearbetning. Skatten inbetalas inom deklara-tionsfristen. För skattepliktig vara, som införs till riket, erläggs skatten till tullverket i den ordning som är föreskriven beträffande tull. Antalet skattskyldiga är ringa.

Skatt enligt *förordningen den 5 mars 1948 (nr 85) om försäljningskatt* omfattar guldsmedsvaror, dvs. arbeten av guld, silver, platina eller annan ädel metall, äkta pärlor och ädelstenar samt s. k. äkta mat-tor. I vissa fall skall skatt erläggas med lägst visst belopp per kalenderår. Den som inom riket yrkesmässigt försäljer skattepliktig vara av egen tillverkning är skyldig att vara registrerad hos kontrollstyrelsen såsom säljare av sådan skattepliktig vara (registrerad tillverkare). Den som inom riket yrkesmässigt försäljer skattepliktig vara av annans tillverkning kan efter ansökan registreras hos styrelsen som säljare av skattepliktig vara (registrerad återförsäljare). Såväl registrerad tillverkare som registrerad återförsäljare kallas registrerad säljare. Skattskyldiga är i princip registrerade säljare och, vid införsel av annan än registrerad säljare, den för vars räkning införseln sker. Skyldighet att erlägga skatt

inträder regelmässigt då varan försäljs till konsument. Vid införsel av annan än registrerad säljare inträder skattskyldigheten vid införseln.

Deklaration avges till kontrollstyrelsen månadsvis, senast femtonde dagen i andra månaden efter den deklara-tionen avser. Den skall innehålla uppgift om beskattningsvärdet av den skattepliktiga försäljningen samt i förekommande fall uppgift om varor, som uttagits från rörelsen för annat ändamål än försäljning eller som ingått i den skattskyldiges lager vid den tid då hans registrering som säljare av skattepliktig vara upphörde. Skatten inbetalas inom deklara-tionsfristen. Antalet registre-rade uppgår till ca 1 600. Beträffande deklaration eller försäkran vid införsel av skattepliktig vara gäller i princip motsvarande bestämmelser som i fråga om särskild varuskatt.

Enligt *förordningen den 7 april 1961 (nr 372) om bensinskatt* utgår särskild skatt för bensin och för andra motorbränslen, som innehåller minst 70 viktprocent bensin, ävensom för vissa alkoholer under förutsättning att dessa är avsedda att användas till motordrift. Den som inom riket tillverkar bensin är skyldig att vara registrerad hos kontrollstyrelsen samt att för sådant ändamål göra anmälan till styrelsen. Den som i större omfattning återförsäljer eller förbrukar bensin eller håller bensin i lager kan efter ansökan registreras hos kontrollstyrelsen. När särskilda skäl föreligger kan även annan förbrukare efter ansökan registreras. Skattskyldig är den som är registrerad samt, i fråga om införsel av annan än registrerad, den för vars räkning införseln sker. Skattskyldigheten inträder regelmässigt vid leverans till icke registrerad köpare eller vid ianspråktagande för annat ändamål än försäljning. Deklara-tion skall i regel avlämnas för varje kalenderkvartal och insändas till styrelsen inom en månad efter kvartalets utgång. Deklara-tionen skall innehålla uppgift om den myckenhet bensin för vilken skattskyldighet inträtt under beskattningsperioden. Skatten erläggs inom deklara-tionsfristen. Antalet re-

gistrerade uppgår till ca 750. Skatt som utgår vid införsel till riket erläggs i den ordning som är föreskriven för tull.

Beskattningen av brännolja regleras i *förordningen den 15 december 1961 (nr 653) om brännoljeskatt*. Sådan skatt utgår för viss vara som är ägnad att användas till motordrift och som inte är skattepliktig enligt bensinskatteförordningen. Skatt utgår inte för brännolja, som uppenbart är avsedd att förbrukas för annat ändamål än drift av motor i motorfordon. Den som inom riket tillverkar brännolja är skyldig att vara registrerad hos kontrollstyrelsen, om inte styrelsen medger annat (registrerad tillverkare). I övrigt äger kontrollstyrelsen efter ansökan pröva om registrering skall ske. Här kommer huvudsakligen två kategorier i fråga, nämligen dels sådana som, utan att tillverka brännolja, från depå försäljer brännolja i större omfattning (registrerad leverantör), och dels sådana som förbrukar brännolja såväl för drift av motor i motorfordon som för annat ändamål, s. k. blandade förbrukare (registrerad förbrukare). Även den som säljer brännolja annat än från depå kan emellertid om särskilda skäl föreligger registreras som leverantör.

Skattskyldiga är med vissa undantag endast de som registrerats. Skattskyldighet inträder för registrerad tillverkare och registrerad leverantör, då brännolja levereras till köpare som inte är registrerad eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning. För registrerad förbrukare inträder skattskyldighet då obeskattad brännolja påfylls bränsletank i motorfordon, vartill han är ägare, eller överlåts av honom till någon som inte är registrerad. Härtill kommer att vid tidpunkten för skattskyldigs avregistrering skattskyldighet inträder för då ineliggande lager av obeskattad brännolja. I vissa fall inträder skattskyldighet även för den som inte registrerats. Så är fallet då oregrigerad själv importerar brännolja och det inte är uppenbart att oljan skall användas för skattefritt ändamål samt då obeskattad brännolja påfylls bränsletank till motorfordon, vartill han är ägare. Vidare är till-

verkare eller leverantör, som inte är registrerad, skattskyldig om han levererar obeskattad brännolja och det inte är uppenbart att oljan är avsedd för annat ändamål än drift av motor i motorfordon.

Deklaration till styrelsen skall i regel avlämnas för varje kalenderkvartal, varunder skattskyldighet inträtt, och den skall vanligen insändas inom en månad efter beskattningsperiodens utgång. För den som utan att vara registrerad levererat obeskattad brännolja för motorfordonsdrift eller påfyllt sådan olja i bränsletanken till sitt motorfordon kan styrelsen föreskriva särskild tid för avgivande av deklARATION. Antalet registrerade enligt brännoljeskatteförordningen är ganska betydande, ca 2 600. Skatt, som skall utgå vid införsel till riket, erläggs i den ordning som är föreskriven beträffande tull.

Enligt *förordningen den 29 maj 1964 (nr 352) om gasolskatt* skall särskild skatt erläggas för gasol m.m. som används till drift av motor i motorfordon. Skattskyldig är ägare av motorfordon, som är inrättat för att drivas med gasol. Den som är skattskyldig skall vara registrerad hos kontrollstyrelsen (registrerad förbrukare) och skall för sådant ändamål göra anmälan till styrelsen. Skattskyldigheten inträder, när inom riket gasol påfylls bränsletank i motorfordonet eller gasolfyllt bränsletank tillförs detta. Deklaration till kontrollstyrelsen skall avlämnas för varje kalenderkvartal, varunder skattskyldighet inträtt, om inte styrelsen medger annat. Deklaration skall insändas inom en månad efter beskattningsperiodens utgång. F. n. finns inte några registrerade förbrukare av gasol.

För bensin, brännolja och gasol utgår en särskild skatt enligt *förordningen den 4 februari 1966 (nr 21) om särskild skatt på motorbränslen*. Denna beskattning, på vilken förordningarna om bensinskatt, brännoljeskatt och gasolskatt äger motsvarande tillämpning, är till skillnad från de förut nämnda drivmedelsskatterna inte specialdestinerad.

Skatt enligt *förordningen den 31 maj 1957 (nr 262) om allmän energiskatt* utgår

för bensin och gasol, vissa andra bränslen såsom kol, koks, motorbrännolja och eldningsolja samt elektrisk kraft. Beträffande energiskatt på bensin och gasol gäller i fråga om skattskyldighet m. m. samma bestämmelser som för bensinskatt och gasolskatt.

Den som inom riket producerar skattepliktigt flytande bränsle är skyldig att vara registrerad hos kontrollstyrelsen. Den som i större omfattning återförsäljer eller förbrukar skattepliktigt bränsle eller håller sådant bränsle i lager kan efter ansökan registreras hos styrelsen som återförsäljare eller förbrukare av dylikt bränsle. När särskilda skäl föreligger kan även i annat fall den som förbrukar skattepliktigt bränsle efter ansökan registreras. Skattskyldig är den som är registrerad eller — i fråga om införsel av annan än registrerad — den för vars räkning införseln sker. Skattskyldighet inträder för den som är registrerad, då bränsle levereras till oregistrerad köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning. För den som inför bränsle till riket utan att vara registrerad inträder skattskyldigheten vid införseln. Upphör skattskyldig att vara registrerad, skall han erlagga skatt för det bränsle som ingår i hans lager vid tidpunkten för registreringens upphörande.

Deklaration avges till kontrollstyrelsen inom en månad efter varje kalenderkvartals utgång. Skatten erläggs inom deklara-tionsfristen. Om den som är registrerad grovt åsidosätter vad honom åligger enligt förordningen eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, kan kontrollstyrelsen förordna om hans avregistrering, dock inte beträffande registrerad producent.

Den som inom riket yrkesmässigt distribuerar eller förbrukar av honom producerad skattepliktig elektrisk kraft eller yrkesmässigt distribuerar av annan producerad dylik kraft är skyldig att vara registrerad hos kontrollstyrelsen som producent eller distributör av elektrisk kraft. Skattskyldig är den som förbrukat kraften. Skyldighet att redovisa skatt till statsverket inträder då den elektriska kraften distribueras till förbrukare, som inte är registrerad (skatte-

pliktig distribution), eller då kraften av den som är registrerad nyttjas i egen rörelse (skattepliktig egenförbrukning). Vid skattepliktig distribution skall skatten av förbrukaren erläggas till den registrerade distributören. Registrerad distributör åligger att debitera och till statsverket inleverera skatten. Vid skattepliktig egenförbrukning skall förbrukaren inleverera skatten till statsverket.

Deklaration skall av den som är registrerad insändas till kontrollstyrelsen inom en månad efter utgången av varje redovisningsperiod. Redovisningsperiod är i allmänhet lika med debiteringsperiod (i regel kvartal eller tertial). Deklaration skall innehålla uppgift om skattepliktig distribution och skattepliktig egenförbrukning under redovisningsperioden. Skatten erläggs inom deklara-tionsfristen.

Antalet registrerade enligt energiskatteförordningen är ca 1 900.

Omsättningsskatt på motorfordon uttas enligt *förordningen den 23 november 1956 (nr 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall*. Skattepliktiga fordon är personbilar, vissa lastbilar samt motorcyklar under förutsättning att fordonen inte är eller tidigare varit upptagna i bilregister. Den som ämnar bedriva tillverkning av skattepliktiga motorfordon skall anmäla sig för registrering hos kontrollstyrelsen. Den som ämnar yrkesmässigt till riket införa skattepliktiga motorfordon för försäljning till återförsäljare kan efter ansökan registreras hos kontrollstyrelsen. Tillverkaren är skattskyldig för motorfordon, som tillverkats inom riket. Vid införsel är importören skattskyldig, om han är registrerad, och i annat fall den för vars räkning införseln äger rum.

Skattskyldighet inträder för motorfordon, som tillverkas inom riket, när fordonet av tillverkaren levereras till köpare eller uttas från rörelse utan samband med försäljning. För motorfordon, som införs till riket av registrerad importör, inträder skattskyldighet när fordonet levereras till köpare eller uttas från rörelse utan samband med försäljning. För motorfordon, som införs av

annan än registrerad importör, inträder skattskyldighet vid införseln. Deklaration avges till kontrollstyrelsen för varje kalendermånad inom en månad efter beskattningsperiodens utgång. Skatten inbetalas inom deklara-tionsfristen.

När skattskyldighet inträder vid införsel, skall den skattskyldige till tullmyndigheten avlämna deklara-tion i två exemplar, innehållande erforderliga identifieringsuppgifter och uppgift om fordonets tjänstevikt. Ett exemplar av deklara-tionen, med tullmyndighetens påteckning om erlagt skattebelopp, tillställs den skattskyldige. Antalet registrerade är ca 60.

Bestämmelser om beskattning av tobaksvaror finns i *förordningen den 16 juni 1961 (nr 394) om tobaksskatt*. Den som inom riket för försäljning tillverkar tobaksvaror, cigarrettpapper i detaljförpackning eller cigarretthylsor är skyldig att vara registrerad hos kontrollstyrelsen samt att för sådant ändamål göra anmälan till styrelsen. Skattskyldig är den som är registrerad och, vid införsel av annan än registrerad, den för vars räkning införseln sker. Skattskyldighet inträder då vara av den som är registrerad levereras till köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning eller ock, vid avregistrering, ingår i hans lager. Vid import av annan än registrerad inträder skattskyldighet vid införseln.

Deklara-tion till kontrollstyrelsen avlämnas för varje kalendermånad inom en månad efter beskattningsperiodens utgång. Skatten inbetalas inom deklara-tionsfristen. Skatt som skall utgå vid införsel erläggs i den ordning som är föreskriven beträffande tull. Antalet registrerade enligt tobaksskatteförordningen är ca 70.

Enligt *stämpelskatteförordningen den 21 maj 1964 (nr 308)* är kontrollstyrelsen beskattningsmyndighet bl. a. i fråga om stämpelskatt för aktier, obligationer och därmed jämställda skuldebrev samt för vissa lotterier.<sup>1</sup> Skattskyldig är den som gentemot statsverket är ansvarig för skattens erläggande. Den som skall erlägga stämpelskatt är skyldig att inkomma med deklara-tion till kontrollstyrelsen. Deklara-tion skall vara

avlämnad, i fråga om aktier, i princip inom två månader från det att registrering skett om fullgjord inbetalning å aktier och, i fråga om obligationer och andra skuldebrev, innan de utlämnats. Då skattskyldighet inträtt till följd av dödsfall, skall deklara-tion avges inom den tid som gäller för ingivande av bouppteckningen till registrering. För lotteri, som anordnas efter tillstånd av Kungl. Maj:t eller länsstyrelse och som avser andra värdeföremål än penningar, erläggs skatt, om sammanlagda beloppet av de gjorda insatserna överstiger 15 000 kr. Ansvarig gentemot statsverket för skattens erläggande och därmed skattskyldig är anordnaren av lotteriet. Underrättelse om meddelat lotteritillstånd sänds till kontrollstyrelsen. Inom en månad efter utgången av den för lottförsäljningen bestämda tiden skall lotteriets anordnare till ledning vid fastställande av skatten inkomma med deklara-tion till styrelsen. — Skatten inbetalas inom deklara-tionsfristen.

Enligt *förordningen den 28 september 1928 (nr 376) om särskild skatt å vissa lotterivinster* utgår sådan skatt för vinst i svenskt lotteri och på svenska premieobligationer, om vinstens värde överstiger visst belopp. Skatten erläggs av lotteriets anordnare eller premieobligationens utfärdare som i samband med utbetalningen av vinsten skall innehålla så stor del av denna som motsvarar skatt. Anordnare av lotteri skall anmäla vinstdragningen till kontrollstyrelsen inom en månad efter vinstdragningen eller, om den ägt rum före lottförsäljningens början, inom en månad efter utgången av den för lottförsäljningen bestämda tiden. I anmälan skall lämnas uppgift om sammanlagda värdet av vinster som utfallit på sålda lotter och är underkastade lotterivinstbeskattning. Samtidigt skall lotteriets anordnare erlägga den på vinsterna belöpande skatten. Länsstyrelse eller polismyndighet som meddelar tillstånd till lotteri med skattepliktig vinst eller polismyndighet som mottar anmälan om lot-

<sup>1</sup> I vissa fall är annan myndighet än kontrollstyrelsen beskattningsmyndighet vid skattskyldighet enligt stämpelskatteförordningen.

teri med sådan vinst skall lämna kontrollstyrelsen vissa uppgifter rörande lotteriet.

I fråga om fettråvaror och fettvaror har genomförts ett regleringssystem, som väsentligen handhas av statens jordbruksnämnd. Vissa acciser och avgifter på fettvaruområdet uppbärs och redovisas emellertid av kontrollstyrelsen, nämligen enligt *förordningen den 5 juni 1953 (nr 396) om accis å fettemulsion m.m.* och enligt *förordningen den 5 juni 1953 (nr 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m.m.* Uppbörderna av dessa avgifter sker på grundval av deklARATIONER, som vederbörande tillverkare kvartalsvis avger till kontrollstyrelsen. Antalet avgiftsskyldiga är ca 40.

### 2.5.2 Debitering och uppbörd

Genom FF tillskapades en enhetlig reglering av förfarandet beträffande punktskatterna som en motsvarighet till TF för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Lagstiftningens allmänna syfte var att tillgodose såväl anspråk på effektivitet från fiskalisk synpunkt som befogade krav på rättssäkerhet. Förordningen har utarbetats med sikte på att dess regler skall kunna användas för flertalet skatter och avgifter som enskilda näringsidkare efter deklARATION erlägger till kontrollstyrelsen eller jordbruksnämnden. FF, som är tillämplig i den mån förordnande därom meddelats i vederbörande skatteförfattning, gäller i sin helhet i fråga om samtliga förutnämnda skatter utom stämpelskatten, lotterivinstskatten, skatten på sprit och vin, accisen på fettemulsion och fettvaruavgiften. I fråga om stämpelskatten är förordningen i allt väsentligt tillämplig och vad angår lotterivinstskatten gäller beträffande förhandsbesked förordningens förhandsbeskeds- och besvärshöjningsbestämmelser. Vidare har förordningen numera också gjorts tillämplig i fråga om regleringsavgifterna på jordbruksvaror och fisk.

Till grund för beskattningsförfarandet ligger de skattskyldigas deklARATIONER, vilka avser bestämd beskattningsperiod (redovis-

ningsperiod), vanligen en månad eller ett kvartal. I de särskilda skatteförfattningarna lämnas närmare föreskrifter om vad deklARATIONERNA skall innehålla. DeklARATIONER avges på heder och samvete samt avfattas på blankett enligt formulär som fastställs av beskattningsmyndigheten. I deklARATIONEN anges det skattebelopp som belöper på beskattningsperioden. Underlåter skattskyldig att inkomma med deklARATION eller är avgiven deklARATION ofullständig, kan beskattningsmyndigheten förelägga den skattskyldige att fullgöra vad som brister. Efter föreläggande skall den skattskyldige lämna de uppgifter utöver deklARATIONEN som kan fordras för kontroll och för skattens fastställande till riktigt belopp. Den som kan antas vara skattskyldig är efter föreläggande av beskattningsmyndigheten bl. a. skyldig att avge deklARATION. Med ledning av deklARATIONEN och övrig utredning prövas vad den skattskyldige har att betala för varje beskattningsperiod.

Beträffande flertalet skatter är skattskyldigheten knuten till registrering hos beskattningsmyndigheten, obligatorisk eller frivillig. Föreskrifter härom upptas i de särskilda skatteförfattningarna. Där upptas också bestämmelser om skyldighet att för deklARATIONSPLIKTENS fullgörande och för skattens fastställande föra räkenskaper och andra anteckningar m.m. Vanligen sägs att den skattskyldige skall ordna sin bokföring på sådant sätt att den enligt kontrollstyrelsens beprövande möjliggör kontroll över tillverkning, inköp och försäljning. Kontrollstyrelsen kan alltså närmare precisera bokföringsskyldigheten. En hänvisning till dessa föreskrifter har intagits i FF. Skattskyldig är pliktig att på anfordran av beskattningsmyndigheten tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens m.m. samt därvid lämna biträde och tillträde till lokaler. Skattekontrollen utövas i första hand genom granskning av inkomna deklARATIONER. Mera ingående kontroll sker vid besök hos de skattskyldiga. Den skattskyldige skall vid granskningen, som kan avse även inventering av varulager, tillhandagå med erforderliga upplysningar. Vidare kan kon-

trollstyrelsen infordra upplysningar från dem med vilka en skattskyldig har eller kan ha affärsförbindelser. Vad som framkommit vid utredningen upptecknas och skriftlig redogörelse delges i regel den skattskyldige för yttrande. Därefter meddelas beslut i skatteärendet. Beslutet kan vara preliminärt eller slutligt. Preliminärt beslut kan inte överklagas och därför har den skattskyldige rätt att påkalla slutligt beslut i ärendet.

Beslut om fastställande av skatt får ej meddelas senare än ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket beskattningsperioden gått till ända. Har slutligt beslut ej meddelats inom beslutsfristen och har deklaration avgivits skall det anses som om skatten fastställts i överensstämmelse med deklarationen vid fristens utgång. Föreligger preliminärt beslut anses skatten på motsvarande sätt slutligt fastställd i överensstämmelse med det preliminära beslutet.

Om den skattskyldige inte deklarerat eller om skatten på grund av brister i deklaration eller underlag för sådan inte kan tillförlitligen beräknas får den bestämmas skönsmässigt.

Om oriktig uppgift lämnats i deklaration och uppgiften följts eller på annat sätt föranklet att skatt ej fastställts eller fastställts till för lågt belopp meddelas beslut om efterbeskattning. Dylikt beslut får dock inte fattas senare än fyra år efter nyssnämnda beslutsfrists utgång. Efterbeskattning kan också ifrågakomma om den skattskyldige underlåtit att avge deklaration eller att iaktta meddelade förelägganden.

Den skattskyldige skall regelmässigt inbetala den enligt deklarationen belöpande skatten inom deklarationsfristen. Anstånd kan emellertid ges av beskattningsmyndigheten. Förfallet skattebelopp kan omedelbart uttas genom utmätning. Ränta utgår på oguldet resp. restituerat belopp. De skattskyldiga har rätt att begära förhandsbesked av beskattningsmyndigheten. Beskedet, som är bindande för statsverket om sökanden begär det, gäller högst ett år.

Beslut som meddelats enligt förordningen — dvs. beslut om fastställande av skatt,

om inbetalning av skatt, om restitution och om utdömmande av vite — kan överklagas till KR och RR. Beslut i andra fall kan överklagas i enlighet med allmänna regler och prövas av Kungl. Maj:t i statsrådet. Det allmänna företräds i besvärprocessen av ett allmänt ombud. Ombudet avger gemänt på den skattskyldiges besvär men kan också själv på det allmännas vägnar besvära sig över kontrollstyrelsens beslut.

## 2.6 Vissa övriga skatter

Under denna rubrik har sammanförts vissa skatter som utan att vara anknutna till det årliga taxeringsförfarandet fastställs av länsstyrelse eller av annan myndighet.

### 2.6.1 Arvsskatt och gåvoskatt

Arvs- och gåvoskatt utgår enligt *förordningen den 6 juni 1941 (nr 416) om arvsskatt och gåvoskatt*. Skattskyldig är den som förvärvar egendom genom arv, testamente eller gåva. Från denna huvudregel har föreskrivits vissa undantag. Skattskyldigheten till arvsskatt omfattar i princip all egendom som efterlämnats av svensk medborgare eller utlänning som varit bosatt här i riket vid sin död samt egendom som efterlämnats av annan utlänning till den del denna har anknytning till Sverige. Skattskyldigheten inträder regelmässigt vid arvlåtars eller testators död. I vissa fall är emellertid skattskyldigheten uppskjuten.

Arvsbeskattningen bygger på principen om arvslottsbeskattning, vilket innebär att skatt beräknas särskilt för varje lott, som tillkommer arvinge eller testamentstagare. Såsom skattskyldigs lott anses vad som enligt lag eller testamente tillfaller honom av behållningen i boet. Lottens storlek beräknas med ledning av bouppteckning eller deklaration. Arvs- eller testamentslott skall vid skattens beräkning sammanläggas med gåva som arvinge eller testamentstagare erhållit av den avlidne, om skattskyldighet för gåvan inträtt vid dödsfallet eller inom tio år dessförinnan.

Huvudregeln för värdering av egendom är att bouppteckningens eller deklarationens

värden skall godtas om inte föreskrifter i förordningen föranleder annat. Skattskyldig och den som har boets egendom om hand skall tillhandahålla den utredning som anses erforderlig för värderingen. De skattskyldiga indelas i fyra olika s. k. skatteklasser. För varje klass gäller en särskild skattesats.

Särskilda bestämmelser om efterbeskattning finns. Beskattningsmyndighet är regelmässigt den allmänna underrätt vid vilken arvlåtaren eller testator skolat svara i mål rörande hans person. Om sådan beskattningsmyndighet inte finns upptas skatteärendet av Stockholms rådhusrätt.

Skyldighet att erlägga gåvoskatt åligger bl. a. svensk medborgare, här i riket bosatt utflänning och svensk juridisk person för gåva av egendom inom eller utom riket. I princip inträder skattskyldigheten då gåva fullbordats eller handling som innefattar giltigt utfästelse om gåva överlämnats till mottagaren. Gåvoskatt utgår även vid köp, byte eller lega eller annat sådant avtal, om det på grund av missförhållandet mellan de på ömse sidor utfästa villkoren är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva. Från skyldigheten att erlägga gåvoskatt har föreskrivits vittgående undantag. Med vissa avvikelser gäller beträffande beräkningen av gåvoskatt samma grunder som vid beräkningen av arvsskatt.

Beskattningsmyndighet är i regel för fysisk person länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige var mantalsskriven då skattskyldigheten inträdde och för juridisk person länsstyrelsen på den ort där styrelsen eller förvaltningen hade sitt säte, när skattskyldigheten inträdde.

Såsom underlag för beräkning av arvsskatten tjänar i första hand den bouppteckning, som enligt lag skall upprättas efter avliden person, som varit bosatt här. I andra fall då arvsskatt skall erläggas och då skattskyldighet för gåva föreligger skall till ledning för beskattningsmyndighetens beräkning av skatt avlämnas uppgift i form av deklaration. Sådan deklaration skall alltid avlämnas bl. a. vid förvärv av gåva och därmed enligt förordningen i beskattnings-

avseende likställt fång. Deklaration skall i regel avges av den som är skattskyldig. Om varken den avlidne eller den skattskyldige var bosatt här skall den som omhänderhar dödsboets egendom avge deklaration i den skattskyldiges ställe. Deklaration skall avges på heder och samvete.

För kontroll av deklarationen kan beskattningsmyndigheten i viss utsträckning begära utredning. Vissa speciella uppgifter skall avges. Försäkringsgivare skall sålunda i princip lämna kontrolluppgift till beskattningsmyndighet angående händelse som medför inträde av skattskyldighet i fall då någon blivit insatt som förmånstagare. Bouppteckning efter den som innehåft egendom med sådan rätt som övergått till annan vid dödsfallet skall vara åtföljd av skriftlig uppgift om den till vilken egendomen övergått.

Beskattningsmyndighet kan ålägga skattskyldig eller annan att vid vite fullgöra åliggande enligt förordningen, dock ej såvitt avser betalning av skatt. Skyldighet att fästa riktigheten av lämnade uppgifter med ed föreligger också i vissa fall. För såväl arvsskatt som gåvoskatt är länsstyrelsen uppborndsmyndighet.

### 2.6.2 Fordonsskatt

Enligt *förordningen den 2 juni 1922 (nr 260) om automobilskatt* utgår särskild skatt för bil och släpvagn som blivit registrerad här i riket. Automobil för vilken skatt erläggs får ej brukas förrän skatten betalats.

För traktor utgår särskild skatt enligt *traktorskatteförordningen den 23 maj 1969 (nr 297)*.

Av den som yrkesmässigt driver tillverkning av eller handel med motorfordon eller släpvagnar uttas en särskild skatt enligt *kungörelsen den 23 november 1951 (nr 750) om saluvagnsskatt*. Skatten utgår för det antal fordon av varje slag som tillverkaren eller handlanden efter anmälan till länsstyrelsen samtidigt önskar ta i bruk med nyttjande av saluvagnsskylt enligt vägtrafikförordningen.

### 2.6.3 Bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter

För vissa offentliga föreställningar utgår särskild skatt enligt *förordningen den 23 oktober 1908 (nr 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter*. Skattskyldig är utlänning, som inte förvärvat lika rätt till offentligt uppträdande som här bosatt svensk undersåte. Vad i förordningen sägs om utlänning gäller också svensk som är bosatt i utlandet. Förutsättning för skattskyldighet är att avgift uppbärs vid föreställningen. Tillstånd skall sökas hos länsstyrelsen för sådant offentligt uppträdande som avses i förordningen. I samband därmed skall lämnas vissa uppgifter om föreställningens beskaffenhet m. m. I fall då utlänning skall erlägga avgift på sin inkomst skall ansökningen om tillstånd vara åtföljd av en försäkran på heder och samvete av den som är att anse som uppdragsgivare åt utlänningen om beskaffenheten och storleken av den ersättning som utlänningen äger erhålla. Med ledning av ansökningen fastställer myndigheten grunderna för avgiftens uttagande och i vissa fall avgiftens storlek.

Uppbördsmyndighet är i Stockholm uppborädsverket, i annan stad drättselkammare och på landet kommunalnämnden.

Deklaration som avkrävts skall lämnas första söckendagen efter föreställningen och innehålla en på heder och samvete avgiven uppgift om influten bruttoinkomst och i visst fall även uppgifter om kostnaderna. Om deklARATION inte avlämnas skall bruttoinkomsten beräknas som om föreställningen givits för utsålt hus samt andel av inkomsten beräknas på bruttoinkomsten. Besvär över beslut angående bevillningsavgift får anföras hos länsstyrelsen, KR och RR.

### 2.6.4 Hundskatt

En särskild kommunal skatt utgår enligt *förordningen den 17 maj 1923 (nr 116) angående skatt för hundar*. Skatten utgår till den kommun där skattepliktig hund stadigvarande vistas. Skatteplikt föreligger — med vissa undantag — för varje hund, som upp-

nått en ålder av tre månader. Skattskyldig är den person, som stadigvarande innehar hunden, när skatteplikt inträder. Skattesatsen bestäms av kommunen.

### 2.6.5 Särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper

Enligt *förordningen den 6 november 1908 (nr 129) angående en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper* utgår sådan skatt vid omsättning av bl. a. aktier och obligationer, såväl svenska som utländska. Endast köp och byte är underkastade skatteplikt.

Skattskyldighet inträder principiellt i och med det skattepliktiga avtalet. För fondstämpeln erläggande har tillskapats en särskild handling, s. k. avräkningsnota. Denna skall upprättas samma dag som köp- eller bytesavtal avslutas. Avräkningsnotan är underlag för beskattningen även genom att stämpelmärkena fästes på notan.

Skyldigheten att upprätta och stämpelbelägga avräkningsnota har vid köp i första hand lagts på säljaren, antingen han uppträder för egen eller annans räkning. Av praktiska skäl har dock stadgats det undantaget att, då köparen är fondhandlare som avtalar med enskild kontrahent, skyldigheten överflyttas på köparen. När affären förmedlas genom ombud, åvilar skyldigheten förmedlaren. Vid byte är i första hand båda kontrahenterna skyldiga att upprätta och stämpelbelägga var sin avräkningsnota. Även här överflyttas förpliktelseerna emellertid på förmedlaren och, om den ene kontrahenten är fondhandlare i kommission, på denne. Om de som i första hand är förpliktade inte fullgör sina skyldigheter, blir i andra hand den andre kontrahenten eller, om affären skett genom förmedlare, båda kontrahenterna var för sig skyldiga att inom viss tid upprätta och stämpelbelägga avräkningsnota.

Bankinspektionen har bemyndigats att i samråd med kontrollstyrelsen medge fondhandlare att fullgöra stämpelplikten på annat sätt än genom stämpelbeläggning av avräkningsnotor. Därvid äger inspektionen meddela de föreskrifter som skall iakttas.

I fråga om förhandsbesked och besvär över sådant besked gäller — med vissa avvikelser — i tillämpliga delar bestämmelserna i stämpelskatteförordningen. Sålunda är bankinspektionen tillsynsmyndighet.

## 2.7 Avgifter inom riks försäkringsverkets förvaltningsområde

Den svenska socialförsäkringen består av flera olika försäkringsgrenar, av vilka de mest betydelsefulla är folkpensioneringen, försäkringen för tilläggspension samt sjuk- (och moderskaps-) försäkringen. Huvudbestämmelserna om dessa försäkringsgrenar har sammanförts i *lagen den 25 maj 1962 (nr 381) om allmän försäkring*. I socialförsäkringssystemet ingår också yrkesskadeförsäkringen samt arbetslöshetsförsäkringen. Den förra försäkringsgrenen regleras i *lagen den 14 maj 1954 (nr 243) om yrkesskadeförsäkring* och den senare i *förordningen den 14 december 1956 (nr 629) om erkända arbetslöshetskassor*.

Från förmånssynpunkt är socialförsäkringen numera relativt enhetligt utformad. Detta är däremot inte fallet med finansieringen. Några enhetliga, principiella riktlinjer för socialförsäkringens finansiering har inte tillämpats. De finansieringskällor som stått till buds har varit i huvudsak tre, nämligen

- avgifter av de försäkrade (*egenavgifter*),
- avgifter av arbetsgivarna (*arbetsgivaravgifter*) samt
- skatter (*stats- och kommunalskatter*).

Härutöver bör nämnas den finansieringsmetod, som består däri, att avkastning av fondmedel används till bestridande av försäkringens utgifter. Särskilt inom tilläggspensioneringen är detta finansieringssätt av betydelse.

Den allmänna försäkringen och yrkesskadeförsäkringen administreras huvudsakligen av riks försäkringsverket och de allmänna försäkringskassorna. Socialförsäkringsavgifterna redovisas inte i riksstaten utom såvitt avser folkpensionsavgiften som ingår i inkomstskattetiteln.

För arbetslöshetsförsäkringen, som är fri-

villig, är arbetsmarknadsstyrelsen tillsynsmyndighet.

### 2.7.1 De olika socialförsäkringsavgifterna

Rätt till folkpension tillkommer svensk medborgare, som är bosatt i riket eller som varit mantalsskriven här för det år, under vilket han fyllt 62 år och för de fem åren närmast dessförinnan. Alltefter pensionsanledningen benämns denna ålderspension, förtidspension eller familjepension (änke- och barnpension). De generella förmånerna kompletteras med vissa tillägg. Rätt till ålderspension tillkommer försäkrad normalt från och med den månad, varunder han fyller 67 år. Rätt till såväl förtida som uppskjutet uttag av denna förmån föreligger.

Kostnaderna för folkpensioneringen bestrids av staten utom i fråga om de kommunala bostadstilläggen som betalas av kommunerna. Till statsverket inflyter, förutom kommunbidragen, folkpensionsavgifter samt avkastningen av folkpensionsfonden. Bestämmelserna om folkpensionsavgift är intagna i *lagen den 25 maj 1962 (nr 398) om finansiering av folkpensioneringen*. Folkpensionsavgiften utgår med 5 % av den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten, dock med högst 1 500 kr. för såväl avgiftspliktig som samtaxeras som för annan avgiftspliktig. Avgiften uppbärs i den allmänna skatteuppbörden.

Försäkringen för tilläggspension utgör en påbyggnad av folkpensioneringen. Den avser att åt de förvärvsarbetande bereda pensionsförmåner, som tillsammans med folkpensionen står i viss relation till storleken av de arbetsinkomster, de försäkrade haft under sin aktiva tid. Tilläggspensioneringen är i princip obligatorisk. Rätt till tilläggspension grundas på inkomst av förvärvsarbete. Såsom sådan räknas huvudsakligen löneinkomster (inkomst av anställning) samt inkomst av rörelse eller jordbruk (inkomst av annat förvärvsarbete). Den pensionsgrundande inkomsten utgörs emellertid inte av hela summan av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete, som en försäkrad kan ha haft. En del av inkomstbortfallet kompenseras nämligen redan ge-

nom folkpensionen. Tillägspensionen beräknas därför endast under hänsynstagande till vad som ligger över en viss gräns, det s. k. basbeloppet. Basbeloppet uppgick vid 1969 års ingång till 5 800 kr. Tillägspensionen kompenserar ej hur stort inkomstbortfall som helst. Den lön, som en anställd uppbär under ett kalenderår, blir pensionsgrundande endast i vad den ligger mellan basbeloppet och ett maximibelopp, som motsvarar 7,5 gånger basbeloppet.

De olika pensionsförmåner som kan utgå är — i likhet med vad som gäller inom folkpensioneringen — ålderspension, förtidspension och familjepension (änke- och barnpension). Pensionsåldern i vad avser ålderspensionen är densamma som gäller inom folkpensioneringen med möjlighet till såväl förtida som uppskjutet uttag av pensionsförmånen.

Tillägspensioneringen finansieras enligt ett fördelningssystem utanför statsbudgetens ram. Den modifikation från ett renodlat sådant system föreligger såtillvida som en betydande fondbildning sker. Kostnaderna för tillägspensioneringen finansieras helt genom avgifter och avkastning av de fondmedel, som bildats av avgifterna. Avgifterna är av två slag, nämligen dels avgifter från arbetsgivare för de anställda (*arbetsgivaravgift*), dels egenavgifter avseende inkomst av annat förvärvsarbete än anställning (*tillägspensionsavgift*).

Arbetsgivaravgiften är av kollektiv karaktär och beräknas på grundval av vad arbetsgivaren utbetalat i löner under året sedan därifrån dragits dels ett belopp, motsvarande basbeloppet multiplicerat med det genomsnittliga antalet arbetstagare under året, dels för varje arbetstagare sådan del av lön, som för år räknat överstigit 7,5 gånger basbeloppet. Dessa begränsningar i avgiftsunderlaget har främst sin grund i att man strävat efter att i princip endast sådana inkomster, som ger pensionsrätt, skall grunda avgiftsplikt. Vidare skall vid beräkningen av arbetsgivaravgift bortses från arbetstagare, som vid årets ingång uppnått 65 års ålder, ävensom från sådana arbetstagare, vilkas lön under året ej uppgått till

300 kr. Med inkomst av anställning kan jämställas vissa andra arbetsersättningar, nämligen i de fall då den som betalat ut ersättningen åtagit sig att erlägga arbetsgivaravgift.

För pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete än anställning och i förekommande fall även för sådana mindre lönebelopp, som ej inräknas i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgift, skall den försäkrade erlägga tillägspensionsavgift. Denna egenavgift beräknas på den pensionsgrundande inkomsten i den mån denna härrör från ifrågavarande inkomster inom ramen för en nedre och en övre gräns på liknande sätt som gäller vid beräkningen av arbetsgivaravgift. Tillägspensionsavgift erläggs endast för pensionsgrundande inkomst, vilket bl. a. innebär att avgift inte påförs försäkrad för år efter det under vilket han fyllt 65 år.

Arbetsgivaravgifter och tillägspensionsavgifter utgår efter en årsvis stegrad procentsats, som fastställs av statsmakterna för visst antal år i sänder. Procentuttaget utgjorde för år 1964 7 % och har för tiden därefter fastställts att öka med en halv procentenhet om året så att den år 1970 utgör 10 % och därefter med en fjärdedels procent och utgör således 11 % för år 1974. Pensionsmyndigheten (riksförsäkringsverket) skall vart femte år lägga fram förslag om avgiftsuttaget.

Den pensionsgrundande inkomsten bestäms för varje i Sverige bosatt försäkrad av den lokala skattemyndigheten. Beräkningen av pensionspoäng sker datamässigt. Uppgift härom tillhandahålles försäkringskassan, som har uppgifterna samlade i register.

Den allmänna sjukförsäkringen är avsedd att vid sjukdom eller barnsbörd bereda hjälp dels i form av ersättning för utgifter för sjukvård eller förlösning (sjukvårdsförsäkring), dels i form av en för dag beräknad ersättning för inkomstbortfall i anledning av sjukdom eller barnsbörd (sjukpenningförsäkring). Envar försäkrad som är här i riket bosatt skall vara inskriven i allmän försäkringskassa från och med den

månad varunder han uppnår 16 års ålder.

Sjukvårdsförsäkringens omfattar alla försäkrade. Försäkringens förmåner består bl. a. av ersättning i viss utsträckning för utgifter för läkar-, tandläkar- och sjukhusvård samt för i samband därmed företagna resor. Den försäkrades rätt till sjukpenning beror av om han är placerad i sjukpenningklass, från 1—21 alltefter storleken av inkomst av förvärvsarbete. Försäkringens för tillägssjukpenning omfattar jämväl företagarna, dvs. sådana som har inkomst av annat förvärvsarbete än anställning.

Sjukförsäkringens finansieras genom ett system av sjukförsäkringsavgifter från de försäkrade, arbetsgivaravgifter och statsbidrag. De försäkrades egna avgifter innefattar avgift för sjukvårdsförsäkringens samt i förekommande fall jämväl för sjukpenningförsäkringens. Avgiften för sjukvårdsförsäkring påförs endast under förutsättning att till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst beräknats för den försäkrade samt att han inte fyllt 67 år eller uppbär ålders- eller förtidspension. För makar räknas därvid, på motsvarande sätt som gäller för beräkning av folkpensionsavgift, med makarnas gemensamma inkomst. Även avgiften för försäkring för grundsjukpenning, som jämväl innefattar avgift för barn-tillägg samt för moderskapspenning, påförs endast den som taxerats för beskattningsbar inkomst eller — om han är gift — sådan inkomst taxerats för maken. Avgiften för försäkring för tillägssjukpenning skall erläggas av dem, som är tillförsäkrade sådan sjukhjälp. Avgiftens storlek beror bl. a. av den sjukpenningklass den försäkrade tillhör, samt i vad mån sjukpenningen svarar mot inkomst av anställning eller annat förvärvsarbete.

Sjukförsäkringsavgifterna fastställs av riksförsäkringsverket. De skall vara så avvägda, att de i förening med kassornas övriga tillgängliga medel förslår till infriande av förfallna utfästelser, förvaltningskostnader och andra utgifter ävensom till erforderlig fondbildning. Avgifterna varierar de olika försäkringskassorna emellan i förhållande till olikheter i sjukfrekvens, läkar-

vårdskostnader, resekostnader m. m.

Avgifterna för sjukvårdsersättning och grundsjukpenning får inte överstiga ett belopp motsvarande en tiondel av den beskattningsbara inkomsten eller — för gifta — en tjugonedel av den sammanlagda beskattningsbara inkomsten. Avgifterna för grund- och tillägssjukpenningförsäkringens beräknas för månad. Från vad som gäller beträffande beräkningen av pensionsgrundande inkomst inom tilläggs pensioneringen skiljer sig sjukförsäkringens inkomstberäkning bl. a. därigenom, att det inom sjukförsäkringens alltid blir fråga om en uppskattning av den förväntade framtida inkomsten och inte om fastställande av en inkomst under förfluten tid. Härav följer, att den försäkrades taxering ej har samma betydelse inom sjukförsäkringens som inom pensioneringen. De obligatoriska sjukförsäkringsavgifterna upptas på debetsedel å slutlig skatt såsom ett enda belopp.

Arbetsgivaravgifter till sjukförsäkringens utgår till sjukvårdsförsäkringens och till försäkringens för tillägssjukpenning. Avgifterna beräknas kollektivt på ett avgiftsunderlag, som utgörs av de löner arbetsgivaren utgivit under året till sådana hos honom anställda arbetstagare, som är obligatoriskt försäkrade enligt yrkesskadeförsäkringslagen. Därvid bortses emellertid från lönebelopp, som inte uppgått till 300 kr. om året, liksom ock från lönedelar, som överstiger 7,5 gånger basbeloppet. Arbetsgivaravgiften till sjukförsäkringens utgår med 2,6 % av det belopp, varå avgiften skall beräknas. Av avgiften skall 19/26 användas till bestridande av kassornas utgifter för tillägssjukpenning i vad den svarar mot inkomst av anställning och är avsedd att i princip täcka 75 % av dessa utgifter. Återstående 7/26 av arbetsgivaravgiften används till bestridande av utgifterna för sjukvårdsförsäkring av samtliga försäkrade. Utgifterna för tillägssjukpenning i vad avser annat förvärvsarbete än anställning bestrides helt med de försäkrades egna avgifter.

Mellan arbetsgivaravgifterna inom sjukförsäkringens och inom tilläggs pensioneringen föreligger vissa skiljaktigheter. Sålunda

saknas motsvarighet till det inofn tilläggs-pensioneringen tillämpade basbeloppsavdraget. Arbetsgivaravgifterna fördelas mellan kassorna i förhållande till deras utgifter för vederbörande ändamål under året.

Yrkesskadeförsäkringen finansieras genom avgifter, som erläggs av arbetsgivarna. Avgifterna beräknas på lönesumman upp till 7,5 gånger basbeloppet och bestäms med hänsyn till risken för olycksfall inom olika arbetsområden. För förhöjning av vissa äldre livräntor och för värdesäkring utgår särskilt s. k. avgiftstillägg.

### 2.7.2 Vissa övriga avgifter

Enligt *förordningen den 22 april 1960 (nr 77) angående byggnadsforskningsavgift* utgår byggnadsforskningsavgift från vissa till byggnadsbranschen anslutna arbetsgivare med 0,6 % av ett avgiftsunderlag som beräknas enligt samma grunder som avgiftsunderlaget för sjukförsäkringsavgift.

Enligt *förordningen den 6 juni 1968 (nr 419) om allmän arbetsgivaravgift* skall arbetsgivare betala allmän arbetsgivaravgift till staten. Avgiften utgår med 1 % av vad arbetsgivaren under året till arbetstagare hos honom utgett som lön, kontant eller som naturaförmåner i form av fri kost och/eller fri bostad. Vissa undantag från avgiftsskyldighet föreligger. I motsats till vad som gäller beträffande arbetsgivaravgift till tilläggs-pensioneringen samt sjuk- och yrkesskadeförsäkringarna begränsas inte avgiftsuttaget uppåt genom någon maximeringsregel.

Fysisk person, som åtnjutit inkomst av här i riket bedriven rörelse eller inkomst av här i riket belägen jordbruksfastighet som brukas av honom, skall även erlagga allmän arbetsgivaravgift (egenavgift) med belopp motsvarande 1 % av inkomsten, i den mån denna inte anses som lön och arbetsgivaren således skall erlagga allmän arbetsgivaravgift för lönebeloppet. Inkomst av rörelse eller av jordbruksfastighet, som inte uppgår till 500 kr. för år, tas inte med vid beräkning av allmän arbetsgivaravgift.

### 2.7.3 Debitering och uppbörd

Arbetsgivarnas avgifter för de anställdas sjukförsäkring, tilläggs-pensionering och yrkesskadeförsäkring debiteras och uppbärs i ett samordnat system och efter enhetliga administrativa regler. Bestämmelserna återfinns i *förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.* (avgiftsförordningen, AVGF). De i arbetsgivaravgift i vidsträckt betydelse ingående avgifterna beräknas var och en enligt sina särskilda regler, t. ex. med avseende å avgiftsunderlag, avgiftspliktens omfattning m. m.

Arbetsgivaravgifterna till tilläggs-pensioneringen beräknas på kontant lön och naturaförmåner i form av kost eller bostad som arbetsgivaren under året utgett till arbetstagare.

Regeln att arbetsgivare skall erlagga avgift på lön, som utbetalats till arbetstagare, gäller inte undantagslöst. Sålunda skall arbetsgivaravgift t. ex. inte beräknas på lön, som för arbetstagare under året inte uppgått till minst 300 kr., eller på lön till arbetstagare, som uppnått 65 års ålder vid ingången av det år, avgiften avser. De angivna undantagen från avgiftsskyldighet ansluter sig till den principen, att lönebelopp, som inte blir pensionsgrundande såsom inkomst av anställning, ej heller skall medföra avgiftsplikt för arbetsgivaren.

Avgiftsunderlaget för beräkning av arbetsgivaravgift till tilläggs-pensioneringen erhålls genom att från summan av de av arbetsgivaren utbetalade lönerna görs två avdrag, nämligen dels ett basbeloppsavdrag och dels ett maximeringsavdrag. Det förra verkställer riks-försäkringsverket i samband med avgiftsberäkningen. Det senare har vederbörande arbetsgivare själv att iakttä, om han har att redovisa mer än 10 arbetstagare. Beträffande övriga arbetsgivare verkställs jämväl maximeringsavdraget av riks-försäkringsverket.

Basbeloppsavdraget framräknas genom att det vid årets ingång gällande basbeloppet multipliceras med det beräknade genomsnittliga antalet arbetstagare hos arbetsgi-

varen under året (antalet årsarbetare). Härvid skall arbetstagare, som under hela året varit anställd med full arbetstid, räknas såsom en arbetstagare och arbetstagare, som under året varit anställd i mindre omfattning, medräknas i motsvarande mån. För uträkningen av antalet årsarbetare tillämpar riksförsäkringsverket vissa schablonmässigt fastställda normalmått på full arbetstid.

För beräkningen av arbetsgivaravgift erfordras — förutom uppgift om de löner arbetsgivaren utbetalt till personer, som skall redovisas — uppgift beträffande dessa personers arbetstid. Denna har betydelse vid beräkningen av lön överstigande maximibelopp samt i fråga om beräkningen av basbeloppsavdraget.

Summauppgiften skall i princip avse arbetad tid. Vid beting och sådant ackordsavlönat arbete, där arbetstiden inte registreras, kan antalet arbetstimmar beräknas genom att den sammanlagda lönen divideras med den genomsnittliga timförtjänsten i närmast jämförlig verksamhet.

Även vid beräkningen av maximiavdraget spelar tidsfaktorn en roll. För en arbetstagare som arbetat full tid hos arbetsgivaren hela året skall högst 7,5 gånger basbeloppet medräknas. Har arbetstagaren exempelvis arbetat hela året med halv arbetstid eller halva året med hel arbetstid skall högst hälften därav medräknas.

I fråga om arbetsgivaravgifterna till sjukförsäkringen och yrkesskadeförsäkringen gäller i vissa hänseenden avvikande regler. Sålunda tillämpas inte några bestämmelser om basbeloppsavdrag och ej heller någon åldersgräns vid 65 år. Maximigränsen för avgifterna vid 7,5 gånger basbeloppet är däremot densamma som för tilläggs pensioneringen.

Arbetsgivaravgifter till de olika försäkringarna beräknas av riksförsäkringsverket. Till grund för beräkningen skall arbetsgivare före utgången av januari månad året efter det uppgiften avser (utgiftsåret) lämna en särskild arbetsgivaruppgift. Skyldig att lämna sådan uppgift är varje arbetsgivare, som under det år uppgiften avser utgett lön

till någon hos honom anställd arbetstagare med minst 300 kr. Vid arbetsgivaruppgiften skall arbetsgivaren i regel foga bl. a. ett exemplar av var och en av de kontrolluppgifter, vilka han enligt 37 § 1 mom. första, andra och sjunde punkterna TF har att avlämna för inkomsttaxeringen.

Arbetsgivaravgift debiteras och uppbärs på två olika sätt. Avgift, som uppgår till i princip högst 1 000 kr., debiteras på arbetsgivarens skattsedel för slutlig skatt och uppbärs i samma ordning som skatten (skatte-debitering). Avgift, som överstiger 1 000 kr., debiteras på särskild räkning, som från riksförsäkringsverket tillställs arbetsgivare, varefter denna avgift direkt uppbärs av verket (direktdebitering). Den angivna gränsen mellan skatte- och direktdebitering tillämpas endast i princip och riksförsäkringsverket äger, om skäl därtill föreligger, frågåsamma.

Skattedebiteringen ett visst år avser slutliga arbetsgivaravgifter för närmast föregående år (utgiftsåret). De arbetsgivaravgifter, som debiteras på särskild räkning av riksförsäkringsverket, innefattar regelmässigt dels slutlig avgift, dels ock preliminär avgift. Härtill kan i vissa fall komma tillkommande avgift (t. ex. på grund av beslut om höjt avgiftsunderlag i anledning av granskning av arbetsgivares avlöningsbokföring). Den slutliga avgiften beräknas och debiteras året näst efter utgiftsåret och upptas på räkning, som utsänds i januari året efter debiteringsåret. Under utgiftsåret har arbetsgivaren att i avräkning å den slutliga avgiften erlagga en preliminär avgift.

Den preliminära avgiften för visst år skall i princip beräknas till samma belopp som arbetsgivarens under nästföregående år debiterade slutliga avgift. Hänsyn skall emellertid tas till om uttagsprocenten undergår några förändringar mellan slutligåret och preliminäråret. För vissa fall kan avvikande föreskrifter meddelas. För att påförd preliminär avgift skall bringas i bättre överensstämmelse med beräknad slutlig avgift kan ett jämkningsförfarande ifrågakomma.

Skattedebiterade arbetsgivaravgifter upp-

bärs som nämnts i samband med de allmänna skatterna och räknas i uppördshänseende såsom skatt. Den slutliga arbetsgivaravgiften anges å debetsedeln å slutlig skatt. Riksförsäkringsverket äger tillgodoföra sig ett belopp motsvarande skillnaden mellan summan av de skattedebiterade arbetsgivaravgifterna och vad som kan antas bli avskrivet på grund av bristande betalning.

Uppbörderna av direktdebiterade arbetsgivaravgifter gestaltar sig på i huvudsak följande sätt. Räkning å arbetsgivaravgift — upptagande slutlig och preliminär avgift — skall utsändas senast den 18 januari det år avgiften skall erläggas. Beroende på avgiftens storlek har arbetsgivaren att erlægga beloppet senast den 18 februari eller fördelas avgiften till inbetalning vid sex uppbörder under året med senaste inbetalningsdag den 18 i envar av månaderna februari, april, juni, augusti, oktober och december. Direktdebiterad arbetsgivaravgift skall regelmässigt erläggas genom inbetalning över postgiro. Avgift, som inte erläggs inom föreskriven tid, skall av riksförsäkringsverket omgående anmälas till indrivning. Å för sent erlagt belopp uttas restavgift med i regel 4 %.

I fråga om sättet för debitering och uppörd av den allmänna arbetsgivaravgiften gäller i stort sett samma regler som för avgifterna till tilläggspensioneringen samt sjuk- och yrkesskadeförsäkringarna.

Tilläggspensionsavgift, som företagare m. fl. har att betala för sin egen tilläggspension, behandlas i huvudsak på samma sätt som skattedebiterade arbetsgivaravgifter dock med den avvikelser att avgiften debiteras av den lokala skattemyndigheten i samband med beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten. Tilläggspensionsavgiften påförs därefter debetsedeln för slutlig skatt, där också den pensionsgrundande inkomsten finns angiven. Tilläggspensionsavgift uppbärs i samband med de allmänna skatterna. För att ge rätt till pensionspoäng måste avgiften normalt betalas senast den 30 september andra året efter det, som avgiften avser. Har försäkrad erlagt visst belopp men ej skatten i dess helhet

betraktas det erlagda beloppet i första hand som betalning på avgiften till tilläggspensioneringen.

De olika egenavgifterna inom sjukförsäkringen sammanräknas av försäkringskassan till ett belopp som anges på debetsedeln. I uppördsteknisk mening anses avgifterna som skatter och uppbärs i enlighet med reglerna härför.

## 2.8 Avgifter inom statens jordbruksnämnds förvaltningsområde m. m.

Det svenska jordbruket och fisket är föremål för prisstöd inom ramen för den s. k. jordbruksregleringen. I samband med import och export, bearbetning och handel med jordbruks- och fiskerinäringens produkter utgår avgifter av skilda slag, vilka i regel inte redovisas i den statliga budgeten utan används i prisreglerande eller rationaliserande syfte inom den egna näringen. Prisregleringen är i första hand utformad som ett gränsskydd för svenska jordbruks- och fiskeprodukter. Det egentliga gränsskyddet utgår i form av införselavgifter på importerade livsmedel, fettråvaror, fodermedel och fisk. Därjämte upptas i vissa fall s. k. kompensationsavgifter på importerade varor för att det faktiska gränsskyddets storlek inte skall minska på grund av de interna regleringsavgifter som utgår på jordbruks- och fiskeprodukter. Inom ramen för prisregleringssystemet kan i samband med export av jordbruks- och fiskeprodukter också uttas utförselavgifter även om sådana avgifter f. n. inte tas ut.

Statens jordbruksnämnd är enligt sin instruktion central förvaltningsmyndighet för ärenden om prisreglering och marknadsföring på jordbrukets och fiskets områden, om inte Kungl. Maj:t för särskilt fall bestämmer annat. Alla avgifter inom ramen för regleringssystemet samlas i en specialbudget under jordbruksnämndens förvaltning. Inom sitt verksamhetsområde har jordbruksnämnden att tillämpa ett flertal författningar samt att fastställa, debitera och uppbära olika slag av regleringsavgifter i samband med varuutbytet med utlandet eller bearbetning

och distribution inom landet av speciella varugrupper.

### 2.8.1 Jordbruksregleringen

De centrala bestämmelserna inom jordbruksregleringen finns införda i *förordningen den 9 juni 1967 (nr 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område*. Enligt förordningen äger Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, statens jordbruksnämnd föreskriva att vissa bestämmelser rörande tillstånd till införsel och utförsel, avgift vid tillverkning eller omsättning m. m., avgift vid införsel och utförsel samt användning av råvaror skall gälla beträffande vara av visst slag. Sälunda får vara som anges i särskild bilaga till förordningen inte införas eller utföras utan tillstånd av jordbruksnämnden. I samband med beviljande av tillstånd äger nämnden föreskriva de närmare villkor under vilka tillståndet får användas.

Innehavare av slakteri eller köttbesiktningensbyrå har skyldighet att för upprätthållande av prisregleringen av köttvaror erlägga s. k. slaktdjursavgift för vissa slags kött när köttet blivit godkänt vid köttbesiktning. I prisreglerande syfte erläggs vidare särskilda avgifter vid olika tillverkningar, där mjölk, grädde, vete, råg, majs, potatis, fett m. fl. produkter ingår såsom råvara. Avgiften skall erläggas av tillverkaren (exempelvis kvarnägaren). Enligt förordningen skall därjämte i samband med att prishöjning sker på råg eller vete uttas en särskild avgift (prishöjningsavgift) hos den som driver kvarnrörelse eller spannmålshandel för lager av sådan spannmål. En likartad tilläggsavgift utgår vidare då fettvaruavgift höjs. Denna tilläggsavgift erläggs av den som yrkesmässigt säljer eller förbrukar fettvara och utgår för lager, för vilket fettvaruavgift tidigare erlagts.

För att bl. a. åstadkomma en önskad utjämning av intäkterna från olika grenar av mejerirörelse uttas en särskild avgift vid omsättning av olika mjölk- och mejeriprodukter. Sådan avgift erläggs av mjölkproducent för mjölk, grädde och ost som han levererar till annan än mejeri eller företa-

gare som handlar med mjölk eller mejeriprodukter. Vidare erlägger mejeri sådan avgift för mjölk, grädde, ost, torrmjölk och kondenserad mjölk vid försäljning till annan än mejeri. Slutligen uttas avgifter av annan tillverkare än mejeri för margarinost och av annan företagare, som handlar med mjölk eller mejeriprodukter, för mjölk, grädde och ost levererad av mjölkproducent.

För att möjliggöra kontroll, debitering och uppbörd av dessa tillverknings- och omsättningsavgifter föreligger olika skyldigheter att anmäla verksamheten till jordbruksnämnden, att regelbundet avge deklARATION eller annan uppgift över avgiftsbelagd verksamhet, att föra för uppgifterna och kontrollen erforderliga anteckningar m. m. I tillämpliga delar gäller därvid bestämmelserna i FF om inte Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden bestämmer annat.

För varor för vilka i samband med införsel till riket införselavgift utgår erläggs avgiften i regel till tullverket i samma ordning som är föreskriven beträffande tull eller då Kungl. Maj:t därom förordnat till jordbruksnämnden. I de fall avgifterna erläggs till nämnden utlämnas varan av tullverket endast mot bevis om att beloppet erlagts. I samband med utförsel av vara kan uttas s. k. utförselavgift. Denna avgift fastställs och uppbärs i förekommande fall av jordbruksnämnden eller den nämnden bemyndigad. Vid sidan av utförselavgift kan dessutom vid utförsel av viss boskap för slakt uttas slaktdjursavgift.

De olika avgifterna utgår med belopp, som bestäms av Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, av jordbruksnämnden.

I samband med utförsel kan jordbruksnämnden i prisutjämning syfte utta viss avgift enligt *kungörelsen den 31 mars 1950 (nr 156) angående utjämningsavgift vid utförsel av vissa varor*. Skyldighet har slutligen föreskrivits att till jordbruksnämnden avlämna uppgifter i form av bl. a. deklARATION för fastställande av avgift enligt *kungörelsen den 25 augusti 1967 (nr 525) om pristillägg för mjölk m. m.*

I *förordning den 26 april 1967 (nr 139) om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift* har föreskrivits, att utsäde av potatis, stråfoder m. fl. jordbruksprodukter i regel vid försäljning och export skall vara försett med plomberingsbevis enligt bestämmelser om statsplombering av utsädesvara. Vid plomberingen erläggs avgift, för vilken statens centrala frökontrollanstalt är beskattningsmyndighet.

### 2.8.2 Fiskregleringen

I fråga om fiskregleringen gäller särskilda författningar som reglerar införseln och utförseln samt handeln med fisk m. m. Enligt *förordningen den 5 juni 1953 (nr 372) angående reglering av införseln av vissa slag av fisk och skaldjur* skall i den mån Kungl. Maj:t förordnar vid införsel i prisreglerande syfte erläggas särskild avgift (införselavgift). Avgiftens storlek bestäms av Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, av jordbruksnämnden. Avgiften erläggs till tullverket i den ordning som är föreskriven för erläggande av tull. Enligt *förordningen den 5 juni 1953 (nr 374) angående reglering av utförseln av vissa slag av fisk och skaldjur m. m.* får utförsel av vissa angivna varuslag inte äga rum utan tillstånd av statens jordbruksnämnd. För vara som utförs ur riket och förtullas skall, i den mån Kungl. Maj:t så förordnar, erläggas avgift (utförselavgift). Uppbörd och redovisning av utförselavgift verkställs av jordbruksnämnden eller den som nämnden bemyndigar.

Bestämmelser om regleringen av handeln med fisk m. m. finns i *förordningen den 30 maj 1952 (nr 320) om prisregleringsavgift för fisk m. m.* För fisk som ilandförs här i riket utan att fråga är om import (s. k. svenskfångad fisk) uttas en särskild prisregleringsavgift. Avgiften erläggs i samband med första försäljningen (dvs. försäljning från fiskare) och betalas i regel av köparen men i vissa fall av säljaren. Vederbörande fiskuppköpare har att varje månad redovisa sina inköp och samtidigt inbetala föreskriven prisregleringsavgift. I vissa fall re-

dovisas avgiften av fiskhamnsförvaltning till jordbruksnämnden.

### 2.9 Skatter och avgifter inom generaltullstyrelsens förvaltningsområde

Tullverket uppbär inom ramen för sitt verksamhetsområde tullar, skatter, införselavgifter etc., vilka har det draget gemensamt att de uppbärs i samband med varuinförseln från utlandet. Enligt sin instruktion har verket till uppgift att debitera, uppbära och redovisa tull samt vissa andra skatter och avgifter. Verket utövar vidare uppsikt över trafiken till och från utlandet samt fullgör kontrolluppgifter, som sammanhänger därmed och vissa andra övervakningsuppgifter.

Tullverkets uppgifter är både av fiskalisk och kontrollerande natur. I tullförfattningarna, främst i *tullstadgan den 7 oktober 1927 (nr 391)*, finns bestämmelser om i vilken omfattning och i vilka former denna tullkontroll skall utövas. Tull utgår endast i samband med import av varor. Gods som införs till riket skall förtullas och som ett led i förtullningen ingår tulltaxering av varan enligt *tulltaxeförordningen den 13 maj 1960 (nr 391)* och *tulltaxan den 12 september 1958 (nr 475)*. Därvid fastställs till vilket tulltaxenummer en vara skall hänföras och det värde eller i vissa fall den kvantitet som skall ligga till grund för fastställandet av tullen, varefter tull uttas i enlighet med tarifferna i tulltaxan.

Tullverket uppbär förutom tullar också ett antal skatter samt vissa avgifter på jordbruksregleringens område m. m. Enligt *förordningen om mervärdeskatt* uppbär tullverket sådan skatt för vara som införs av den som är att anse som konsument. Den skatt som uppbärs av tullverket fastställs och erläggs i den ordning som är föreskriven beträffande tull. Även i övrigt skall vad som stadgas i fråga om tull i tillämpliga delar gälla beträffande mervärdeskatt.

Beträffande ett flertal indirekta skatter gäller att skatt på vara som införs av annan än hos kontrollstyrelsen registrerad importör skall erläggas vid införseln och uppbäras av tullverket. Generaltullstyrelsen är beskattningsmyndighet i dessa fall.

Den skatt som uppbärs av tullverket erläggs i samma ordning som är föreskriven i fråga om tull. Vad som i fråga om tull gäller rörande betalningsanstånd, ställande av säkerhet samt påföljd för fördröjd eller utebliven betalning äger motsvarande tillämpning i fråga om den ifrågavarande skatten. Vad nu sagts torde i allt väsentligt äga tillämpning i fråga om särskild varuskatt, pälsvaruskatt, försäljningsskatt, utjämningskatt, omsättningsskatt å motorfordon (bil-

accis), tobaksskatt, allmän energiskatt, bensinskatt, brännoljeskatt och särskild skatt på motorbränslen.

I vissa fall uppbär tullverket fordonskatt för motorfordon som inte registrerats här i riket. Tullverket uppbär också i anslutning till införsel av varor vissa avgifter, som utgår inom ramen för jordbruksregleringen. Slutligen uppbär tullverket vissa speciella avgifter såsom fyr- och båkavgift, skeppsmätningssavgift och växtskyddsavgift.

### 3.1 Historisk översikt

Fram till slutet av 1800-talet erhöll det allmänna sina inkomster huvudsakligen i form av tullmedel och speciella konsumtionsskatter. Vid sekelskiftet infördes i vårt land en allmän inkomstbeskattning, varefter tyngdpunkten i skatteuttaget efter hand kom att förskjutas från indirekt till direkt beskattning. Denna utveckling medförde väsentligt ökade skyldigheter för de skattskyldiga att lämna myndigheterna uppgifter och upplysningar till ledning vid fastställandet av beskattningsunderlaget. En konsekvens av denna utveckling var genomförandet av en skattestrafflagstiftning av i princip den karaktär som alltjämt är gällande.

Genom 1902 års inkomstskatteförordning infördes en allmän progressiv inkomstskatt. Till grund för skatteuttaget skulle ligga en taxering, verkställd med ledning av en obligatorisk självdeklaration som den skattskyldige hade att avge angående sina inkomstförhållanden. I förordningen intogs en bestämmelse om straff för den som mot bättre vetande lämnade oriktiga uppgifter till ledning för taxeringen och därigenom föranledde att inkomst inte eller endast till någon del blev taxerad. Straffet var böter. Dessa skulle stå i viss relation till det inkomstskattebelopp som genom det svikliga förfarandet undandragits, dock med visst minimibelopp. En likalydande straffbestämmelse inflöt i 1907 års förordning om inkomstskatt.

I 1910 års lagstiftning i ämnet ändrades emellertid brottsbeskrivningen. Bötesstraff drabbade den som mot bättre vetande utslöt eller till för lågt belopp upptog inkomst eller förmögenhet. Böterna utgjordes av penningböter upp till ettusen kronor. För det fall att den oriktiga uppgiften föranlett att skattskyldig inte blivit taxerad eller blivit för lågt taxerad kunde böterna höjas utöver detta belopp, dock högst med fem gånger det skattebelopp som undandragits.

Genom 1910 års lagstiftning straffbelades alltså även förfaranden som upptäcktes av taxeringsmyndigheterna och som förden skull inte medförde en oriktig taxering. Av intresse i sammanhanget är vidare, att i den proposition som låg till grund för lagstiftningen departementschefen uttalade, att straffbestämmelsen ägde tillämpning även i fall då någon lämnade oriktigt meddelande i uppgift till ledning för annans inkomst antingen uppgiften avgavs av arbetsgivare, tjänsteman e. d. eller den lämnades av den skattskyldiges representant (prop. 1910:90 s. 74). Här fastslogs alltså att straffbestämmelsen inte var begränsad till att avse endast den skattskyldige själv eller enbart uppgifter till ledning för egen taxering.

År 1921 ändrades straffbestämmelsen ånyo. Varje oriktigt meddelande som var ägnat att leda till frihet från taxering eller till för låg taxering bestraffades med böter. Dessa bestämdes till högst fem gånger det ifrågavarande skattebeloppet oavsett om

den oriktiga uppgiften följts vid taxeringen eller inte. Vidare infördes straff för brott som förövades av grov oaktsamhet. Strafffrihet stadgades för skattskyldig som, innan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete för året, av egen drift beriktigt oriktigt meddelande.

Som motivering för de ändrade bestämmelserna anfördes bl. a. följande. Det var inte blott uteslutande av inkomst eller förmögenhet eller dess uppgivande till för lågt belopp som kunde leda till för låg beskattning av skattskyldig. Även andra oriktiga meddelanden kunde medföra samma resultat, t. ex. oriktigt meddelande, att skattskyldig var gift eller hade omyndiga barn, för vilka han var berättigad till avdrag. Även dylik uppgift borde kunna bestraffas.

Vidare syntes det tveksamt, framhölls det, om den omständigheten, att skattskyldig inte blivit taxerad eller blivit för lågt taxerad, borde bibehållas såsom straffskärpningsgrund. Mot lagstiftningen kunde nämligen i viss mån göras den anmärkningen att taxeringsmyndigheternas vaksamhet kom att medföra minskat straff för den skyldige. Det låg också i viss mån i taxeringsmyndigheternas händer att bestämma straffet. Om taxeringsnämnden fann att en avlämnad uppgift var oriktig, kunde nämnden underlåta att taxera den skattskyldige till det riktiga beloppet samt i stället ett följande år utta den felande skatten genom efterbeskattning. På grund av detta nämndens förfarande kunde straffet sättas högre än eljest kunnat ske.

Vidare framhölls att ett oriktigt meddelande till ledning för taxeringen blev strafffritt, så snart det inte kunde visas, att det skett mot bättre vetande, om än aldrig så grov försummelse eller vårdslöshet kunde läggas uppgiftslämnaren till last. Man torde ha rätt att fordra, framhöll man, ett inte allt för ringa mått av noggrannhet och ordentlighet vid meddelandet av uppgifter av förevarande art, då eljest hela deklarationsförfarandet kunde bli betydelselöst. De gällande bestämmelserna syntes därför böra kompletteras med bestämmelser om straff för det fall, att någon vid lämnande av uppgif-

ter eller upplysningar till ledning för taxeringen inte iakttagit tillbörlig noggrannhet och uppmärksamhet och på grund därav lämnat oriktiga meddelanden. Därmed vanns även den fördelen, att man erhöll en straffbestämmelse, som kunde användas då ett oriktigt meddelande lämnats mot bättre vetande, ehuru detta inte kunde visas. Slutligen kunde ifrågasättas huruvida inte i alla nu avsedda fall strafffrihet borde inträda, när den skyldige av egen drift ändrade eller återkallade ett förut lämnat oriktigt meddelande.

På förslag av 1923 års taxeringssakkunniga (SOU 1925:27) vidtogs bl. a. höjning av bötesmaximum, då gärningen skett av grov vårdslöshet. Höjningen ansågs motiverad med hänsyn till den många gånger svårbestämda gränsen mellan vad som innefattade mot bättre vetande och vad som innebar grov vårdslöshet. I 1928 års taxeringsförordning bibehölls brottskonstruktionen oförändrad. Straffet var böter, vid uppsåtligt brott högst fem gånger undandraget skattebelopp och vid brott av grov oaktsamhet högst hälften därav. Ett särskilt bötesminimum var föreskrivet på 50 resp. 25 kr. Straffbestämmelserna avsåg oriktiga uppgifter som lämnats inte endast av den skattskyldige själv utan även av annan uppgiftspliktig.

I skrivelse till Kungl. Maj:t anhöll 1929 års riksdag om utredning bl. a. beträffande frågan om skärpt påföljd för avgivande mot bättre vetande av felaktig självdeklaration eller därmed jämförlig uppgift. I ett av särskilda sakkunniga avgivet betänkande (SOU 1933:27) framlades förslag till vissa ändrade straffbestämmelser. Sålunda föreslogs att den som mot bättre vetande lämnade oriktigt meddelande skulle straffas med böter eller fängelse i högst sex månader. De sakkunniga framhöll att det samhällsfarliga momentet i skattebrotten kommit att framträda starkare på grund av den allt större betydelse som den direkta beskattningen erhölet för staten och kommunerna samt att laglydiga skattskyldiga åsamkades ökade skattebördor om vissa skattskyldiga undandrog sig sina ekonomis-

ka förpliktelser gentemot det allmänna.

I proposition som utarbetats på grundval av de sakkunnigas förslag (1935: 148) anförde departementschefen bl. a.

Till de sakkunnigas förslag om införande av fängelse, högst sex månader, i straffskalan för falskdeklarationsbrott, som begåtts mot bättre vetande, kan jag ansluta mig. Ehuru verkningarna av en sådan åtgärd måhända icke böra överskattas, synes det kunna vara av betydelse för den allmänna meningen att på detta sätt fastslå dessa brotts verkligt allvarliga karaktär. Goda skäl torde föreligga för att gå längre och med bedrägeri enligt strafflagen jämställa alla åtgärder mot bättre vetande, varigenom någon undandraget eller söker undandraga det allmänna skatt eller andra avgifter. Med uppdragande av denna mera vittgående fråga måste dock tills vidare anstå.

Bevillningsutskottet ansåg emellertid tillräckliga skäl inte föreligga att införa frihetsstraff i straffskalan och detta blev också riksdagens beslut. I propositionen föreslogs också vissa åtgärder för att förbättra skattekontrollen. Dessa förslag bifölls av riksdagen. Anmärkas bör slutligen att brottsbeskrivningen nu utformades så, att endast den som lämnade oriktiga uppgifter till ledning för egen taxering kunde straffas som gärningsman.

I början av 1940-talet uppkom ånyo frågan om skärpt bestraffning av falskdeklaration samt liknande brott och förseelser såsom ett led i en effektivisering av taxerings- och uppbördsförfarandet. Särskilda sakkunniga tillkallades för utredning av frågan om skärpning av straffen för deklarationsbrotten. I de direktiv som lämnades de sakkunniga framhöll departementschefen bl. a. att särskilt beträffande vissa kategorier skattskyldiga kontrollmöjligheterna var mycket begränsade, och att man torde ha anledning befara att skattefusk här förekom ganska ofta. Misstänkta eller t. o. m. tämligen uppenbara försök till sådant fusk kunde inte sällan undgå beivran. Allmänhetens vilja att lojalt fullgöra sin deklarationsskyldighet kunde inte undgå att bli undergrävd, om begångna brott, och i all synnerhet uppenbara sådana, inte blev i tillbörlig omfattning beivrade. Enligt departementschefens

mening erfordrades en skärpning av straffet för falskdeklaration så att åtminstone de grövre formerna därav belades med urbota straff. Härigenom skulle tillika i lagstiftningen lämnas stöd åt den allt mer stadgade uppfattningen rörande den allvarliga karaktären av detta brott mot det allmänna.

De sakkunniga föreslog i sitt betänkande med förslag till skärpt bestraffning av falskdeklaration m. m. (SOU 1942:31) bl. a. att de normerade böterna skulle ersättas av dagsböter samt att fängelse eller straffarbete upp till två år skulle ingå i straffskalan för uppsåtligt brott. Även för oakt-sambetsbrott föreslogs fängelse upp till sex månader. En väsentlig nyhet i de sakkunnigas förslag hänförde sig till den lagtekniska utformningen av deklarationsbrotten. I en mängd skatteförfattningar fanns intagna straffbestämmelser för förseelser av typen deklarationsbrott. De sakkunniga föreslog att i de fall detta lämpligen lät sig göra dessa straffbestämmelser sammanfördes i en enda författning, benämnd skattestrafflag.

I det förslag till lagstiftning som utarbetades på grundval av de sakkunnigas betänkande anslöt sig departementschefen till uppfattningen att fängelse och straffarbete borde ingå i straffskalorna. Däremot förordade han att systemet med normerade böter bibehölls. Han anförde bl. a. att ett bötesstraff enligt dagsbotssystemet kunde bli lindrigare än om straffet bestämdes enligt gällande system med normerade böter. Förslaget skulle sålunda i denna del kunna sägas i viss mån strida mot själva syftet med de nu ifrågavarande författningsändringarna. Då falskdeklaration var ett brott, som i hög grad karakteriserades av vinningssyfte, syntes det angeläget, framhöll departementschefen vidare, att samhället hade möjlighet att reagera mot denna brottslighet på sådant sätt, att den brottslige inte endast gick miste om vinsten av sitt brott utan därutöver tillfogades en kännbar ekonomisk förlust. Systemet med normerade böter — i förekommande fall i förening med eftertaxering — möjliggjorde att dessa synpunkter blev fullt tillgodosedda.

Lagrådet anförde bl. a., att straffhotets

avhållande verkan endast i ringa grad kunde påverkas av att i lagen upptogs ett mycket högt maximistraff, som kunde tänkas bli tillämpat endast i särskilt grova brottsfall. Det var angelägnare, att straffskalan utformades så, att de talrika mera vanliga fallen drabbades av en kännbar påföljd inom gränsen för vad som kunde uppfattas som skäligt. Lagrådet föreslog att straffarbete ej upptogs i straffskalan utan att som övre gräns fastställdes fängelse. Endast för de grova brottsfallen ansåg lagrådet, att fängelse intill två år borde förekomma. För övriga fall borde straffet sättas till fängelse i högst sex månader.

Beträffande bötesstraffet ansåg lagrådet i likhet med departementschefen att på ifrågavarande begränsade brottsområde de normala böterna var att föredra framför dagsböter. Det för deklaraionsbrotten typiska var att de hade sin grund i snikenhet. Lagstiftningen borde därför ta sikte på just det sinnelag som föranlett brottet och välja en härför särskilt lämpad påföljd. Detta tillgodosågs bäst därigenom att den skyldige — förutom att han gick miste om den åsyftade vinningen — drabbades av en kännbar ekonomisk förlust. För att fylla luckan mellan ett högt bötesstraff och frihetsstraff föreslog lagrådet bestämmelser om särskild straffskatt att kunna utgå vid sidan av frihetsstraff.

En principiellt viktig fråga under förarbetena till SKSL avsåg beskaffenheten av de handlingar som skulle kunna medföra straffansvar. I betänkandet föreslog de sakkunniga, att en ifrågavarande oriktig uppgift skulle ha lämnats »till bouppteckning eller i deklaration, journal eller annan skriftlig handling». Som motivering härför anfördes bl. a. att i fråga om beskaffenheten av de brottsliga handlingar, som kunde föranleda ansvar det icke syntes lämpligt att fullständigt specificera dem. Det syntes vara tillräckligt att i lagtexten anföra exempel på sådana skriftliga handlingar, vilka i detta sammanhang kunde komma i fråga. Det kunde vidare enligt de sakkunnigas mening inte genomgående uppställas som villkor för straffbarhet att handlingen skulle vara un-

dertecknad. Som exempel på fall då sådant undertecknande inte syntes erforderligt nämndes de journaler, vilka skulle föras av tillverkare i skattepliktiga bryggerier. I det till lagrådet remitterade departementsförslaget vidtogs ingen avvikelse från de sakkunnigas förslag i detta hänseende.

Lagrådet ställde sig starkt kritiskt mot de sakkunnigas förslag på denna punkt och framhöll bl. a. att det vid brottsområdets bestämmande torde vara nödvändigt att ta ställning till frågan, huruvida för straffbarhet skulle krävas att den som hade att svara för handlingens innehåll även undertecknat den med sitt namn samt att innehållet hade karaktären av en försäkran. Enligt lagrådets mening skulle det innebära en beaktansvärd fördel om fordran på sådan beskaffenhet hos handlingen kunde uppställas. Därmed skulle nås en ur systematisk synpunkt önskvärd inramning av brottsområdet. Ej heller syntes man, framhöll lagrådet vidare, böra bortse från att den skattskyldige mången gång först i och med att han tecknat sitt namn under handlingen kunde sägas ha på otvetydigt sätt ådagalagt sin vilja att ge handlingen ett oriktigt innehåll. Enligt lagrådets mening borde alltså för straffbarhet uppställas krav på — förutom att den oriktiga uppgiften skulle vara avgiven i skriftlig form — att handlingen skulle vara vederbörligen undertecknad samt att den skulle innefatta en uttrycklig viljeförklaring, en försäkran.

Departementschefen anslöt sig i propositionen (1943:140) till lagrådets förslag om straffskatt samt handlingens beskaffenhet av deklaration såsom förutsättning för straffbarhet. Under riksdagsbehandlingen vidtogs i propositionen ingen ändring av betydelse. SKSL trädde i kraft den 1 juli 1943.

Vid sidan av straffbestämmelserna för oriktig deklaration tillkom i taxeringsförfattningarna successivt påföljder i form av bestämmelser om bötesstraff eller vitesföreskrifter för den som underlät att inkomma med självdeklaration eller inte inkom med uppgifter till ledning för annans taxering.

Under åren närmast efter SKSL:s ikraft-

trädande var det allmännas intresse i huvudsak inriktat på att genom en effektivare taxeringskontroll samt genom upplysnings- och propagandaverksamhet förbättra deklarationsmoralen. Sålunda har under en följd av år medel anslagits för bedrivande av annonskampanjer i anslutning till tiden för de allmänna självdeklarationernas avlämnande. År 1961 genomfördes vissa ändringar i SKSL. Dels höjdes minimibeloppen för bötesstraffen vid falskdeklaration och värdslös deklaration, dels utökades preskriptionstiden för värdslös deklaration från två till fem år.

Som tidigare framhållits spelade de indirekta skatterna under 1900-talets första årtionden en mer underordnad roll än tidigare. Indirekta skatter i egentlig mening förekom i form av produktionsskatter, konsumtionsskatter och tullar. Straffbestämmelserna om olovlig varuinförsel — som tidigare varit intagna i olika tullstadgor — utbröts år 1923 till en särskild lag, varuinförsellagen. Året därpå intogs bestämmelser om straff för smuggling av spritdrycker i en särskild spritinförsellag. Överträdelser av de under första världskriget talrika exportförbuderna bestraffades i en år 1916 tillkommen generell förordning om straff för olovlig varuutförsel, vilken sedermera ersattes av 1949 års varuutförsellag. Hela detta område är numera enhetligt reglerat genom 1960 års varusmuggningslagstiftning.

### 3.2 Gällande rätt

Den centrala författningen på skattestrafflagstiftningens område utgörs av SKSL. Straffbestämmelser finns, vad avser arbetsgivaravgifter, i AVGF och, beträffande olovlig införsel och utförsel av varor, i VSL. Därutöver är bestämmelser om straff och andra påföljder intagna i ett flertal särskilda skatte- och avgiftsförfattningar.

#### 3.2.1 Skattestrafflagen

SKSL innehåller bestämmelser om falskdeklaration och värdslös deklaration. Falskdeklaration föreligger om någon i deklaration eller däremot svarande skriftlig för-

säkran till ledning för fastställande av skatt uppsåtligen lämnar oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från skatt, till för låg sådan, eller till oriktig återbetalning av skatt. Lika med skatt skall anses annan allmän avgift. Värdslös deklaration föreligger om någon av grov oaktsamhet begår sådan gärning som nu sagts.

SKSL är en s.k. blankettstrafflag och dess tillämpning är beroende av de ytterligare rättsregler, som i de särskilda skatteförfattningarna reglerar uppgifts- och skattskyldigheten. Sambandet mellan SKSL och skatteförfattningarna har i allmänhet lösts så att den särskilda skatteförfattningen innehåller föreskrift om att lagen är tillämplig. SKSL är sålunda på grund av föreskrift i 118 § TF tillämplig på oriktiga uppgifter i självdeklaration — allmän eller särskild — som avges till ledning vid taxering för inkomst och förmögenhet enligt KL och förordningarna om statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt. SKSL är också tillämplig i fråga om oriktig uppgift i deklaration eller annan handling, som avlämnas till ledning för beskattning till mervärdeskatt. SKSL gäller därjämte oriktiga uppgifter i deklarationer rörande flertalet indirekta skatter av punktskattetyper. Detta är fallet med den särskilda varuskatten, utjämningskatten, pälsvaruskatten, försäljningskatten, bensinskatten, brännoljeskatten, gasolskatten, särskilda skatten på motorbränslen, energiskatten, omsättningsskatten på motorfordon i vissa fall, skatten på malt- och läskedrycker samt tobaksskatten. SKSL:s ansvarsregler är tillämpliga endast beträffande sådana oriktiga uppgifter som avser tillverkning eller försäljning inom riket. Oriktiga uppgifter som lämnas till ledning vid beskattning i samband med införsel till riket bestraffas enligt VSL.

Genom särskilda hänvisningsbestämmelser är SKSL vidare tillämplig i fråga om oriktiga uppgifter i deklarationer eller andra handlingar avgivna enligt förordningen om beviljningsavgifter för särskilda förmånen skall vara personligen undertecknad av den deklarationsskyldige eller ställföreträd-

ner och rättigheter, stämpelskatteförordningen samt förordningen om arvsskatt och gåvoskatt. SKSL torde vidare vara tillämplig vid oriktig uppgift i deklaration avgiven för taxering enligt förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar samt i fråga om åtminstone flertalet avgifter på jordbruksregleringens område.

SKSL är inte tillämplig i fråga om åtskilliga skatter och avgifter. Anledningen härtill kan vara att den speciella skatteförfattningen innehåller egna straffbestämmelser för deklarationsbrott eller att skatten i fråga inte debiteras med ledning av deklaration. SKSL är sålunda inte tillämplig på oriktig uppgift i allmän eller särskild fastighetsdeklaration, eller i preliminär självdeklaration och ej heller på deklarationsbrott vid fastställande av stämpelavgift vid köp eller byte av fondpapper. Vidare är SKSL inte tillämplig i fråga om sjömansskatten, kupongskatten, ersättningsskatten, lotterivinstskatten, automobilskatten, saluvagnsskatten, hundskatten samt skatten på sprit och vin. I rättspraxis har dessutom folkpensionsavgiften undantagits från lagens tillämpningsområde. Utanför SKSL:s tillämpningsområde är slutligen att hänföra brottsliga förfaranden med avseende å arbetsgivaruppgifter eller deklarationer eller försäkringar i samband med införsel till riket. I fråga om sådana gärningar tillämpas särskilda straffbestämmelser i AVGF eller i VSL.

Det brottsliga förfarandet enligt SKSL beskrivs med orden att någon i deklaration till ledning vid fastställande av skatt lämnar oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från skatt eller till för låg sådan. Gärningsbeskrivningen tar sikte på att en uppgiftsskyldighet till offentlig myndighet inte fullgörs på riktigt sätt. Uppgiftsskyldigheten åvilar i det speciella fallet den person, som enligt skatteförfattningen är skyldig att lämna den aktuella uppgiften. Endast den som är skyldig att deklarerera eller ställföreträdare för denne kan dömas som gärningsman. Detta förhållande har sin grund i skatteförfattningarnas krav på att deklarationshandling-

re för denne för att anses som behörigen avlämnad.

De objektiva brottsrekvisiten enligt SKSL är följande. Det skall vara en behörigen upprättad deklaration eller en däremot svärande skriftlig försäkran och denna handling skall ha ingetts till vederbörande beskattningsmyndighet för att ligga till grund för skattens eller avgiftens fastställande. I deklarationen — eventuellt i bilaga eller en kompletterande handling — skall ha lämnats en oriktig uppgift som påverkat skattskyldigheten. Den oriktiga uppgiften skall vara ägnad att för deklaranten eller den han företräder leda till frihet från skatt, för låg sådan eller oriktig återbetalning av skatt.

Vad som menas med deklaration eller skriftlig försäkran framgår inte av SKSL utan sådana frågor måste lösas med ledning av bestämmelserna i den ifrågavarande skatteförfattningen. I princip skall det föreliggande en till vederbörande beskattningsmyndighet riktad, uttrycklig viljeförklaring av den som lämnat uppgiften. Vid brister i fråga om undertecknandet av en deklaration kan frågan om behörig deklaration föreligga vara komplicerad. I fall då juridisk persons firma tecknats av därtill icke behörig person och vederbörande inte angett, att han saknat sådan behörighet har i praxis inlagits den ståndpunkten att behörig deklaration inte förelegat.

Med oriktig uppgift menas att uppgiften skall vara objektivt osann. Uppgiften skall avse ett osant meddelande angående omständighet av betydelse för ett riktigt fastställande av skattskyldigheten. Med oriktig uppgift jämställs förtigande, dvs. underlåtenhet att uppge viss omständighet. Vad som är en riktig eller oriktig uppgift framgår i det enskilda fallet ytterst av bestämmelserna i den skatteförfattning som reglerar skattskyldighetens omfattning. Oriktigheten i en uppgift kan givetvis vara av olika slag. I flertalet fall rör det sig om klart konstaterbara faktiska förhållanden. En inkomst har upptagits till för lågt belopp eller ett för högt avdrag har gjorts. Därmed jämställs — i enlighet med allmänstraffrättsliga principer — ett förtigan-

de av fakta.

Oriktigheten kan också bestå i felaktig värdesättning av ett beskattningsbart objekt eller bero på bristande kunskaper hos den deklarationsskyldige om de beskattningsregler som skall tillämpas i ett särskilt fall. Ett i deklARATION framställt yrkande att skattskyldigheten skall bestämmas på visst sätt kan inte anses utgöra oriktig uppgift såvida grunderna för yrkandet framställts på ett tillräckligt klargörande sätt. I den praktiska tillämpningen uppkommer understundom gränsdragningsproblem om en upplysning i deklARATION är att bedöma såsom en oriktig uppgift eller oriktigt yrkande.

Den oriktiga uppgiften skall slutligen vara ägnad att för deklARANTEN eller den han företräder leda till frihet från skatt, för låg sådan eller till oriktig återbetalning av skatt. Den oriktiga uppgiften skall i och för sig kunna orsaka ett för lågt skatteuttag. Om beskattningsbar inkomst inte föreligger — oavsett den oriktiga uppgiften — är gärningen alltså inte straffbar. För straffbarhet krävs vidare att viss grad av fara skall föreligga för att den oriktiga uppgiften inte upptäcks vid myndigheternas deklARATIONSKONTROLL. I tidigare rättstillämpning ansågs sådan fara inte föreligga om oriktigheten kunde avslöjas vid en med normal omsorg och skicklighet verkställd taxeringsgranskning. Rättspraxis har emellertid efter hand kommit att inta en strängare ståndpunkt i detta hänseende. Straffrihet torde sålunda f. n. inträda endast om det är uteslutet att den oriktiga uppgiften skulle ha undgått upptäckt vid deklARATIONSKONTROLLEN. Man bortser därmed i själva verket från faktorer som i det enskilda fallet kan påverka kontrollsystemets effektivitet.

Vid falskdeklARATION skall uppsåtet omfattas samtliga i brottsbeskrivningen ingående objektiva rekvisit. Gärningsmannen skall uppsåtligt ha upprättat och ingett deklARATIONEN samt därvid insett att den innehöll oriktiga uppgifter som var ägnade att leda till för låg skatt eller avgift för honom eller den han företräder. Brister hans uppsåt i något av dessa avseenden kan han inte fäl-

las till ansvar för uppsåtligt brott. I enlighet med vad som vanligen gäller inom straffrätten i övrigt är s. k. eventuellt uppsåt tillräckligt. När det gäller att definiera rekvisitet grov oaktsamhet blir svårigheterna större. Varken uppsåt eller oaktsamhet definieras i BrB. I rättstillämpningen har grov oaktsamhet enligt SKSL tolkats på ett synnerligen vidsträckt sätt.

Brott enligt SKSL är fullbordat i och med att den oriktiga deklARATIONEN inkommit till beskattningsmyndigheten. I likhet med vad som gäller beträffande vissa andra brott mot sanningsplikt inträder strafffrihet för den som träder tillbaka från brottet genom att frivilligt rätta den oriktiga uppgiften.

Straffet för falskdeklARATION är böter eller fängelse i högst två år. Böterna skall bestämmas till 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 böter eller, där omständigheterna är synnerligen försvårande, fängelse i högst sex månader. Böterna skall bestämmas till högst två och en halv gånger det undandragna skattebeloppet, dock minst 200 kr., om den undandragna skatten uppgår till 100 kr. eller mera.

Om genom den oriktiga uppgiften undandragits eller kunnat undandras kommunal inkomstskatt jämte annan utskyld, som utgår efter samma beräkningsgrund, skall jämväl vid böternas bestämmande den sammanlagda uttaxeringen av dessa utskylder antas vara 15 kr. för varje skattekrona. Den som förskyllt fängelse kan efter omständigheterna ådömas straffskatt med högst tre gånger det belopp som undandragits eller kunde ha undandragits. Straffskatten är att anse som en särskild rättsverkan av brottet.

De allmänna reglerna om preskription i BrB kompletteras för skattebrottens del av en bestämmelse om särskild preskriptionstid för vårdslös deklARATION. Regeln innebär att vårdslös deklARATION — oaktat att straffmaximum är fängelse i högst sex månader

— preskriberas först fem år efter det brottet begåtts. SKSL innehåller också vissa speciella forumregler.

### 3.2.2 Vissa specialstraffrättsliga bestämmelser

I flertalet skatte- och avgiftsförfattningar har intagits straffstadganden, som antingen kompletterar eller helt ersätter bestämmelserna i SKSL.

TF innehåller ett flertal straffbestämmelser för i huvudsak förseelser av ordningsmässig art. I 118 § TF återfinns en bestämmelse om tillämpligheten av SKSL i fall då någon lämnat oriktig uppgift i självdeklaration eller därtill hörande handling eller i särskild uppgift angående renskötsel eller i annan upplysning som han är skyldig lämna och som är av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Förekommer anledning att sådant brott förövats åligger det förste Ti att göra anmälan därom till åklagaren. To har dessutom ålagt skyldighet att underrätta förste Ti om misstänkta fall av brott.

Enligt 119 § straffas deklarationsskyldig som till någon, som är skyldig meddela kontrolluppgift angående hans inkomstförhållanden, lämnar oriktig uppgift om sitt namn eller andra förhållanden under förutsättning att den deklarationsskyldige haft uppsåt att försvåra uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande. Straffet utgör dagsböter, lägst 30.

I 120 § TF föreskrivs penningböter, högst 300 kr., för ett flertal förseelser av ordningsmässig natur. Sålunda straffas deklarationsskyldig, som inte behörigen avlämnat självdeklaration inom föreskriven tid eller avlämnat deklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering. Straffbudet riktar sig i första hand mot den som helt underlåter att deklarera men gäller även beträffande för sent inkomna deklarationer eller deklarationer med allvarliga formella eller materiella brister. Vidare straffas den som underlåter att iaktta viss annan uppgiftsskyldighet än sådan som skall fullgöras

i självdeklarationen, t. ex. skyldigheten i vissa fall att till deklarationen foga räkenskapsutdrag och balansräkning, vinst- och förlusträkning m. m. och skyldigheten att avge kontrolluppgifter till ledning för annans taxering. Om försummelse, som avses i paragrafen, är ursäktlig eller eljest ringa, kan frias från straff. Åtal får anställas endast efter anmälan av Ti.

I 121 § TF stadgas straff för den som åsidosätter skyldigheten i TF (20 §) att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat sätt sörja för och bevara underlag för deklarationsskyldighetens och annan uppgiftsskyldighets fullgörande. Gärningen, som för straffbarhet fordrar uppsåt eller grov oaktsamhet, skall ha omöjliggjort eller allvarligt försvårat fullgörandet av uppgiftsskyldigheten eller kontrollen härav. Normalstraffet är dagsböter. Fängelse i högst sex månader kan ådömas i grövre fall. 121 § innehåller också en bestämmelse om bötesstraff, högst 300 kr., för den som i självdeklaration uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift om förmögenhet. Denna straffbestämmelse är subsidiär och avsedd för fall då SKSL eller bestämmelserna om ämbetsbrott i BrB inte är tillämpliga.

TF innehåller vidare straffbestämmelser, vilka berör den allmänna och särskilda fastighetstaxeringen. Sålunda stadgas dagsböter för den som i allmän eller särskild fastighetsdeklaration uppsåtligt eller av grov vårdslöshet lämnat oriktig uppgift, som är ägnad att leda till för låg taxering av fastighet. Bestämmelserna är inte tillämpliga om gärningarna i fråga är belagda med straff enligt BrB. Slutligen föreskrivs bötesstraff, högst 300 kr., för den som underlåter att fullgöra viss uppgiftsskyldighet vid allmän fastighetstaxering. Åtal får här ske endast efter anmälan av Ti.

UF innehåller i 79 § bestämmelser om straff för vissa förfaranden från skattskyldigs sida, vilka är ägnade att medföra att preliminärskatt inte uttas eller uttas med för lågt belopp. Sålunda straffas den med dagsböter som till arbetsgivare lämnar oriktig uppgift om förhållanden, som har bety-

delse för verkställande av skatteavdrag, under sådana omständigheter att det kan antas ha skett i syfte att åstadkomma att skatteavdrag inte verkställs eller verkställs med för lågt belopp. Detsamma gäller om någon i preliminär deklaration eller i ansökan till den lokala skattemyndigheten om jämkning av preliminär skatt 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 sådan skatt. Likaså gäller straffbestämmelsen för den som i ansökan om nedsatt skatteavdrag eller anstånd med betalning av skatt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift av betydelse för ärendets avgörande.

I 80 § UF finns straffbestämmelser för arbetsgivare som åsidosätter skyldigheter som åligger honom enligt UF med avseende å uppbörd av anställdas skatter. Sålunda stadgas dagsbotsstraff för arbetsgivare som uppsåtligen eller av oaktsamhet, som inte är ringa, utbetalar lön utan att denna minskats med föreskrivet belopp för gäldande av arbetstagares skatt. Vidare straffas arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgör sin skyldighet att inom föreskriven tid till uppbördsmyndigheten inbetala belopp motsvarande det varmed arbetstagares lön minskats för gäldande av dennes skatt. Straffet utgörs av dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Arbetsgivare som underlåter att behörigen fullgöra vissa i UF föreskrivna skyldigheter att lämna uppgifter ävensom bokföra eller på annat sätt anteckna förhållanden rörande hos honom anställda till ledning för myndigheternas kontrollerande verksamhet straffas med penningböter, högst 500 kr. Straff enligt UF inträder inte om gärningsmannen för sin förseelse är underkastad ansvar för tjänstefel eller förseelsen eljest är belagd med straff enligt BrB.

Sjömansskatten enligt förordningen om sjömansskatt är en form av definitiv källskatt. Skatt uttas — utan föregående taxeringsförfarande — genom löneavdrag vid varje avlöningstillfälle. Enär deklara-

förfarande saknas, blir SKSL inte tillämplig vid brott mot denna förordning. För straffbestämmelserna i förordningen har motsvarande bestämmelser i UF i huvudsak tjänat som förebild. Sålunda straffas den som lämnat oriktig uppgift till redare om förhållanden som har betydelse för verkställande av avdrag för sjömansskatt, om han därvid haft uppsåt att åstadkomma att avdrag inte verkställs eller verkställs med för lågt belopp. Vidare straffas den som i ansökan om jämkning av sjömansskatt eller i annan uppgift — som skall inges till sjömansskattekontoret — 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. Slutligen bestraffas även redare, som i vissa uppgifter vilka denne enligt förordningen har att inge till sjömansskattekontoret, lämnat oriktig uppgift ägnad att leda till annan beskattning än som rätteligen bort ske av sjöman anställd hos redaren. Redares ansvarighet i sistnämnda fall avser inte fall som är att bedöma såsom allenast ringa. Straffet för samtliga gärningar är dagsböter.

Gärningsman är inte endast den som är skattskyldig till sjömansskatt utan även den som uppträder som ombud för honom. Såväl muntliga som skriftliga oriktiga uppgifter kan föranleda straffansvar. Vidare innehåller förordningen straffstadganden för redaren—arbetsgivaren som i allt väsentligt överensstämmer med motsvarande bestämmelser i UF.

Kupongskatten enligt förordningen om kupongskatt är en form av definitiv källskatt för vissa skattesubjekt, som inte är skattskyldiga till statlig och kommunal inkomstskatt här i riket. I förordningen har bl. a. föreskrivits att bolags styrelse till kupongskattekontoret har skyldighet att lämna ett flertal uppgifter. Underlåtenhet att fullgöra sådan upplysningsskyldighet medför ansvar och motsvarande bestämmelser i TF skall tillämpas.

Straff inträder för den som i blankett för uppgifter till ledning vid fastställande av kupongskatt avger oriktigt svar på där fram-

ställda frågor eller eljest lämnar vilseledande uppgift eller efter särskilt anmaningsförfarande lämnar oriktig försäkran. Straffet utgörs av dagsböter eller fängelse i högst sex månader. I lagrummet föreskrivs emellertid att ingen må dömas till ansvar för det han efter anmaning avgett oriktig försäkran, om han då skulle ha röjt, att han uppträtt som bulvan i strid mot ett enligt lag gällande förbud.

I MF har intagits en hänvisningsbestämelse till SKSL av motsvarande innebörd som den i TF. Vidare föreskrivs straffansvar för den som underlåter att fullgöra skyldighet att utan anmaning deklarerera inom föreskriven tid eller som lämnar deklARATION med så bristfälligt innehåll, att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för fastställande av skatt. Straffet för dessa gärningar är böter, högst 500 kr. Om försummelsen är ursäktlig eller eljest ringa inträder straffrihet.

Straffansvar är enligt MF vidare föreskrivet för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av deklARATIONSSKYLDIGHET och för att underlaget bevaras under viss föreskriven tid. Straffansvaret är dock begränsat till sådana fall där försummelsen omöjliggör eller allvarligt försvårar deklARATIONSSKYLDIGHETENS fullgörande eller kontroll av deklARATIONEN. Straffet är böter. Om det vid uppsåtligt brott föreligger synnerligen försvårande omständigheter är straffet fängelse i högst sex månader. Slutligen skall nämnas, att underlåtenhet att iaktta i förordningen föreskriven registreringskyldighet inte är straffbelagd. Korrektningsmedel vid sådan förseelse är vite.

Förordningarna om ersättningsskatt, utskiftningskatt och skogsvårdsavgift innehåller inga straffbestämmelser. De väsentliga uppgifterna för fastställande av underlaget för ersättningsskatt erhålls ur den allmänna självdeklARATIONEN. Skogsvårdsavgiften debiteras på grundval av vissa värden av skog och skogsmark, som åsätts fastighet

vid fastighetstaxeringen. Underlaget för utskiftningskatten bestäms med ledning av en särskild deklARATION enligt av riksskatte-nämnden fastställt formulär. SKSL torde därför vara tillämplig vid oriktig uppgift i deklARATION avgiven för sådan taxering, även om särskild hänvisningsbestämmelse därom inte intagits i skatteförfattningen.

### 3.2.3 Straffbestämmelser angående punktskatter

Bestämmelserna i FF tillämpas enligt 1 § på skatt eller annan allmän avgift, som utgår vid tillverkning eller försäljning av varor inom riket eller i samband med annan därmed jämförlig verksamhet under förutsättning att föreskrift därom lämnas i vederbörande skatteförfattning. FF motsvaras av TF och UF på den direkta beskattningens område. Enligt FF åligger det skattskyldig — om detta föreskrivits i skatteförfattning — att göra skriftlig anmälan om upptagande och nedläggande av verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, samt om andra förhållanden, som rör verksamheten. I 47 § har stadgats straff för den som utan att ha gjort anmälan bedriver verksamhet, som är skattepliktig. Straffet är dagsböter, lägst 20. Enligt 48 § FF straffas den med penningböter, högst 300 kr., som underlåter att avge deklARATION till ledning vid fastställande av skatt eller avlämnar deklARATION av så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt. Är försummelsen ursäktlig eller eljest ringa, ådöms inte ansvar. Åtal enligt detta lagrum får väckas endast efter anmälan av beskattningsmyndighet.

Förordningen om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker innehåller en hänvisning till SKSL om ansvar i vissa fall för den, som i deklARATION lämnat oriktig uppgift. Vidare stadgas dagsböter för den som olovligen tillverkar starköl eller öl eller — med visst undantag — utlämnar starköl med en alkoholhalt överstigande 4,5 viktprocent eller omförpackar maldrycker utan att vara berättigad till detta. Om tillåten alkoholhalt överskridits endast i mindre

mån eller brottet eljest är att anse som ringa må från straff frias. Vid grovt brott är straffet dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Den som underlåter att fullgöra vissa uppgiftsskyldigheter eller bryter mot vissa tillverkningsbestämmelser straffas med penningböter, högst 300 kr. Ringa brott är straffria. Vissa brott får åtalas endast efter anmälan av kontrollstyrelsen.

I förordningen om särskild varuskatt stadgas att VSL är tillämplig på den, som i samband med införsel av skattepliktig vara lämnat oriktig uppgift i deklaration. Denna bestämmelse kompletteras med en regel om ansvar enligt SKSL för den, som eljest i deklaration lämnat oriktig uppgift. Förordningarna om försäljningsskatt och om omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall har straffbestämmelser som helt överensstämmer med vad som föreskrivits i förordningen om särskild varuskatt.

Förordningen om brännoljeskatt innehåller förutom hänvisning till SKSL i fråga om ansvar för oriktig uppgift i deklaration vissa särskilda straffbestämmelser. Sålunda stadgas straff för den som levererat eller förbrukat obeskattad brännolja för drift av motor i motorfordon utan att ha erhållit särskilt medgivande därtill av kontrollstyrelsen. Straffet är dagsböter eller fängelse i högst ett år. Brottet får inte åtalas annat än efter anmälan av kontrollstyrelsen. Är förseelsen ursäktlig eller eljest ringa, skall vidare den försumlige inte dömas till straff. Den som förskyllt fängelse må, efter omständigheterna, dessutom ådömas straffskatt med högst tre gånger den skatt som belöper på den levererade eller förbrukade brännoljan. Vissa straffbestämmelser gäller slutligen för den som inte iakttar vissa föreskrifter, som huvudsakligen tillkommit för att underlätta beskattningsmyndighetens kontrollerande verksamhet. Straffet är i dessa fall dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

I förordningen om allmän energiskatt stadgas straff för den som i deklaration rörande elektrisk kraft uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, äg-

nad att leda till inleverans av för låg energiskatt. Straffet utgörs av dagsböter eller fängelse i högst sex månader. Gärningsman är registrerad distributör av elektrisk kraft. Att särskild straffbestämmelse för deklaraionsbrott är nödvändig för detta fall beror på att den registrerade distributören inte är skattskyldig för den distribuerade kraften; skattskyldigheten för elektrisk kraft åvilar förbrukaren. SKSL är tillämplig endast på deklaraionsbrott såvitt angår egen skatt. Helt följdriktigt innehåller energiskatteförordningen en hänvisning till sistnämnda lag i fråga om ansvar för oriktig uppgift i deklaration rörande skattepliktig egenförbrukning av elektrisk kraft och i deklaration rörande leverans av bränsle.

I förordningen om tobaksskatt finns hänvisning till SKSL i fråga om ansvar för oriktig uppgift i deklaration. Vidare straffas den som bryter mot särskild bestämmelse att tobaksvara endast må förekomma till försäljning inom riket i originalförpackning försedd med särskild kontrollstämpel. Straffet är dagsböter eller fängelse i högst sex månader. Ringa fall är straffria.

Enligt stämpelskatteförordningen skall till grund för bestämmandet av stämpelskatt i vissa fall avges deklaration. Den straffas med dagsböter som underlåter att inom föreskriven tid avge sådan deklaration eller avlämnar deklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt. Till samma straff döms den som utlämnar obligationer eller certifikat utan att handlingen i fråga försetts med stämpel eller anteckning om orsaken till att den utlämnats utan stämpel. Vissa ringa fall är straffria och åtal får ske endast efter anmälan av beskattningsmyndigheten. Hänvisning till SKSL finns i fråga om ansvar för oriktig uppgift i deklaration avlämnad till ledning vid fastställande av stämpelskatt. Stämpelskatteförordningen innehåller en särskild 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 straffbarhet

krävs att stämpelskatt skall ha undandragits i det särskilda fallet. Straffet är normerade böter, som kan uppgå till högst fem gånger undandraget skattebelopp, eller fängelse i högst sex månader. Bötesminimum är 200 kr.

Beträffande övriga skatter inom kontrollstyrelsens verksamhet må anmärkas följande. Förordningarna om utjämningskatt å vissa varor, om skatt å vissa pälsvaror och om bensinskatt innehåller samtliga likalydande hänvisningar till SKSL i fråga om ansvar för oriktig uppgift i deklaration avlämnad för bestämmande av skatt. Förordningarna om accis å fettemulsion m. m. och om avgift för fettvaror som används för framställning av fettemulsion m. m. innehåller dels en hänvisning till SKSL, dels stadganden om straff för deklara-tionsförsummelse, underlåten anmälningsskyldighet m. m. liknande dem som tidigare redovisats. Vad slutligen angår förordningen om skatt på sprit och vin innehåller denna inte några ansvarsbestämmelser.

#### 3.2.4 Straffbestämmelser angående vissa särskilda skatter

Förordningen om arvsskatt och gåvoskatt innehåller i 65 § en hänvisningsbestämmelse till SKSL i fråga om ansvar för oriktig uppgift i bouppteckning eller i deklaration eller annan handling som lämnats för att tjäna till ledning vid fastställande av skatt. Vidare straffas den med dagsböter som underlåter att inom föreskriven tid avlämna deklaration till ledning vid fastställande av arvsskatt eller gåvoskatt. Är förseelsen ursäktlig eller eljest ringa skall ej dömas till ansvar. Åtal får ske endast efter anmälan av beskattningsmyndighet.

SKSL är inte tillämplig på automobilskatt och saluvagnsskatt. I 65 § 4 mom. första stycket vägtrafikförordningen stadgas dagsbotsstraff för den, som underlåter att inom föreskriven tid söka registrering av registreringspliktigt fordon. Enligt paragrafens andra stycke utgår penningböter å högst 300 kr. för den som i annat fall underlåter att göra föreskriven anmälan till

bilregistret eller bilreservregistret. Enligt 65 § 5 mom. vägtrafikförordningen bestraffas den som vid sökande av registrering eller i anmälan, som i 4 mom. sägs, lämnar veterligen oriktig uppgift. Straffet för denna gärning är dagsböter. En annan brotts-typ beskrivs i 65 § 2 mom. vägtrafikförordningen. Här stadgas bötesstraff för ägare och/eller brukare av registreringspliktigt fordon, om fordonet brukats utan att registrering skett.

Jämlikt 11 § första stycket automobilskatteförordningen straffas den som brukar automobil för vilken skatt inte blivit erlagd i behörig ordning. Straffet utgörs av dagsböter. Bilägare som brukar fordon beskattat enligt kungörelsen om saluvagnsskatt i strid mot kungörelsen blir registreringspliktig jämlikt vägtrafikförordningens bestämmelser. Vissa straffbestämmelser finns slutligen i kungörelsen den 4 maj 1934 om skatt å motorfordon som för tillfälligt brukande i riket från utlandet införts samt i kungörelsen den 13 mars 1964 med vissa bestämmelser om personbil som för tillfälligt brukande i riket här förvärfvas av utomlands bosatt person (exportvagnskungörelsen).

I förordningen om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter hänvisas till SKSL såvitt angår oriktiga uppgifter lämnade i deklaration till ledning för bevilningsavgiftens fastställande. Om behörig deklaration inte avges inom föreskriven tid skall vid bestämmandet av bevilningsavgiften antas att föreställningen getts inför fullsatt hus. Här är alltså fråga om närmast en straffavgift som fastställs i administrativ ordning.

Förordningen om hundskatt innehåller en bestämmelse om straff för den som till vederbörande kommunala myndighet inte anmäler innehavet av skattepliktig hund. Straffet är 10 kr. böter. Dessutom utgår dubbel hundskatt. Vidare föreskrivs att den som genom oriktig uppgift söker undandra sig skattskyldighet straffas — om gärningen inte är straffbar enligt allmän strafflag — med böter från 10 till 100 kr. Även i detta fall skall dubbel hundskatt utgå. Slutligen straffas med 20 kr. böter den som inte har

skattemärke anbragt på hunden.

Enligt förordningen angående en särskild stämpelavgift för fondpapper straffas den, som är skyldig att upprätta avräkningsnota över köp och byte av fondpapper men underlåter att fullgöra detta eller att förse upprättad nota med föreskriven stämpel. Straffet är normerade böter från 5 till 30 gånger det felande stämpelbeloppet. Straff stadgas också för den som i upprättad avräkningsnota mot bättre vetande lämnat oriktig uppgift och därigenom föranlett att stämpelavgift inte erlagts med rätt belopp. Straffet är normerade böter från 20 till 50 gånger undandraget stämpelbelopp.

### 3.2.5 Straffbestämmelser angående arbetsgivaravgifter

AVGF reglerar debiteringen och uppbörden av arbetsgivaravgifter. Förordningen innehåller straffbestämmelser, som i huvudsak överensstämmer med motsvarande stadganden i SKSL och 120 § TF. Jämlikt 33 § AVGF skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader om någon 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. Böterna utgår vid uppsåtlig gärning med högst fem gånger det belopp, som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller, om uppgiften följts, skulle ha undandragits, dock minst 100 kr. För gärning, som begåtts av grov oaktsamhet, bestäms böterna till högst hälften av vad som gäller för uppsåtligt brott. Minimum är här 50 kr. Den som frivilligt rättar oriktig uppgift är fri från straff. Den som förskyllt fängelse kan efter omständigheterna dömas att gälda straffavgift med högst tre gånger det belopp, som undandragits eller kunde ha undandragits.

I 34 § föreskrivs penningböter med högst 300 kr. för arbetsgivare som inte behörigen avlämnat föreskriven arbetsgivaruppgift inom rätt tid eller avlämnar sådan uppgift med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund

för beräkning av avgiftsunderlag. Till samma straff döms arbetsgivare som inte fullgör skyldigheten att utan anmaning vid arbetsgivaruppgiften foga föreskriven kontrolluppgift. Om försummelse enligt denna paragraf anses ursäktlig eller eljest ringa må från straff frias. Åtal för brott mot detta lagrum får ske endast efter anmälan av riksförsäkringsverket.

De här nämnda straffbestämmelserna äger motsvarande tillämpning i fråga om sådan allmän arbetsgivaravgift, som utgår enligt förordningen den 6 juni 1968 (nr 419).

### 3.2.6 Straffbestämmelser angående regleringsavgifter

Förordningen med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område är tillämplig i princip på alla prisreglerade produkter inom jordbrukets område. Förordningen hänvisar till bestämmelserna i 47—49 §§ FF om straff för underlåten anmälningskyldighet m. m. i vissa fall vid tillverkning eller omsättning i riket. Vidare kan den straffas 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. Emellertid får straff utdömas enligt denna bestämmelse endast om gärningen inte är belagd med straff i VSL. I sistnämnda paragraf finns därjämte vissa straffbestämmelser avseende huvudsakligen ordningsföreseelser.

Jämlikt kungörelsen angående pristillägg för mjölk m. m. straffas den med böter å högst 500 kr. som gör sig skyldig till deklara-tionsförsummelse eller underlåter att fullgöra vissa närmare föreskrivna upplysnings-skyldigheter gentemot jordbruksnämnden eller dess ombud. Samma bötesstraff stadgas för den som uppsåtligen eller av oaktsamhet lämnar oriktig uppgift i deklaration eller annan uppgift till jordbruksnämnden eller dess ombud, om ej gärningen är belagd med straff i BrB. Någon tillämpning av SKSL kan på grund härav inte komma i fråga.

Förordningen om prisregleringsavgift för

fisk m. m. innehåller straffbestämmelse för dels den som bedriver försäljningsverksamhet med svenskfångad fisk, trots att han på grund av utebliven betalning av prisregleringsavgift meddelats förbud att bedriva sådan verksamhet, dels den som underlåter att fullgöra vissa anteckningar till ledning för myndighetens kontrollerande verksamhet. Straffet för dessa brott är, om de begås uppsåtligen, dagsböter eller fängelse i högst sex månader och i annat fall dagsböter. Vidare 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 vid uppsåtligt brott dagsböter eller fängelse i högst sex månader och i annat fall dagsböter. Penningböter föreskrivs för visst underlåtenhetsbrott.

I förordningen om statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift föreskrivs att ~~den~~ som i deklaration till ledning för fastställande av växtförädlingsavgift eller annars lämnar oriktig uppgift till frökontrollanstalt om avgiftspliktig varas slag eller sort döms till böter, om gärningen inte är belagd med straff i SKSL. Har uppgiftslämnaren inte insett eller bort inse oriktigheten skall han dock inte dömas till ansvar. Vidare föreskrivs att FF gäller i tillämpliga delar. Därav kan slutas att de särskilda straffbestämmelserna i nämnda förordning tillämpas beträffande växtförädlingsavgiften.

### 3.2.7 Straffbestämmelser angående införsel och utförsel av varor

Vad beträffar olovlig införsel och utförsel av varor erhöles genom tillkomsten av VSL en generell strafflagstiftning på området, tillämplig såväl vid undandragande av tull och annan allmän avgift som vid överträdelser av meddelade import- och exportförbud. I likhet med SKSL är VSL en s. k. blankettstrafflag. Brottbeskrivningarna innehåller sitt materiella innehåll genom de bestämmelser om tull- och avgiftsplikt samt föreskrifter om anmälningskyldighet m. m. som gäller enligt tullagstiftningen. Vid sidan av straff intar bestämmelser om förverkande av gods och hjälpmedel en framskjuten plats i varusmuggningslagstiftningen. Det torde inte finnas anledning att i detta sammanhang närmare redogöra för bestämmelserna i VSL.

### 3.3 *Brottspåföljdernas tillämpning*

Antalet personer dömda för brott mot SKSL uppgick under åren 1965—1967 till 3 364, 3 980 och 4 584. Praktiskt taget samtliga dömdes till bötesstraff. Annan påföljd ådömdes endast i 11 fall. För brott mot 80 § 1 mom. UF dömdes under motsvarande tidsperiod 2 007, 2 084 och 2 376 personer. Av dessa dömdes 45 till annan påföljd än böter. För brott mot 120 § TF dömdes under samma tidsperiod 4 858, 6 876 och 8 137 personer.

#### 4.1 Inledning

Redogörelsen för utländsk rätt har begränsats till de nordiska länderna, Västtyskland och England. Förhållandena i Finland, Norge och Västtyskland behandlas utförligast medan framställningen i övrigt är ytterst kortfattad. Inledningsvis kan nämnas, att de utländska sanktionssystemen såtillvida skiljer sig från förhållandena i vårt land att överträdelse av beskattningsförfattningarna beivras inte endast med judiciella utan även med administrativa sanktioner. Administrativa sanktioner utgår vanligtvis i stället för straffrättsliga påföljder men kan i en del fall utdömas vid sidan av dessa. I allmänhet förs endast grova uppsåtliga fall till allmän domstol. Andra överträdelse — även uppsåtliga — medför i regel endast administrativa sanktioner, som utdöms av skattemyndigheterna.

#### 4.2 Finland

##### 4.2.1 Beskattningssystemet

Det finländska beskattningssystemet är i stora drag uppbyggt efter samma principer som det svenska. De mest betydelsefulla skatterna är inkomst- och förmögenhetsskatterna, omsättningsskatten samt vissa punktskatter och tullar.

##### *Inkomst- och förmögenhetsskatterna*

Inkomst- och förmögenhetsskatterna fastställs med ledning av uppgifter som skattskyldiga och andra lämnar myndigheterna.

De skattskyldiga lämnar sina uppgifter i skattedeclarationer. Deklarationen, som skall avges senast den 31 januari året efter inkomståret, måste upprättas på av finansministeriet fastställd blankett med bilagor och undertecknas av den skattskyldige på heder och samvete. Skattskyldiga, som är bokföringspliktiga, skall till deklarationen foga särskilda förteckningar, som upptar vissa uppgifter från bokföringen.

Löntagare, som erlägger förskottsskatt genom arbetsgivarens försorg, har att jämte deklarationen insända en för honom utfärdad skattebok med uppgifter om avlöningsförmåner och de belopp, som av arbetsgivaren innehållits till betalning av hans förskottsskatt. Betalningen av förskottsskatten sker med vissa undantag genom att i skatteboken anbringas skattemärken, som arbetsgivaren köper av statsverket. Eftersom löntagarnas skattedeclarationer i stor utsträckning kan kontrolleras mot skatteboken är den obligatoriska uppgiftsskyldigheten till ledning för fastställande av annans skatt relativt begränsad. Myndigheterna har dock en omfattande möjlighet att efter anmaning infordra ytterligare upplysningar från skattskyldiga och andra i kontrollsyfte.

I Finland utförs taxeringen — som kallas verkställande av beskattning — av en nämnd (skattenämnden), en i varje kommun. Innan beskattningen verkställs bereds ärendena av en skattebyrå vars verksamhetsområde — skattedistriktet — omfattar en eller flera kommuner. Sammanlagt finns 216

sådana distrikt. I de tre största städerna är byrån organiserad som skatteverk. Beredningsarbetet utförs av tjänstemän under en skattedirektörs ledning. Denne, som i regel skall ha domarkompetens, är chef för byrån och dessutom ordförande i distriktets skattenämnder.

Skattenämnden består av minst fyra ledamöter. I större kommuner är nämnden indelad i sektioner. Med undantag för ordföranden är ledamöterna i nämnden lekmän. Till nämnden har knutits stats- och kommunalombud, som har att bevaka det allmännas rätt. Antalet skattenämnder är 530, som årligen kontrollerar omkring 2,5 miljoner skattedeclarationer. Nämndens arbete skall vara avslutat den 1 september.

Godtas den skattskyldiges uppgifter utan ändring verkställs s.k. beskattning enligt deklARATION. Är deklARATIONEN felaktig i något visst avseende men i övrigt tillförlitlig, rättas felet av nämnden och därefter sker s.k. beskattning enligt beräkning. Om deklARATIONEN eller deklARATIONSUDELÄGGET innehåller väsentliga brister eller om deklARATIONEN inte avlämnats, företas s.k. beskattning enligt uppskattning.

Sedan beskattningen verkställts vidtar debiteringsarbetet. Detta arbete, som sker med hjälp av automatisk databehandling, utförs av skattebyrån och tar en tid av sex veckor. Omkring den 1 november utsänds debetsedlarna till de skattskyldiga och samtidigt framlägs skattelängden till offentlig granskning. Därmed är den ordinarie beskattningen slutförd.

I varje län finns en länskattebyrå med en länskatteinspektör som chef. Byråns huvuduppgift är att leda och övervaka beskattningen och debiteringen. Dessutom företas tjänstemän inom byrån revisioner, s.k. katteinspektioner eller granskningar.

Skattenämndens beslut om verkställd beskattning kan angripas av såväl den skattskyldige som det allmänna genom ordinarie besvär. Besvärinstanserna är prövningsnämnd, länsrätt och högsta förvaltningsdomstolen.

Prövningsnämnd skall finnas i varje kommun. Även i denna nämnd är skatte-

direktören ordförande. Nämndens huvudsakliga uppgift är att avgöra enklare skattebesvär från de skattskyldigas sida, s.k. skatteanmärkningar. Övriga ordinarie besvär behandlas i regel inte av prövningsnämnden, då nämnden är en fakultativ besvärinstans. Av de obligatoriska besvärinstanserna avgör länsrätterna omkring 30 000 och förvaltningsdomstolen 5 000—6 000 ärenden om året.

Skattenämndens beslut kan av myndigheterna angripas även på extraordinär väg genom s.k. skatterättelse och efterbeskattning. De skattskyldiga har en motsvarande möjlighet, s.k. grundbesvär. Skatterättelse får tillgripas vid tekniska fel från skattenämndens sida under en tid av två år från beskattningens utgång. Efterbeskattning, som kan ske inom fem år från beskattningens utgång, överensstämmer materiellt sett med vårt eftertaxeringsinstitut. Skatterättelse och efterbeskattning handläggs i första hand av skattenämnden.

### *Omsättningsskatten*

Omsättningsskatt utgår i princip vid försäljning av vara i rörelse samt vid import av vara. Också vissa arbeten med varor är skattepliktiga. Skatten uppgår till 11 % av ett på visst sätt bestämt beskattningsvärde. För s.k. partiskattskyldiga är detta värde i regel lika med varans försäljningsvärde. Minutskattskyldiga äger att från försäljningspriset avräkna varans inköpspris.

Skattskyldig, som innan han börjar driva skattepliktig verksamhet skall göra anmälan härom till beskattningsmyndigheten, har att till ledning för beskattningens verkställande avlämna deklARATION. DeklARATIONEN skall upprättas på särskild blankett. Varje beskattningsperiod omfattar för partiskattskyldiga ett tredjedels och för minutskattskyldiga ett halvt kalenderår. F.n. uppgår de skattskyldiga till ca 70 000, varav 8 000 partiskattskyldiga och drygt 60 000 minutskattskyldiga.

Den allmänna tillsynen över skatten utövas av ett för riket gemensamt omsättningsskattekontor i Helsingfors. Under

kontoret lyder 7 omsättningsskattebyråer — varje byrå omfattar ett eller i ett par fall två län — vilka i första hand fastställer skatten och kontrollerar uppbörden. Det allmännas rätt bevakas av särskilda statsombud som knutits till de olika skattebyråerna.

Beskattningsförfarandet är i huvudsak upplagt efter samma mönster som gäller för inkomst- och förmögenhetsskatten dock att motsvarighet till skattenämnden saknas. Vid bristfällig deklaration eller då deklaration inte ingetts beräknas skatten på skönsmässiga grunder. Revisioner — s. k. granskningar — utförs på omsättningsskattebyråerna av där anställda inspektörer, ca 120 stycken i hela landet. Skatterättelse och efterbeskattning kan ske. Tiderna för dessa åtgärder är dock begränsade till ett resp. tre år. Ordinarie besvär av skattskyldiga och det allmänna förs hos omsättningsskattekontoret och därefter vid högsta förvaltningsdomstolen.

### *Punktskatterna*

Punktskatterna — acciserna — fastställs av acciskontoret i Helsingfors. Utmärkande för de finländska förhållandena är att punktskatterna är relativt få samt att antalet skattskyldiga är mycket begränsat. Acciskontoret har enligt lag getts relativt stora möjligheter att genom olika administrativa tvångsåtgärder framtinga en rättidig och fullständig skattebetalning. Det saknas anledning att här redovisa detta system.

### 4.2.2 Sanktionssystemet

Vid sidan av de rent skatteprocessuella åtgärder, som beskattningsmyndigheterna får tillgripa inom beskattningsförfarandets ram, innehåller den finländska lagstiftningen bestämmelser om sanktioner mot den som åsidosätter uppgiftsskyldigheten gentemot myndigheterna eller försummar att betala fastställd skatt. Dessa kan beslutas av antingen administrativ myndighet eller domstol.

### *Det administrativa sanktionssystemet*

De administrativa sanktionerna utgörs av dels skatteförhöjning, dels skattetillägg eller uppskovsränta. Det förhållandet att en viss gärning medfört skatteförhöjning, skattetillägg eller uppskovsränta utgör inte något hinder för att bestraffa samma gärning som skattebrott vid allmän domstol.

Skatteförhöjning kan påföras skattskyldig som lämnat beskattningsmyndighet oriktig eller ofullständig uppgift eller underlåtit att fullgöra stadgad uppgiftsskyldighet såvitt avser inkomst- och förmögenhetsskatt samt omsättningsskatt. Institutet saknas inom skatte- och avgiftsområdet i övrigt.

För påföring av skatteförhöjning krävs inte att den skattskyldiges försummelse orsakat skatteundandragande eller fara för detta. Förhöjningens storlek bestäms i förhållande till graden av den skattskyldiges skuld och påförs efter skriftväxling med den skattskyldige.

Bestämmelserna om skatteförhöjning på inkomst- och förmögenhetsskatternas område finns i 77 § beskattningslagen. Det skiljs där mellan tre olika grupper av fall.

Första gruppen omfattar fall där deklaration eller annan uppgift eller handling innehåller mindre bristfällighet. Skatteförhöjning utgår här med högst 20 % av det totala skattebeloppet enligt beskattningen under förutsättning att anmaning skett och den skattskyldige ändå inte rättar felet. Uttrycket »mindre bristfällighet» har inte närmare definierats av lagstiftaren. Har den skattskyldige på grund av »laga förfall» inte efterkommit anmaningen förordnas inte om skatteförhöjning. Eljest skall i princip förhöjning påföras. Förmildrande omständigheter medför dock ett lågt procenttillägg.

Till den andra gruppen hör fall där den skattskyldige utan giltig orsak underlåtit att inom rätt tid inlämna skattedeklaration eller annan föreskriven uppgift eller handling eller ingett sådana handlingar behäftade med väsentliga brister. Uttrycket »utan giltig orsak» skall tolkas extensivare än laga förfall. Det åligger den skattskyldige att bevisa att sådan orsak förelegat. Förhöjningen utgår med 20 % av det totala skat-

tebeloppet. Är bristfälligheten i den avgivna deklARATIONEN grov eller lämnas överhuvudtaget ingen skattedeKLARATION kan skatteförhöJNING påläggas med högst 40 %. Härför fordras dock att rättelse trots anmaning inte skett och att giltigt hinder inte kan visas från den skattskyldiges sida. Sistnämnda uttryck har en snävare innebörd än »giltig orsak».

Slutligen utgår enligt tredje gruppen skatteförhöJNING med högst 100 % av det totala skattebeloppet enligt beskattningen om den skattskyldige veterligen eller av grov vårdslöshet lämnat väsentligen oriktig skattedeKLARATION eller annan föreskriven uppgift eller handling. Här rör det sig således bl. a. om gärningar som kan jämföras med den svenska skattestrafflagens falskdeKLARATION och vårdslös deKLARATION. Stadgandet omfattar i första hand deKLARATIONER där betydande inkomster utelämnats men också fall, där den skattskyldiges bokföring är otillförlitlig eller andra relevanta fakta framställts på ett uppenbart missvisande sätt.

I 77 § sista stycket finns en viktig begränsningsregel som i väsentlig mån inskränker möjligheten att beräkna skatteförhöJningsprocenten på hela skattebeloppet enligt beskattningen. Där föreskrivs nämligen att om bristfälligheten eller felaktigheten endast rört en del av den skattskyldiges inkomst eller förmögenhet så skall förhöJningen bestämmas på grundval av den ökning av skatten, som föranletts av denna del.

Beslut om skatteförhöJNING fattas i första hand av skattnämnden antingen under det ordinarie beskattningsförfarandet eller i samband med efterbeskattning. Verkställandet av beskattningen (taxeringen) och frågan om skatteförhöJNING behandlas därvid i ett sammanhang. Innan så sker förbereds ärendet av skattebyrån. I allt väsentligt gäller för skatteförhöJningen samma processuella bestämmelser som för själva beskattningsförfarandet. Det är således möjligt för den skattskyldige att endast anföra besvär över beslut om skatteförhöJNING. Besvärinstanser är prövnings-

nämnd, länsrätt och högsta förvaltningsdomstolen.

Bestämmelserna om skatteförhöJNING på omsättningsskattens område finns i 49 § lagen angående omsättningsskatt. Dessa överensstämmer i huvudsak med föreskrifterna i 77 § beskattningsslagen. Sålunda skiljer även omsättningsskattelagen mellan fyra grupper av fall, där skatteförhöJNING skall påföras.

De två första grupperna har samma gärningsbeskrivningar och procentsatser som motsvarande grupper i beskattningsslagen. Tredje gruppen har däremot ett vidare tillämpningsområde och väsentligt högre procentsatser än vad som gäller för inkomst- och förmögenhetsskatterna. Dit hänförs i första hand fall, där den skattskyldige av grov vårdslöshet försummat sin deKLARATIONSSKYLDIGHET eller lämnat väsentligen oriktig deKLARATION eller annan uppgift eller handling. Skatten skall då höjas till högst dubbla beloppet, dvs. själva skatteförhöJningen kan här komma att uppgå till högst 100 % av det totala skattebeloppet. Har deKLARATIONSFÖRsummelsen skett i syfte att undandra skatt eller har oriktig deKLARATION, uppgift eller handling lämnats i sådant syfte skall skatten höjas med minst 50 % och till högst trefaldigt belopp. SkatteförhöJningen kan således här uppgå till 200 % av det egentliga skattebeloppet. Under en fjärde grupp hänförs slutligen skattskyldiga, som inte betalat skatten inom föreskriven tid eller betalat uppenbart för litet. SkatteförhöJNING utgår då med högst 10 % av det totala skattebeloppet.

I 49 § sista stycket föreskrivs — på samma sätt som i 77 § sista stycket beskattningsslagen — att om bristfällighet, som inefattas i någon av de tre förstnämnda huvudgrupperna, gällt en viss del av omsättningsskatten så skall skatteförhöJningen beräknas endast på den skatt, som belöper på denna del.

Frågan om skatteförhöJNING utreds av omsättningsskattebyrån, som därefter fattar beslut i saken antingen under det ordinarie beskattningsförfarandet eller i samband med efterbeskattning.

En ledande princip i finländsk rätt är att fastställd skatt skall erläggas på utsatt tid oberoende av anförda besvär. I annat fall påförs ränta, som närmast kan jämföras med restavgift i svensk rätt. Denna kallas i allmänhet för skattetillägg men har för omsättningsskattens del erhållit benämningen uppskovsränta.

Skattetilägget utgår med 12 % årligen på det till betalning förfallna skattebeloppet från den dag beloppet senast hade bort erläggas fram till betalningsdagen. Det bör uppmärksammas att skattetillägg också påförs vid försummad förskottsbetalning av skatt men däremot inte på skatteförhöjningsbelopp.

Enligt en särskild bestämmelse i beskattningsförordningen skall skattetillägg regelmässigt utgå i efterbeskattningsfallen. Tillägget beräknas här från början av året efter det ordinarie beskattningsåret och fram till den sista dagen av den för efterskatten fastställda uppbördstiden. Skattetilägget är accessoriskt till efterskatten. Nedsätts denna skatt i besvärprocessen följer därav att också skattetilägget reduceras.

Till skillnad från förhållandena i svensk rätt utgår dröjsmålsränta således inte från den faktiska debiteringsdagen utan från den tidpunkt betalning av skatten borde ha skett om den skattskyldige på ett riktigt sätt fullgjort sin uppgiftsskyldighet i beskattningsprocessen. I efterbeskattningsärenden kan den skattskyldige därför förutom skatteförhöjning påföras skattetillägg med avsevärda belopp nämligen högst 60 % av det undandragna skattebeloppet (5 år  $\times$  12 %).

Omsättningsskattelagen har särskilda bestämmelser i 55 § om dröjsmålsränta. Uppskovsränta utgår på det skattebelopp som inte erlagts en kalendermånad efter skatteperiodens utgång. Räntan beräknas till 1 % för varje kalendermånad och uppgår således årligen till 12 %. Uppskovsränta erläggs också på skatteförhöjning från och med den kalendermånad, som följer närmast efter den fastställda efterbetalningsterminens utgång.

### *Det straffrättsliga påföljdssystemet*

I finländsk rätt finns skattebrott i både den allmänna straffrätten — strafflagen — och specialstraffrätten.

Den viktigaste brottsbestämmelsen har sin plats i 38 kap. 11 § strafflagen, vilket kapitel handlar om oredlighet och annan straffbar egennytta. Brottet har inte rubricerats i lagtexten men kallas sedan gammalt för skatteförsvinnning. Brottsbestämmelsen är tillämplig beträffande så gott som alla skatter och avgifter.

Enligt lagtexten straffas för skatteförsvinnning den som för att bereda sig eller annan nytta genom oriktig uppgift eller annat svek undandrar eller söker undandra staten eller kommun tullavgift eller annan skatt eller allmän utskyld. Påföljderna är dagsböter eller, där omständigheterna är synnerligen försvårade, minst 30 dagsböter eller fängelse från två månader till två år.

Brottets skyddsintresse anses vara det allmännas anspråk på att skatter och avgifter utgår med riktiga belopp. Med andra ord skyddar brottsbestämmelsen inte endast mot oredlighetsangrepp mot taxerings- och debiteringsförfarandet utan också mot sådana angrepp mot uppbördsverksamheten. En erinran härom har t. ex. intagits i 62 § lagen om förskottsuppbörd.

Skatteförsvinnning är ett effektbrott av vinningstyp och överensstämmer i huvudsak med det allmänna bedrägeriet. Försöksbrottet, som ansluter till strafflagens allmänna bestämmelser om försök till brott, har dock inarbetats i samma gärningsbeskrivning som det fullbordade brottet.

Det brottsliga handlandet består vanligen av att oriktig uppgift lämnats i skattekundskan i deklaration med tillhörande bilagor eller i kontrolluppgift eller vid annan skriftväxling med skattemyndigheterna. Också muntliga uppgifter är i princip kriminaliserade. Ett bestridande eller förtigande av en viss omständighet är att jämställa med lämnande av oriktig uppgift. Fullständig passivitet — t. ex. deklarationsförsummelse — omfattas däremot inte av lagrummet.

Det brottsliga handlandet skall medföra en effekt. Således krävs antingen att skatt undandragits det allmänna eller att fara för skatteundandragande förelegat. Faran är densamma som i strafflagens stadgande om försök till brott. S. k. otjänliga försök medför inte ansvar.

Brottskonstruktionen gör att en kvittningsinvändning från den skattskyldiges sida kan få ansvarsbefriande verkan. Efter som gärningsmannen i princip anses beviskyldig för i efterhand framställda kvittningsanspråks existens och riktighet till beloppet samt praxis dessutom fordrar ett omedelbart samband med det oriktigt deklarerade beloppet, spelar kvittningsinvändningarna endast en obetydlig roll i det praktiska rättslivet.

För att brott skall föreligga måste gärningsmannen från subjektiv synpunkt ha handlat med uppsåt. Eventuellt uppsåt är tillräckligt. Någon motsvarighet till vårdslös deklARATION enligt SKSL finns inte i finländsk rätt.

Enligt strafflagens allmänna bestämmelser inträder straffrihet för den som innan beskattningen verkställts frivilligt rättar oriktig uppgift.

Preskriptionstiden för skatteförnimmelning är fem år, räknat från den tidpunkt skatten undandragits eller — vid försök till skatteförnimmelning — den straffria förberedelsehandlingen övergått till straffbart försök. Skatten anses undandragen så snart skattelängden framlagts till offentlig granskning utan att brottet upptäckts. Försökspunkten är uppnådd när den oriktiga uppgiften kommit vederbörlig myndighet tillhanda.

Genom 38 kap. 11 § strafflagen utesluts bestämmelserna om allmänt bedrägeri och förskingring från tillämpning på skatte- och avgiftsområdet. I övrigt gäller strafflagen till alla delar. De strafflagsbrott som i dessa avseenden vanligtvis blir aktuella är sanningsbrotten — främst bestämmelsen om lämnande av osann uppgift till myndighet — i 17 kap. samt förfalskningsbrotten i 36 kap. Också bestämmelsen i 38 kap. 4 § strafflagen om undertryckande av urkund

kommer ibland till användning.

I vissa skatte- och avgiftsförfattningar finns dessutom straffrättsliga bestämmelser, som gäller subsidiärt i förhållande till strafflagen.

Den viktigaste av dessa bestämmelser finns i 63 § lagen om förskottsuppbörd. Enligt detta lagrum straffas arbetsgivare som försummar att inom fastställd tid erlägga av honom innehållet belopp — arbetstagares förskottsskatt — till staten med böter eller fängelse i högst två år. Övriga specialstraffrättsliga stadganden är närmast av karaktären ordningsföreselser och tillämpas i praktiken ytterst sällan med undantag för 123 § beskattninglagen. Där föreskrivs att den som underlåter att fullgöra vissa upplysningskyldigheter — t. ex. avlämnande av skattedeclaration eller kontrolluppgift — straffas med högst 50 dagsböter eller, om anmaning inte efterkommits, med högst 100 dagsböter. Lagrummet torde främst användas vid underlåtenhet att avge kontrolluppgift, eftersom det administrativa sanktionssystemet endast omfattar den skattskyldiges uppgiftsplikt.

Till det skatterättsliga sanktionssystemet hör också möjligheten att med stöd av skadeståndslagstiftningen i 9 kap. strafflagen utkräva skatt som på grund av de skatterättsliga preskriptionsreglerna inte längre kan erhållas efterbeskattningsvägen. Skadeståndstalan skall därvid väckas inom 10 år från det att det skadeståndsgrundande brottet har begåtts. Skadeståndsmålen avgörs vid allmän domstol.

#### 4.2.3 Rättstillämpningen

##### *Det administrativa sanktionssystemet*

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 stor del av dessa fall rör deklara-tionsförsummelser.

Inom det praktiska rättslivet skiljer man

sällan mellan olika typer av uppsåt och vårdslöshet men allmänt sett synes det vara vanligast att skattenämnderna pålägger skatteförhöjning i sådana ärenden som kan hänföras under andra och tredje grupperna i 77 § beskattninglagen. Förhöjning utgår då vanligtvis med 10—20 %. Procenttal över 30 förekommer sällan men det finns dock fall där skatten höjts med 100 %. Deklarationer, som innehåller »mindre bristfällighet» och således hänförs till första huvudgruppen, tycks överhuvudtaget inte påföras skatteförhöjning.

Enligt författningarna är det skattenämndens uppgift att årligen fastställa procentsatser för olika typer av fall där skatteförhöjning bör åsättas. Vad som därvid beslutats tjänar till ledning för skattebyråerna vid ärendenas beredning. I praktiken utfärdar nämnderna noggrannare anvisningar enbart beträffande olika fall av deklaraionsförsummelse. Endast ett par dagars försening medför skatteförhöjning, som då brukar bestämmas till 2—5 % av det totala skattebeloppet. Vid över en månads försening förordnas om skatteförhöjning med 10 %. Om skattskyldig inte ens efter anmaning avger skattedeklaration fastställs förhöjningen i regel till ca 30 %. Vid återfall kan högre procentsatser tillgripas.

Flertalet oriktiga skattedeklarationer i förvärvskällan rörelse upptäcks givetvis vid skatteinspektionerna. Av dessa verkställdes under år 1966 inemot 7 000 av skattebyråernas personal, av vilka över 5 000 genomfördes under pågående skatteberedning och var av mindre genomgripande karaktär. Samma år granskades inom länsskattebyråerna drygt 2 500 ärenden. I genomsnitt medförde 50—60 % av granskningsfallen efterbeskattning. Vid denna fastställdes skatteförhöjning vanligtvis med 10 % men fall på upp till 30 % var inte ovanliga. Här skall tillfogas att ärenden rörande efterbeskattning i regel också leder till fastställande av skattetillegg (dröjsmålsränta) som kan komma att uppgå till 60 % av undandraget skattebelopp. Tillägg på 25—30 % är här relativt vanliga.

Beträffande omsättningsskatten saknas

helt statistik rörande antalet ärenden om skattetillegg men vid omsättningsskattekontoret beräknas att 10—15 % av de skattskyldiga årligen påföras skatteförhöjning. Också här upptäcks flertalet oriktiga deklaraationer vid bokföringsgranskning. I regel har de skattskyldiga att räkna med sådan granskning vart fjärde eller femte år.

I praktiken åsätts skatteförhöjning endast i sådana fall som omfattas av andra, tredje eller fjärde huvudgruppen i 49 § omsättningsskattelagen. Förhöjningsprocenten varierar mycket starkt. I vissa fall kan den uppgå till endast några promille av skattebeloppet men vanligtvis ligger procenten mellan 20 och 30. Fall med över 100 % förhöjning förekommer överhuvudtaget inte. Vid efterbeskattning synes det vara en allmän tendens att sätta procenten lägre än annars. Detta beror på att dröjsmålsräntan i dessa fall ofta uppgår till betydande belopp.

När det gäller oriktig deklaraation av omsättningsskatt har myndigheterna undvikit att åsätta skatteförhöjning efter flera tillämpliga förhöjningsgrunder fastän detta i princip är tillåtet.

#### *Det straffrättsliga påföljdssystemet*

Det straffrättsliga påföljdssystemet tillämpas förhållandevis sällan. Antalet åtal varje år varierar men håller sig genomsnittligen omkring 500. Av dessa gäller två tredjedelar brott mot 63 § lagen om förskottsuppbörd under det att resterande ca 200 fall är skatteförsnillningsmål. Bland åtalen för skatteförsnillning dominerar oriktiga inkomstskattedeklarationer. Ett femtiotal fall om året rör dock omsättningsskatt.

Domstolarnas straffmättningspraxis är förhållandevis mild. Normalstraffet är dagsböter vilka sällan överstiger 60. I detta sammanhang kan erinras om att dagsbotsantalet enligt finländsk rätt får utgöra högst 300 vid enkel brottslighet. Fängelsestraff utdöms sällan. Villkorlig dom är relativt vanlig. Det längsta frihetsstraffet för enbart skatteförsnillning som ådömts under senare år uppgick till fyra månader. För

att högre frihetsstraff skall utdömas krävs i allmänhet att den skattskyldige vid sidan av skatteförsummning gjort sig skyldig till förfalskning. Åtal för brott mot förskotts-uppbörden behandlas mer rutinmässigt och leder vanligtvis till ett måttligt dagsbotsstraff.

*Vissa centrala skatteförfattningar:* Lag om inkomst- och förmögenhetsskatt 19.11.1943, lag om sjömansskatt 16.5.1958, förordning angående kommunalförvaltning i stad 8.12.1873, förordning angående kommunalförvaltning på landet 15.6.1898, beskattningslag 12.12.1958, beskattningsförordning 30.12.1959, lag om skatte-tillägg som skall erläggas vid försummad skattebetalning 30.12.1943, lag om förskottsuppbörd 28.11.1959, lag angående omsättnings-skatt 5.12.1963 samt förordning angående omsättnings-skatt 20.12.1963.

### 4.3 Norge

#### 4.3.1 Beskattningssystemet

Det norska skatte- och avgiftssystemet är i huvudsak utformat efter samma principer som det svenska. Beskattningsförfarandet skiljer sig dock i flera hänseenden från det svenska men har däremot likheter med förhållandena i Finland.

#### *Inkomst- och förmögenhetsskatterna*

Inkomst- och förmögenhetsskatterna uttas redan under inkomståret genom förskotts-uppbörd efter i stort sett samma principer som i svensk rätt. Året därefter fastställs skatterna definitivt på grundval av ett taxeringsförfarande, den s.k. ligningen. Ligningen sker i första hand med ledning av de uppgifter som skattskyldiga och andra har att lämna beskattningsmyndigheterna. Allmänt sett är uppgiftsskyldigheterna mer omfattande och detaljerade än i svensk och finländsk rätt. De skattskyldiga lämnar i huvudsak sina uppgifter genom selvangivelser (självdeklaration), näringsoppgaver och årsoppgjør.

Självdeklarationen upprättas på fastställd blankett och undertecknas på »ære og samvittighet». Äkta makar avger i regel en gemensam deklaration underskriven av dem

båda. Till deklarationen skall bl. a. jordbrukare, skogsbrukare och fiskare bifoga näringsoppgaver som upptar en mängd fakta rörande deras verksamhet. Övriga rörelseidkare har att jämte deklarationen insända årsoppgjør med relativt detaljerade uppgifter om inkomstårets affärshändelser.

Deklarationerna skall för löntagarnas del vara avlämnade med utgången av januari månad och vad rörelseidkarna m. fl. angår senast under februari månad året efter inkomståret. För kontroll av selvangivelserna finns det omfattande skyldigheter för andra än skattskyldiga att lämna upplysningar och uppgifter till beskattningsmyndigheterna. Här märks särskilt de s. k. lønsoppgaverne, som arbetsgivare har att avge beträffande anställdas löneförmåner överstigande 100 kr.

Beskattningsunderlaget och skatten fastställs av ligningsnemnda sedan ärendena förberetts av ligningskontoret. Varje kommun har ett ligningskontor. Arbetet på kontoret leds av ligningssjefen. Denne är sällan jurist utan har vanligtvis en gymnasieexamen eller lägre handelsexamen. Vid åtskilliga kontor finns revisorer, som bl. a. har till uppgift att göra räkenskapsgranskningar. Dessa granskningar kan vara av mer eller mindre ingående karaktär. Kontoren har också andra tjänstemän, som är sysselsatta med deklara-tionsgranskning, samt kontorspersonal. Antalet deklara-tioner per anställd inklusive kontorspersonal ligger mellan 500 och 1 000 beroende på deklara-tionernas art.

Ligningen verkställs av ligningsnemnda. Denna består av ligningssjefen samt minst två och högst fyra (i Oslo nio) lekmän som väljs av kommunestyret. Ligningssjefen kan vara ordförande i nämnden men detta är mera sällan förhållandet. Antalet lignings-nemnder i landet — en för varje kommun — är f. n. ca 450.

Liksom beskattningsnämnderna i Sverige och Finland kan ligningsnemnda bestämma beskattningsunderlaget i enlighet med uppgifterna i deklarationen eller efter kommunikation med den skattskyldige frångå deklara-tionsuppgifterna på någon viss

punkt. Vidare har nämnden rätt att fastställa inkomsten eller förmögenheten efter skön om den avgivna deklarationen är otjänlig som bevismedel eller om deklaration saknas. Som huvudregel gäller att skönsuppskattningen skall ske till minst samma belopp som vid föregående års ligning.

Beredningen på ligningskontoret pågår praktiskt taget hela året. Författningarna anger inte heller någon bestämd tidpunkt vid vilken ligningen måste vara avslutad. När beskattningsunderlaget fastställts och skatten beräknats — debiteringen sker sedan flera år tillbaka med hjälp av ADB — framläggs den s. k. skattelisten till offentlig granskning. Därmed är den ordinarie beskattningen slutförd. Denna vinner rättskraft efter tre eller på landet fyra veckor från det skattelisten framlagts.

Ordinarie besvär över ligningen prövas först av ligningsnemnda. Nästa instans är överligningsnemnda. En sådan nämnd finns i varje kommun. Övriga instanser är fylkeskattestyret och Riksskattestyret i nämnd ordning. Sedan den ordinarie besvärstiden gått ut kan s. k. etterligning genomföras. Institutet överensstämmer materiellt sett med vår eftertaxering. Etterligning verkställs av ligningsnemnda och får ske under en tid av tio år från det år inkomsten eller förmögenheten undgått beskattning.

Överinseendet av ligningen utövas på regionalplanet av en s. k. skatteinspektör. Denne är chef för ett skatteinspektörskontor, varav det finns ett för varje fylke. Skatteinspektörerna lyder i sin tur direkt under direktøren for skattevesenet. Denne är ordförande i Riksskattestyret, som är högsta beskattningsdomstol.

#### *Omsättningsavgiften*

Omsättningsavgiften är konstruerad efter samma principer som den förutvarande svenska omsättningsskatten, en skatt på detaljhandelsledets försäljning av varor och med dem förenade tjänster m. m. Antalet ordinarie skattskyldiga uppgår f. n. till omkring 80 000.

Till ledning för avgiftens debitering har den skattskyldige att varje månad avge en s. k. oppgave om skattepliktig omsättning på fastställd blankett. Inom samma tid betalar han genom användande av en annan blankett den av honom framräknade avgiften till oppbørdsmyndigheten.

Skatteinspektøren i fylket är beskattningsmyndighet. Denne kontrollerar de skattskyldigas oppgifter og fastställer avgiften. Bokføringsgranskningar utförs av revisorer knutna till skatteinspektörskontoret. I hela landet finns ca 270 revisorer som till huvudsaklig del företar revisioner beträffande omsättningsavgiften. Godtas inte den skattskyldiges oppgifter bestämmer skatteinspektøren underlaget för avgiftsberäkningen. Detta kan ske efter skön. Denna s. k. etterberegning får verkställas intill 10 år efter utgången av vederbörande betalningstermin.

Besvär över skatteinspektörens beslut förs hos »Klagenemnda for omsetningsavgiften». I denna är direktøren for skattevesendet ordförande.

I Norge förbereds en övergång till mervärdesskatt. Proposition i ämnet har antagits av Stortinget. Lag om merverdiavgift träder i kraft vid årsskiftet 1969—70.

#### 4.3.2 Sanktionssystemet

Vid sidan av de rent skatteprocessuella åtgärderna innehåller den norska lagstiftningen liksom den finländska sanktionsbestämmelser av administrativ och judiciell natur.

#### *Det administrativa sanktionssystemet*

De administrativa sanktionsformerna utgörs av tillegsskatt, straffetillegg, procenttillegg samt olika typer av dröjsmålsränta. Endast termen tillegsskatt förekommer i lagtext. Övriga uttryck, som används både i offentliga cirkulär och dagligt tal, ges inte alltid en och samma betydelse.

I 121 § landsskatteloven stadgas att om skattskyldig i självdeklaration, näringsoppgift eller annan skriftlig eller muntlig upp-

gift till beskattningsmyndigheterna av oakt-samhet lämnar oriktiga eller ofullständiga upplysningar, som kan leda till för låg skatt, skall han betala en tillleggsskatt på högst 50 % av det skattebelopp, som undandragits eller kunde ha undandragits beskattning. Har gärningen förövats med uppsåt eller av grov oakt-samhet kan tillleggsskatt utgå med högst 100 % av ovan angivet skattebelopp. Vid frivillig rättelse av den skattskyldige kan tillleggsskatten inte överstiga 50 %. Närmare föreskrifter om tillämpningen av bestämmelserna om tillleggsskatt utfärdas genom cirkulär från skatteinspektörerna och direktören för skatteväsendet.

Enligt ett under år 1968 utfärdat cirkulär till ligningskontoren görs bl. a. följande ut-talanden rörande oakt-samhetsrekvisitet. I första hand skall myndigheterna lägga vikt vid den skattskyldiges personliga förutsätt-ningar att rätt ifylla deklarationsblanketten. Innehåller denna missvisande uppgifter el-ler har deklaranten inte gjort myndigheter-na uppmärksam på förhållanden som han borde förstått ha betydelse för lingen, skall detta i regel anses oakt-samt. Om där- emot den skattskyldige gjort en oriktig be-dömning från skatterättslig synpunkt men lagt fram korrekta sakuppgifter, som kan grunda en bedömning från skattemyndighe-ternas sida eller åtminstone ge dem anled-ning att begära komplettering, bör förfaran-det vanligtvis inte medföra tillleggsskatt.

I en av Riksskattestyret tidigare utsänd rundskrivelse framhålls att tillleggsskatt in-te skall utgå vid »undskyldige» räknepel eller om ett inkomstbelopp upptagits orik-tigt på grund av att den skattskyldige fått en felaktig »lönsoppgave» eller om den skattskyldige i deklarationen endast hänvi-sat till uppgiften från en namngiven ar-betsgivare utan att själv uppge inkomstbe-loppet. Samma bedömning skall i allmän-het göras beträffande felaktiga avskriv-ningsavdrag under förutsättning att detta klart framgår av den skattskyldiges dekla-ration och räkenskaper samt för oriktiga förmögenhets-, inkomst- och avdragsbe-lopp, som uppenbart grundar sig på sköns-

uppskattning. I senare fallet måste dock alla faktiska uppgifter ha lämnats i dekla-rationen. Rättsvillfarelse befriar också i re-gel från tillleggsskatt.

Tillleggsskatt påförs av ligningsnemnda antingen under det ordinarie beskattnings-arbetet eller i samband med etterligning. Ärendena bereds av ligningskontoret. Be-svär över beslut om tillleggsskatt får föras i vanlig ordning.

Den norska tillleggsskatten och den fin-ländska skatteförhöjningen är i stort sett konstruerade efter samma grundprinciper men uppvisar dock vissa skiljaktigheter. Särskilt bör uppmärksammas att tillleggs-skatten till skillnad från skatteförhöjningen alltid beräknas i förhållande till det skatte-belopp som på grund av den skattskyldiges beteende undandragits eller kunde ha un-dandragits beskattning.

Straffetilleget är den viktigaste admin-istrativa sanktionsformen på omsättnings-avgiftens område.

Enligt 3 § loven om omsetningsavgift påförs straffetilleget i huvudsak på grund av samma objektiva förutsättningar som gäller för tillleggsskatten. Subjektivt krävs att den skattskyldige handlat med uppsåt eller av grov oakt-samhet. Procentsatserna är väsentligt högre än på den direkta be-skattningens område. I normalfallet kan straffetilleget uppgå till högst 100 % av det avgiftsbelopp som åsätts genom etter-beregning. Detta uttrycks i lagtexten så att den skattskyldige skall förpliktas att erläg-ga avgift med dubbelt belopp. Vid återfall kan tillägget uppgå till högst fyrdubbelt be-lopp. I lagen om mervärdeavgift är procent-satserna väsentligt lägre.

Procenttillägget eller inntektstilleget, som används i vissa fall av underlåten upp-giftsskyldighet, beräknas i förhållande till fastställt beskattningsunderlag. Reglerna om procenttilllegg, som återfinns i anslutning till bestämmelserna om skönsuppskattning, har utformats något olika beträffande den di-rekta och den indirekta beskattningen.

Enligt 84 § landsskatteloven skall den av ligningsmyndigheten fastställda förmögen-heten eller inkomsten höjas med 10 % om

självdeklaration inte ingetts inom rätt tid. Tillägget utgår med 20 % om den skattskyldige gjort sig skyldig till deklarationsförsummelse också under föregående beskattningsår.

Tillägg utgår inte om den skattskyldige på grund av sjukdom, ålderdom, olycka eller annan särskild orsak, som inte kan läggas honom till last, varit hindrad från att inge självdeklaration eller inte kunnat göra detta i rätt tid.

I 11 § bestämmelserna om beregning och oppkreving av omsetningsavgift föreskrivs att procenttilllegg skall verkställas med minst 5 % på det av skatteinspektören skönmäsigt fastställda beskattningsunderlaget om oppgave (deklaration) inte inkommit i rätt tid eller i behörig form eller om vissa föreskrivna räkningshandlingar trots anmäning inte insänts till kontrollmyndigheten. Här saknas regler om befrielse från tillägg på grund av särskilda omständigheter.

Dröjsmålsränta utgår i regel vid bristande skattebetalning. I ett par fall har räntebestämmelserna utformats så att de fått en mer utpräglad straffrättslig karaktär. Sålunda föreskrivs i landsskatteloven för de direkta inkomst- och förmögenhetsskatternas del att om tillleggsskatt påförts vid etterligning så skall den skattskyldige också betala ränta efter 4 % per år på det efterbeskattade skattebeloppet och tillleggsskatten. Räntetiden löper från det kalenderår, som följer efter inkomståret och fram till den 1 januari det kalenderår då efterskatten förfaller till betalning. I 7 § av de tidigare omnämnda bestämmelserna om omsetningsavgiften föreskrivs att ränta efter 3/4 % per månad skall betalas på förfallna, obetalda avgiftsbelopp. Räntan uppgår således här till 9 % om året.

#### *Det straffrättsliga påföljdssystemet*

Skattebrotten tillhör på ett undantag när specialstraffrätten. Undantaget återfinns i 406 § strafflagen (Almindelig borgerlig straffelov). Denna bestämmelse är subsidiär i förhållande till de specialstraffrättsliga bestämmelserna.

I 406 § föreskrivs att rättsstridiga hand-

lingar, genom vilka någon söker undandra skatt eller avgift, straffas med böter eller — vid återfall — med böter eller fängelse i högst fyra månader. Genom denna bestämmelse blir strafflagens bestämmelser om bedrägeri och försakingring inte tillämpliga för sådana gärningar avseende skatt eller avgift, som saknar specialstraffrättslig reglering.

Strafflagens allmänna bestämmelser om brotten tillämpas däremot beträffande de specialstraffrättsliga skattebrotten, såvida inte annat föreskrivits. En skattebrottslag med giltighet för hela eller större delen av skatte- och avgiftsområdet saknas i norsk rätt. Bestämmelser om skattebrott finns i stället intagna i skilda beskattningsförfattningar.

118 § landsskatteloven innehåller dels straffbestämmelser, dels processuella föreskrifter. Brotten saknar särskilda rubriceringar. I dagligt tal används dock benämningen »skattesvik».

Enligt första punkten straffas med böter och/eller med fängelse i högst två år den som i »selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til noen ligningsmyndighet forsettlig gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan lede til iligning av for lav skatt eller til uriktig tilbakebetaling eller reduksjon av skatt». Vid återfall kan fängelse i högst tre år följa. I andra punkten stadgas att den som av grov oaktsamhet begår gärning som i första punkten sägs straffas med böter.

Straffbestämmelserna omfattar inte endast angrepp på taxeringsförfarandet utan också gärningar, varigenom någon undandragit eller söker undandra en fastställd skatt.

Gärningsman vid brott mot första och andra punkten är den uppgiftsskyldige eller annan, som författningsenligt äger företräda denne. Uppfylls inte dessa krav kan under vissa omständigheter stadgandena om medverkan i paragrafens fjärde punkt bli tillämpliga.

Det brottsliga handlandet består i lämnande av oriktiga eller ofullständiga upp-

lysningar. Upplysningarna kan vara såväl skriftliga som muntliga. De skriftliga upplysningarna kan lämnas i självdeklaration, i näringsuppgift eller s.k. årsoppgjør, i kontrolluppgift, som t. ex. arbetsgivare har att avge beträffande anställdas löner, eller i besvärsskrift. Objektivt fordras vidare för straffbarhet att det brottsliga handlandet skall medföra en effekt, nämligen kunna »lede till iligning av för lav skatt eller til uriktig tilbakebetaling eller reduksjon av skatt». Därmed utesluts från straff alla oriktiga upplysningar som saknar betydelse för skatteuttaget. Gärningsbeskrivningen innefattar således dels ett fullbordat skattebrott av bedrägerityp dels ett försök till sådant brott.

Subjektivt fordras att gärningen begås uppsåtligen — ev. uppsåt är tillräckligt — eller av grov oaktsamhet. Föreskrifter om straffrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott saknas helt.

Bötesstraffet utgår i form av s.k. penningböter. Dessa skall enligt 27 § strafflagen bestämmas med hänsyn särskilt till den dömdes förmögenhetsförhållanden och till vad han efter sitt levnadssätt antas kunna erlagga. Maximibelopp saknas. Här kan tilläggas att böterna före en år 1950 genomförd lagändring var normerade. Lägsta fängelsestraff är 21 dagar.

Tredje punkten i 118 § bestraffar vissa underlåtenhetsbrott. Det rör sig här i första hand om skattskyldig som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att insända självdeklaration med bilagor under förutsättning att han under beskattningsåret haft en nettoinkomst av minst 4 000 kr. Vidare riktar sig lagrummet mot den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att inge s. k. näringsoppgave eller årsoppgjør eller andra av skattemyndigheterna infordrade uppgifter om förmögenhets- och inkomstförhållanden eller underlåter att sörja för påbudet deklara-tionsunderlag eller att uppvisa deklara-tionsunderlaget eller att bistå skattemyndigheterna vid taxeringskontroll. Straffet för samtliga nu nämnda gärningar är böter.

I motsats till straffbestämmelserna i förs-

ta och andra punkten är det här fråga om s. k. rena handlingsbrott, vilka är straffbara utan att någon effekt av det brottsliga handlandet behöver påvisas.

I fjärde punkten föreskrivs straff för den som bistår den skattskyldige med upprättandet av dennes självdeklaration eller räkenskaper eller med utarbetandet av upplysningar till ligningsmyndigheterna samt därvid uppsåtligen undandrar eller söker undandra inkomst eller förmögenhet från beskattning eller som medverkar därtill. Straffet utgörs av böter och/eller fängelse i högst sex månader. Lämnas biståndet »under utøvelse av næring» kan fängelse i högst tre år ådömas. I sådana fall straffas även grov oaktsamhet från medhjälparens sida. Straffet blir då böter.

Jämlikt femte punkten preskriberas brott mot 118 § i enlighet med de allmänstraffrättsliga reglerna i 6 kapitlet strafflagen med det undantaget att preskriptionstiden inte är kortare än fem år för brott mot andra och fjärde punkterna samt två år för brott mot tredje punkten.

Brott mot 118 § ligger under allmänt åtal. Ligningsmyndigheterna är skyldiga att när det föreligger skäl att misstänka brott anmäla detta till skatteinspektören eller åtalsmyndigheten i enlighet med närmare instruktioner av Riksskattestyret.

Brott mot uppbördssystemet bestraffas — såvitt angår den direkta beskattningen — med stöd av 50, 51 och 52 §§ i loven om betalning og innkreving av skatt. I lagrummen föreskrivs bl. a. att den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att verkställa förskottsavdrag eller andra skatteavdrag straffas med böter eller fängelse i högst sex månader. Vidare bestraffas den som underlåter att insända föreskriven anmälan eller lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter och därvid uppsåtligen hindrar eller väsentligen försvårar bl. a. indrivning av skatt eller medverkar till sådant brott. Straffet är här böter eller — vid återfall — böter eller fängelse i högst sex månader.

De viktigaste straffbestämmelserna till skydd för de indirekta skatterna finns i lo-

ven om omsetningsavgift. Bestämmelserna gäller generellt inom den indirekta beskattningens område, såvitt annat inte sagts i de skilda skatte- och avgiftsförfattningarna.

Enligt 2 § straffas överträdelser av föreskrifter, som meddelats med stöd av lagen, med böter om inte gärningen faller under särskild bestämmelse i strafflagen. Därmed avses 406 §. Vidare föreskrivs i samma paragraf att den som med uppsåt att skaffa sig eller annan oberättigad vinning underlåter att erlägga omsättningsavgift, som är inberäknad i försäljningspriset (uppburet vederlag) straffas som för förskingring (underslag) jämlikt 255—256 §§ strafflagen.

### 4.3.3 Rättstillämpningen

I rättstillämpningen dominerar det administrativa sanktionssystemet. Man har en långvarig erfarenhet av dessa sanktionsformer och anser dem vara fullt tillräckliga som påföljder även vid relativt grov brottslighet. Dessutom är man inom beskattningsväsendet av den uppfattningen att åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna knappast skulle kunna bemästra den ökade arbetsbelastning, som otvivelaktigt skulle följa om alla upptäckta skattebrott anmäldes till åtal. Domstolarnas milda bedömning av skattebrotten — fränsett underslagsbrotten på omsättningsavgiftens område — betraktas också som en bidragande orsak till rådande praxis.

Antalet ärenden rörande tillleggsskatt uppgår årligen till omkring 7 000. Av dessa hänför sig ungefär en fjärdedel till löntagardeklarationer och övriga till rörelse-deklarationer. Tillleggsskatt beträffande rörelsedeklarationer åsätts vanligtvis i samband med etterligning efter bokföringsgranskning. Här kan tilläggas att årligen utförs omkring 9 000 revisioner på den direkta beskattningens område.

Straffetilllegg på omsättningsavgift beslutas i knappt 1 000 fall om året och flertalet straffetilllegg påförs vid s. k. efterberedning. Antalet revisioner på detta beskattningsområde uppgår årligen till omkring 9 000. Av dessa leder ungefär 5 000 till et-

terberedning.

Procent- och inkomsttilleggen används i förhållandevis större utsträckning än övriga sanktionsformer. Här saknas egentlig statistik men vissa delresultat, som ger belägg för ett sådant antagande, har offentliggjorts. Vid 1966 års ligning påfördes sålunda 1 217 rörelseidkare procenttilllegg. Fördelningen mellan fall av total deklara-tionsförsummelse och för sent inkommen deklARATION är obekant. Under ett av de senare åren fick 2 300 personer i sex fylken med sammanlagt drygt 450 000 skattskyldiga procenttilllegg beträffande för sent inkomna deklARATIONER. Detta innebär att 0,5 % av de skattskyldiga erhöLL sådant tillägg. Några siffror på antalet procent-tilllegg rörande omsättningsavgiften har inte kunnat erhållas.

En förklaring till det otvivelaktigt låga antalet sanktioner anses vara systemet med s. k. advarsel, som främst används vid direkt beskattning. Vid upptäckt av oriktigheter i deklARATIONERNA brukar nämligen ligningsnemnda — i regel vid förstagsångsförseelser av mer lindrig art — nöja sig med att tilldela den skattskyldige varning, vilken delges i skriftlig form genom en av ligningssjefen undertecknad blankett. Förfarandet, som saknar stöd i lag, anses ganska effektivt allrahelst som varningen registreras och i ett exemplar följer den skattskyldiges akt till nästa beskattningsår.

Den låga sanktionsfrekvensen beror vidare på att myndigheterna använder sig av en lägsta beloppsgräns för påförande av tillleggsskatt. Denna har satts till 1 000 kr. undanhållen inkomst och 10 000 kr. i undanhållen förmögenhet. Vid återfall är gränsen 2—300 kr. respektive 1 000 kr.

Ett annat utmärkande drag för den norska tillämpningen av det administrativa sanktionssystemet är att man graderar tilläggen efter gärningens objektiva farlighet och den skattskyldiges subjektiva skuld. Den relativt ingående prövning av varje särskilt fall, som detta medför, torde vara en ytterligare förklaring till den låga reaktionsfrekvensen.

Vad angår omsättningsavgiften brukar

straffetillegget utgöra 40 % av det undandragna avgiftsbeloppet vid förstagångsförseelse och 50 % vid återfall. Maximum utgör här i praktiken 75 % trots att procenttalet i loven om omsetningsavgift ligger betydligt högre än i skattelovene. Procenttillegget vid deklarationsförsummelse — som enligt lag skall vara minst 5 % på hela det av skatteinspektören bestämda avgiftsunderlaget — brukar i flertalet fall stanna vid något hundratal kronor.

Det judiciella påföljdssystemet används ytterst sällan. Oriktiga selvangivelser leder så gott som aldrig till åtal. Däremot förekommer åtalsanmälningar beträffande deklarationsförsummelse, vilka i allmänhet leder till måttliga bötesstraff.

För omsättningsavgiftens del är läget något annorlunda. Felaktiga uppgifter i s. k. oppgaver till ledning för fastställande av omsättningsavgift bestraffas sedan lång tid tillbaka som underslagsbrott enligt 255—256 och 263 §§ allmänna strafflagen. Denna förhållandevis stränga syn på dessa brott förklaras med att det här handlar om skattemedel som konsumenterna har att erlagga genom näringsidkarnas försorg. Antalet åtal är dock relativt lågt. Ärligen rör det sig om 40—60 fall i hela landet. För att åtalsanmälan skall ske fordras att det undanhållna skattebeloppet överstiger 8 000—10 000 kr. Domarna i första instans blir ganska ofta villkorliga. Dock anses det att Højesterett har en strängare syn på dessa brott och mer sällan använder villkorlig dom.

*Vissa centrala skatteförfattningar:* Skattelov for landet 18.8.1911, Skattelov for byene 18.8.1911, Lov om betaling og innkreving av skatt 21.11.1952, Lov om omsetningsavgift 19.5.1933 samt Bestemmelser om beregning og oppkreving av omsetningsavgift og kontroll med dette 9.6.1950.

#### 4.4 Danmark

Det danska skatte- och avgiftssystemet överensstämmer i huvuddragen med de övriga nordiska ländernas.

De sanktioner, som får tillgripas om den skatterättsliga uppgiftsskyldigheten åsido-

sätts, eller fastställd skatt eller avgift inte betalas i rätt tid, är dels judiciell, dels av administrativ karaktär. Bötesstraffen kan — liksom enligt västtysk rätt före år 1968 — utdömas av skattemyndigheterna själva. De skatterättsliga brottsbestämmelserna tillhör specialstraffrätten. En generell lagstiftning, som omfattar hela eller större delen av beskattningsområdet, saknas således. Detsamma gäller de administrativa sanktionsbestämmelserna. Den allmänna strafflagens (Borgerlig straffelov) gemensamma bestämmelser om brotten gäller emellertid i princip på skattestraffrättens område.

Inkomst- och förmögenhetsskatterna, som fastställs efter ett taxeringsförfarande (ligning) på grundval av uppgifter i den skattskyldiges självdeklaration (selvangivelse) och olika slag av kontrollmeddelanden från andra personer, skyddas av straffbestämmelser i kontrollovens 13, 14, 15 och 15 A §§.

Huvudstadgandet i 13 § beskriver gärningar, som har stora likheter med de svenska deklarationsbrotten. Gärningarna saknar rubriceringar men uppsåtligt brott — som förövas genom aktivt handlande i form av lämnande av osanna eller ofullständiga uppgifter till ligningsmyndigheterna — kallas allmänt för skattesvig. Straffet utgörs av normerade böter på högst fem gånger undanhållet belopp. Vid synnerligen försvärande omständigheter kan straffet bli häkte (s. k. hæfte) — ett kortvarigt frihetsstraff — eller fängelse i högst två år. I dessa senare fall utgår också straffskatt. Vid grovt oaktsamt brott är straffet böter om högst tre gånger undanhållet skattebelopp.

Strafflagens medverkansregler gäller inte beträffande gärningarna i 13 §. I stället innehåller 14 § straffbestämmelser för olika slag av medhjälp. I dessa skiljs mellan yrkesmässig medhjälp — som bestraffas förhållandevis strängt — och annan delaktighet. Straffen är här vanliga böter eller häkte.

I 15 § bestraffas bl. a. oriktiga uppgifter, som arbetsgivare har att lämna för kontroll av anställds löneförmåner. Normal-

straffet är även här böter. Om gärningen begåtts i vinningssyfte kan högst två års fängelse utdömas.

Slutligen straffas enligt 15 A § den som underlåter att föra och bevara vissa räkenskaper — bl. a. bokföring — som kan användas i myndigheternas kontrollerande verksamhet.

De normerade böterna i 13 § får enligt lag utdömas av finansministeriet. Denna rätt har dock delegerats till de s. k. ligningsråden, en överinstans i taxeringsorganisationen. Övriga bötesstraff beslutas av judiciell myndighet. Frihetsstraffen — häkte och fängelse — kan utdömas endast av allmän domstol. Här bör slutligen framhållas att den skattskyldige har rätt att påfordra att brott enligt 13 § avgörs av allmän domstol. Denna bestämmelse överensstämmer med tidigare gällande västtysk rätt. Det allt övervägande antalet skattebrott enligt kontrolloven — över 10 000 årligen — avgörs av ligningsråden. Färre än 100 mål behandlas vid allmän domstol.

Vissa överträdelse av skatteförfattningarna medför enligt kontrolloven endast skatterättsliga påföljder. 1 och 2 §§ föreskriver sålunda bl. a. att om inte behörig självdeklaration inges i rätt tid den i annat fall utgående skatten höjs med 1 % per dag för tiden därefter; dock med högst 10 % eller 5 000 kr. för vardera inkomst- och förmögenhetsskatten. Samma regler gäller enligt 3 § för den som underlåter att i rätt tid insända sådana affärshandlingar eller föra sådana affärsböcker och räkenskaper, som påbjudits i andra författningar än den allmänna bokföringslagen. Maximibeloppet för förhöjningen är utsträckt till 10 000 kr. vid underlåtenhet att inge deklaration av biinkomster.

Om behörig självdeklaration inte förelagat vid taxeringen utan denna fått ske efter skönsmässiga grunder samt det därefter framkommer att den verkliga inkomsten eller förmögenheten överstigit de skönsmässigt uppskattade beloppen, skall jämlikt 5 § kontrolloven för litet erlagd skatt betalas med dubbelt belopp. Om den skattskyldiges förfarande medfört straffansvar enligt 13 §

får dock inte 5 § tillämpas.

De skattestraffrättsliga bestämmelserna till skydd för indirekta skatter överensstämmer i stort med kontrollovens stadganden. De innehåller dock ett stort antal ordningsförelägganden, vilka kvalificeras om de skett i syfte att undandra skatt. Således straffas enligt 35 § loven om omsättningsavgift — den danska mervärdesskatten — den med böter som avger oriktiga eller vilseledande upplysningar eller förtiger upplysningar, som skall användas vid skattekontrollen. Vidare utgår bötesstraff för överträdelse av en mängd närmare angivna bestämmelser såsom försummad registrering, bristfälligt upprättat deklarationsunderlag, deklarationsförsummelse m. m. Den som begår något av de nu nämnda brotten med uppsåt att undandra skatt kan straffas med böter eller häkte eller fängelse i högst två år.

Böterna utgörs av penningböter. »Tilläggsböder» vid sidan av frihetsstraff förekommer ej. Bötesstraffen kan åläggas juridiska personer. Om behörig deklaration inte inges i rätt tid höjs den i annat fall utgående skatten med 1 % per dag; dock minst med 50 och högst med 300 kr. »Ansättning» och »efterbetaling» kan komma i fråga efter i huvudsak samma principer som gäller på den direkta beskattningens område. Jämlikt 36 § kan bötesstraff utdömas av finansministern i stället för av allmän domstol.

Försummad inbetalning av omsättningsavgiften medför straffränta, som utgör 3/4 % per månad av inte erlagt belopp.

Här skall tillfogas att man i Danmark f. n. utreder möjligheterna att reformera det skatterättsliga sanktionssystemet.

#### 4.5 Förbundsrepubliken Tyskland

##### 4.5.1 Beskattningssystemet

Det västtyska beskattningssystemet omfattar ett stort antal skatter och avgifter. Till de viktigaste skatterna hör inkomstskatten, löneskatten och mervärdesskatten.

Den direkta inkomstskatten (Einkommensteuer) erläggs i förskott under in-

komståret och fastställs därefter slutligt vid ett taxeringsförfarande på grundval av de uppgifter de skattskyldiga lämnar myndigheterna i särskild självdeklaration. Personer, som enbart har löneinkomster upp till en viss storlek, behöver inte avge deklARATION utan inkomstskatten — som i dessa fall kallas löneskatt (Lohnsteuer) — uttas definitivt under löpande inkomstår genom arbetsgivarnas försorg. Arbetsgivaren har att vid varje avlöningstillfälle innehålla löneskatt enligt särskilda av myndigheterna fastställda tabeller och sedan betala det innehållna beloppet under föreskriven uppsättningsfrist.

Också den indirekta mervärdesskatten (Mehrwertsteuer) är direktdebiterad. Skatten fastställs med ledning av de uppgifter som den skattskyldige lämnar i deklARATION samtidigt som han inbetalar skattebeloppet till det allmänna.

Skattemyndigheterna har möjlighet att företa skönsuppskattning och verkställa efterbeskattning efter i stort sett samma principer som i vårt land. Myndigheterna har därvid getts vidsträckt befogenheter att genomföra olika kontrollåtgärder. I första hand rör det sig om granskning av de skattskyldigas bokföring och andra räkenskaphandlingar. Sålunda får myndigheterna under kontrollarbetet tillgripa åtskilliga av de åtgärder — förhör med i skatteärendet inblandade personer, beslag — som polis- och åklagarmyndigheterna äger använda vid förundersökning i brottmål.

Det allmännas skattekrav preskriberas inom ett år när det gäller tullar och konsumtionsskatter samt i övriga fall inom fem år. Vid oredlighetsbrott kan dock efterbeskattningskrav väckas under en tid av tio år.

En allmän reglering av beskattningsrätten återfinns i Reichsabgabenordnung (AO) från 1919. Denna gäller för nära nog hela skatte- och avgiftsområdet. AO har reformerats vid flera tillfällen. Senast år 1968 genomfördes betydande ändringar. AO består av tre delar. Första och andra delarna innehåller bestämmelser om skattemyndigheterna och det rent skatterättsliga

förfarandet medan tredje delen reglerar det skatterättsliga sanktionssystemet.

#### 4.5.2 Sanktionssystemet

Överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningarna kan medföra judiciella eller administrativa sanktioner. Vissa uppsåtliga gärningar (Steuervergehen) bestraffas med fängelse och/eller böter, som utdöms av allmän domstol under det att andra gärningar — även sådana som förövas med uppsåt — beivras med administrativa böter som påförs av skattemyndigheterna själva. Dessutom finns det dröjsmålsräntor av mer eller mindre utpräglad straffkaraktär.

#### Skattebrott

Efter 1968 års reform omfattar skattebrotten endast uppsåtliga gärningar. Här märks i första hand skatteundandragande (Steuerhinterziehung). Övriga skattebrott är s.k. Bannbruch — ett smugelbrott som inte är av ekonomisk karaktär — skattehäleri (Steuerhehlerei), förfalskning av skattemärken (Steuerzeichenfälschung) samt brott mot skattesekretessen (Bruch des Steuerheimnisses).

Steuerhinterziehung begår den som med uppsåt att bereda sig eller annan nytta förskaffar sig otillbörlig skatteförmån eller uppsåtligt föranleder att det allmänna undandras skatteinkomster. Försök är straffbart enligt strafflagens allmänna försöksbestämmelser. Vissa förberedelsehandlingar såsom falsk eller vilseledande bokföring kan leda till administrativa böter, som utdöms av skattemyndigheterna.

Straffet för Steuerhinterziehung är böter om högst 5 milj. DM och/eller fängelse i högst 5 år. Enligt allmänstraffrättsliga principer skall bötesstraffet sättas i förhållande till brottets grovhet och den dömdes betalningsförmåga men bör minst uppgå till det belopp, som gärningsmannen tillskansat sig genom sitt brottsliga handlande. Före år 1968 var bötesstraffet inte maximerat. Här kan tillfogas att straffet för allmänt bedrägeri av normal svårhetsgrad är böter om högst 10 000 DM och/eller fängelse i högst 5 år.

Enligt strafflagens försöksbestämmelser kan straffet för försök till Steuerhinterziehung sättas lägre än för det fullbordade brottet. Detta är en nyhet som tillkommit genom 1968 års reform.

Vem som helst kan dömas som gärningsman under förutsättning att han handlat självständigt. Har den skattskyldige deltagit i brottet betraktas i allmänhet endast denne som gärningsman under det att övriga medverkande döms för någon form av medhjälp.

Det brottsliga handlandet beskrivs inte närmare. I första hand rör det sig om lämnande av oriktiga eller ofullständiga deklARATIONER eller andra uppgifter — muntliga eller skriftliga — till myndigheterna, som kan påverka beskattningens ekonomiska resultat i en för det allmänna ofördelaktig riktning. Passivitet är straffbar endast om det förelegat en rättsplikt att handla.

Steuerhinterziehung är ett effektbrott (Erfolgssdelikt). Fullbordat brott föreligger så snart förmögenhetsskada har uppstått för det allmänna. Det allmännas skatteanspråk måste ha kränkts genom att skatten på grund av vilseledande från den skattskyldiges eller annans sida inte erlagts fullständigt eller inom rätt tid. Därvid saknar det betydelse om det gäller förskottsbetalning eller slutlig betalning. Även ett uppsåt att erhålla tillfällig skattecredit är således att bedöma som Steuerhinterziehung. Upptäcks den brottsliga gärningen innan myndigheten fattat något fastställelsebeslut föreligger endast försök. Försökspunkten är uppnådd först när gärningsmannen avlämnat de vilseledande uppgifterna till vederbörlig myndighet eller underlåtit att avlämna deklARATION eller annan uppgift inom föreskriven tid.

I regel är det endast möjligt att döma för Steuerhinterziehung om det kan utredas hur mycket skatt som undandragits genom den brottsliga gärningen. Skönstaxeringsfallen anses därför mera sällan kunna leda till åtal. Varje skatteundandragande måste kunna hänföras till en bestämd skatteperiod. Om t. ex. en rörelseidkare en viss period undanhållit vinstmedel eller omsättning från proportionell beskattning men en senare pe-

riod deklarerar dessa belopp påverkar detta inte den straffrättsliga bedömningen av gärningen under den förstnämnda perioden. Den skattskyldige har nämligen genom sitt förfarande uppnått en oberättigad skattecredit.

Från subjektiv synpunkt fordras slutligen att gärningsmannen handlat med uppsåt. Strafflagens regler om faktisk villfarelse och rättsvillfarelse gäller också för skattebrottens del.

I AO finns också bestämmelser om efterföljande delaktighet i skattebrott.

Slutligen bör uppmärksammas att den som företar självrättelse av tidigare lämnade oriktiga uppgifter kan gå fri från ansvar.

Steuerhehlerei begår den som i vinnings syfte köper, tar som pant, undanskaffar eller avyttrar varor eller produkter, beträffande vilka skatt eller tull undandragits eller som varit föremål för smuggling. I subjektivt hänseende måste föreligga vinnings syfte och gärningsmannen skall handla »seines Vorteils wegen». Har gärningsmannen inte egen vinning för ögonen kan han inte straffas enligt nu förevarande lagrum men väl enligt bestämmelsen om efterföljande delaktighet (Begünstigung). Straffet för Steuerhehlerei är detsamma som för Steuerhinterziehung.

Såsom Steuervergehen räknas också förfalskning av skattemärken (Steuerzeichenfälschung) samt brott mot skattesekretessen (Bruch des Steuergeheimnisses). Vad de senare beträffar kan nämnas att bestämmelserna är strängare än motsvarande bestämmelser i vårt land.

Vid skattebrott kan särskild rättsverkan (strafrechtliche Nebenfolge) ifrågakomma, t. ex. förverkande eller förlust på viss tid av rätten att inneha offentlig tjänst.

För samtliga skattebrott gäller en preskriptionstid av fem år. Preskriptionsavbrott inträder vid skattebrott — i motsats till vad som gäller inom strafflagstiftningen i övrigt — redan när misstanke om brott eller ordningsöverträdelse delges den misstänkte.

## Ordningsöverträdelser

1968 års reform innebar bl. a. att ett antal förseelser av företrädesvis mindre allvarlig art skulle anses som ordningsöverträdelser. Såvitt avser sådana förseelser på skatte- och avgiftsområdet innehåller AO vissa särbestämmelser vid sidan av den generell utformade lagstiftningen på området.

I princip kan endast uppsåtliga gärningar medföra penningbot men från denna huvudregel innehåller AO flera undantag. Försök kan beivras endast om detta är uttryckligen stadgat och sedvanliga medverkansregler gäller inte. Den som medverkar till en ordningsförseelse betraktas alltid som gärningsman oavsett vilken form hans medverkan haft.

Penningböterna varierar mellan 5 och 1000 DM om inte högre bötesbelopp föreskrivs. I AO stadgas regelmässigt högre maximibelopp och penningboten sätts i förhållande till gärningsmannens betalningsförmåga men bör inte underskrida vinsten av den brottsliga gärningen. Förekommer i en gärningsbeskrivning både uppsåtligt och oaktsamt handlande är maximum för den oaktsamma gärningen hälften av det belopp, som högst får föreläggas enligt bestämmelsen. Juridiska personer kan också föreläggas penningbot, högst 100 000 DM vid uppsåtlig och 50 000 DM vid vårdslös gärning. Varje förseelse medför särskild penningbot. Vid sammanträffande av brott och ordningsöverträdelse tillämpas endast strafflagens påföljdssystem. Preskriptionstiden är i regel ett år men längre preskriptionstider kan, såsom skett i AO, föreskrivas.

De överträdelser av skatte- och avgiftslagstiftningen som skall anses som Ordningwidrigkeiten är främst oaktsamt undandragande av skatt (leichtfertige Steuerverkürzung), vissa förfaranden som innebär risk för skatteundandragande (Steuergefährdung) samt vissa förberedelsehandlingar.

De objektiva brottsrekvisiten vid leichtfertige Steuerverkürzung överensstämmer i huvudsak med motsvarande rekvisit vid

Steuerhinterziehung men gärningsmannakretsen är begränsad till skattskyldig och den som handlar på uppdrag av skattskyldig. I subjektivt hänseende fordras att handlingen begås »leichtfertig» vilket närmast torde motsvara begreppet grov vårdslöshet. Penningboten kan uppgå till högst 100 000 DM. Preskriptionstiden är fem år.

Under en särskild brottsgrupp — Steuergefährdung — har sammanförts vissa förfaranden som kan antas syfta till att undandra skatt men som inte uppfyller rekvisiten för uppsåtligt skattebrott. Delvis är här fråga om förberedelsehandlingar till sådana brott. Under bestämmelsen är att hänföra exempelvis den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet utställer oriktiga kvitton eller verifikationer, vidtar vilseledande bokföringsåtgärder eller upprättar bankkonto i oriktigt namn, allt under förutsättning att förfarandet är av betydelse i skatterättsligt hänseende. Penningboten kan uppgå till högst 10 000 DM.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgör sina skyldigheter att innehålla och inbetala föreskrivna skatteavdragsbelopp (Gefährdung der Abzugsteuern) kan påföras högst 10 000 DM i penningbot. Här är i första hand fråga om otillåtna förfaranden från arbetsgivarens sida vid innehållande och inbetalning av anställdas skattemedel (Lohnsteuer). Förseelsen är subsidiär till Steuerhinterziehung.

Slutligen skall i detta sammanhang endast nämnas ytterligare ett förfarande som kan medföra penningbot. För att yrkesmässigt få biträda allmänheten i skatteärenden fordras särskilt tillstånd av skattemyndigheterna. Den som lämnar sådan hjälp utan att ha tillstånd (unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen) kan påföras penningbot med högst 10 000 DM.

### 4.5.3 Det processuella förfarandet

Förfarandet i skattebrottmål regleras i första hand av den allmänna straffprocessförordningen (Strafprozessordnung) med vissa kompletterande föreskrifter i AO. Beträffande det processuella förfarandet vid ord-

ningsöverträdelser gäller den nya lagen om ordningsöverträdelser (OWiG) samt vissa tilläggsbestämmelser i AO.

En viktig huvudregel är att skattemyndigheterna själva har hand om förundersökningen (Ermittlung) i såväl skattebrottmål som ärenden rörande ordningsöverträdelser. Dock har skattemyndigheterna möjlighet att överlämna utredningen av ett misstänkt brott till åklagarmyndigheten. Så skall ske om den misstänkte också gjort sig skyldig till ett strafflagsbrott. Å andra sidan har polis- och åklagarmyndigheterna att vid misstanke om skattebrott låta skattemyndigheterna utföra förundersökning i den utsträckning dessa anser nödvändigt. Åklagaren får inte heller lägga ned förundersökning om ett skattebrott utan att först ha hört skattemyndigheterna. Före 1968 års lagstiftning hade den misstänkte rätt att välja förundersökningsmyndighet. Detta är numera inte möjligt.

Vid de tillfällen då åklagarmyndigheten sköter förundersökningen biträds myndigheten av särskilda arbetsgrupper med skatterättslig utbildning och polisiära befogenheter (Steuerfahndungsstellen). Åtal i skattebrottmål får väckas endast av åklagaren. Målen avgörs i första instans av Amtsgericht. Tidigare hade skattemyndigheterna möjlighet att avgöra alla skattebrottmål under förutsättning att endast böter ansågs böra ådömas. Finner domstolen att den åtalade gärningen skall bedömas enbart som ordningsöverträdelse, skall domstolen i stället för straff fastställa penningbot. I motsats till förhållandena exempelvis i norsk rätt kan de båda sanktionsformerna inte utdömas jämsides.

Finner skattemyndigheten att gärningen är att bedöma som ordningsöverträdelse utfärdas ett penningbotsbesked (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.

#### 4.6 England

Det engelska beskattningssystemet innehåller olika typer av direkta och indirekta skatter och avgifter. Liksom i Västtyskland är inkomstskatten för flertalet löntagare utformad som en definitiv källskatt, varför en stor grupp skattskyldiga inte behöver lämna några uppgifter till beskattningsmyndigheten till ledning för skattens fastställande.

Brott mot beskattning lagarna beivras med judiciella och/eller administrativa sanktioner. Endast mer allvariga 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 förfälskning (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.

### 5.1 *Vissa motionsyrkanden m. m.*

Frågor om ändringar i SKSL har vid flera tillfällen aktualiserats i riksdagen.

Vid 1953 års riksdag hemställdes i en motion (II:200) om översyn av SKSL för att från kriminalisering undanta sådana fall där den felaktiga deklara-tionsuppgiften berodde på ursäktlig missuppfattning eller bristande insikt. Första lagutskottet, som i sitt utlåtande över motionen (nr 19) avstyrkte bifall till densamma, framhöll bl. a., att rekvisitet grov oaktsamhet inte närmare kunde bestämmas lagstiftningsvägen utan såsom hittills fick bedömas av domstolarna från fall till fall.

I motioner till 1960 års riksdag (I:206, II:250 och II:371) hemställdes bl. a., att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t skulle begära utredning om strafflagstiftningen rörande brott mot skattelagarna. Enligt motionärernas mening borde i första hand en förbättrad skattekontroll genomföras, skärpta straff stadgas för skattefusk samt luckor och kryphål i skatteförfattningarna täppas till. Vidare uttalades att falskdeklaration förekom över hela landet och inom olika inkomstgrupper men att helt naturligt övervägande antalet fall stod att finna inom grupper som var svårkontrollerbara.

Bevillningsutskottet, som i sitt utlåtande avstyrkte bifall till motionerna (nr 45), framhöll bl. a., att det var troligt att trots den skärpta kontrollen såväl uppsåtlig falskdeklaration som grov vårdslöshet vid

deklarationens avgivande förekom i betydande utsträckning. Det var därför angeläget att man i första hand sökte påverka den allmänna uppfattningen om deklara-tionsbrotten i sådan riktning att dessa i högre grad än vad som var fallet kom att framstå som ett allvarligt åsidosättande av en medborgerlig plikt. Utskottet framhöll vidare att det först och främst fordrades en ändrad inställning till skattefusk hos många skattskyldiga, präglad av större solidaritet mot samhället. Denna ändring torde kunna vinnas genom ökad upplysnings-verksamhet och propaganda. Enligt utskot-tets mening kunde dessa åtgärder ge ett väl så gott resultat.

I proposition till 1961 års riksdag (nr 28) föreslogs att minimistraffen för falskdeklaration och vårdslös deklaration skulle höjas samt att preskriptionstiden för vårdslös deklaration skulle utökas från två till fem år.

Till grund för propositionen låg en i finansdepartementet utarbetad promemoria med förslag till ändring i SKSL. I promemorian framhölls bl. a., att SKSL i huvudsak väl fyllde sin uppgift men att det fanns utrymme för viss kritik. Vid förfrågningar hos rikets taxeringsintendenterna hade det exempelvis framkommit uppgifter som visade en klar tendens hos domstolarna att vid vårdslös deklaration sätta bötesbeloppet lika med undandragen skatt och vid falskdeklaration till två gånger undandraget be-

lopp. I promemorian framhölls vidare att SKSL i och för sig lämnade möjlighet för domstolarna att utmäta straff som stod i rimligt förhållande till brottets beskaffenhet men att domstolarna torde ha en viss i och för sig naturlig benägenhet att vid straffmätningen hålla sig inom strafflatitudernas nedre del.

I motion (nr 96) till 1964 års riksdag fördes, att normerade böter som straff för vårdslös deklARATION och medhjälp till vårdslös deklARATION skulle utbytas mot dagsböter. Motionärerna förklarade sig vara av den meningen att i praxis all feldeklARATION, som inte kunde bevisas vara falskdeklARATION, bedömdes som vårdslös deklARATION. Detta innebar att till vårdslös deklARATION hänfördes såväl feldeklARATION där från den skattskyldiges sida uppsåtligt fel kunde misstänkas men ej bevisas som feldeklARATION som endast hade sin grund i rent förbiseende eller eljest ursäktligt misslag. Visserligen förutsattes att oaktsamheten skulle vara grov. I praxis syntes emellertid så gott som undantagslöst grov oaktsamhet föreligga. Vidare anmärkte motionärerna på den enligt deras mening stränga rättstillämpningen mot deklARATIONsskyldiga som anlitat sakkunniga medhjälpare.

Första lagutskottet redogjorde i sitt utlåtande (nr 26) för de överväganden för och emot ett införande av dagsbotssystemet som gjorts under förarbetena till SKSL. Därefter redovisades de remissyttranden som inhämtats från specialstraffrättsutredningen, riksskattenämnden och Stockholms rådhusrätt.

Specialstraffrättsutredningen tillstyrkte motionen men förordade att den föreslagna utredningen även skulle avse utbyte av normerade böter mot dagsböter även i fråga om falskdeklARATION. Riksskattenämnden avstyrkte motionen under hänvisning bl. a. till att en övergång från normerade böter till dagsböter vid vårdslös deklARATION skulle innebära en strafflindring för sådana brott. Även rådhusrätten (majoriteten) avstyrkte motionen.

Utskottet anförde bl. a., att dagsbotssystemet från vissa straffrättsliga synpunkter

erbjöd avsevärda fördelar framför systemet med normerade böter. Särskilt kunde nämnas att bedömningen av brottets svårighetsgrad kom tydligare till uttryck i domen samt att straffet direkt avpassades efter den dömdes ekonomiska förhållanden. Emellertid var, framhöll utskottet vidare, svårigheterna att komma till rätta med deklARATIONsbrotten synnerligen stora. En övergång till dagsbotssystemet skulle generellt sett medföra lindrigare straff för vårdslös deklARATION och medverkan därtill. Straffet för vårdslös deklARATION måste vara så beskaffat, att det är ägnat att motverka ej blott olika former av slarv i deklARATIONssammanhang utan även medveten spekulation i svårigheterna att bevisa uppsåtligt brott. Utskottet ansåg därför att övervägande skäl talade för att systemet med normerade böter åtminstone tills vidare borde behållas och avstyrkte bifall till motionen.

Till 1965 års riksdag väcktes två likalydande motioner (I:503, II:601) av samma innehåll som den sist behandlade motionen. Första lagutskottet fann i sitt utlåtande (nr 8) de skäl, som föregående år varit avgörande för utskottets ställningstagande i frågan, alltjämt vara bärande och avstyrkte motionen.

I en till utlåtandet fogad reservation hemställdes om bifall till motionerna. Reservanterna framhöll bl. a., att om dagsbotssystemet infördes brottets svårighetsgrad skulle komma till tydligare uttryck i domen och straffet kunde avpassas efter den dömdes ekonomiska förhållanden.

I samtliga ovan angivna fall har riksdagen beslutat i enlighet med vederbörande utskotts hemställan.

## 5.2 Undersökningsresultat m. m.

Utredningen har låtit genomföra ett flertal undersökningar och sammanställningar av uppgifter i syfte att belysa verkningarna av skattesystemet, förekomsten av skattebrottslighet samt det behov av reformer som kan anses föreligga.

För att få en bild av tillämpningen av

det normerade bötesstraffet i SKSL har inom utredningen granskats de bötesdomar som meddelats i första instans åren 1964 och 1965 (*domsundersökningen*). Utredningen har vidare genomfört en statistisk undersökning av taxeringsnämndernas ändringar i de allmänna självdeklarationerna för fysiska personer avseende 1966 års taxering (*deklarationsundersökningen*). Sistnämnda undersökning avser att belysa omfattningen och arten av de ändringar som görs i deklarationerna. En motsvarande undersökning avseende prövningsnämndsåret 1966/67 har gjorts beträffande deklarationer som varit föremål för prövningsnämndernas bedömning (*prövningsnämndsundersökningen*). En sammanställning har vidare gjorts av resultaten av de av riksskattenämnden genomförda granskningarna av vissa branscher (*kategorigranskningarna*).

Från länsstyrelserna har inforrats uppgifter och upplysningar avseende ett flertal olika frågor. Ett sammanfattande resultat av denna undersökning redovisas under rubriken *länsstyrelseenkäten*. Härutöver har inhämtats uppgifter och yttranden från de centrala myndigheterna inom olika grenar av skatteförvaltningen samt från åklagar- och polismyndigheter m. fl. beträffande frågor av betydelse för utredningsarbetet.

Slutligen har utredningen låtit utföra en sociologisk intervjuundersökning för att söka klarlägga den enskildes attityder och reaktioner inför frågor som sammanhänger med beskattning och skattebrottslighet (*den sociologiska undersökningen*).

### 5.2.1 Domsundersökningen

I syfte att få en bild av SKSL:s tillämpning har granskats ett urval av bötesdomar som avkunnats av första instans åren 1964 och 1965. Undersökningsmaterialet har insamlats med hjälp av saköreslängderna. Mellan de båda åren föreligger betydande variationer i olika hänseenden. Sålunda uppgick antalet under år 1965 dömda deklara-tionsbrott till endast omkring 65 % av motsvarande antal under år 1964. Även i andra hänseenden föreligger skiljaktigheter. För-

klaringen härtill kan åtminstone till en del ligga i följande omständigheter. I början av 1960-talet genomfördes under riksskatte-nämndens ledning en s.k. kategorigranskning av samtliga pälsdjursfarmares inkomstförhållanden. Denna aktion ledde till ett förhållandevis stort antal åtal för deklara-tionsbrott (de s.k. minkmålen). Dessa rörde merendels flera års deklarationer och avsåg ganska betydande belopp. Målen av-gjordes av första instans huvudsakligen under år 1964. Det torde därför kunna antas att minkmålen påverkat 1964 års siffror i höjande riktning. Å andra sidan kan om-ständigheter som verkat i sänkande riktning återspegla sig i 1965 års siffror. Bl. a. har det ansetts att organisationsförändringarna inom polis- och åklagarväsendet den 1 januari 1965 fördröjt brottmålen i allmänhet vad angår åtalsbesluten och därmed också avgörandena i första instans.

År 1964 utgjorde antalet till bötesstraff dömda personer 4 880. Motsvarande siffra för år 1965 var 3 370. Därav dömdes 740 resp. 295 personer för falskdeklaration, 100 resp. 30 för medverkan till falskdeklaration, 3 740 resp. 2 805 för vårdslös deklaration samt 250 resp. 230 personer för medverkan till vårdslös deklaration. Omkring 35 % av antalet dömda var företagare inklusive jordbrukare, ca 60 % anställda och återstående 5 % fria yrkesutövare eller ej yrkesverksamma. Jämförs dessa procenttal med yrkesgruppernas andel av samtliga inkomsttagare framgår att företagare svarar för en betydligt större andel av antalet dömda än vad som motsvarar deras andel bland samtliga inkomsttagare. För anställda och ej yrkesverksamma är förhållandet omvänt.

Under åren 1964 och 1965 undanhölls i deklarationerna inkomstbelopp på 25,9 resp. 11,8 milj. kr. samt förmögenhetsbelopp på 4,6 resp. 17,1 milj. kr. De undandragna skattebeloppen uppgick till 10,2 resp. 5,0 milj. kr.

Av de undandragna skattebeloppen belöpte 6,8 resp. 2,2 milj. kr. på inkomst av rörelse och 2,0 resp. 1,5 milj. kr. på inkomst av tjänst. Genomsnittligt skattebelopp som varje dömd person undandragit

var 2 340 kr. år 1964 och 1 580 kr. år 1965. Genom falskdeklaration undandragen skatt utgjorde under år 1964 5,9 milj. kr. och under år 1965 2,0 milj. kr. Motsvarande bötesbelopp var 9,3 milj. kr. och 3,5 milj. kr. Genom vårdslös deklaration undandragen skatt uppgick till 4,2 milj. kr. resp. 2,9 milj. kr. Böterna uppgick här till 3,6 milj. kr. resp. 2,1 milj. kr.

Mera ingående uppgifter om domsundersökningen lämnas i *Bilaga I* till detta betänkande.

### 5.2.2 Deklarationsundersökningen

Undersökningen har begränsats till att avse taxeringen till statlig inkomstskatt för fysiska personer. Grundmaterialet utgörs av 1966 års deklARATIONER (inkomståret 1965) för varje fysisk person född den 15 maj. Samtliga sifferuppgifter har uppräknats till totalsiffror. Antalet ändrade deklARATIONER var 1 663 900 och totala antalet inkomsttagare har beräknats till 4 554 300, vilket innebär att 37 % eller drygt var tredje deklaration har ändrats av taxeringsnämnden. Inga väsentliga skillnader mellan olika inkomstlagen i frekvensen ändrade deklARATIONER föreligger.

Av samtliga ändrade deklARATIONER har ca 62 % fått höjd och ca 38 % sänkt eller oförändrad taxerad inkomst. Relativt sett största antalet ändringar förekom i förvärvskällan jordbruksfastighet. Närmare hälften eller 47 % av deklARATIONERNA med inkomst av jordbruksfastighet hade sålunda ändrats. Ett betydande antal ändringar förekom också i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet — 39 %. I förvärvskällan rörelse uppgick antalet ändrade deklARATIONER till 22 %, i inkomst av tjänst till 18 % och i fråga om inkomst av kapital till 10 %.

Flertalet ändringar har varit till det allmännas fördel. Särskilt hög andel sådana ändringar föreligger vid inkomst av jordbruksfastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Även allmänna avdrag har i flertalet fall ändrats i samma riktning. Endast vid inkomst av kapital överväger antalet ändringar till det allmännas nackdel.

Taxeringsnämndernas ändringar medför-

de en nettoökning av beloppet att taxera till statlig inkomstskatt med 538 milj. kr. Denna ökning har erhållits genom att taxeringsnämnderna höjt deklarerade intäkter med 409 och sänkt dem med 84 milj. kr. samt sänkt avdrag — såväl allmänna som i viss förvärvskälla — med 668 och höjt dem med 455 milj. kr.

Höjningen av deklarerade intäkter med 409 milj. kr. belöpte till största delen på förvärvskällorna rörelse och tjänst. Höjd bruttointäkt i förvärvskällan jordbruksfastighet har vanligast sin orsak i att naturaförmåner uppvärderats.

Höjd bruttointäkt i förvärvskällan rörelse har ofta erhållits genom höjning av intäkt för bilförmån. Ofta förekommer att TN skönmässigt höjt nettointäkten av rörelsen eller värdet av rörelseidkarens egna varuuttag. De belopp som intäkterna i förvärvskällan tjänst höjts med har ofta utgjort semesterersättning eller annat relativt obetydligt belopp som påförts enligt kontrolluppgift. Bilförmån eller delvis fri kost har i en del fall utelämnats eller upptagits för lågt.

Sänkta avdrag i förvärvskällan tjänst har som regel avsett fördyrade levnadsomkostnader eller kostnader för litteratur, verktyg, kläder, resor i tjänsten med egen bil m. m. Sänkta avdrag i förvärvskällan jordbruksfastighet har vanligen föranletts av att reparationer delvis ansetts utgöra nyanläggning eller förbättring samt att anskaffning av inventarier delvis ansetts som nyuppsättning.

De allmänna avdragen sänktes med 428 milj. kr. och höjdes med 347 milj. kr. Av de olika avdragen har sjukförsäkringsavdraget i betydande utsträckning ansetts felaktigt. Vanlig orsak till ändring är att avdraget antingen helt utelämnats eller att föreskrivna schablonbelopp inte följts.

I deklARATIONERNA har förekommit ändringar till det allmännas fördel som föranletts av att deklARATIONEN innehållit objektivt oriktig uppgift. Sådan oriktig uppgift har ansetts föreligga om inkomst eller naturaförmån ej deklarerats samt i vissa fall då allmänna avdrag upptagits med för högt be-

lopp, t. ex. beträffande avdrag för utskylder eller försäkringsavgifter. Antalet deklara- tioner som ändrats med belopp över 100 kr. på grund av objektivt oriktig uppgift var 366 000. I 103 000 deklARATIONER upp- gick ändringen till 1 000 kr. eller högre belopp. I 60 000 deklARATIONER hade intäk- ter eller naturaförmåner med belopp över 1 000 kr. undanhållits.

I en vid betänkandet fogad *Bilaga 2* redo- visas vissa ytterligare statistiska uppgifter från deklARATIONSUNDERSÖKNINGEN.

### 5.2.3 Prövningsnämndsundersökningen

Utredningen har även verkställt undersök- ning av prövningsnämndernas ändringar prövningsnämndsåret 1966/67 i syfte att be- lysa prövningsnämndernas ändringar (sänk- ning eller höjning) i taxeringen till statlig inkomstskatt. Undersökningen har avsett både fysiska och juridiska personer. Hela antalet mål avseende taxeringen till statlig inkomstskatt utgjorde 103 050. Prövnings- nämndernas ändringar medförde sänkt taxe- ring i 46 680 och höjd i 30 360 mål. Redo- visningen omfattar dessa 77 040 mål men däremot inte de 26 010 mål där den taxera- de inkomsten inte ändrades. I 21 090 mål har objektivt sett oriktig uppgift ansetts fö- religga. Skönstaxering hade åsatts i 3 450 av dessa fall.

Antalet taxeringsrevisioner uppgick till 7 710 av vilka 7 170 avsett taxeringen till statlig inkomstskatt. Av dessa medförde 1 770 sänkt beskattningsbar inkomst, 4 890 höjd och 510 oförändrad.

Vissa ytterligare statistiska uppgifter från denna undersökning har intagits i den vid betänkandet fogade *Bilaga 3*.

### 5.2.4 Kategorigranskningarna

Riksskattenämndens kontrollbyrå, inrättad från och med den 1 juli 1957, har till upp- gift att verka för en effektiv och ända- målsenlig taxeringskontroll och för sam- ordning av taxeringskontrollverksamheten inom landet i dess helhet. Kontrollbyråns uppgifter har bl. a. bestått i insamlade och bearbetande av kontrollmaterial, vilket

därefter översänts till respektive länsstyrel- sers taxeringssektioner. Detta centralt in- samlade kontrollmaterial har i huvudsak utnyttjats vid bransch- och punktvis före- tagna taxeringsrevisioner. Systemet med kontrolluppgifter har syftat till att s. k. partiella taxeringsrevisioner skulle kunna utföras i större omfattning än tidigare och detta i sin tur skulle möjliggöra breddad och intensifierad kontrollverksamhet.

Antalet utförda taxeringsrevisioner i lan- det har från 1959 till 1967 emellertid ökat med endast ca 20 %, vilket är väsentligt mindre än vad som beräknats. Huvudsak- liga anledningen härtill synes vara att ar- betsbelastningen på länsstyrelsernas taxe- ringssektioners allmänna delar varit sådan att personalen där inte räckt till. Detta har medfört att kontrollverksamhet och sär- skilt den offensiva delen fått stå tillbaka för andra arbetsuppgifter.

Kontrollbyrån har initierat nedanstående landsomfattande kontrollaktioner.

| Kodbe-<br>teckning | Kontrollaktionens omfattning  |
|--------------------|---|
| Mink               | Taxeringskontroll av i första hand pälsdjursuppfödare, mink- farmare. Kontrollaktionen har omfattat åren 1959 och 1960 samt till väsentlig del även åren 1957 och 1958.   |
| Ark-63             | Taxeringskontroll av arkitek- ter, byggnadskonstruktörer, byggnadskontrollanter m. fl. Kontrollaktionen har omfattat åren 1959—1963.  |
| Pr-63              | Taxeringskontroll omfattande reklamföretag av skilda slag som t. ex. annonsbyråer, före- tag som handhar utomhusre- klam, tryckerier, fotografer, tecknare samt andra free lan- cers. Kontrollaktionen har om- fattat åren 1960—1962. |
| Bk-66              | Taxeringskontroll företagen i banker för inhämtande av kon- trolluppgifter mot tredje man.  |

Taxeringskontroll av företagare inom elektriska installationsbranschen avseende i första hand vederbörandes redovisning av allmän varuskatt.

Kontrollaktionen, som omfattar åren 1966—1967, har i ett första led bestått i utförande av taxeringsrevisioner hos fabrikanter inom branschen samt elgrossister o. d. Kontrolluppgifter har därvid tagits på viss försäljning till elinstallatörer. Kontrollaktionens andra led omfattande taxeringsrevisioner hos elinstallatörer pågår f. n.

Av dessa fem kontrollaktioner kan endast kontrollaktionen Mink betecknas som helt avslutad och resultatmässigt slutredovisad från länen. Samtliga län torde vidare i stort sett vara klara med utredningsarbetet avseende kontrollaktionerna Ark-63 och Pr-63. Man kan emellertid räkna med att ytterligare höjningsbelopp kommer att redovisas avseende dessa två kontrollaktioner, beroende på att resultatet av kontrollaktionerna framräknas som skillnaden mellan till statlig inkomstskatt åsatt taxering enligt prövningsnämndens beslut och dekla-

rerat belopp och prövningsnämnderna i en del fall ännu inte avgjort ärendena. För Bk-66 har dessutom kontrollen omfattat motsvarande höjning av taxeringen till statlig förmögenhetsskatt. Beträffande sistnämnda kontrollaktion har inom kontrollbyrån beräknats att hittills inkommet resultatredovisning visar att kontrollaktionen genomförts till ca 2/3.

Resultatet av kontrollaktionerna Mink, Ark-63, Pr-63 samt Bk-66 är följande:

Dessutom har lägst 20 749 smärre utredningar företagits vilka inte föranlett någon åtgärd.

Av sammanställningen kan utläsas, att av 10 företagna utredningar avseende kontrollaktionen Mink i genomsnitt 3 inte medfört någon höjning av taxeringen till statlig inkomstskatt, medan motsvarande siffra avseende kontrollaktionerna Ark-63 och Pr-63 är 6. Hittills företagna utredningar avseende Bk-66 omfattar lägst ca 22 400 skattskyldiga. Härav har ca 20 750 skattskyldigas taxeringar lämnats utan åtgärd efter det att smärre utredning företagits. Återstående kontrollmaterial, omfattande enligt ovan 1 625 utredningsbara objekt, har utgjort grund för att taxeringsrevision eller annan form av utredning gjorts hos vederbörande skattskyldiga.

| Kontrollaktion     | Antal tax.rev. samt öv.utr. | därav höjningar antal | %  | Höjningar av taxering till statlig |                                 | Genomsnittlig höjning av taxeringen till inkomstskatt kr |
|--------------------|-----------------------------|-----------------------|----|------------------------------------|---------------------------------|--|
|                    |                             |                       |    | inkomstskatt Belopp i tkr.         | förmögenhetsskatt Belopp i tkr. |  |
| <i>Mink</i>        | 1 263                       | 898                   | 71 | 16 050                             | —                               | 17 873   |
| <i>Ark-63</i>      |                             |                       |    |                                    |                                 |  |
| Rörelse-<br>idkare | 4 602                       | 1 780                 | 39 | 31 360                             | —                               | 17 618   |
| övriga             | 3 327                       | 1 246                 | —  | 4 833                              | —                               | 3 879  |
| <i>Pr-63</i>       |                             |                       |    |                                    |                                 |  |
| Rörelse-<br>idkare | 2 137                       | 902                   | 42 | 17 853                             | —                               | 19 793   |
| övriga             | 672                         | 390                   | —  | 1 563                              | —                               | 4 007  |
| <i>Bk-66</i>       |                             |                       |    |                                    |                                 |  |
| Rörelse-<br>idkare | 1 003                       | 643                   | —  | 19 693                             | 102 790                         | —  |
| övriga             | 622                         | 605                   | —  | 5 578                              | 62 920                          | —  |

Av 898 taxeringsrevisioner som föranlett höjning av pålsdjursuppfödarens taxeringar har 286 medfört åtal för brott enligt SKSL. I runt tal motsvarar detta 32 %. Utredning, som inom kontrollbyrån gjorts avseende uppgifter erhållna från 17 län — däribland dock inte storlänen Stockholms län och Göteborgs och Bohus län — utvisar att kontrollaktionen Ark-63 medfört att brott enligt SKSL har ifrågasatts för 29 % av antalet skattskyldiga, som genom denna kontrollaktion fått höjda taxeringar. Av 437 ärenden, som överlämnats till åklagarmyndighet, har 40 avskrivits. — Motsvarande utredning som gjorts avseende Pr-63 tyder på att åtalsfrekvensen här varit något lägre än för Ark-63.

### 5.2.5 Länsstyrelseenkäten

Länsstyrelserna har lämnat vissa statistiska uppgifter, avseende åren 1964 och 1965, rörande To:s anmälningsskyldighet enligt 118 § TF. Av dessa uppgifter framgår att totalt gjordes 9 341 resp. 10 641 sådana anmälningar. Frekvensen anmälningar varierade mellan de olika länen för 1964 mellan 0,94 och 3,92 och för 1965 mellan 1,10 och 3,97 anmälningar per 1 000 inkomsttagare. Flera länsstyrelser framhöll också att anmälningsskyldigheten trots anmodan fullgjordes synnerligen ojämnt.

Flertalet länsstyrelser lämnar generella anvisningar — skriftliga och/eller muntliga — om underrättelseskyldigheten. Från något håll ifrågasattes om inte i likformighetens intresse generella anvisningar borde ges centralt. Någon systematisk genomgång av deklaraionsmaterial i syfte att kontrollera att underrättelseskyldigheten fullgjordes förekom inte men vid vissa länsstyrelser ägde stickprovskontroll rum i samband med eftergranskning av deklaraioner.

Beträffande förste Ti:s skyldighet att anmäla brott enligt SKSL till åtal framgår att för åren 1964 och 1965 totalt 5 365 resp. 5 071 anmälningar ägt rum. Denna anmälningsskyldighet uppvisade variationstal för de olika länen mellan 0,17 och 3,04 per 1 000 inkomsttagare.

Länsstyrelserna tillämpar vanligtvis viss

beloppsgräns — i regel 1 000 kr. — för att anmälan skall göras, en gräns som främst avser normalfall av vårdslös deklaraion. Vissa länsstyrelser har meddelat To den fastställda beloppsgränsen och föreskrivit att den skall användas vid To-granskningen. Några länsstyrelser framhåller det mindre lämpliga i att fixerade beloppsgränser förekommer såväl med hänsyn till att de enskilda fallen är olika som till det förhållandet, att allmänheten inte bör bibringas uppfattningen att belopp upp till viss gräns kan undanhållas. Även här ifrågasätts från något håll om inte en lägsta beloppsgräns för riket borde fastställas centralt.

Någon systematisk granskning av deklaraionsmaterialet från länsstyrelsens sida enbart från åtalssynpunkt förekommer regelmässigt inte. Flertalet länsstyrelser granskar dock från denna synpunkt sådana deklaraioner som behandlats av prövningsnämnd. I vissa län granskas också deklaraioner av skattskyldiga som blir föremål för taxeringsrevision eller s. k. eftergranskning. Vissa uppgifter har lämnats om fördelningen av antalet åtalsanmälningar mellan å ena sidan sådana som härrör från To och å andra sidan sådana som beror av granskning vid länsstyrelsen, taxeringsrevision eller annan dylik omständighet. Av dessa uppgifter framgår att det långt övervägande antalet anmälningar har sin grund i underrättelser från To enligt 118 § TF.

I fråga om synpunkter på behovet av ändringar i SKSL framhålls bl. a. att det är otillfredsställande att rekvisitet behörig deklaraion inte skall anses uppfyllt när en juridisk persons firma i en deklaraion tecknats av en därtill ej behörig person. Avgivande av sådana oriktiga deklaraioner kan sättas i system.

En ofta gjord iakttagelse är att vid taxeringsrevision bokföringsunderlaget är så ofullständigt och bristfälligt att det inte kan läggas till grund för taxering. En skönstaxering måste i sådana fall tillgripas. Om denna grundats på särskilda uppskattningsmetoder såsom kontantkalkyl eller bruttovinstberäkning torde emellertid åtal på grund av bevissvårigheter sällan före-

komma. Skattskyldiga som kanske mer eller mindre avsiktligt har bristfällig bokföring kommer således i ett bättre läge vid ansvarsprövningen än de som har sin bokföring i mera ordnat skick.

Straffet bör därför skärpas för underlåtenhet att bevara deklaraionsunderlag och det kan ifrågasättas om inte åsidosatt skyldighet att bevara underlag för deklaraion skall läggas den skattskyldige till last vid bedömandet av det subjektiva rekvisitet. Någon länsstyrelse anser att det skulle vara av värde om skattebrottsbestämmelserna intogs i BrB.

Ett par länsstyrelser finner en närmare bestämning av rekvisitet grov oaktsamhet erforderlig, särskilt med hänsyn till att den tolkning som skett av detta rekvisit i praxis inte har sin motsvarighet i allmänt språkbruk. Det ifrågasätts också om inte med hänsyn till oaktsamhetsbegreppets utvidgning i praxis en uppdelning borde ske i »grov oaktsamhet» och »oaktsamhet som ej är att anse som ringa».

Av de länsstyrelser som uttalat sig i fråga om påföljderna föreslår flertalet att fängelse bör vara normalstraff vid falskdeklaraion — eventuellt i förening med straffskatt. — En länsstyrelse tillägger att särskild, strängare straffskala bör gälla för grovt brott.

Flertalet som uttalat sig i frågan anser också att systemet med normerade böter bör ersättas med dagsbotssystemet. Systemet med straffskatt kritiseras särskilt av en länsstyrelse som framhåller, att straffbestämmelserna för grova deklaraionsbrott är sådana att en fällande dom ej sällan innebär ekonomisk ruin för den dömd.

Flera länsstyrelser understryker behovet av snabbare handläggning av deklaraionsmålen. Vidare efterlyses förslag till enklare behandling av mindre allvarliga deklaraionsbrott. Någon länsstyrelse förordar att bestämmelse införs om skyldighet för KR och RR att — efter framställning av åklagaren — med största skyndsamhet avgöra mål som har betydelse för ansvarstalan. En annan länsstyrelse påpekar att taxerings-tjänstemän som kallas till domstolsförhand-

ling bör höras som sakkunniga och inte — vilket i en del fall förekommer — såsom vittnen.

En del synpunkter har också framförts i fråga om TF:s bestämmelser om straff och viten. Därvid har understrukits behovet av straffskärpning för flera av brotten mot TF.

Dåvarande överståthållarämbetet uppgav att i Stockholm ca 13 000 taxeringar åsatts vid 1965 års taxering utan att deklaraion förelegat. Enligt ämbetet torde åtskilliga av dessa skattskyldiga ha underlåtit att lämna deklaraion i förhoppning om och många gånger med förvissning om att taxeringar skulle åsättas med för låga belopp. En för hög taxering kan i allmänhet rättas till efter besvär och ingivande av deklaraion. Underlåtenhet att enstaka år avlämna självdeklaraion kan sammanhänga med exempelvis skattskyldigs önskan att undgå beskattning för en tillfällig inkomst av betydande storleksordning. Många skattskyldiga anser det fördelaktigt att dröja med att avlämna deklaraionen så länge att de kan räkna med att taxeringsnämnden på grund av tidsnöd inte skall medhinna en normalt noggrann granskning av deklaraionen. De beskrivna förfarandena kan betraktas som en form av skattebrott.

Överståthållarämbetet förordade vidare skärpning av straffbestämmelserna för underlåtenhet att sörja för och bevara deklaraionsunderlag. Därvid framhölls att skattskyldiga inför en taxeringsrevision, om vilken de regelmässigt i förväg erhåller skriftlig underrättelse, inte sällan undanskaffar underlaget för deklaraionen såsom räkenskaper och anteckningar. Taxeringsrevision kan i dessa fall praktiskt taget aldrig genomföras. Erfarenheten från taxeringskontroll i allmänhet och de genom revisionskontoret företagna kategorigranskningarna i synnerhet tyder på att de skattskyldiga i allt större utsträckning i vart fall påstår att underlaget förkommit. Sådana påståenden kan sällan vederläggas.

Ett flertal länsstyrelser har framhållit vikten av samarbete och samråd mellan skattemyndighet och åklagarmyndighet i

fråga om åtalsbeslut, brottsutredning, fullföljd av talan m. m. Allmänt kan sägas att samråd mellan skattemyndighet och åklagarmyndighet förekommer i hela landet men att omfattningen av detta samarbete varierar. Vanligast synes samråd vara under polisutredning av svårare mål och särskilt sådana där den misstänkte varit föremål för taxeringsrevision. I sådana mål biträds åklagaren ej sällan av en taxeringsrevisor. Denne brukar ibland närvara vid domstolsförhandlingen i målet.

Däremot är samråd inte särskilt vanligt när det gäller åtalsbeslut och eventuellt fullföljd av talan mot underrätts dom. Från några håll ifrågasätts om det inte vore en lämplig anordning att särskild »skatteåklagare» fungerade i varje län. I vart fall borde länsåklagaren i större utsträckning än vad nu är fallet själv handlägga de mer komplicerade och invecklade skattebrotten. Flera länsstyrelser betonar vikten av att såväl utredningspersonal som åklagare erhåller ökade kunskaper i skatte- och bokföringsfrågor.

Av synpunkter av mer allmän karaktär som framförts bör nämnas att flera länsstyrelser förordat främst en vidgad upplysnings- och informationsverksamhet. Redan i skolundervisningen borde frågor av hithörande slag ingå. Man kunde också ifrågasätta om inte en kår av auktoriserade deklara-tionsmedhjälpare borde tillskapas. Taxeringskontrollen borde utvidgas och kategorigranskningar av olika grupper av företagare ingå som normalt led i denna. Skärpningar av straffen rekommenderas från en del håll men avböjs från andra.

En länsstyrelse karakteriserar den nuvarande tillämpningen av SKSL på följande sätt. För närvarande är det i huvudsak de små inkomsttagarna som ställs till ansvar — en löntagare har glömt semesterersättning eller en tillfällig inkomst, en jordbrukare har underlåtit att redovisa en inkomst av djurförsäljning osv. Från taxeringsmyndigheternas sida vet man av erfarenhet att man i sådana fall kan räkna med fällande dom.

Beträffande de större inkomsttagarna

framhåller samma länsstyrelse vidare, ställer däremot domstolarna beviskraven högre. Om en person som har en inkomst av tjänst på 50 000 kr. underlåtit att deklarerat 1 000 kr. kan det befaras att domstolen finner beloppet allt för obetydligt i förhållande till bruttoinkomsten. Åtalet ogillas. Vad gäller rörelseidkare är beviskraven ändå högre. Endast i undantagsfall kan man få fram ett godtagbart underlag för åtal. Detsamma gäller familjebolagen och ägarna till dessa.

Från något håll har den synpunkten framförts att det är angeläget att hela inkomstbeskattningen med det snaraste blir föremål för en allmän översyn. Den omständigheten att allmänheten är medveten om att mer eller mindre »lagliga» möjligheter till skatteflykt föreligger för vissa skattskyldiga är inte ägnat att motverka skattebrottslighet.

Vissa statistiska uppgifter som sammanställts på grundval av länsstyrelseenkäten redovisas i *Bilaga 4*.

#### 5.2.6 Vissa övriga synpunkter

Riksskattenämnden framhåller den allmänna synpunkten att hänsyn måste tas till att många skattskyldiga av okunnighet, felaktiga upplysningar och liknande skäl lämnar oriktiga uppgifter. Detta ger nämnden anledning att starkt understryka behovet av väsentligt ökad information om skatte- och taxeringsbestämmelserna samt om strafflagstiftningen på området. Broschyrer bör utarbetas och massmedia begagnas i upplysnings tjänst.

Nämnden anser att straffet bör skärpas för underlåtenhet att avge kontrolluppgift samt för avgivande av felaktiga, ofullständiga eller falska kontrolluppgifter, eftersom taxeringskontrollen i väsentlig utsträckning måste lita till kontrolluppgifter. Straffskärpningar bör också genomföras för underlåtenhet att föra och bevara räkenskaper, anteckningar eller annat material som tjänar som underlag för upprättandet av självdeklARATIONER. Ofta »försvinner» viktiga delar av räkenskapsmaterial exempelvis vid förestående taxeringsrevision.

Riksskattenämnden finner det angeläget,

att garanti vinnas för att rätt person under-tecknat deklaration, i synnerhet för firmor, bolag, föreningar o. d. Granskande myndighet skall inte behöva speciellt kontrollera riktigheten och behörigheten av underskriften. Effektivare påföljder bör tillskapas för underlåten eller för sent ingiven självdeklaration, där legalt skäl saknas. Allt vanligare blir det att deklaration avlämnas först då erhållen underrättelse om påförd taxering visar att man taxerats för högre inkomst än den verkliga.

Nämnden anser vidare att bestämmelser borde meddelas om hur verifikation bör avfattas så att köpare och säljare klart kan identifieras. Nämnden ställer frågan om vilket bevisvärde ett uppförstorat mikrofoto bör tillerkännas med hänsyn till att det blir allt vanligare att grundmaterialet förstörs. Kontrolluppgifter bör avges av statliga och kommunala verk i samma omfattning som gäller för privata företag och personer. Nämnden påpekar att i samband med ingåendet av dubbelbeskattningsavtal bör bestämmelser tillskapas som möjliggör kontrollåtgärder även utomlands.

I fråga om skatter inom kontrollstyrelsens verksamhetsområde torde skatteundandragande förekomma i viss omfattning trots den förhållandevis intensiva kontrollen. Ett särskilt slag av skattebrott är relativt vanligt på brännoljeskattens område, nämligen användande av obeskattad brännolja (eldningsolja) för motorfordonsdrift. Underlåtenhet att göra anmälan om upptagande av skattepliktig tillverkning anges förekomma blott sällan. Vitesföreläggande begagnas i mycket liten omfattning.

Från riksförsäkringsverket har lämnats en redogörelse för olika typer av fall som i och för sig kan medföra att avgiftsunderlag fastställs till för lågt belopp. Underlåtenhet att avge arbetsgivaruppgift förekommer i betydande omfattning. Anmäning äger då rum. Hithörande frågor har emellertid hittills endast i ringa omfattning föranlett domstolsprövning. Föreläggande vid vite att inkomma med arbetsgivaruppgift har i ett antal fall prövats av domstol.

Problem med ej eller på ej behörigt sätt

undertecknade arbetsgivaruppgifter föreligger. Riksförsäkringsverket understryker också angelägenheten av en intensifierad upplysnings- och informationsverksamhet. Bestämmelserna om hur arbetsgivaruppgifterna skall ifyllas är inte alltid kända och uppgiftslämnandet är i vissa fall komplicerat. Många felaktigheter har säkerligen sin grund i okunnighet om den riktiga tolkningen av en författningsföreskrift eller av den praxis som gäller.

### 5.2.7 Den sociologiska undersökningen

Den sociologiska undersökningen avser i huvudsak att kartlägga de krav skattebetalarna ställer på staten vad gäller skattepolitiken, allmänhetens inställning till falskdeklaration, uppfattningen om möjligheterna att begå deklaraionsbrott, inställningen till påföljdssystemet, deklaraionskunskaperna och informationskanaler för dessa samt allmänna attityder till det nuvarande deklaraionsförfarandet. Det faktiska utbyte man får av det allmänna, de faktiska möjligheterna för skattebrott, allmän social orientering samt vissa bakgrundsdata är i detta sammanhang av centralt intresse.

Undersökningspopulationen utgörs av Sveriges befolkning i åldrarna 20—70 år som 1967 hade deklarerat eller uppger sig ha haft inkomster. Stickprovet omfattar 1 790 personer, av vilka ca 90 % deltog i undersökningen. Av de intervjuade utgörs en tredjedel av rörelseidkare, vilka alltså är överrepresenterade i urvalet. Vid beräkningen av procenttalen för hela populationen har hänsyn tagits till denna överrepresentation genom ett vägningsförfarande. Indelningen i rörelseidkare och övriga har varit grundläggande i denna undersökning, då rörelseidkarna till skillnad från de senare kan anses deklarerat under andra villkor. Uppgifterna insamlades genom besöksintervjuer under perioden maj—september 1968. Undersökningen har i sin helhet utförts av statistiska centralbyråns utredningsinstitut.

Med hänsyn till att alla resultat av denna undersökning ännu inte slutligt bearbetats kan i detta sammanhang redovisas endast vissa delresultat som ansetts vara av

väsentligt intresse. Dessa resultat har sammanställts i *Bilaga 5* till detta betänkande. Sammanställningen har utarbetats av byrådirektören vid Statistiska centralbyrån Joachim Vogel. En mera ingående redovisning av undersökningen i dess helhet sker inte i detta betänkande utan först när alla detaljresultat föreligger.

### 5.3 *Sammanfattning*

En kort sammanfattning av vad som framkommit om aktuella reformbehov i anslutning till utredningens tidigare redovisade undersökningar och förfrågningar till myndigheter avser främst följande.

En ökad informations- och upplysningsverksamhet inom skatte- och avgiftsområdet framstår som ett angeläget behov. Detsamma gäller förbättrade hjälp- och serviceåtgärder från samhällets sida gentemot de skatt- och avgiftsskyldiga.

Vidare understryks behovet av utökad taxeringskontroll som ett led i strävandena att åstadkomma en jämnare och enhetligare taxering. Bl. a. resultaten av kategorigranskningarna ger belägg för betydelsen därav.

I fråga om påföljdssystemet har framkommit krav på snabbare och enklare handläggningsformer för bagatellförseelser av

olika slag. För mer allvarlig brottslighet bör straffskalorna skärpas och lämpliga brottsrubriceringar införas. Det i rättstillämpningen upprätthållna kravet på s. k. behörig deklARATION såsom förutsättning för straffbarhet har ansetts medföra resultat som inte är tillfredsställande. En omprövning av detta krav bör därför ske. Detsamma gäller påföljderna för underlåtenhet att avge deklARATIONER och att föra och bevara underlag.

Det ifrågasätts vidare om inte 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 strafffri, bör analyseras och riktlinjer dras upp för tillämpningen av begreppet grov oaktsamhet inom skattestraffrätten.

Önskemål om effektivisering av förundersöknings- och åtalsförfarandet rörande skattebrott samt ökad utbildning av polismän och åklagare har framförts från flera håll.

Utredningen redovisar i det följande kapitlet de huvudsakliga principer som enligt utredningens mening bör vara vägledande vid utformningen av en reformerad skattestrafflagstiftning.

### 6.1 Inledande synpunkter

Vid en beskattning på en genomsnittligt hög nivå föreligger — det ligger i sakens natur — risk för skatteundandragande åtgärder från de skattskyldigas sida. I synnerhet kan detta bli fallet om man såsom i vårt land som underlag för skatte- och avgiftspåföringen i väsentlig utsträckning är hänvisad till en av den skattskyldige själv avgiven deklaration eller annan uppgift angående hans inkomst- och förmögenhetsförhållanden m. m.

Tid efter annan återkommer i den offentliga debatten uttalanden om storleken av de belopp som årligen kan antas undandras beskattning. Det synes vara en nära nog omöjlig uppgift att med något mått av tillförlitlighet kunna beräkna i hur stor utsträckning skatteundandragande åtgärder förövas. Vissa försök har dock gjorts att på grundval av nationalekonomiska överslagsberäkningar komma fram till en uppfattning om vad som undgår beskattning till följd av underdeklaration.

1950 års skattelagssakkunniga uttalade i sitt betänkande — efter att på ett visst år ha tillämpat den angivna beräkningsmetoden — att den sammanlagda taxerade inkomsten torde »med åtminstone en å två miljarder kronor understiga vad som rätteligen borde taxeras» (SOU 1954: 24 s. 170).<sup>1</sup> Om beräkningsmetoden tillämpas på 1966 års inkomster för fysiska personer skulle

den beräknade från taxering undanhållna inkomsten nå en storlek av tre å fyra miljarder kronor och skatten på detta belopp kunde beräknas till uppskattningsvis en och en halv miljard kronor.

Även om beräkningar av det slag varom här är fråga är ytterst osäkra finns det vissa andra faktorer som tyder på att en tämligen omfattande underdeklaration föreligger. Sålunda fastställer taxeringsmyndigheterna avvikelser från självdeklarationerna i betydande omfattning. Detta förhållande kan väl i viss utsträckning förklaras av att lagstiftning och praxis på skatte- och avgiftsområdet ofta är svårbegriplig. Åtskilliga fall återstår emellertid där det finns fog för antagande att uppsåtligt skatteundandragande föreligger. Bl. a. visar de av riksskattenämnden genomförda kategori-granskningarna en relativt omfattande underdeklaration i de berörda branscherna. Nu antydda förhållanden understryker angelägenheten av reformer för att effektivisera samhällets åtgärder för att förbättra skattemoralen och motverka skatteundandragande förfaranden.

Utan att gå in på några skattepolitiska bedömanden kan det konstateras att det är flera faktorer som samverkar till att sådana förfaranden uppkommer och vinner utbredning. En faktor som uppenbarligen

<sup>1</sup> Ang. den beräkningsmetod som därvid kommit till användning se Bentzel: Inkomstfördelningen i Sverige (1953) s. 28 ff.

är av stor betydelse har sin grund i uppbyggnaden av skatte- och avgiftssystemet. Luckor, bristfälligheter och andra svagheter vidlåder i skilda hänseenden utformningen av olika skatteformer och beskattningsregler. En annan betydelsefull faktor är att de organ som har att öva tillsyn över att lagstiftningen efterlevs till sin organisation och sina resurser inte är så rustade att de kan fylla sina uppgifter helt effektivt. Om de nu nämnda faktorerna gäller, att de ligger utanför området för kriminalpolitiska åtgärder. Man måste därför vara medveten om att man inte löser alla problem som är förenade med skatteundrandragande handlingar enbart genom att reformera påföljdssystemet eller genom att konstruera enklare handlägningsformer för hithörande målgrupper.

## 6.2 Utredningsarbetets omfattning

För att närmare klarlägga gränserna för utredningens uppdrag är det motiverat att anknyta till direktiven. Enligt dessa har utredningen att överse skattestrafflagstiftningen och därmed jämförlig lagstiftning. Uppdraget är således begränsat till att avse frågor om brott och förseelser inom skatte- och avgiftslagstiftningen samt utformningen av samhällets reaktionssystem på detta område. Det centrala problemet är för utredningens vidkommande frågan om ett reformerat påföljdssystem på skatte- och avgiftsområdet. Med detta fastläggande av utredningsuppdraget står det klart att alla bedömanden rörande den materiella utformningen av beskattningsreglerna — t. ex. betydelsen från skattebrotts- och skatteflyktssynpunkt av ökad övergång till indirekt beskattning eller av införande av s. k. definitiv källskatt etc. — helt ligger utanför utredningens uppdrag. Frågeställningar av dylik innebörd berörs därför inte i det följande.

I detta sammanhang finns det anledning att också klarlägga innebörden av de i den allmänna debatten förekommande — och där ofta som synonyma uppfattade — uttrycken skattefusk och skatteflykt. Skattefusk är ett uttryck för förfaranden som står

i direkt strid med lagstiftningen på skatte- och avgiftsområdet och som därför är straffbara enligt SKSL eller annan skattestraffrättslig lagstiftning. Skatteflykt däremot är en benämning som kan förbehållas vissa åtgärder som vidtas i skattenedsättande syfte. Här är närmast fråga om fall då författningsbestämmelse i visst hänseende saknas eller är utformad så att den inte täcker vissa fall, där beskattning borde inträda. Betydelseskillnaden mellan skattebrott och skatteflykt bör hållas klar. Förfaranden som innebär skatteflykt är att hänföra till frågor som berör skattelagstiftningens materiella innehåll. Därför kommer de inte in under utredningens bedömanden. Utredningsuppdraget är begränsat till att omfatta åtgärder mot skattebrott i nyss angiven mening. Detta ställningstagande rubbas inte av det förhållandet att gränsdragningen mellan skattebrott och skatteflykt undantagsvis kan vara flytande. I sista hand blir det en fråga för rättstillämpningen att avgöra om ett visst förfarande är straffbart eller inte.

En betydelsefull roll i samhällets åtgärder mot skattebrottslighet spelar självfallet kontrollorganisationen samt kontrollverksamhetens omfattning, inriktning och utövande. Också dessa viktiga frågor ligger utanför utredningens uppdrag. Det finns därför inte anledning att närmare beröra dem. Utredningen vill emellertid inte underlåta att starkt understryka det nödvändiga i att utrednings- och kontrollverksamheten, främst beträffande deklarationer från rörelseidkare och därmed jämställda skattskyldiga, effektiviseras. Det är ett känt förhållande, att det råder samband mellan deklarationernas riktighet och möjligheterna till kontroll. Vid skattebrott ligger det närmare till hands än vid många andra brott, att den som frestas att föröva brottet överväger frågan om detta lönar sig. Att en ökning av upptäcktsrisken genom en höjning av kontrollverksamhetens effektivitet skulle ha en påtagligt brottspreverande effekt synes höjt över allt tvivel.

Utredningen är väl medveten om att resurserna, bl. a. i fråga om personal, är starkt begränsade. Man kan inte heller

förbise att kontrollaktioner av olika slag förorsakar också lojala medborgare besvär och olägenheter. En avvägning mellan olika intressen måste därför ske. Från utredningens speciella synpunkt är det emellertid angeläget att framhålla att en effektiviserad kontrollverksamhet framstår som ett synnerligen viktigt led framför allt när det gäller att uppdaga den grövre och mer omfattande skattebrottsligheten. Denna avslöjas vanligtvis inte vid den ordinära taxerings- och kontrollverksamheten utan är i praktiken resultatet av verkställda taxeringsrevisioner. Detsamma torde gälla för skatte- och avgiftsområdet i dess helhet.

### 6.3 Upplysning och service

Beträffande de principer och allmänna riktlinjer som varit vägledande för utredningens arbete och de i det följande närmare motiverade förslagen vill utredningen till en början uppehålla sig vid behovet av en breddad informations- och upplysningsverksamhet samt förbättrade service- och rådgivningsåtgärder. Många av de fel, missförstånd och andra bristfälligheter som kommer till synes i beskattningen överhuvud 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 på detta komplicerade område mycket liten upplysningsverksamhet som riktar sig till den icke sakkunniga allmänheten. Möjligheterna att på ett rationellt och tidsbesparande sätt kunna ta del av författningsbestämmelserna är därför förhållandevis små. Härtill kommer, att blanketter, anvisningar och vägledningar med sina rutor, kolumner och ofta finstiltta text inte framstår som tillrättalagda för en bred allmänhets behov. Detta är enkla men enligt utredningens mening viktiga synpunkter att beakta. Från samhällets sida måste eftersträvas att bereda den enskilde möjlighet till fördjupad och nyanserad kunskap — med en klar målsättning att visa honom tillrätta — på det svårtillgängliga och komplicerade skatte- och avgiftsområdet. Det

ligger lika mycket i myndigheternas som i de skattskyldigas intresse att informationen får en sådan utformning och bredd 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. Påvisbara resultat av sådana åtgärder kan självfallet inte förväntas från den ena dagen till den andra men på sikt kan man helt säkert förutse att en förbättring av skattemoralen kommer till stånd.

Målet för samhällets informations- och upplysningsverksamhet på skatte- och avgiftsområdet bör vara att ge en allmän medborgerlig insikt om beskattningens funktion, ändamål och fördelning samt att i anslutning härtill ge en presentation av den verksamhet inom den offentliga sektorn som genom beskattningen möjliggörs. 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 beroende av att man uppställer adekvata mål för verksamheten och väljer de riktiga arbetssätten.

Det finns goda skäl att överväga ytterligare utrymme i skolundervisningen för att ge kunskaper om skatte- och avgiftsområdet. Det är i skolan och hemmet som grunden skall läggas till lojalitet mot samhälle och medmänniskor. Informations- och upplysningsverksamhet, som främst riktar sig till vuxna medborgare, är i särskild grad angelägen inför viktigare och mer ingripande ändringar i systemet, t. ex. vid mervärdeskattereforems genomförande eller vid införandet av — såsom utredningen avser att föreslå — en administrativ sanktionsform i form av skatte- och avgiftstillägg.

Vad beträffar utformningen av broschyrer och andra trycksaker bör den typografiska utstyrseln varieras och tillräckliga stilgrader användas etc. Såväl papperskvalitet och tryck som layout och teknisk utform-

ning bör anpassas till mottagarens bekvärlighet 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 ges en viss prioritet.

Parallellt med en utökning av upplysnings- och informationsverksamheten bör myndigheternas service gentemot allmänheten moderniseras. Här kommer i fråga t.ex. sådana åtgärder som förenkling av blanketter och formulär av olika slag. En riktig utformning av dessa är av utomordentligt stor betydelse. Fastställandet av en blankett eller utformningen av ett formulär bör föregås av ett nära samarbete mellan skatterättslig sakkunskap och fackmän på det psykologiska och pedagogiska planet. En praktisk åtgärd som här kan ifrågakomma är att förhandstesta blanketter och anvisningar på ett representativt urval, innan blanketten eller formuläret får sin slutliga utformning.

Det bör även undersökas om inte nya hjälpmedel kan konstrueras och tillhandahållas. Som exempel kan nämnas en deklara-tionskalender (»lathund») 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 preliminärskattsedeln. Den kunde kombineras med sådan 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 privata deklarationsbyråer veckorna före den 15 februari är ett bevis på allmänhetens behov av hjälp med upprättandet av deklarationen. En förstärkt rådgivningsverksamhet från skattemyndigheternas sida skulle utan tvivel minska behovet av att anlita dessa byråer och på så sätt bespara deklaranterna extra kostnader. Få människor torde känna till att man författningsenligt kan vända sig till sin

To eller att man kan besvara lokal skattemyndighet med sina problem på skatteområdet. Information härom bör ges.

På några håll, bl. a. i Stockholm och Malmö, har allmänheten möjlighet att på kvällstid rådfråga den lokala skattemyndigheten under deklara-tionsperioden. Detta har blivit mycket uppskattat även om relativt få torde känna till att denna möjlighet till kvällsrådgivning finns.

En utökad och moderniserad service är ägnad att skapa bättre kontakt och förståelse mellan allmänheten och myndigheterna. I viss utsträckning kan därigenom förändras den bild av beskattningsmyndigheterna som på sina håll ännu förekommer, nämligen föreställningen om dessa myndigheters ensidigt fiskala inriktning.

Utredningen har inte anledning att närmare än som här skett beröra dessa frågor. Upplysnings- och informationsverksamhet samt förbättrade service- och rådgivningsåtgärder på skatte- och avgiftsområdet bör ingå som ett led i en allmän samhällelig informationsverksamhet.

#### 6.4 *En administrativ sanktionsform*

Den grundläggande principen i flertalet författningar på skatte- och avgiftsområdet är, att uttaget av skatt eller avgift bestäms med ledning av uppgifter — mer eller mindre utförliga — som de skattskyldiga själva har att lämna i form av en deklaration eller annan därmed jämförlig handling. I linje med detta krav ligger att uppgifterna i deklarationen och det bakomliggande materialet i princip äger vitsord och läggs till grund för beskattningen så länge tilltron till den skattskyldiges uppgifter inte är rubbad genom utredning från det allmännas sida. Det ligger i sakens natur, att det allmännas möjligheter att åstadkomma denna utredning i praktiken är ganska begränsade — förefintliga kontrollmöjligheter och gällande sanktionsbestämmelser till trots. Det är den skattskyldige själv som bäst känner till sina egna förhållanden och det är han som kan läm-

na nödvändiga upplysningar. Ett korrekt och sanningsenligt fullgörande av deklara- tions- och annan uppgiftsskyldighet är där- för en nödvändig förutsättning för att skat- te- och avgiftspåföringen skall bli riktig. Försummelser härutinnan innebär å andra sidan risk för att skatte- och avgiftsuttaget blir oriktigt.

Det är ett viktigt samhällsintresse att söka åstadkomma en bättre efterlevnad av lag- stiftningen på skatte- och avgiftsområdet. Detta syfte torde i och för sig kunna nås med olika metoder och på olika vägar. Mycket talar dock för att mer differentiera- de åtgärder krävs än dem som gällande reg- ler anvisar.

En utväg kunde väl i och för sig vara att det nuvarande reaktionssystemet som bygger på åtal och lagföring och sanktio- ner av ekonomisk art skärptes och — nå- got som i detta sammanhang är än vikti- gare — verkligen tillämpades i den ut- sträckning som bestämmelserna ger möj- lighet till. Detta skulle emellertid medföra en avsevärt ökad belastning på åklagarmy- nigheter och domstolar. I viss utsträckning skulle väl denna ökning av målantalet mot- vägas av att effektivare, enklare och lämpli- gare handläggningsformer erhöles så att den totala ytterligare arbetsbelastningen på de rättsvårdande organen blev i viss mån be- gränsad.

I detta läge uppkommer frågan om det verkligen är ändamålsenligt, att alla åsido- sättanden av skattelagstiftningen handläggs av rättsvårdande organ och — i princip — föranleder påföljder av straffrättslig karak- tär. Denna fråga är desto mer befogad som skattemyndigheterna själva både upptäcker brott och förseelser samt i väsentlig del und- ersöker misstänkta ärenden. Skattemyndig- heternas insyn i ärendet blir därigenom så avgörande, att det kan ifrågasättas om det inte skulle vara mest rationellt att också fastställandet av en sanktion i någon form överläts till dem. Förhållandena i övriga nordiska länder visar att det är möjligt att konstruera bestämmelser om en påföljd av ekonomiskt slag — i form av en administra- tiv avgift — för att främja främst det rikti-

ga fullgörandet av deklara tionsplikt och lik- artad uppgiftsskyldighet.

Det värdefulla med en sådan ordning ligger bl. a. i att man tillskapar en sanktion som — utan att vara av straffrättslig ka- raktär — dock innebär ett tryck på de skattskyldiga att iakttä de åligganden som föreskrivs i skatte- och avgiftsförfattning- arna. Förfarandet kan bli snabbare, enkla- re och mindre kostnadskrävande än vid handläggning hos judiciella myndigheter, vartill kommer att den enskilde medborga- ren kan besparas kostnader och besvär. Ett sådant sanktionssystem kan anses vara till- räckligt som korrekionsmedel mot fel och försummelser av ordningsmässig eller ba- gatellartad natur såsom underlåtenhet att lämna deklaration eller annan för beskatt- ning avsedd uppgift inom föreskriven tid eller att i sådana handlingar lämna felak- tiga uppgifter av mindre allvarlig art.

Utredningens undersökningar ger vid handen att antalet reaktioner mot sådana förseelser f. n. är lågt samt att reaktionerna tillämpas ojämnt och slumpvis. En dylik ordning är av flera skäl inte tillfredsställan- de och det bör eftersträvas att åstadkomma en jämnare och frekventare reaktion mot dessa typer av förseelser. Detta synes emel- lertid knappast kunna ske inom ramen för ett judiciellt system. Härtill kommer att ett administrativt sanktionssystem öppnar möj- lighet att från handläggning i judiciell ord- ning undanta vissa som lindrigare ansedda skattebrott, vilka f. n. handläggs inför dom- stol, utan att sådana gärningar för den skull undgår reaktion. Det sagda medför att ett judiciellt förfarande med åtal och lagföring kommer att vara reserverat hu- vudsakligen för medelsvåra och grova fall av skatteundandragande. Även då bör emel- lertid den ekonomiska sanktion som ovan berörts tillämpas. Härigenom uppnås en önskad differentiering av reaktionssystemet med hänsyn till gärningarnas art.

I sakens natur ligger att ett sådant ad- ministrativt sanktionssystem måste utformas på ett schablonmässigt sätt och ges en enkel konstruktion, som underlättar tillämpning- en.

De nu anförda allmänna synpunkterna ligger till grund för utredningens i det följande närmare utvecklade förslag till skatte- och avgiftstillägg.

## 6.5 *Det straffrättsliga påföljdssystemet*

### 6.5.1 Allmänna synpunkter

I fråga om principerna för utformningen av strafflagstiftningen på skatte- och avgiftsområdet uppkommer vissa spörsmål av mer allmän räckvidd. Ett sådant spörsmål avser brottskonstruktionen vid skattebrott. Denna kan äga rum på huvudsakligen två olika sätt. I det ena fallet beskrivs brottet som ett vilseledande av myndighet antingen i förening med ett faktiskt orsakande av skatteförlust för det allmänna eller oberoende av om sådant resultat inträtt. Det andra alternativet är att anse brotten i första hand som brott mot sanningsplikt. Gärningen bestraffas i så fall därför att den innebär ett lämnande av osanna uppgifter till myndighet eller ett förtigande av sanningen, varigenom åstadkoms fara för att skatt undandras det allmänna. Utredningen anser att brottsbeskrivningarna bör utformas på sådant sätt att de framstår som brott mot en sanningsplikt. I detta hänseende överensstämmer utredningens uppfattning med den som kommer till uttryck i SKSL.

En annan fråga av principiell räckvidd avser kravet på s.k. behörig deklaration såsom förutsättning för straffbarhet. Detta krav som f.n. upprätthålls strängt har i vissa fall i rättstillämpningen lett till resultat som för rättskänslan tett sig stötande. För att komma till rätta härmed anser utredningen nödvändigt att frångå kravet på behörig deklaration såsom förutsättning för straffbarhet. Varje osann utsaga som avges till ledning vid fastställande av skatt eller avgift bör därför medföra ansvar.

Straffskalorna för skattebrotten har enligt utredningens mening hittills varit alltför låga i jämförelse med förmögenhetsbrotten. Skattebrotten bör därför i latitudhänseende i huvudsak jämföras med förmö-

genhetsbrotten. Frihetsstraff bör sålunda normalt inträda för uppsåtlig skattebrottslighet av medelsvårt eller grovt slag. För grovt skattebrott kan lämpligen straffskalan motsvara den som gäller för grova förmögenhetsbrott. Härigenom markeras den allvarliga karaktären av sådana skattebrott. Lämpliga brottsrubriceringar bör införas. Det uppsåtliga skattebrottet kan rubriceras som skattebedrägeri eller i förekommande fall avgiftsbedrägeri. Brott som förövas av grov oaktsamhet kan erhålla beteckningen vårdslös skatte- resp. avgiftsutsaga.

Inom skattestrafflagstiftningen saknas ett efter enhetliga linjer utformat bötesystem. Vid flertalet av hithörande brott förekommer normerade böter men i vissa fall föreskrivs dagsböter. Mot ett avskaffande av systemet med normerade böter har bl. a. anförts att skattebrotten i utpräglad grad karakteriseras av snikenhet och vinningssyfte. Det har framhållits som angeläget, att samhällets reaktion mot sådan brottslighet därför borde vara så utformad, att den inte blott eliminerar vinsten av den brottsliga gärningen utan också därutöver tillfogar den brottslige en ekonomisk förlust.

Bötesystemet bör enligt utredningens mening utformas enhetligt. Behovet av en reaktion av ekonomisk art vid denna typ av brottslighet anser utredningen i erforderlig utsträckning kunna tillgodoses genom ett skatte- och avgiftstillägg. Utredningen finner mot bakgrunden härav att systemet med normerade böter bör slopas och ersättas med dagsbotssystemet. Avskaffandet av systemet med normerade böter får som konsekvens att också bestämmelserna om straffskatt kan undvaras.

Vad angår förundersökningsförfarandet är det enligt utredningens mening angeläget, att misstänkta skattebrott blir snabbt och effektivt utredda. Det ligger utanför utredningens uppdrag att framlägga förslag till organisatoriska ändringar inom polis- och åklagarväsendet. Utredningen har emellertid ansett sig böra framlägga vissa synpunkter i syfte att befintliga resurser utnyttjas så effektivt som möjligt. Åklagaren bör inträda som undersökningsledare i skatte-

brottmål på ett tidigare stadium än vad som f. n. ofta sker. Härigenom kan polis- och åklagarmyndigheternas arbete effektiviseras och samarbete mellan taxeringsmyndigheter och polis-/åklagarmyndigheter bedrivs. Även utbildningsfrågor — liksom lämpligheten av specialisering — på detta område för polis- och åklagarmyndigheten bör uppmärksammas.

### 6.5.2 Den lagtekniska utformningen

Lagtekniskt kan det tillvägagångssättet begagnas, att erforderliga påföljdsbestämmelser för brott mot skatte- och avgiftslagstiftningen samlas i ett fåtal s. k. blankettstraffbud. Brottbeskrivningarnas innehåll kompletteras därigenom av de materiella bestämmelserna i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna.

En sådan lagstiftningsteknik är enligt utredningens mening förenad med betydande fördelar. Därigenom vinnas en enhetlig och i allmänhet enkel och överskådlig reglering av påföljdssystemet för ett helt rättsområde, vilket måste anses vara en fördel från systematisk synpunkt och med hänsyn till rättstillämpningen. Eftersom skatte- och avgiftsområdet är så omfattande och komplicerat innebär det vissa problem att under mera enhetligt utformade bestämmelser om straff och andra påföljder inpassa förfaranden som kan vara inbördes olikartade. Vissa författningar måste därför av olika anledningar lämnas utanför den föreslagna lagstiftningens tillämpningsområde.

Enligt utredningens mening bör den lösningen väljas, att de centrala brottbeskrivningarna inom skattestraffrätten sammanförs i en gemensam lagstiftning på likartat sätt som skett i SKSL. Sitt materiella innehåll erhåller brottbeskrivningarna genom de bestämmelser om skatte- och avgiftspflicht samt om taxering, fastställande, debitering och uppbörd som meddelats i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna.

Det ligger i sakens natur, att de föreslagna straffbestämmelsernas tillämpningsområde måste framgå på ett otvetydigt sätt. Enklast synes detta kunna vinnas genom att i de skatte- och avgiftsförfattningar,

som avses skola hänföras under den föreslagna lagstiftningens tillämpningsområde, intas en hänvisning härom. Denna hänvisning bör — i motsats till vad som anses gälla enligt SKSL — ges materiell innebörd i den meningen att förhandenvaron av sådan hänvisning utgör förutsättning för tillämpning av de föreslagna bestämmelserna. Härigenom vinner man en klar avgränsning av bestämmelsernas tillämpningsområde.

Tillämpningsområdet för brottsbeskrivningarna kan enligt utredningens mening vidgas i förhållande till vad som gäller enligt SKSL. Undandragande av arbetsgivaravgift kan sålunda inbegripas under straffbestämmelserna för undandragande av skatt. Härigenom kommer de föreslagna brottsbeskrivningarna att omfatta nära nog alla praktiskt betydelsefulla fall av undandragande av skatt eller avgift med undantag av tullar och andra avgifter som utgår i samband med införsel eller utförsel av varor. Tullbrotten har erhållit sin straffrättsliga reglering i 1960 års varusmuggningslagstiftning. Det har inte ansetts lämpligt att i förevarande sammanhang ompröva denna. Ej heller synes avgifter inom jordbruks- och fiskeregleringen lämpligen böra hänföras under tillämpningsområdet för bestämmelserna om skattebrott.

### 6.5.3 Brottsbalken eller specialstraffrättslig lagstiftning

En fråga av mer allmän räckvidd som i detta sammanhang skall beröras avser den i den offentliga debatten stundom framförda tanken, att skattebrotten borde inordnas i den allmänna straffrättsliga lagstiftningen, dvs. i något kapitel i BrB, och inte, såsom f. n., vara utformad som specialstraffrättslig lagstiftning.

Någon enhetligt genomförd princip efter vilken straffbestämmelser fördelats mellan BrB och författningar av specialstraffrättslig karaktär föreligger inte i vår lagstiftning. I och för sig skulle det vara en tänkbar och från vissa synpunkter ändamålsenlig lösning att infoga skattebrotten och lik-

artade brottstyper i BrB. Därmed skulle vinnas en enhetlig och överskådlig straffrättslig reglering med de fördelar från systematisk och lagteknisk synpunkt som detta innebär. Skärps straffskalorna är också detta en omständighet som kan anföras som skäl för att brotten bör upptas i BrB. Härigenom får brottet en allvarligare prägel och det är möjligt att en sådan åtgärd kunde medverka till att hos allmänheten skapa en annan och allvarligare syn på detta slags brottslighet överhuvud. Också brottets beivran kan därigenom för de rättsvårdande myndigheterna framstå som en mera angelägen uppgift. En sådan ändrad värdering skulle utan tvivel vara eftersträvansvärd.

Om skattebrotten skulle inordnas i BrB är det emellertid inte utan vidare klart var de skulle få sin plats. De tillhör i systematiskt hänseende ett gränsområde, som har beröringspunkter med ett flertal brottsgrupper inom den allmänna straffrätten. Om dessa brott skulle intas i BrB skulle måhända den lämpligaste lösningen vara att införa dem i ett särskilt kapitel i BrB, något som väl kunde motiveras med den särställning de i olika hänseenden intar. Detta skulle dock utgöra ett ingrepp i den kapitelindelning som nyligen fastlagts i BrB.

Även på denna fråga bör emellertid anläggas främst praktiska och lämplighets-synpunkter. Ett införande av skattebrotten i BrB till en enhetlig brottstyp borde — för att därmed förenade fördelar skall vinnas — uppenbarligen avse inte endast skattebrott i här avsedd bemärkelse utan också tullbrotten. Av olika skäl är det emellertid inte påkallat att i detta sammanhang om-

pröva varusmugglingslagstiftningen. I utredningsdirektiven anges tvärtom denna lagstiftning som exempel på straffbestämmelser, som kunde förutsättas alltjämt böra ha sin plats i en specialstraffrättslig författning. Härtill kommer att tullagstiftningen och därmed förknippade frågor f. n. är föremål för utredning av den 1965 tillkallade tullagstiftningskommittén.

Ytterligare ett motiv att bibehålla brottsbeskrivningarna i en specialstraffrättslig författning ligger däri att det får anses lämpligt att i en enda lag föra samman brott mot uppbördsförfarandet med skattebrotten.

Slutligen torde den lagstiftningsteknik, som lämpligen bör användas för att ange straffbestämmelsernas tillämpning inom skatte- och avgiftsområdet, kräva att man i anslutning till brottsbeskrivningarna inför särskild föreskrift härom, en teknik som avviker från BrB:s principiella uppbyggnad.

Den omständigheten, att skattebrotten regleras i en specialstraffrättslig författning innebär självfallet inte, att den samordning med BrB:s principer om brott och brottspåföljder, som bör eftersträvas, på något sätt behöver eftersättas. Att hos allmänheten inskräpa en allvarligare syn på skattebrotten anser utredningen kunna ske i tillräcklig grad genom lämpligt avpassade straffskalor och träffande brottsrubriceringar.

På nu anförda skäl anser utredningen att skattebrotten åtminstone inte i detta sammanhang bör intas i BrB utan liksom hittills få sin plats i en specialstraffrättslig författning, benämnd skattebrottslag.



### 7.1 Inledning

Av bl. a. deklarationsundersökningen och länsstyrelseenkäten framgår, att avvikelser från uppgifter i deklARATIONER liksom underlåtenhet att avge deklARATIONER förekommer i mycket stor omfattning. Brister och felaktigheter i deklarationsmaterialet kan visserligen många gånger förklaras av misstag, okunnighet eller andra liknande omständigheter men i många fall består felet däri, att en direkt oriktig uppgift lämnats, att en uppgift utelämnats utan att detta skett av misstag eller dylikt eller att deklARATION helt enkelt inte har avgetts. Att med utgångspunkt från deklarationsundersökningen klarlägga arten och omfattningen av nämnda oriktigheter och försummelse är i detta sammanhang av intresse.

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 ca 360 000 fall i vilka, som man kan uttrycka det, objektivet sett oriktig uppgift avseende belopp över 100 kr. föreligger. Oriktig uppgift av sådant slag har ansetts föreligga i fall 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 (dvs. drygt 50 %) fall. I 67 000 fall (ca 18 %) avsåg den oriktiga uppgif-

ten 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 skönsmissiga höjningar av deklarerad inkomst.

Antalet fall av underlåtenhet att i rätt tid avlämna deklARATION — deklarationsförsummelse — har inte kunnat beräknas, eftersom särskild registrering inte sker av för sent inkomna deklARATIONER. Emellertid har det vid deklarationsundersökningen kunnat konstateras, att TN åsatt ca 70 000 fysiska personer taxering i hemortskommunen utan att deklARATION avgetts. (Taxering av aktiebolag och av fysisk person i annan kommun ingår således inte.)

Det redovisade undersökningsmaterialet är begränsat till självdeklARATIONER för inkomst- och förmögenhetsskatt. Brister av den art som nu angetts kan sannolikt förutsättas föreligga i avsevärd utsträckning också beträffande arbetsgivaruppgifterna. En på riksförsäkringsverkets avgiftsbyrå företagen stickprovundersökning, avseende arbetsgivaruppgifter för år 1966, visar sålunda att antalet fall, i vilka ändrade löne- och tidsuppgifter antecknats av lokal skattemyndighet, utgjorde omkring en tredjedel av samtliga arbetsgivaruppgifter för året.

(Totala antalet arbetsgivaruppgifter uppgick det året till ca 310 000.) Avvikelserna rörde till övervägande del höjningar av uppgivna avgiftsunderlag och i många fall avsåg de små belopp. De lokala skattemyndigheterna utsänder årligen omkring 120 000 anmningar att inkomma med arbetsgivaruppgift.

Av domsundersökningen framgår att åtalet för brott enligt SKSL till ungefär två tredjedelar avser löntagare med relativt okomplicerade och därmed lätt kontrollerbara inkomstförhållanden. Åtalen avser till allt övervägande del vårdslös deklaration. Åtalen för falskdeklaration är i markant minoritet. Det undandragna skattebeloppet är i flertalet fall relativt ringa och uppgick år 1965 till högst 500 kr. i nära hälften av alla fallen av vårdslös deklaration och till högst 1 000 kr. i ungefär 80 % av dessa fall. Även i fall som avser falskdeklaration eller medverkan till sådant brott är de undandragna skattebeloppen vanligen relativt låga.

År 1967 dömdes ca 8 000 personer för deklarationsförsummelse (120 § första stycket TF).

Någon statistik som direkt utvisar antalet åtal på arbetsgivaravgifternas område finns inte. Enligt inhämtad uppgift har antalet åtal sedan tilläggs pensioneringens tillkomst varit ringa.

## 7.2 Utredningen

### 7.2.1 Inledande synpunkter

På skatte- och avgiftsområdet är ett judiciellt förfarande i form av åtal och lagföring eller i vissa fall strafföreläggande de enda medel — förutom vitesinstitutet — som står till buds för att ge eftertryck åt skyldigheten att avge deklaration eller annan motsvarande handling samt att i denna lämna korrekta och sanningsenliga uppgifter. I praktiken har detta system visat sig fungera 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 Ti av praktiska skäl är tvingad att göra, utblir 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 visar alldeles klart, att påföljdssystemet drabbar ojämnt och slumpvis. Vad som måste eftersträvas är ett system som medför en jämnare och mera frekvent reaktion samtidigt som det öppnar möjlighet till en ökad differentiering med hänsyn till gärningarnas olika art och svårhetsgrad.

Skyldigheten att lämna självdeklaration är inte bara ett åliggande för den skattskyldige. Det innebär även vissa rättigheter för honom. Den skattskyldige får lämna en redovisning som skall läggas till grund för bestämmande av vad han skall erlägga i skatt. Han har därvid rätt att bli trodd på sina uppgifter och det allmännas representant får inte utan att höra den skattskyldige grunda hans taxering på andra uppgifter än dem han lämnat i deklarationen. Vad man mot bakgrund härav har rätt att begära av deklaranten är, att han lämnar fullständiga och korrekta uppgifter om förhållanden som är av betydelse för hans taxering. Man har vidare rätt att begära att han lägger ner omsorg vid deklarationens upprättande. Å andra sidan får man tolerera, att den skattskyldige framställer yrkanden som inte är i överensstämmelse med skattelagarnas rätta tolkning. Därjämte måste det accepteras att deklarationen på grund av svårigheter att fylla i deklara-tionsblanketten kan bli felaktig.

Mot denna bakgrund har utredningen funnit, att en i administrativ ordning bestämd sanktion av ekonomiskt slag (skatte- eller avgiftstillägg), i förening med — såvitt avser skattebrottslighet av allvarligare art — skärpta straff, är utvägen att bota bristerna

i det nuvarande reaktionssystemet. Ett effektivt påtryckningsmedel i syfte att få fram korrekta och i författningarna föreskrivna uppgifter från de skatt- och avgiftsskyldiga torde därigenom föreligga.

## 7.2.2 Allmän motivering

Ett skatte- och avgiftstillägg måste uttas efter enkla och schabloniserade regler. För att tillämpningen inte skall bli komplicerad bör tillägg som regel utgå då vissa yttre konstaterbara fakta föreligger. Subjektiva förutsättningar i form av uppsåt eller oaktsamhet behöver i princip inte föreligga.

Handhavandet av skatte- och avgiftstillägget bör i första hand anförtros myndighet som handlägger skatte- eller avgiftsfrågan. Därigenom vinnas en enklare, snabbara och mer praktisk handlägningsform vid de många bagatellartade förseelserna än den nuvarande med åtalsanmälan, polisförhör samt prövning hos åklagare eller inför domstol. En sådan ordning medför vidare att behovet av personalförstärkningar i möjligaste utsträckning blir begränsat.

Som tidigare nämnts öppnar en administrativ sanktionsform med skatte- och avgiftstillägg möjlighet att undanta bagatellartad skattebrottslighet och förseelser av ordningsmässig natur från handläggning av åklagare och domstolar utan att fördenskull en reaktion mot överträdelse av skatteregler utblir. Utredningens förslag till skattebrottslag innehåller därför straffrihetsregler för ringa fall av skattebrottslighet. Härigenom avlastas åklagare och domstolar samt i viss utsträckning också länsstyrelsernas taxeringsavdelningar arbete med den mindre kvalificerade skattebrottsligheten. Enligt utredningens mening måste det betecknas som en fördel att det judiciella förfarandet koncentreras till de mer invecklade och betydelsefulla målen.

Ett skatte- och avgiftstillägg fyller en viktig funktion även i de fall då en starkare reaktion från samhällets sida i form av åtal och lagföring för skattebrott är påkallad. För denna del av skattebrottsligheten kan en sådan sanktionsform även utgöra en er-

sättning för de påföljder av ekonomiskt slag som bortfaller om — såsom i annat sammanhang föreslås — systemet med normerade böter och straffskatt frångås. Också skattebrottslighet av normal och grov svårhetsgrad bör därför enligt utredningens mening — förutom lagföring och straff enligt den föreslagna skattebrottslagen — träffas av den sanktionsform som skatte- och avgiftstillägget utgör.

Hänsyn måste vidare tas till rättssäkerhetskravet. Att förenkla en handlägningsform kan ju komma i fråga endast om det kan ske med bibehållande av tillräckliga garantier för att materiellt riktiga avgöranden träffas. Skatte- och avgiftstillägget bör följaktligen omgärdas med föreskrifter som tillgodoser detta intresse. En fördel från rättssäkerhetssynpunkt föreligger 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 och större omgång och besvär behöver i flertalet fall inte uppstå vare sig för myndigheten vid fattande av beslut eller för den enskilde. Vidare kan anvisningar för bestämmelsernas tillämpning meddelas centralt. Innan beslut fattas bör om möjligt kommunikation ske med den skatt- eller avgiftsskyldige, som givetvis också skall ha besvärsmätt.

Ett skatte- och avgiftstillägg kan i och för sig tillämpas över hela skatte- och avgiftsområdet. Den ledande principen bör vara att sanktionsformen erhåller ett så vidsträckt tillämpningsområde som möjligt. Det bör emellertid föreligga ett praktiskt känt behov av en sådan sanktionsform för att den skall föreslås för ett visst eller vissa områden.

Behovet av skatte- och avgiftstillägg föreligger främst inom de delar av skatte- och avgiftsområdet, där antalet skatt- eller avgiftsskyldiga är mycket stort och kontrollintensiteten låg samt uppgiftsskyldigheten omfattande. Detta gäller i första hand inkomstskatteområdet liksom arbetsgivaravgifterna till socialförsäkringens finansiering.

Likartade förhållanden kan också sägas ha gällt den förutvarande allmänna varuskatten och kan helt säkert antas gälla också mervärdeskatten även om de praktiska erfarenheterna här ännu är tämligen begränsade. Inom kontrollstyrelsens verksamhetsområde föreligger i viss utsträckning behov av denna administrativa sanktionsform. Vad gäller exempelvis arvs- och gåvoskatteförordningen, stämpelskatteförordningen författningar av mera begränsad räckvidd synes behovet av ett skatte- och avgiftstillägg vara förhållandevis begränsat.

Utredningen anser därför, att skattetillägg bör utgå på inkomst- och förmögenhetsskatteområdet, på mervärdeskatteområdet och på punktskatteområdet samt avgiftstillägg på området för arbetsgivaravgifter. Då det på grund av föreliggande skiljaktigheter de olika beskattningsområdena emellan visat sig inte vara lämpligt och knappast möjligt att i en enda författning reglera skatte- och avgiftstillägget, får bestämmelser i ämnet utformas för vart och ett av beskattningsområdena i fråga. Bestämmelserna bör intas i TF, MF, FF och AVGF.

Schablonartade och lättillämpade regler om skatte- och avgiftstillägg kommer att medföra en avsevärd ökning av antalet reaktioner. Detta är också avsikten. Därigenom inträder påfrestningar på skatteadministrationen m. m., som måste mötas med investeringar i personal och kontorsteknisk utrustning. Delvis torde dessa problem kunna lösas med hjälp av ADB-systemet även om de personalbesparingar som detta system kan medföra inte får överskattas.

Efter dessa synpunkter av mer allmän karaktär kommer frågan om skatte- och avgiftstillägg på de olika nämnda områdena att beröras. Därvid har framställningens tyngdpunkt lagts på TF. Vad där sägs har i väsentliga hänseenden tillämpning även på övriga områden. Det synes redan här böra sägas att skiljaktigheterna till största delen är betingade av de olika rutiner för fastställelse av skatt eller avgift, som föreligger på de olika områdena.

### 7.2.3 Skattetillägg enligt taxeringsförordningen

Syftet med skattetillägget skall vara att genom ett ekonomiskt tryck på de skattskyldiga förmå dessa att fullgöra föreskriven uppgiftsskyldighet. Tillägget bör därför utgå då oriktiga eller bristfälliga uppgifter konstaterats eller uppgifter för taxering avgetts för sent eller helt underlåtit. Bestämmelser om skattetillägg vid oriktiga uppgifter kan lämpligen byggas upp med eftertaxeringsrekvisiten som förebild, givetvis utan att bevisbörderegeln vid sådan taxering skall vara tillämplig. De objektiva förutsättningarna 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 skall ha undgått taxering för ett belopp motsvarande den oriktiga uppgiften eller skulle ha åsatts för låg taxering om den oriktiga uppgiften följts.

#### *Oriktig eller bristfällig uppgift*

Den första förutsättningen är sålunda att den skattskyldige inte behörigen fullgjort sin uppgiftsplikt. Med ett oriktigt fullgörande av uppgiftsplikten avses inte enbart lämnande av positivt oriktig uppgift utan även 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 bör medföra skattetillägg. I vissa fall kan det vara svårt att avgöra om en oriktig uppgift i här avsedd bemärkelse eller ett yrkande föreligger. Beskattningsmyndigheterna har emellertid att ta ställning till sådana frågor även vid avgörande om eftertaxeringsgrund föreligger. Anses att grund för eftertaxering föreligger om felaktigheten inte observerats vid den ordinarie taxeringen, föreligger också grund för åsättande av skattetillägg. Huruvida det föreligger en oriktig uppgift som

bör föranleda skattetillägg eller ett yrkande får därför avgöras med ledning av de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildat sig beträffande eftertaxeringsinstitutet. Som berörs närmare i det följande är det från denna synpunkt av vikt, att de tjänstemän som i första instans har att ta ställning till om skattetillägg skall utgå har erfarenhet av beskattningsfrågor vid eftertaxering.

Villkoret att den skattskyldige själv i deklaration eller eljest i upplysning avgiven till ledning för taxering skall ha lämnat den oriktiga uppgiften överensstämmer 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 är att oriktig uppgift 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 bör emellertid föranleda åsättande av skattetillägg antingen de lämnats muntligen eller skriftligen, efter anmaning eller utan att sådan föregått.

Det bör slutligen krävas — detta också i överensstämmelse med vad som gäller i fråga om eftertaxering — att det föreligger orsakssammanhang mellan den oriktiga uppgiften och taxeringen på så sätt, att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt — för den skattskyldige själv eller för någon med vilken den skattskyldige skall samtaxeras — om den oriktiga uppgiften godtagits. Den närmare innebörden härav torde bäst kunna illustreras med några exempel.

Om en skattskyldig i sin deklaration redovisat en villafastighet — inredd till bostad åt två familjer — enligt beskattningsreglerna för flerfamiljsfastighet och därvid upptagit hyresintäkterna till för lågt belopp skall han inte åsättas tillägg för denna oriktiga uppgift — naturligtvis under förutsättning att det klart är fråga om en fastighet som skall redovisas enligt den s. k. schablonmetoden. Den oriktiga uppgiften har ingen betydelse för taxeringen eftersom

hyresintäkternas storlek i detta fall inte är skattepliktig inkomst.

Vidare kan anges 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 det enligt skatteförfattningarna medgivna extra avdraget på högst 800 kr. påverkar den felaktiga uppgiften inte taxeringsresultatet och skattetillägg skall följaktligen inte utgå. Detta blir däremot fallet om ränteintäkten efter avdrag för kostnader i stället rätteligen uppgått till 2 000 kr. Skattetillägg skall sålunda i princip åsättas i sistnämnda exempel, dock endast på grundval av det belopp som påverkat taxeringen, alltså (2 000—800 =) 1 200 kr. En konsekvens av nu berörda princip blir också den att det belopp, som kunde ha undandragits taxering om den oriktiga uppgiften godtagits aldrig kan anses vara större än den beskattningsbara inkomsten resp. förmögenheten.

#### *Försummelse att avge deklaration*

Det nuvarande bötesstraffet, högst 300 kr., för försummelse att avge självdeklaration har visat sig inte vara ett tillräckligt verkamt medel för att ge eftertryck åt deklara-tionsskyldigheten. Lika litet har vitesinstitutet, bl. a. av praktiska skäl, kunnat fullgöra en sådan funktion. Det kan konstateras en fortlöpande ökning av antalet skattskyldiga som helt underlåter att fullgöra sin deklara-tionsskyldighet eller avger deklara-tion för sent.

Utredningen anser därför att skattetillägg bör utgå såväl vid underlåtenhet att deklarerat 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 ett betydligt effektivare påtryckningsmedel än det nuvarande bötesstraffet för att få de skattskyldiga att fullgöra deklara-tionsplikten.

#### *Skattetilläggets storlek m. m.*

Vad gäller storleken av ett skattetillägg på TF:s område bör tillägget utformas med

hänsyn till progressiviteten i beskattningen. Tilläggets storlek bör ställas i viss relation till den skattelättnad, som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört för den skattskyldige om felaktigheten inte 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 befunnits lämplig på övriga områden, men beträffande skatt enligt TF skulle den 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. Det synes vara angeläget att beslut om tillägg fattas i nära anslutning till taxeringen och debiteringen och att sådant beslut om möjligt tillställs de skattskyldiga innan de upprättar ny deklaration. En inte oväsentlig nackdel med att anknyta skattetillägget direkt till skatten är vidare att besvärinstanserna vid ändring av beslut inte direkt kan ange skattetilläggets storlek i sitt beslut.

Med hänsyn till dessa förhållanden har utredningen valt den lösningen att skattetillägget enligt TF 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 gälla även i fall en deklaration helt eller delvis är så bristfällig att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering.

Vid försummelse att avge deklaration inom föreskriven tid bör tillägget beräknas på grundval av den beskattningsbara inkomsten eller förmögenheten och utgå med en fast procentsats. Härigenom kommer reaktionen i viss mån att differentieras med hänsyn till den skattskyldiges skatteförmåga. Underlåter skattskyldig att över huvud avge deklaration till taxeringsnämnden synes reaktionen i vissa fall böra bli krafti-

gare, nämligen om sådan underlåtenhet föreligger trots att den skattskyldige anmånats att lämna deklaration.

### *Befrielsegrunder*

En grundläggande tanke är att skattetillägg bör utgå generellt, då en objektivt oriktig uppgift lämnats eller en uppgiftsskyldighet försummats. Av olika anledningar — bl. a. med hänsyn till skattesystemets komplicerade natur — framstår det som nödvändigt att nyansera detta ståndpunktstagande genom att införa vissa befrielsegrunder. Sålunda synes befrielse från skattetillägg böra 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, kan olika lösningar övervägas. De myndigheter som inom den nuvarande organisationens ram skulle kunna komma i fråga är TN, länsstyrelsen och lokala skattemyndigheten. I första hand skall här redovisas utredningens bedömning av de olika skäl som talar för och emot dessa olika myndigheter.

Vad först beträffar TN finns många skäl som talar för att dessa jämsides med beslut om taxeringen även bör åsätta skattetillägg. Nämnden och särskilt dess ordförande är den, som bäst bör känna till alla omständigheter, som föranlett nämndens beslut i taxeringsfrågan. Detta beslut skall ju vara grunden för åsättande av skattetillägg. Ordföranden och 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 innebär otvivelaktigt från praktisk synpunkt den enklaste lösningen. Den skattskyldige skulle vidare på ett tidigt stadium informeras om det skattetillägg som fel och brister i avgiven deklaration eller underlå-

tenhet att avge deklaration i behörig ordning föranlett.

Mot en dylik lösning kan emellertid anföras flera omständigheter. Redan den korta tid som står nämnderna till förfogande för taxeringsarbetets bedrivande är en faktor som starkt talar emot en sådan ordning, som innebär ytterligare arbetsuppgifter, kanske till men för själva taxeringsarbetet. Även principiella skäl kan anföras mot den diskuterade lösningen. Det synes nämligen utredningen värdefullt om TN:s karaktär av enbart beskattningsnämnd kan upprätthållas gentemot allmänheten. Erfarenheterna med nuvarande ordning, enligt vilken det åligger To att till förste Ti anmäla misstänkta fall av brott enligt SKSL, utvisar otvetydigt en mycket ojämn anmälningsfrekvens, som måste tillskrivas den olika bedömningsgrund olika ordförande tillämpar. Det synes knappast vara acceptabelt att liknande ojämnhet i tillämpningen skulle vidlåda det nya sanktionssystemet. Garantier bör givetvis skapas för en i möjligaste mån enhetlig tillämpning.

Vissa skäl talar för att uppgiften anförtros länsstyrelsen. Därigenom skulle vinnas den största möjliga garantin för en enhetlig tillämpning av bestämmelser om skattetillägg. Vidare finns här tillgång till juridiskt skolad personal med mångårig skatterättslig erfarenhet, för vilken personal tillämpningen av bestämmelserna i regel inte torde medföra några större problem. Många nackdelar av praktisk art är emellertid 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. Utredningen anser sig kunna beräkna, att länen i medeltal skulle komma att få mer än femtusen skattetilläggsärenden. Härtill kommer 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 rekvideras deklarationen från lokal skatte-

myndighet av PN:s kansli resp. taxeringssektionen. Åläggs länsstyrelsen uppgiften att besluta om tillägg såsom första instans i samtliga ärenden, skulle länsstyrelsen behöva få tillgång till samtliga deklarationer taxeringsdistriktsvis för att gå igenom de fall, där taxeringsnämnden beslutat frångå deklarantens uppgifter i deklarationen. Under tiden fram till den 1 oktober behöver dock lokal skattemyndighet i största möjliga utsträckning ha tillgång till deklara-tionsmaterialet för att fullgöra bestyret med påförande av pensionsgrundande inkomst. En besvärande konkurrens om deklara-tionsmaterialet kan därför beräknas uppkomma under större delen av den tid då flertalet frågor om skattetillägg enligt vad tidigare nämnts bör prövas.

Om den lokala skattemyndigheten blir den i första hand beslutande myndigheten i flertalet skattetilläggsärenden kan antas, att kollision beträffande disposition av deklara-tionsmaterialet inte behöver uppkomma. Lokal skattemyndighet har nämligen allt eftersom taxeringsnämnderna under våren och försommaren beslutar i taxeringsfrågorna tillgång till deklara-tionsmaterialet med undantag av aktiebolagens och för-eningarnas deklarationer, som finns på länsstyrelsen.

Lokal skattemyndighet torde i övervägan-de antalet fall kunna fatta beslut om skatte-tillägg så tidigt, att debiteringen kan ske på slutskattsedeln. Det är mycket angeläget att så sker, såväl från arbetssynpunkt som med hänsyn till uppbörden av påför-da tillägg. Dessutom kan nämnas den för-del som består i att lokal skattemyndighet regelmässigt har god kontakt med taxeringsfunktionärerna i fogderiet 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.

Valet av myndighet synes i första hand böra stå mellan lokal skattemyndighet och

TN. Med hänsyn bl. a. till den utformning som taxeringsnämndsarbetet f. n. har och den otvivelaktiga risk som föreligger för en mindre tillfredsställande och oenhetlig tillämpning av bestämmelserna om nämnderna skulle åläggas uppgiften med skattetillägget, har utredningen stannat för den lösningen att de lokala skattemyndigheterna som första instans bör fatta beslut om skattetillägg i anledning av TN:s beslut om taxering. Det bör dock finnas möjlighet att i vissa fall, exempelvis då besvär anförts över en taxering, överlämna avgörandet till PN. Sistnämnda myndighet bör vidare alltid vara första instans beträffande skattetillägg vid eftertaxering. Härigenom torde de olika myndigheternas speciella kunskaper kunna utnyttjas och en praktisk och ändamålsenlig lösning kunna erhållas i stort sett inom ramen för nu befintlig organisation.

Statskontoret undersöker f. n. möjligheterna att i större utsträckning än vad som nu är fallet införa en tjänstemannaberedning av deklarationerna i första instans. Utredningen anser att därest en avsevärd ökning av denna beredningsform skulle komma till stånd frågan om första instans för beslut om skattetillägg kan komma i annat läge.

#### *Beslut och delgivning m. m.*

Arbetet med skattetillägg hos lokal skattemyndighet bör vara avslutat så tidigt att beslut i regel bör kunna tillställas de skattskyldiga genom debetsedeln på slutlig skatt. De skattskyldiga 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. Tillägget kan då också fungera som en varning.

Det bör åligga Ti att i ärenden som överlämnats till PN verkställa den utredning som behövs för en bedömning av skattetillägget samt att hos PN framställa yrkande om åsättande av tillägg. Detsamma gäller vid eftertaxering där PN är första instans även i beskattningsfrågan.

För att tillgodose kravet på rättssäkerhet

bör den skattskyldige regelmässigt beredas tillfälle att avge yttrande, innan beslut om skattetillägg fattas, varvid han kan framlägga omständigheter som kan befria från skattetillägg.

Detta kommunikationsförfarande kommer i viss mening att ersätta nuvarande ordning, där förundersökning sker i samtliga fall då misstanke om brott enligt SKSL eller förseelse mot bestämmelserna i TF föreligger. Vid förundersökning enligt nuvarande ordning visar sig inte sällan att anledning till åtal inte föreligger. Skälen här för 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. Man bör kunna räkna med att dylika fall skall kunna avskiljas vid 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 TN:s 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 inger emellertid betänkligheter av flera skäl. Det kan inte anses lämpligt att de skattskyldiga under längre tid hålls i ovisshet om den sanktion deras sätt att fullgöra eller underlåta att fullgöra deklarationsskyldigheten kan medföra. Det bör i detta sammanhang framhållas att tillägget ej sällan kan väntas uppgå till relativt höga belopp. Det kan vidare befaras att de skattskyldiga inte förmår hålla isär de olika momenten. En skrivelse som inkommer och är avsedd att utgöra besvär över taxeringsnämndens beslut angående taxeringen kan komma att tolkas som erinran mot att skattetillägg ifrågasatts 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. Detta förfarande bör givetvis göras så enkelt som möjligt utan att syftet med förfarandet äventyras.

#### *Besvärsrätt m. m.*

Besvär över beslut om skattetillägg bör få anföras i samma ordning som gäller för besvär över taxering. Sålunda bör även TF:s regler om besvär i särskild ordning gälla i tillämpliga delar. Att lokal skattemyndighet utgör första instans medför emellertid att särskild besvärstid måste föreskrivas för dessa fall.

Ti bör ha samma möjlighet att framställa yrkande om påföring av tillägg hos PN, som han har beträffande taxeringen. Detta bör gälla såväl då skattetilläggsfrågan prövats av lokal skattemyndighet som när detta inte skett. Vidare bör Ti i samband med yrkande om eftertaxering även kunna yrka skattetillägg.

Det för taxering gällande besvär förfarandet innebär bl. a. att frågan om skattetillägg kan bli föremål för prövning i KR och i sista hand i RR. I KR torde kunna förutsättas att taxeringsfrågor och frågor om skattetillägg i regel är föremål för gemensam handläggning. Besvär över KR:s utslag om skattetillägg bör endast efter meddelad prejudikatsdispens komma under RR:s prövning om taxeringsmålet inte får överklagas dit. Det bör åligga PN, KR och RR att under vissa omständigheter själv-  
mant rätta påfört skattetillägg.

#### *Debitering m. m.*

Skattetillägg skall tillfalla statsverket. Det kan påpekas att de belopp som genom skattetillägg kommer att inflyta till det allmänna kan beräknas bli av en storlek som mer än väl täcker kostnaderna för den ökade administration som kan bli följden av systemet.

Skattetillägg i anledning av TN:s beslut om taxering bör i möjligaste mån debiteras i debetsedel på slutlig skatt. De i UF intagna reglerna för slutlig och tillkommande skatt bör vidare i princip göras tillämpliga på skattetillägg.

#### 7.2.4 Skattetillägg enligt mervärdeskatteförordningen och förfarandeförordningen

Bestämmelserna om skattetillägg enligt MF och FF kan i väsentliga hänseenden utformas på samma sätt som motsvarande bestämmelser i TF. Vissa omständigheter föreligger som gör det nödvändigt eller lämpligt att skattetilläggen i sistnämnda fall utformas på ett särskilt sätt. Bl. a. synes skattetillägg enligt MF och FF böra utgå med viss procent av det skattebelopp som den skattskyldige skulle ha sluppit att erlagga om den oriktiga uppgiften följts. Denna konstruktion, som är enklare än den som föreslagits i TF, är möjlig genom det sätt på vilket ifrågavarande skatter debiteras.

Vidare är i fråga om sistnämnda skatter uppenbart att vederbörande beskattningsmyndighet själv bör besluta om skattetillägg. Det är i dessa fall en från alla synpunkter rationell ordning att frågan om skatt och frågan om skattetillägg handläggs av samma myndighet.

#### 7.2.5 Avgiftstillägg enligt avgiftsförordningen

Förfarandet beträffande avgiftstillägg enligt AVGF kan i viss utsträckning ges samma utformning som förfarandena rörande skattetillägg enligt MF och FF. Avgiftstillägget bör utgå med viss procentsats av undandragen arbetsgivaravgift. Enligt uppgift som riksförsäkringsverket lämnat finns det visserligen i och för sig inget hinder för att liksom beträffande skattetillägg beräkna avgiftstillägget med ledning av undandraget avgiftsunderlag. Utredningen anser dock att den nämnda metoden för tilläggets beräkning är att föredra.

1870  
The first of these is the  
fact that the  
... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

### 8.1 Gällande rätt

Vid SKSL:s tillkomst ersattes de speciella straffbestämmelser som i den tidigare lagstiftningen funnits intagna i de olika författningarna på skatte- och avgiftsområdet av mer allmänt formulerade brottsbeskrivningar i lagen. En helt enhetlig straffrättslig reglering av skatte- och avgiftsområdet kunde dock inte genomföras utan vissa delar lämnades utanför SKSL:s tillämpningsområde.

SKSL riktar sig mot oriktiga uppgifter i självdeklarationer, som avges till ledning vid taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt. Däremot omfattar den inte oriktiga uppgifter i allmän eller särskild fastighetsdeklaration och inte heller oriktiga uppgifter i deklaration till preliminär inkomstskatt. Åtskilliga direkta skatter är undantagna från SKSL:s tillämpningsområde antingen därför att skatten i fråga inte påförs efter deklaration eller av andra skäl. Detta gäller sålunda sjömansskatten, kupongskatten, ersättningsskatten, lotterivinstskatten, automobilskatten, saluvagnsskatten, hundskatten samt stämpelavgiften vid köp och byte av fondpapper.

SKSL är tillämplig beträffande mervärdesskatten samt på punktskatternas område.

På socialförsäkringsområdet är SKSL inte tillämplig utan här gäller de till konstruktionen likartade men såvitt avser

straffskalor mildare bestämmelserna i AVGF.

Bestämmelserna om prisregleringsavgifter på jordbrukets och fiskets områden innehåller regelmässigt föreskrifter om skyldighet att avge deklaration eller annan därmed jämförlig handling till ledning vid avgifternas fastställande. Det råder i rättstillämpningen i viss mån delade meningar om SKSL är tillämplig på brott som avser sådana avgifter. Det har sålunda ifrågasatts om dessa prisregleringsavgifter kan anses omfattade av det i SKSL använda uttrycket »allmän avgift».

Utanför SKSL:s tillämpningsområde faller slutligen deklaraionsbrott som förövas i samband med införsel till riket eller utförsel därifrån. Sådana brott är straffbara enligt VSL.

Vad beträffar avgränsningen av SKSL:s tillämpningsområde har den metoden kommit till användning, att åtskilliga författningar innehåller en erinran om tillämpligheten av SKSL. Denna teknik är emellertid inte konsekvent genomförd utan i vissa fall är SKSL tillämplig, fastän sådan erinran saknas i den särskilda författningen.

I den mån speciella straffbestämmelser ansetts nödvändiga återfinns dessa i de särskilda författningarna. I SKSL har intagits en föreskrift av innebörd att lagen inte är tillämplig om gärningen är straffbelagd i särskild författning.

## 8.2 Utredningen

### 8.2.1 Inledning

Utredningen har undersökt om inte vissa delar av skatte- och avgiftsområdet, som faller utanför SKSL:s tillämpningsområde, lämpligen kan hänföras under straffbestämmelserna i en reformerad lagstiftning. Därvid har det bl. a. visat sig, att bestämmelser om undandragande av skatt utan olägenhet också kan avse arbetsgivaravgifter. Detsamma gäller beträffande vissa särskilda skatter, som är undantagna från SKSL:s tillämpningsområde. Vidare bör i en reformerad lagstiftning — vid sidan av brottsbeskrivningar om undandragande av skatt eller avgift — införas brottsbeskrivningar som avser uppbörderna av skatter och avgifter.

Med hänsyn till skatte- och avgiftsområdets stora omfattning och skiftande natur kan å andra sidan en i alla hänseenden enhetlig straffrättslig reglering av området inte genomföras. Vissa delar av skatte- och avgiftsområdet bör av olika skäl lämnas utanför den föreslagna lagstiftningens tillämpningsområde. Detta gäller främst tullar och därmed jämställda skatter och avgifter samt prisregleringsavgifter på jordbrukets och fiskets områden men också vissa särskilda skatter.

En närmare genomgång av skatte- och avgiftsområdet från nu förevarande synpunkt visar följande.

### 8.2.2 Inkomst- och förmögenhetsskatter

#### *Statlig inkomstskatt, allmän kommunalskatt och statlig förmögenhetsskatt*

I likhet med vad som gäller beträffande SKSL avses förslaget till skattebrottslag bli tillämpligt vid skattebrott som rör dessa skatter. Särskild uppmärksamhet påkallar i detta sammanhang vissa straffbestämmelser i 171 och 186 §§ TF samt i 79 och 80 §§ UF.

I 171 § 1 mom. och 186 § TF stadgas straff för den som avger fastighetsdeklaration som kan leda till för låg taxering av fastighet. Uppgifterna i fastighetsdeklara-

tion är inte på samma sätt som uppgifter i andra deklARATIONER av omedelbar betydelse för skattepåföringen och därmed för fastställandet av skatt. Vid sådant förhållande bör straffbestämmelserna för oriktig uppgift i fastighetsdeklaration allttjämt kvarstå, vilket innebär att fastighetstaxeringen ej omfattas av den föreslagna lagstiftningen.

De straffbestämmelser som intagits i 79 och 80 §§ UF till skydd för debiteringen och uppbörderna av preliminär skatt bör lämpligen införas i den föreslagna skattebrottslagen. Härigenom kommer en mera enhetlig och överskådlig skattestraffrättslig reglering till stånd.

#### *Ersättningsskatt*

Vid denna skatt saknas deklareringsförfarande och SKSL är därför inte tillämplig. Taxering till ersättningsskatt avgörs av PN efter framställning från Ti.

Enligt den föreslagna lagstiftningen är deklARATION inte någon förutsättning för straffbarhet. Även denna skatt bör hänföras under den föreslagna lagstiftningens tillämpningsområde.

#### *Utskiftningsskatt*

SKSL är tillämplig vid oriktig uppgift i deklARATION till utskiftningsskatt. Detsamma bör gälla förslaget till skattebrottslag.

#### *Sjömansskatt*

SKSL är inte tillämplig på sjömansskatten, där något deklareringsförfarande inte förekommer.

I 26 § förordningen om sjömansskatt stadgas bötesstraff för den som lämnat oriktig uppgift till redare om förhållande som har betydelse för verkställande av skatteavdrag eller i ansökan om jämkning. Samma straff drabbar redare som lämnat oriktig uppgift ägnad att leda till felaktig beskattning för hos honom anställda sjömän.

Den föreslagna skattebrottslagen avses bli tillämplig på sjömansskatten. Därigenom kommer de redan nu kriminaliserade förfarandena av sjömän och redare eller annan att även i fortsättningen bli straff-

bara. Att brotten hänförs under den föreslagna lagstiftningen innebär en skärpning av straffskalan i jämförelse med vad som nu gäller. Straffbestämmelserna för uppbördsbrott i förordningens 27 § kan upphävas, eftersom här avsedda förfaranden omfattas av straffbestämmelserna för motsvarande gärningar i förslaget till skattebrottslag.

#### *Kupongskatt*

SKSL är inte tillämplig på kupongskatten. Enligt 16 § andra stycket förordningen om kupongskatt straffas den som i föreskriven blankett lämnat oriktigt svar på där framställda frågor eller i övrigt lämnat vilseledande uppgift rörande förhållande som har betydelse för skattskyldigheten. Brottssubjekt kan vara även annan än skattskyldig.

Hinder möter inte att inordna här avsedda brottsliga gärningar under den föreslagna skattebrottslagen. Förfaranden som kan medföra att kupongskatt undandras bör därför omfattas av den föreslagna lagstiftningen.

### 8.2.3 Generell indirekt beskattning

#### *Mervärdesskatt*

En ny skattestraffrättslig lagstiftning bör, på motsvarande sätt som gäller beträffande SKSL, äga tillämpning vid skattebrott på mervärdesskatteområdet.

### 8.2.4 Punktskatter

Deklarationsbrott rörande flertalet indirekta skatter, vilka ligger inom kontrollstyrelsens verksamhetsområde, bestraffas enligt SKSL. Undandragande av skatt i samband med införsel eller utförsel föranleder dock ansvar enligt VSL.

Vissa kompletterande straffbestämmelser beträffande punktskatterna finns i FF. Enligt 47 § straffas sålunda den som bedriver skattepliktig verksamhet utan att ha gjort föreskriven anmälan. I 48 § — som motsvarar 120 § TF — finns straffbestämmelser för den som underlåter att avge deklaration till ledning vid fastställande av skatt eller

avlämnar deklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt.

Den föreslagna skattebrottslagen avses skola gälla följande författningar inom kontrollstyrelsens verksamhetsområde, nämligen:

förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om särskild varuskatt;

förordningen den 30 juni 1943 (nr 477) om skatt å vissa pälsvaror;

förordningen den 5 mars 1948 (nr 85) om försäljningsskatt;

förordningen den 5 juni 1953 (nr 396) om accis å fettemulsion m. m.;

förordningen den 5 juni 1953 (nr 397) angående avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m.;

förordningen den 23 november 1956 (nr 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall;

förordningen den 31 maj 1957 (nr 262) om allmän energiskatt;

förordningen den 27 maj 1960 (nr 253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker;

förordningen den 3 juni 1960 (nr 258) om utjämningskatt å vissa varor;

förordningen den 7 april 1961 (nr 372) om bensinskatt;

förordningen den 16 juni 1961 (nr 394) om tobaksskatt;

förordningen den 15 december 1961 (nr 653) om brännoljeskatt;

stämpelskatteförordningen den 21 maj 1964 (nr 308);

förordningen den 29 maj 1964 (nr 352) om gasolskatt;

förordningen den 4 februari 1966 (nr 21) om särskild skatt på motorbränslen.

Den speciella omsättningsskatt som regleras i förordningen den 24 maj 1957 (nr 209) om skatt på sprit och vin innehåller f. n. inga ansvarsbestämmelser och något praktiskt behov av sådana föreligger inte heller. Någon ändring i förevarande hänseende är därför inte påkallad. Detsamma gäller förordningen den 28 september 1928 (nr 376) om särskild skatt å vissa lotterivinster. Från kontrollstyrelsen har inhäm-

tats, att det inte finns behov av att låta denna förordning innehålla några ansvarsbestämmelser. Lotterivinstskatten lämnas därför utanför den föreslagna lagstiftningens tillämpningsområde.

## 8.2.5 Skatter inom allmän domstols m. fl. verksamhetsområden

### *Arvsskatt och gåvoskatt*

Ansvar enligt SKSL inträder i vissa fall för den som lämnat oriktig uppgift till bouppteckning eller i deklaration eller annan handling som skall tjäna till ledning vid fastställande av skatt. Straffpåföljd enligt SKSL inträder dock endast för bouppgivare som själv är skattskyldig eller ställföreträdare för någon skattskyldig. Har den som lämnat den oriktiga uppgiften inte sådan ställning, t. ex. efterlevande make som endast äger giftorätt i boet, kan ansvar enligt SKSL inte utkrävas.

Den föreslagna skattebrottslagen bör självfallet vara tillämplig på förordningen om arvsskatt och gåvoskatt. Med den konstruktion skattebrottet erhåller enligt den föreslagna lagstiftningen inträder en utvidgning av den straffbara personkretsen så att även inte skattskyldig bouppgivare eller ställföreträdare kan straffas för sådant brott.

### *Automobilskatt*

SKSL är inte tillämplig på automobilskatten.

Straffbestämmelser beträffande denna beskattning återfinns i 65 § 2, 4 och 5 mom. vägtrafikförordningen samt i 11 § första stycket förordningen om automobilskatt.

Utredningen har övervägt om den som undandrar sig automobilskatt eller lämnar oriktiga uppgifter bör drabbas av ansvar enligt den föreslagna lagstiftningen. Den som underlåter att inom föreskriven tid ansöka om registrering samt den som vid sökande om registrering eller i anmälan lämnar oriktiga uppgifter kan visserligen i och för sig anses föröva skattebrott. De i vägtrafikförordningen straffbelagda gärningar-

na avser emellertid att skydda inte främst det fiskala intresset utan intresset av att fordon skall vara registrerat och därmed identifierbart. Straffbestämmelsen i förordningen om automobilskatt å andra sidan drabbar den som brukar ett obeskattat men registrerat fordon, dvs. bestämmelsen straffar bl. a. den som inte betalar en skatte-skuld till statsverket.

Med hänsyn till vad som anförts och då fordonsskatten rör ett speciellt område anser utredningen att någon ändring inte bör göras i nu gällande straffbestämmelser. Här avsedda skatter bör alltså lämnas utanför den föreslagna lagstiftningens tillämpningsområde.

### *Saluvagnsskatt*

SKSL gäller inte heller beträffande denna skatt.

Ansvarsbestämmelser för förseelse mot 13 § 1 mom. vägtrafikförordningen finns i 65 § 2 mom. samt 3 mom. andra och tredje styckena samma förordning samt för förseelse mot 13 § 3 mom. fjärde stycket eller 4 mom. i 65 § 6 mom. tredje stycket vägtrafikförordningen. Den som erhållit saluvagnslicens skall erlagga saluvagnsskatt. Missbruk av saluvagnslicens kan medföra att länsstyrelsen återkallar licensen.

Utredningen föreslår att saluvagnsskatten lämnas utanför den föreslagna skattebrottslagen. Härför talar samma skäl som förut anförts om automobilskatten. Härtill kommer också det förhållandet att länsstyrelsens möjlighet att återkalla saluvagnslicensen torde vara ett tillräckligt effektivt medel mot missbruk.

### *Bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter*

SKSL är tillämplig på den som i deklaration enligt förordningen angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter lämnat oriktiga uppgifter. Denna skatt bör omfattas av den föreslagna skattebrottslagen.

### *Hundskatt*

SKSL är inte tillämplig på hundskatten. Genom särskilda bestämmelser i förord-

ningen angående skatt för hundar straffas den som underlåter att fullgöra anmälningskyldighet eller söker undandra sig skattskyldighet genom oriktig uppgift. Straffet är böter, vartill kommer skyldighet att utge dubbel hundskatt.

Här avsedda förseelser är genomgående av bagatellartad natur. Utredningen anser därför att de nuvarande straffbestämmelserna bör kvarstå oförändrade. Den föreslagna skattebrottslagen avses alltså inte skola tillämpas vid överträdelse av hundskatteförordningen.

#### *Särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper*

SKSL är inte tillämplig på denna skatt. Detta sammanhänger med att de avräkningsnotor som förekommer enligt förordningen om särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper inte ansetts uppfylla SKSL:s krav på att det skall föreligga deklaration.

Den beskattning som här avses har behandlats i särskilt betänkande av aktiefondsutredningen (SOU 1969:16). Utredningens förslag — som bl. a. innehåller förslag till fondstämpelförordning — är f. n. föremål för behandling i finansdepartementet och proposition kan väntas inom kort. Skattestrafflagutredningen anser sig inte böra föreslå ändring i nu gällande 1908 års förordning, eftersom denna med all sannolikhet kommer att upphävas inom en snar framtid. Utredningen vill endast som sin mening uttala, att förslaget till skattebrottslag bör omfatta den typ av skatt som här avses.

### 8.2.6 Socialförsäkringsavgifter

#### *Arbetsgivaravgift*

SKSL är inte tillämplig beträffande arbetsgivaravgifter. Enligt 33 § AVGF gäller i stället särskilda straffbestämmelser för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift i handling till ledning för beräkning av avgiftsunderlaget för arbetsgivaravgifter till sjukförsäkringen, till

försäkringen för tilläggs pension och till yrkesskadeförsäkringen samt för byggnadsforskningsavgift. Förordningen om den allmänna arbetsgivaravgiften, som trädde i kraft den 1 januari 1969, innehåller en hänvisning till AVGF, varför 33 § blir tillämplig även på denna avgift.

Vid AVGF:s tillkomst ifrågasattes, om inte arbetsgivaravgifterna borde omfattas av SKSL. Departementschefen framhöll emellertid i propositionen att det syntes tveksamt om arbetsgivaravgifterna var att hänföra till allmänna avgifter i SKSL:s mening. I varje fall torde de dittillsvarande avgifterna till yrkesskadeförsäkringen och bidragen till sjuk- och moderskapsförsäkringen knappast ha ansetts vara av sådan karaktär. Även bortsett härifrån ansåg departementschefen det önskvärt att lämnandet av oriktiga uppgifter, ägnade att leda till för låg arbetsgivaravgift, bestraffades enligt speciella bestämmelser (prop. 1959: 175 s. 181).

En reformerad lagstiftning på skattestraffrättens område bör enligt utredningens mening omfatta inte endast skatter utan även obligatoriska avgifter, där detta lämpligen kan ske. Det föreligger ej skäl att undanta arbetsgivaravgifterna till socialförsäkringens finansiering från området för den föreslagna skattebrottslagen. De omständigheter som vid införandet av tilläggs pensioneringen anfördes som skäl mot att göra SKSL tillämplig på undandragande av arbetsgivaravgifter och som låg i att ett nytt och oprövat system infördes föreligger inte längre. Dessa avgifter har vuxit i samhällelig betydelse och det är även från denna synpunkt naturligt och angeläget, att de i straffrättsligt hänseende jämställs med skatter. Utredningen föreslår därför, att de särskilda straffbestämmelserna i AVGF om undandragande av arbetsgivaravgift upphävs och att den föreslagna skattebrottslagen i stället blir tillämplig i sådana fall.

#### *Andra avgifter*

Vad beträffar vissa övriga socialförsäkringsavgifter synes folkpensionsavgiften i detta sammanhang vara av mindre intresse,

eftersom den debiteras av lokal skattemyndighet med ledning av vad som framkommit vid den årliga inkomsttaxeringen.

I fråga om tilläggsavgiften debiteras också denna med ledning av inkomsttaxeringen. Oriktiga uppgifter i självdeklaration kan visserligen medföra att för låg avgift debiteras men detta i sin tur leder till att antalet pensionspoäng reduceras i motsvarande mån. Med hänsyn härtill är oriktiga uppgifter i förevarande hänseende av underordnat intresse från skattebrotts synpunkt. Sådana förfaranden bör därför inte hänföras under skattebrottslagen.

Detsamma gäller — i princip — de avgifter som utgår för sjukvårdersättning, grundsjukpenning och tilläggsjukpenning (sjukförsäkringsavgift).

Däremot bör vid straffmätning enligt den föreslagna skattebrottslagen hänsyn tas till undandragen allmän arbetsgivaravgift (1968: 419).

### 8.2.7 Prisregleringsavgifter

Genom förordningen den 9 juni 1967 (nr 340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område erhöll de tidigare på ett flertal författningar spridda bestämmelserna om avgifter på jordbrukets och fiskets områden en mer enhetlig reglering. I samband härmed gjordes 7—10 och 47—49 §§ FF tillämpliga på de prisregleringsavgifter som omfattas av 1967 års förordning. Härutöver gäller på detta område vissa speciella författningar, t. ex. förordningen den 25 augusti 1967 (nr 525) om pristillägg för mjölk m. m. och förordningen den 30 maj 1952 (nr 320) om viss reglering av handeln med fisk m. m.

SKSL torde i princip anses tillämplig vid undandragande av avgifter som här avses även om, såsom förut framhållits, frågan har ansetts tveksam. Undandragande av avgift i samband med införsel av varor medför ansvar enligt VSL.

Den prisreglering som upprätthålls på jordbruksvaror och fisk avser att stödja den inhemska prissättningen och täcka exportförluster. De avgifter som i samband här-

med utgår används uteslutande i prisreglerande eller rationaliserande syfte inom den egna näringen. Uttaget av avgifter och storleken av dessa kan inom vissa tämligen vida ramar bestämmas av statens jordbruksnämnd. Härigenom får avgifterna en i viss mån annan karaktär än skatter och arbetsgivaravgifter. Det kan därför redan från dessa synpunkter vara tveksamt, om sådana prisregleringsavgifter bör hänföras under den föreslagna skattebrottslagens tillämpningsområde. Härtill kommer att, enligt vad utredningen inhämtat, det inte visats föreligga något praktiskt behov av att jämställa undandragande av prisregleringsavgifter med skattebrott. Det torde vara tillräckligt att undandragande av sådana avgifter straffas enligt andra — och lindrigare — straffskalor än de som gäller för skattebrott i allmänhet.

På dessa skäl finner utredningen att undandragande av prisregleringsavgifter inte bör falla under den föreslagna skattebrottslagens tillämpningsområde. I stället bör särskilda straffbestämmelser införas i erforderlig utsträckning i författningarna på området, dvs. främst i förordningen med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område.

### 8.2.8 Tullar och därmed jämförliga skatter och avgifter

Undandragande av tull eller andra avgifter som uttas i samband med införsel eller utförsel av varor bestraffas enligt VSL. Denna lag är tillämplig på gärningar, som innebär undandragande av tull och därmed jämförliga avgifter, och på gärningar som innebär överträdelse av import- och exportförbud.

Under förarbetena till SKSL uttalades, att straffbestämmelserna i de dåvarande tullförfattningarna borde lämnas utanför den föreslagna lagstiftningen. Som skäl härför anfördes bl. a. att dessa bestämmelser avsåg att utgöra inte enbart reaktioner mot undandragandet av tull och skatt utan tjänade även andra syften.

Den straffrättsliga regleringen av undan-

dragande av tull och andra avgifter som uttas i samband med införsel eller utförsel av varor ändrades på ett genomgripande sätt genom tillkomsten av 1960 års smugglingslagstiftning. I direktiven för strafflagutredningen torde ha förutsatts, att smugglingslagstiftningen inte skall omprövas i förevarande sammanhang. Hårtill kommer, att tullagstiftningsområdet f. n. överses av en särskild utredning (tullagstiftningskommittén), vars arbete kan förutses bli tidskrävande. Skattestrafflagutredningen föreslår därför att de brottskategorier som fått sin straffrättsliga reglering i VSL lämnas utanför den föreslagna skattebrottslagens tillämpningsområde.

Av detta ställningstagande följer att olikartade påföljder inträder beroende på de omständigheter under vilka ett skattebrott begåtts. Om sådant brott förövas i samband med införsel till riket inträder ansvar enligt VSL — högst två års fängelse vid grovt brott jämte förverkande av godset. Om skattebrott däremot eljest förövas inträder ansvar enligt den föreslagna skattebrottslagen med de regelmässigt betydligt strängare straffskalor som där föreslås. Det är i princip inte tillfredsställande att olikartade påföljder på detta sätt inträder beroende på de omständigheter under vilka brottet förövats. Nämnvärda praktiska olägenheter härav torde emellertid inte behöva uppkomma.

### 8.2.9 Hänvisningsbestämmelsen

Att på ett otvetydigt och klagörande sätt dra upp gränserna för den föreslagna skattebrottslagens tillämpningsområde är en viktig lagteknisk uppgift. Av olika skäl är det inte möjligt — eller lämpligt — att samla alla nödvändiga bestämmelser om straff för brott mot skatte- och avgiftslagstiftningen inom en och samma författning. Den lagstiftningstekniken har därför begagnats att i förslaget till skattebrottslag intagits en generell föreskrift av innebörd att lagstiftningens tillämpningsområde begränsas till att avse sådana författningar i vilka en hänvisning till den föreslagna

skattebrottslagen förekommer. För att förslaget till skattebrottslag skall bli tillämpligt fordras alltså, att den särskilda författningen i fråga om ansvar hänvisar till bestämmelserna i nämnda lagförslag. Föreskriften om tillämpligheten av skattebrottslagen och den däremot svarande hänvisningsbestämmelsen i vederbörande specialförfattning är avsedd att vara av bindande natur. I alla författningar beträffande vilka den föreslagna lagen avses skola tillämpas har föreslagits en hänvisning till denna lag. När sådan hänvisning saknas blir således den föreslagna lagen inte tillämplig.

Genom detta tillvägagångssätt blir tillämpningsområdet för den föreslagna skattebrottslagen klart avgränsat. Samtidigt föreligger möjlighet att i viss författning meddela särskilda föreskrifter om straff och andra brottspåföljder, som då skall användas med uteslutande av de allmänna reglerna i den föreslagna skattebrottslagen. En allmän strävan bör emellertid vara att särskilda skäl skall kunna anföras till stöd för att viss skatteförfattning skall undantas från lagförslaget tillämpningsområde. Annars kunde den enhetlighet som i väsentliga stycken är önskvärd med avseende på skattestraffrätten åter gå förlorad.

Hänvisningsklausulen har i de olika författningarna i viss mån utformats på skilda sätt. I en del fall består sålunda hänvisningen av en bestämmelse om att den föreslagna skattebrottslagen skall vara tillämplig utan inskränkning. I andra fall måste emellertid hänvisningsbestämmelsen i den särskilda författningen innehålla en reservation t. ex. för tillämpligheten av BrB och/eller VSL.

Hänvisningsbestämmelsen har formellt utformats så, att den föreslagna skattebrottslagen gäller beträffande ansvar för förfaranden som avser skatt eller avgift enligt den ifrågavarande författningen. Därmed avses att ansvar enligt skattebrottslagen kan följa på sådana förfaranden beträffande vederbörande skatt eller avgift som beskrivs i lagen. Förutsättning för tillämpligheten t. ex. av straffbestämmelserna för räkenskapsförsummelse är dock givet-

vis, att skyldighet att föra och bevara anteckningar har föreskrivits i fråga om den skatt eller avgift som den brottsliga gärningen avser.

I samband med den mera enhetliga reglering av påföljdssystemet på skatte- och avgiftsområdet som blir en konsekvens av utredningens förslag kan ett flertal straffbestämmelser, i huvudsak avseende ordningsföreseelser, upphävas. Härtill återkommer utredningen i specialmotiveringen.

### 9.1 Vissa tidigare anförda synpunkter

Skattebrotten och vissa därmed besläktade former av tullbrott har uppmärksammats i den juridiska doktrinen utifrån systematiska och principiella synpunkter såväl i vårt eget land som utomlands. En i den äldre juridiska litteraturen vanlig sammanfattande benämning på hithörande brottskategorier är *defraudationsbrott*. Därmed avses brottsliga gärningar för vilka det utmärkande kännetecknet är, att gärningsmannen undandrar det allmänna skatter eller andra liknande inkomster. Den fråga som främst har tilldragit sig intresse är den, om dessa brott borde anses som bedrägeri och följaktligen hänföras under bedrägeribrott i strafflagen eller i vart fall intas som en särskild brottstyp i bedrägerikapitlet.

Frågan om sambandet mellan, å ena sidan, sådana brottsliga förfaranden, varigenom någon uppsåtligt meddelar oriktiga, ofullständiga eller eljest vilseledande uppgifter med påföljd att det allmänna undandras skatt eller annan liknande inkomst, samt, å andra sidan, det allmänna bedrägeribrottet enligt strafflagen behandlas i viss anslutning till dåtida utländsk litteratur i svensk straffrättslitteratur under de första decennierna av 1900-talet.

Wetter har hävdat, att vägande skäl talade för att bedrägeribrottet inskränktes till att avse det privaträttsliga området. En

handling i kraft av offentligrättslig makt och det sätt, varpå denna handling genom maktutövarens vilseledande utlöstes, var av alltför olika art i förhållande till motsvarande moment vid det privaträttsliga bedrägeriförfarandet för att dessa båda handlingstyper lämpligen skulle kunna sammanföras under ett och samma brottsbegrepp. Hithörande defraudationshandlingar hade därför i specialförfattningar med rätta erhållit en väsentligen lindrigare bestraffning än som skulle kommit dem till del genom att hänföras under det allmänna bedrägeristadgandet (Om trolöshet mot huvudman, 1907, s. 150).

Sterzel framhåller att staten hade helt andra möjligheter att framtvunga och pröva upplysningar än den enskilde och att kravet på redlighet mot det allmänna i viss mån ägde en annan karaktär än kravet på tro och heder i den allmänna samfärdseln. Vid vanliga privaträttsliga uppgörelser mellan staten och den enskilde, exempelvis leveranser till staten, måste svikligt förfarande vara att hänföra under bedrägeribegreppet. Detsamma gällde, då sveket gick ut på att få en prestation av offentligrättslig art, t. ex. att man genom svikliga intyg förskaffade sig fattigvård eller restitution av skatt. Däremot kunde meningarna vara delade om sådana fall borde hänföras under bedrägeribegreppet, då det svikliga förfarandet gick ut på att undanhålla det allmänna ekonomiska prestatio-

ner av offentligrättslig natur. Inte utan skäl hade mot tillämpning av bedrägeribestämmelserna anförts, att det allmänna rättsmedvetandet bedömde defraudationerna väsentligen mildare än det vanliga bedrägeribrottet. Den allmänna tendensen kunde sägas ha gått i riktning mot att i allt större omfattning lägga de svikliga defraudationerna under specialstraffrätten även om tendenser i motsatt riktning inte saknades (Bidrag till läran om bedrägeribrottet, 1919, s. 89).

Förhållandet mellan skattebrotten och det allmänna bedrägeribrottet var föremål för överväganden under förarbetena till SKSL. I det betänkande som låg till grund för lagstiftningen (SOU 1942:31) framhöll de sakkunniga, att det för avgörande av spörsmålet om en lämplig skärpning av straffen för deklara-tionsbrott inte fordrades ett bestämt ståndpunktstagande till frågan om dessa förfaranden kunde direkt hänföras under bedrägeribrottet eller ej. De sakkunniga konstaterade att dessa brottsliga förfaranden till sitt syfte och hela sin karaktär stod närmare bedrägeribrotten än brott av andra slag, exempelvis brott mot sanningsplikten. Det straffbara handlandet var i varje fall ett med bedrägeri likartat förfarande men vissa särskilda synpunkter var att beakta. De sakkunniga framhöll vidare att en anordning, varigenom falskdeklarations- och andra liknande brott kunde straffas med direkt tillämpning av strafflagens bedrägeribestämmelser, skulle erbjuda flera fördelar. En fördel var att det då klargjordes för allmänheten att falskdeklaration och andra liknande brott inte kunde jämföras med småförseelser inom specialstraffrätten utan var av väsentligt allvarigare slag. En annan fördel låg i att större enhetlighet skulle vinnas.

De sakkunniga fann emellertid även nackdelar vara förenade med en reformering enligt denna linje. Det rådde sålunda inte full överensstämmelse beträffande förutsättningarna för skattebrottens och andra bedrägeribrotts straffbarhet. En annan nackdel var enligt de sakkunniga att falskdeklarationsbrotten inte jämfördes med

bedrägeribrotten i det allmänna rättsmedvetandet. Det var därför tveksamt om man borde gå längre än vad som kunde anses omfattat av det allmänna rättsmedvetandet. Det var inte någon önskvärd utveckling om falskdeklarationsbrotten i praktiken skulle behandlas inte som bedrägeri utan som bedrägligt beteende. Å andra sidan var de brott, varom här var fråga, till sin art och räckvidd så olikartade att de svårligen utan vidare kunde överlag inpassas i en och samma straffbestämmelse.

Till behandling i strafflagen skulle, framhöll de sakkunniga vidare, kunna överföras endast de renodlade fallen av oriktiga uppgifter för vinnande av för låg skatt eller allmän avgift. Särskild uppmärksamhet påkallade vidare frågan om bestraffning av den grova vårdslösheten. Ett brott av detta slag kunde uppenbarligen inte hänföras till bedrägeri och hörde således ej hemma i strafflagens bedrägerikapitel. Det syntes emellertid inte lämpligt att i fråga om ett och samma brottsliga förfarande bestraffa det uppsåtliga brottet enligt strafflagen och oaktsamhetsbrottet enligt en specialförfattning.

Med utgångspunkt från dessa överväganden uttalade de sakkunniga, att falskdeklarationsbrotten och andra liknande brott åtminstone tills vidare borde behålla sin karaktär av brott utanför allmänna strafflagens område (SOU 1942: 31 s. 69).

Det förslag till skattestrafflag som remitterades till lagrådet var uppbyggt i enlighet med de riktlinjer som angetts av de sakkunniga. Lagrådet anförde vissa delvis starkt kritiska synpunkter på förslaget och hemställde bl. a., att hela lagstiftningsfrågan skulle uppskjutas för ytterligare behandling. Lagrådet erinrade om att i den mån de i lagförslaget behandlade gärningarna skedde uppsåtligen de enligt ordalydelsen täcktes av de brottsrekvisit som i strafflagen uppställdes för bedrägeri eller för försök därtill. Vid närmare analys framträdde dock vissa karakteristiska drag som gav defraudationsbrotten en särprägel. Efter att närmare ha uppehållit sig vid dessa särdrag framhöll lagrådet, att dylika

synpunkter och möjligen andra lett till att det oriktiga fullgörandet av uppgiftsskyldigheten allmänt ansågs som väsensskilt från bedrägeri i vanliga ekonomiska förhållanden.

I och för sig skulle det enligt lagrådets mening ha varit till fördel om hithörande gärningar kunnat inordnas under något av brottsbegreppen i den allmänna strafflagen. Det var ingalunda självfallet att brotten vid ett överförande till strafflagen måste likställas med bedrägeri. De sakkunniga hade inte, enligt lagrådets uppfattning, anfört några särskilda grunder för sin ställning till den antydda möjligheten att behandla brotten som ett särskilt slag av bedrägeri eller som osann utsaga enligt ett föreliggande preliminärt kommittéutkast till ändringar i strafflagen. De skäl som de sakkunniga i övrigt anfört mot brottens behandling i strafflagen torde i det stora hela med ej mindre fog kunna åberopas mot den lösning, som de sakkunniga föreslagit (prop. 1943:140 s. 96).

Även i det betänkande som låg till grund för lagen om straff för varusmuggling (SOU 1959: 24) gjordes vissa uttalanden i fråga om vilseledande förfaranden, varigenom tull eller avgift undandrog i samband med tullbehandling. Sålunda uttalades att det var fråga om en speciell brottstyp, bestämd inte bara av det allmännas fiskaliska intresse utan också av gärningens anknytning till en varas införsel eller utförsel. Den allmänna uppfattningen torde inte vara benägen att likställa undandragande av tull med vanligt bedrägeri vare sig undandragandet skedde genom att tullstället kringgicks eller genom att tullmyndigheten vilseleddes vid godsets tullbehandling. Med hänsyn bl. a. härtill ansågs övervägande skäl föreligga för att helt utesluta tillämpligheten av strafflagens bedrägeribestämmelser på tulldefraudationernas område (SOU 1959: 24 s. 168).

Under förarbetena till BrB synes skattebrotten överhuvud inte ha berörts.

## 9.2 Utredningen

Av den lämnade redogörelsen framgår, att frågan om skattebrottens karaktär såväl i juridisk doktrin som i lagstiftnings-sammanhang tilldragit sig ej obetydligt intresse. Historiskt sett utgör lagstiftningen om skattebrott en tämligen vildvuxen flora av speciella straffbestämmelser, tillkomna i olika sammanhang och vid olika tider. Den systematisering av den allmänna straffrätten som skett under de senaste decennierna har medfört en betydligt mera genomtänkt och nyanserad strafflagstiftning än vad som tidigare varit fallet. Det är därför inte utan vidare givet att tankegångar som under tidigare skeden varit förhärskande alltjämt utan närmare granskning bör accepteras. Tvärtom kan det vara en uppgift av betydelse att i detta sammanhang söka anlägga principiella synpunkter på skattebrotten utifrån nutida värderingar och rättsuppfattning.

Ett betraktelsesätt utgår från tanken att skattebrotten principiellt bör ses som ett vilseledande av myndighet i förening med ett faktiskt orsakande av skatteförlust för det allmänna eller en beaktansvärd risk härför. Likheten med det allmänna bedrägeribrottet framstår då som påtaglig och i skilda sammanhang har hävdats att skattebrotten borde uppgå i bedrägeribrottet eller i vart fall som en självständig brottstyp inlemmas i den allmänna strafflagens bedrägerikapitel. Detta synsätt har vuxit fram efterhand som beskattningen men också de sociala förmåner som erbjuds den enskilde har ökat. Därmed har också de ekonomiska fördelar blivit mer iögonenfallande, som skattebrottet innebär för gärningsmannen på det allmännas och de övriga medborgarnas bekostnad.

Ett drag som är gemensamt för skattebrotten enligt SKSL och bedrägeri hänförs sig till sättet för brottets förövande. I likhet med bedrägeri förövas dessa skattebrott genom vilseledande. Den brottsliga gärningen består, typiskt sett, i att gärningsmannen vilseleder beskattningsmyndigheten angående förhållanden som är av betydelse

för hans beskattning. Regelmässigt förövas vilseledandet på så sätt att oriktiga uppgifter lämnas i deklaration eller annan handling som skall ligga till grund för beskattningsmyndighetens beslut.

Under uttrycket "medelst vilseledande" i gärningsbeskrivningen för bedrägeri ingår såväl faktiska vilseledande åtgärder — t. ex. övertäckande av fel i vara till försäljning så att den framstår som felfri — som oriktiga muntliga eller skriftliga uppgifter ägnade att bibringa eller vidmakthålla en felaktig föreställning hos den vilseledde. Härigenom har uttrycket erhållit vidsträckt innebörd. En så vid beskrivning behövs vid bedrägeribrottet för att gärningsbeskrivningen skall få tillräcklig räckvidd — liksom f. ö. vid tullbedrägeri, där vilseledande åtgärder av faktisk natur har stor praktisk betydelse. För de centrala skattebrottens del kan däremot knappast förekomma, att de fakta som skall göras till föremål för beskattningsmyndighetens iakttagelser kan döljas bakom dylika vilseledande åtgärder av faktisk natur. Här kan därför vilseledanderekvisitet, utan risk för att det straffbara området blir alltför snävt, ges en preciserad och distinkt beskrivning till att avse osanna eller förtigna omständigheter av betydelse för beskattningsmyndighetens beslut.

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

För att bedrägeri skall föreligga fordras slutligen förmögenhetsöverföring i form av vinning resp. skada. Ett strikt upprätthållande av detta krav skulle för skattebrottens del närmast medföra att brottet inte kunde anses fullbordat, förrän skatt slutligt undandragits det allmänna, dvs. att skatt vid uppördstillfälle faktiskt inte erlagts eller erlagts med för lågt belopp. Ett så långtgående krav på vinning för den brottslige och motsvarande skada för det allmänna har emellertid inte upprätthållits ens i sådan utländsk lagstiftning som i övrigt ut-

formats med det allmänna bedrägeribrottet som mönster, exempelvis västtysk rätt. Där anses nämligen brottet fullbordat när anspråket på skatt slutligt fastställts oberoende av hur uppörden av skatt sedermera faktiskt gestaltar sig.

Ej heller i SKSL har skattebrotten konstruerats med krav på förmögenhetsöverföring som ett konstitutivt moment i handlingstypen. Varken vinning eller skada behövs i och för sig föreligga vid fullbordat skattebrott. Det bör dock inte förbises, att detta strikta krav på förmögenhetsöverföring ej heller upprätthålls vid bedrägeribrottet. Även där anses förmögenhetsöverföring vara för handen så snart gärningen kan anses innebära beaktansvärd fara för slutlig förlust. I denna mening finns hos förmögenhetsbrottet inbyggt ett »dolt» farerekvisit. Skiljaktigheten mellan bedrägeri och skattebrott enligt SKSL är därför praktiskt sett inte särskilt stor.

Vissa skäl talar dock för att skattebrotten bör ses artschilda från bedrägeribrotten. Sålunda torde skattebrotten för det allmänna rättsmedvetandet 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 ochandel som bedrägeristraffet i typiska fall avser att garantera har inte någon motsvarighet vid skattebrotten. I fråga om beskattning åläggs alla medborgare en uppgiftsskyldighet mot det allmänna oberoende av den enskildes kvalifikationer härför. Förmodligen har synpunkter av denna innebörd föranlett att man i den allmänna uppfattningen varit mindre benägen att jämställa skattebrott med bedrägeri.

En annan möjlighet att konstruera de centrala skattebrotten är att utforma dem som enbart brott mot sanningsplikt. Därmed skjuts den förmögenhetsrättsliga aspekten i bakgrunden och i stället anses det utmärkande vara att gärningsmannen avger en oriktig utsaga till offentlig myndighet.

En brottsgrupp i BrB är den som avser

mened, falskt åtal och annan osann utsaga. Det väsentliga för dessa brottstyper är avgivande av en osann berättelse eller uppgift. Straff har sålunda införts för den som i skriftlig utsaga, som jämlikt lag eller författning avges under edlig förpliktelse eller på heder och samvete eller under annan dylik försäkran, lämnar osann uppgift eller förtiger något som han är skyldig att uppgive. Även utsaga som inte avges uppsåtligt utan av grov oaktsamhet kan medföra straff.

Skattebrotten sådana de utformats i SKSL företer den likheten med brott mot sanningsplikten att det konstitutiva momentet i brottsbeskrivningen är avgivandet av en osann uppgift i en på heder och samvete avgiven deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran. I likhet med brotten mot sanningsplikten är skattebrotten fullbordade redan innan någon förmögenhetsöverföring ägt rum eller någon skada inträffat. Ett vårdslöshetsbrott kompletterar det uppsåtliga brottet. Skattebrotten i SKSL uppvisar således en nära nog fullständig likhet med brott mot sanningsplikten och hade denna gärning inte genom speciallagstiftning undantagits från BrB:s tillämpningsområde skulle den vara att hänföra till denna brottstyp om handlingen ej ansetts utgöra bedrägeri.

Av vad nu anförts torde ha framgått att de centrala skattebrotten kan utformas antingen med bedrägeri som mönster eller med sanningsbrott (osann försäkran) som förebild. I det ena fallet bestraffas den skattskyldiges förfarande därför att det innebär ett vilseledande av myndighet antingen i förening med ett faktiskt orsakande av skatteförlust för det allmänna eller oberoende av om sådant resultat inträtt. I det andra fallet hänförs skattebrotten till brott mot sanningsplikten. Gärningen bestraffas därför att den innebär ett lämnande av oriktiga uppgifter till offentlig myndighet och därigenom medför risk för att skatt kan undandras det allmänna.

Självfallet kan inte teoretiska synpunkter på frågan om skattebrottens systematiska ställning tillerkännas någon betydelse för

gärningsbeskrivningens utformning. Utslagsgivande bör vara de praktiska konsekvenser, vartill den ena eller andra konstruktionen kan leda. Från denna synpunkt kan anmärkas bl. a. följande.

Konstrueras skattebrotten som effektbrott av förmögenhetsrättslig typ skulle detta innebära, att fullbordat brott kan anses föreligga tidigast när beskattningsmyndigheten blivit vilseledd, dvs. när taxering verkställts utan att felaktigheten i den avgivna handlingen upptäckts. Tidpunkten härför kan i sin tur vara varierande. Försök till brott får däremot anses föreligga så snart den handling som skall ligga till grund för taxeringen eller fastställandet av skatt avgetts till beskattningsmyndigheten. En oriktighet som upptäcks exempelvis av TN i samband med den sedvanliga granskningen blir därför att bedöma som försök till brott, medan en felaktighet som kommer i dagen först i samband med en taxeringsrevision skall bedömas som fullbordat brott.

Som en följd av denna brottskonstruktion kan gränsdragningsproblem mellan försök och fullbordat brott förutses uppkomma. Härutöver bör emellertid också ett annat förhållande beaktas. TN:s noggrannhet och skicklighet vid taxeringsarbetet är otvivelaktigt varierande. En oriktighet i en deklaration som kan förbigå en TN kanske utan vidare upptäcks av en annan. Detta får till följd att samma gärning kan bedömas antingen som försök eller som fullbordat brott, beroende på om det upptäcks i samband med den sedvanliga taxeringsgranskningen eller ej. Detta i sin tur kan bero på vilket mått av noggrannhet och omsorg som TN ådagalagt. Att så skall vara fallet torde inte kunna anses vara en önskvärd konsekvens.

Konstrueras skattebrotten åter som ett brott mot sanningsplikten straffbeläggs brottet redan på ett tidigare stadium, farestadiet, och brottet är då fullbordat redan i och med att den oriktiga uppgiften lämnats i vederbörlig ordning. Härigenom vinnas en enhetlig tidpunkt då brottet är fullbordat, något som måste anses vara en fördel från rättstillämpnings synpunkt.

Med det nu anförda sammanhänger nära ett annat spörsmål, nämligen utgångspunkten för beräkandet av preskriptionstid. Konstrueras brottet som ett effektbrott av angiven typ blir utgångspunkten för preskriptionstiden varierande, beroende på vid vilken tidpunkt myndigheten skall anses ha blivit vilseledd och brottet alltså fullbordats. Denna tidpunkt bildar utgångspunkt för beräkandet av preskriptionstid. Om skattebrotten konstrueras såsom brott mot sanningsplikt blir däremot preskriptionstiden enhetlig och är att räkna från den dag, då brottet fullbordats genom avgivandet till beskattningsmyndigheten av den utsaga, vari den oriktiga uppgiften innefattas. Även från denna synpunkt finner utredningen fördelar vara förenade med att utforma de centrala skattebrotten som brott mot sanningsplikt.

Ytterligare ett förhållande bör uppmärksammas i detta sammanhang. På skattebrottens område föreligger ett uppenbart behov att bestraffa inte endast uppsåtliga utan även vissa vårdslöshetsbrott. Begagnas konstruktionen med effektbrott som fullbordas först när myndigheten har vilseletts 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 taxeringsarbetet överhuvud bestraffas, ef-

tersom försök till oaktsamhetsbrott synes vara logiskt otänkbart. Att å andra sidan för oaktsamhetsbrottens del tvingas införa en särskild brottsbeskrivning som skiljer sig från det uppsåtliga brottets synes vara mindre lyckligt från synpunkten av önskemålet om enhetliga och enkla brottsbeskrivningar. Är man inte beredd att ta denna konsekvens av brottskonstruktionen kommer man i det läget, att endast sådana oaktsamhetsbrott kan bestraffas som upptäcks efter det att det ordinarie taxeringsarbetet har avslutats, något som i sin tur skulle medföra en inte önskvärd ojämnhet i rättstillämpningen.

Vid övervägande av nu angivna omständigheter har utredningen kommit till den slutsatsen att de centrala skattebrotten bör konstrueras som brott mot sanningsplikt i huvudsaklig överensstämmelse med de principer efter vilka brottsbeskrivningarna i SKSL utformats. Därmed vinnas en enhetlig och konsekvent bedömning av skattebrotten bl. a. i nu angivna hänseenden.

Det torde inte behöva inge betänkligheter att beträffande straffsatser jämställa uppsåtliga skattebrott av allvarligare slag med bedrägeri och andra centrala förmögenhetsbrott. Sådana skattebrott torde utan tvivel uppfattas som klart moraliskt förkastliga. I detta hänseende har helt visst en ändring i värderingar och rättsuppfattning inträffat jämfört med vad som kan anses ha gällt tidigare.

### 10.1 Gällande bestämmelser

Inom den centrala skattestrafflagstiftningen är det vanligt att bötesstraffet är ställt i viss relation till den skatt som undandragits eller kunnat undandras genom den brottsliga gärningen, s. k. normerade böter. På övriga områden förekommer normerade böter i vår lagstiftning endast i enstaka fall. Från den allmänna straffrättens område har de helt försvunnit och ersatts av dagsböter.

Enligt SKSL är bötesstraffet normerat i förhållande till det belopp som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller, om uppgiften följts, skulle ha undandragits. Böterna uppgår vid falskdeklaration till högst fem gånger detta belopp, dock minst 400 kr. om undandragen skatt inte understiger 100 kr. Vid vårdslös deklaration bestäms böterna till högst två och en halv gånger den undandragna skatten, dock minst 200 kr. om undandragen skatt inte understiger 100 kr. Enligt AVGF är bötesstraffet normerat på motsvarande sätt i förhållande till det belopp som undandragits eller kunde ha undandragits, dock med minimibelopp av 100 kr. vid uppsåtligt brott och 50 kr. vid brott av grov oaktsamhet. I stämpelskatteförordningen föreskrivs normerat bötesstraff — högst fem gånger undandraget skattebelopp — för det fall att överlåtare och förvärvare av fast egendom m. m. träffar avtal om ve-

derlag eller sådant eljest erläggs utöver vad som framgår av handlingen angående förvärvet och detta föranleder att stämpelskatt inte utgår eller utgår med för lågt belopp.

En annan form av bötesstraff än dagsböter och normerade böter är s. k. penningböter. Dessa förekommer ibland vid förseelser av ordningsmässig eller bagatellartad natur och utgår när i straffskalan anges att straffet är böter upp till visst maximum, högst 500 kr.

### 10.2 Vissa tidigare uttalanden

Systemet med normerade böter vid deklara-tionsbrott har i vår lagstiftning tillämpats alltsedan den äldsta straffbestämmelsen på förevarande område, nämligen den i 1902 års inkomstskatteförordning. I det betänkande som låg till grund för SKSL föreslogs att de normerade böterna skulle frångås och att man skulle övergå till dagsbotssystemet men förslaget härom genomfördes inte. Av intresse kan emellertid vara att något närmare ta del av de huvudsakliga motiv som de sakkunniga anförde till stöd för förslaget om en övergång till dagsbotssystemet (SOU 1942: 31 s. 73).

De sakkunniga framhöll bl. a., att de brott för vilka föreskrevs normerade böter nästan genomgående var sådana där vinningssyftet framträdde starkt. Att brott på grund av vinningslystnad belagts med nor-

merade böter hade sin förklaring i lagstiftarens önskan att beröva den brottslige frukterna av brottet vilket skulle få en preventiv effekt. Böterna tjänade i sådana fall ett konfiskationssyfte.

De sakkunniga framhöll som en fördel med dagsbotssystemet att detta, förutom att det tog berättigad hänsyn till den brottsliges ekonomiska förhållanden och därigenom blev lika kännbart för personer i olika förmögenhetsställning, även var lättare att tillämpa än systemet med normerade böter.

Som en nackdel med dagsbotssystemet skulle möjligen, anförde de sakkunniga, kunna framhållas att detta system från allmänpreventiv synpunkt inte var lika effektivt som systemet med normerade böter. Styrkan hos sistnämnda system skulle ju ligga i det starkt avhållande motiv, som skapades mot brott som dikteras av vinningslystnad. Å andra sidan skulle dagsbotssystemet, särskilt med hänsyn till domstolarnas tillämpning av detta system, kunna på ifrågavarande område tänkas medföra en avsevärd strafflindring. En sådan uppfattning ansåg de sakkunniga emellertid inte vara helt riktig.

De sakkunniga ansåg, att det från den brottsliges ekonomiska synpunkt blev i stort sett samma resultat vare sig systemet med normerade böter eller dagsbotssystemet kom till användning, eftersom den undandragna skatten i de flesta fall stod i direkt proportion till den brottsliges inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Då härtill kom, att straffet för falskdeklaration med tillämpning av systemet med normerade böter utmättes i förhållande till storleken av den undandragna skatten, uppstod regelmässigt en viss relation även mellan den brottsliges ekonomiska förhållanden och det utdömda straffet.

Samma effekt kunde emellertid, framhöll de sakkunniga vidare, uppnås även med anlåtande av dagsbotssystemet. Bötesbeloppen enligt detta system kunde nämligen variera inom en sådan vidsträckt straffskala att ett rättvist verkande straff kunde utmätas i de flesta fall. Endast under förut-

sättning att ett synnerligen stort skattebelopp undandragits kunde fråga uppkomma, om ett dagsbotsstraff gav ett rättvist resultat. De fall återigen, anförde de sakkunniga vidare, då tillämpning av normerade böter medförde väsentligt högre bötesbelopp än som skulle utmätas vid tillämpningen av dagsbotssystemet, var tydligtvis sådana, då de normerade böterna i avsevärd grad översteg vad som är rimligt i förhållande till den dömdes ekonomiska förhållanden. Men i dessa fall torde böterna inte alltid kunna gäldas, varför förvandlingsstraff i stället inträdde.

### 10.3 Utredningen

Inom skattestrafflagstiftningen saknas ett efter enhetliga regler utformat bötessystem. Normerade böter förekommer i SKSL och i vissa enstaka andra författningar medan i övrigt ett bötessystem med dagsböter eller ibland penningböter tillämpas. Från den allmänna strafflagstiftningens område är de normerade böterna sedan länge helt utmönstrade och även på specialstraffrätts område har de efterhand minskat i omfattning. I samband med tillkomsten av 1960 års varusmuggningslagstiftning övergick man till dagsbotssystemet på detta vidsträckta område av specialstraffrätten.

Det ligger i viss mån i sakens natur, när det gäller utformningen av det straffrättsliga påföljdssystemet för skattebrott, att avvikelser från dessa allmänna utvecklingslinjer och från de grundprinciper som kommit till uttryck i BrB bör ske endast om vägande skäl kan anföras härför. Redan dessa nu antydda förhållanden kan i princip anses tala för en övergång till dagsbotssystemet också inom skattestrafflagstiftningen. Även i övrigt kan emellertid enligt utredningens mening anföras starka skäl för en övergång från normerade böter till dagsböter.

Till förmån för dagsbotssystemet talar sålunda att detta sätt att bestämma böterna visat sig fungera väl och att någon vägande kritik inte framförts mot systemet under den långa tid det varit i bruk. Den

motivering som i samband med dagsbotts-systemets införande främst anfördes till förmån för detta system, nämligen att bötesstraffet borde anpassas efter den dömdes betalningsförmåga, dvs. inkomst, förmögenhet, försörjningskyldighet och ekonomiska förhållanden i övrigt, gör sig gällande inom skattestrafflagstiftningen likaväl som på andra områden. Systemet med normerade böter kan inte i samma grad tillgodose det av sociala rättvisehänsyn betingade önskemålet att bötesstraffet skall anpassas efter den dömdes betalningsförmåga — låt vara att de normerade böternas anknytning till undandragen skatt åtminstone i vad avser progressiv beskattning i sig själv kan anses innebära en anpassning till den brottsliges ekonomiska bärkraft, där böterna träffar den skattskyldige.

Dagsbotssystemet har vidare den fördelen framför ett system med normerade böter, att brottets svårhetsgrad kommer till otvetydigt uttryck i bötesdomen.

En annan omständighet som talar för en övergång till dagsböter ligger i att tillämpningen av normerat bötesstraff i en del fall medför, att mål måste vilandeförklaras i avvaktan på skattedomstols avgörande. JO föreslog i skrivelse till Kungl. Maj:t den 2 december 1960 vissa åtgärder i syfte att åstadkomma snabbare avgöranden i mål om brott enligt SKSL. JO konstaterade därvid, att vilandeförklaring i viss utsträckning förekom, emedan domstolen ansåg sig böra avvakta det slutliga avgörandet av taxeringsfrågan för att rätt kunna beräkna den undandragna skatten. Detta sammanhänger med att böterna utmäts i förhållande till det undandragna skattebeloppet, vilket i sin tur beräknas som om den undandragna inkomsten tillhört den högst beskattade delen av hela inkomsten. Svårigheter att beräkna undandragen skatt kan också uppkomma i fall där skönstaxering ägt rum.

Nu angivna olägenheter skulle försvinna vid övergång till dagsbotssystemet.

Införandet av dagsböter skulle vidare medföra att ett arbetsmoment bortfaller för polis- och åklagarmyndighet. Uträkning av undandragen skatt sker hos länsstyrelse eller

lokal skattemyndighet antingen på begäran av utredningsmannen i samband med att förundersökningsprotokollet redovisas till åklagaren eller av denne sedan han beslutat vilka belopp som åtalet skall avse. Ibland kan alternativa uträkningar vara nödvändiga. På grund av att nya omständigheter framkommer vid huvudförhandlingen kan stundom även domstolen begära nya uträkningar, vilket kan medföra att förhandlingen måste uppskjutas.

En övergång till dagsböter skulle vidare — i förekommande fall — göra det möjligt att använda strafföreläggande inom skattestrafflagstiftningen.

Vid bestraffning av medhjälp till skattebrott synes det ställt utom allt tvivel, att dagsbotssystemet är att föredra. Medhjälparens ansvarighet bör i straffhänseende inte vara beroende av den undandragna skattens storlek utan hans ansvarighet bör bedömas efter allmänna straffrättsliga grundsatser. Detsamma gäller då skattebrott 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.

Användningen av normerade böter medför vid flerfaldig brottslighet att sedvanliga konkurrensregler inte kan tillämpas. Olägenheterna härav är särskilt framträdande i sådana fall när brotten till sin natur är likartade eller ligger nära varandra i tiden. Övergång till dagsböter eliminerar denna olägenhet.

Ytterligare ett skäl som talar för dagsbotssystemet är att den föreslagna skattebrottslagen också omfattar brott mot uppborðsförfarandet. För dessa tillämpas redan dagsbotssystemet. Skäl saknas att tillämpa ett annat bötessystem för uppborðsbrotten. Det skulle te sig mindre följdriktigt att inom ramen för en och samma lagstiftning tillämpa ibland dagsböter och ibland normerade böter.

Som ett skäl för att behålla de normerade böterna på skattestrafflagstiftningens område har bl. a. anförts att en övergång till dagsböter skulle medföra en strafflindring

för dessa brott. I den mån fog överhuvud kan ha förelegat för en sådan uppfattning torde denna dock inte äga giltighet efter ett genomförande av utredningens förslag. Som en följd av den skärpning av straffskalorna som föreslås kommer frihetsstraff regelmässigt att utdömas vid mer allvarlig brottslighet.

Från nu angiven synpunkt kan 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. Härtill kommer också att förslaget om skatte-

och avgiftstillägg innebär en sanktion av ekonomiskt kännbart slag. Den framförda synpunkten, att den brottslige vid gärningar som karakteriseras av ett vinningssyfte bör tillfogas en kännbar ekonomisk förlust, kommer härigenom att i tillräcklig grad kunna tillgodoses.

På grund av vad nu anförts bör enligt utredningens mening dagsbotssystemet tillämpas även vid skattebrott. Penningböter bör liksom hittills användas som straff för vissa förseelser av ordningskaraktär. Utredningens förslag har utformats i enlighet härmed.

Brottsbeskrivningarna i förslaget till skattebrottslag erhåller som redan nämnts sitt materiella innehåll genom de bestämmelser om skatt- och avgiftsskyldighet samt om taxering, fastställande och uppbörd, som meddelats i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna.

I fråga om den centrala uppsåtliga brottstypen skattebedrägeri (avgiftsbedrägeri) har genomförts en gradindelning alltefter brottets svårhet. Bestämmelserna om straff för uppsåtligt brott kompletteras med bestämmelser om straff för brott som förövas av grov oaktsamhet, vårdslös skatteutsaga (vårdslös avgiftsutsaga).

I lagförslaget har också intagits straffbestämmelser till skydd för uppbörden av skatter och avgifter, vilka f. n. är intagna i UF.

Slutligen innehåller förslaget straffbestämmelser för den som inte iakttar skyldigheten att föra anteckningar m. m. Brottsbeskrivningen har utformats närmast efter mönster av 121 § första stycket TF.

På grund av den föreslagna, i förhållande till gällande rätt i viktiga hänseenden ändrade konstruktionen av de centrala skattebrotten **uppkommer** ett flertal spørsmål berörande brottens såväl objektiva som subjektiva sida, vilka i den följande framställningen behandlas var för sig. Bestämmelserna om straff för brott mot uppbörförfarandet har med väsentligen oförändrade brottsbeskrivningar överflyttats från UF och

dessa kommenteras därför mera översiktligt. Detsamma gäller brott mot skyldigheten att föra och bevara anteckningar m. m.

### 11.1 *De objektiva förutsättningarna*

Det centrala skattebrottet har i utredningens förslag konstruerats som ett brott mot sanningsplikten. För att brott skall föreligga fordras att tre objektiva förutsättningar är uppfyllda,

1. en deklARATION, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift skall förefinnas (utsagan);
2. i denna skall antingen osann uppgift ha lämnats eller sanningen ha förtigits (utsagans innehåll); samt
3. den osanna uppgiften eller förtigandet skall innebära fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna (farerekvisitet).

Med den nu angivna brottsbeskrivningen likställs emellertid vissa förfaranden, som inte direkt kan hänföras under den centrala brottstypen, nämligen underlåtenhet i vissa fall att avge föreskriven utsaga (underlåtenhetsbrott).

#### 11.1.1 Utsagan

##### *Gällande rätt*

Förutsättning för straffbarhet enligt SKSL är att den oriktiga uppgiften är avgiven i

skriftlig form, att handlingen för myndigheten framstår som vederbörligen under-tecknad samt att den innefattar en uttrycklig viljeförklaring, en försäkran.

SKSL har sålunda inte ansetts tillämplig, när skattskyldig inte undertecknat sin till taxeringsmyndigheten avlämnade självdeklaration eller då verkställande direktören i ett bolag undertecknat bolagets till taxeringsmyndigheten avlämnade självdeklaration endast med bolagets firma men underlåtit att därunder skriva sitt eget namn (NJA 1946 s. 459, s. 460).

SKSL har ej heller ansetts tillämplig i fall då det framgått av deklarationen att denna undertecknats av annan än den skattskyldige, synligt ombudsförhållande. Däremot har SKSL tillämpats i fall då deklarationen visserligen underskrivits av annan än den skattskyldige men på sådant sätt att den för beskattningsmyndigheten framstår som undertecknad av den skattskyldige personligen, osynligt ombudsförhållande (NJA 1952 s. 314 och 1955 s. 317). I det senare rättsfallet anförde en ledamot av HD bl. a. att tungt vägande hänsyn av allmän natur — såsom angelägenheten av att det på självdeklarationer grundade skatteförfarandet fungerar som lagstiftaren åsyftat — talade för att sådana fall, där ombudet med den skattskyldiges samtycke tecknat enbart dennes namn, inte i och för sig borde föranleda att deklarationshandlingen föll utanför tillämpningsområdet för SKSL.

Slutligen skall i detta sammanhang redovisas ett rättsfall från underrätt som ytterligare belyser de konsekvenser vartill kravet på s. k. behörigen avgiven deklaration kan leda. Under en följd av år undertecknades ett aktiebolags deklarationer med bolagets firma och underskrevs därefter — på anmodan av styrelseledamot — av chefen för bolagets ekonomiska avdelning. Till deklarationerna fogades avskrift av årsredovisningen med förvaltningsberättelse, undertecknad av samtliga styrelseledamöter. Deklarationerna godtogs utan anmärkningsar av taxeringsmyndigheterna och lades till grund för taxering.

Sedan det uppdragats att skattebelopp uppgående till miljoner kr. undandragits väcktes åtal för falskdeklaration mot chefen för den ekonomiska avdelningen. Därvid framkom att han inte var ledamot av styrelsen för bolaget. Åtalet ogillades av underrätten med motivering att bl. a. det förhållandet att den åtalade under en följd av år undertecknat bolagets deklarationer inte kunde medföra att dessa på grund därav skulle anses behöriga. Ej heller den omständigheten att deklarationerna för taxeringsmyndigheten framstätt som behöriga kunde enligt underrätten föranleda annan bedömning. Underrättens dom vann laga kraft.

### *Utredningen*

Det första ledet i brottsbeskrivningen anger en utsaga som avges till beskattningsmyndighet. Beskaffenheten av den utsagan beskrivs närmare som deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift. I avslutning härtill uppkommer ett antal spörsmål rörande utsagens art, form, avfattning, undertecknande och avlämnande m. m. I förhållande till SKSL — som är tillämplig endast på deklarationer och däremot svärande skriftliga försäkringar — innebär utredningens förslag en betydande utvidgning av de typer av utsagor som kan ifrågakomma.

Den snäva avgränsning av de slag av handlingar som kan vara objekt för brott enligt SKSL bör inte behållas i en reformerad skattestrafflagstiftning. Det stränga upprätthållandet av principen om att endast behörigen undertecknade deklarationer kan medföra straffansvar har enligt utredningens mening i vissa fall medfört en minskad effektivitet i rättstillämpningen och ibland inneburit för rättskänslan rent stötande resultat. Kravet på behörig deklaration som förutsättning för straffbarhet kan ha sin motivering i ett system med böter, bestämda (normerade) i relation till undandraget skattebelopp, som SKSL bygger på. Ett frångående av systemet med normerade böter kan emellertid anses utgöra ett motiv för att på

ett genomgripande sätt ändra förutsättningarna för straffbarhet i angivet hänseende.

Som objekt för straffbar gärning har i utredningens förslag angetts deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift. Detta innebär en betydande utvidgning av de slag av handlingar som kan vara objekt för ett skattebrott. Här kommer alltså i fråga inte endast deklaration eller arbetsgivaruppgift i den bemärkelse som detta uttryck har i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna utan överhuvud varje utsaga som avser att tjäna till ledning vid fastställande av skatt eller avgift och som för sådant ändamål kan komma att godtas av myndighet. I kravet på att utsagan skall tjäna till ledning vid fastställande av skatt eller avgift ligger ett ändamålsvillkor, som innebär en synnerligen viktig begränsning och som är ägnad att på ett tillfyllestgörande sätt avgränsa den grupp av utsagor till ofentlig myndighet varom här är fråga. Något krav på att utsagan skall avges i skriftlig form har inte uppställts. I och för sig är alltså en muntlig uppgift som tjänar till ledning vid fastställande av skatt eller avgift tillräcklig.

Utredningen har i annat sammanhang närmare utvecklat sin uppfattning att skattebrotten bör utformas som brott mot sanningsplikten som avser åsidosättande av en upplysningsplikt mot beskattningsmyndighet. Denna upplysningsplikt åvilar vissa i skatteförfattningarna närmare angivna personkategorier, allteftersom fråga är om upplysningsplikt till ledning för egen beskattning resp. för annans beskattning. I det förra fallet åligger det en viss bestämd person att lämna den aktuella upplysningen, dvs. i regel den som är skattskyldig. I det senare fallet har i skatteförfattningarna angetts vem uppgiftsskyldighet åvilar och vilka uppgifter som skall lämnas.

Den skattskyldiges uppgifter till ledning för egen beskattning lämnas regelmässigt i form av deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran. Det är inte tillåtet att avge deklaration eller därmed jämställd uppgift genom befullmäktigat ombud. Det

stränga upprätthållandet av denna princip torde ha sin grund främst i det förhållandet, att deklarationen i väsentlig utsträckning är att betrakta som ett bevismedel i taxeringsförfarandet och att däri lämnade uppgifter skall tillerkännas vitsord. I den mån oriktigheter och ofullständigheter av nu angivet slag upptäcks i samband med taxeringsarbetet, har beskattningsmyndigheterna att tillse att de skattskyldiga avlämnar behörigen underskrivna deklarationer. I annat fall godtas — regelmässigt — inte deklarationen som grundval för åsättande av taxering eller fastställande av skatt. I denna praxis som utbildat sig inom skatterätten avses självfallet någon ändring inte skola åvägbringas.

Lagförslaget är i likhet med vad som gäller beträffande SKSL tillämpligt på vederbörligen undertecknad självdeklaration — såväl allmän som särskild — jämte till sådan deklaration hörande handlingar i form av bl. a. bilagor som återopas av den skattskyldige. Det sagda gäller även i sådana fall då den särskilda försäkran på heder och samvete eller motsvarande överstrukits.

Vad avser deklarationer som inte är i vederbörlig ordning undertecknade avser utredningens förslag att åstadkomma ändring i förhållande till den rättstillämpning som f. n. gäller. Inga befogade rättssäkerhetshänsyn eller eljest beaktansvärda skäl synes nämligen motivera att t. ex. en ej undertecknad deklaration som lagts till grund för taxering undantas från tillämpningsområdet för skattestrafflagstiftningen. Tvärtom bör straffbestämmelserna för skattebrott kunna tillämpas också i sådana fall, självfallet under förutsättning att objektiva och subjektiva förutsättningar för brott föreligger samt att handlingen framstår som avgiven av uppgiftslämnaren (jfr NJA 1946 s. 459). Har skattskyldig medgett annan person att teckna den skattskyldiges namn utan att detta förhållande framgår av handlingen kan utredningens förslag bli tillämpligt (NJA 1955 s. 317). Både den skattskyldige och undertecknaren torde i ett dylikt fall kunna fällas till ansvar för skattebrott. Även det fallet att någon som uppgivet ombud

för annan lämnar oriktig uppgift i deklara- tion kan medföra ansvar enligt utredning- ens förslag, givetvis under förutsättning att deklARATIONEN används som underlag för taxering och att förutsättningar i övrigt för brott föreligger (jfr NJA 1952 s. 314). En- ligt utredningens uppfattning finns inte till- räckliga skäl att från straffrättslig synpunkt behandla de sist angivna fallen olika. Även i det sist anförda kan ansvar drabba såväl den som i egenskap av ombud underteck- nat deklARATIONEN som uppdragsgivaren, en- var efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger honom till last.

Vad beträffar fall då deklARATIONEN för ju- ridisk person inte undertecknats i vederbör- lig ordning bör avsaknaden av underskrift å deklARATIONEN i och för sig inte föranleda att ansvar för skattebrott är uteslutet. Även i fråga om sådana fall bör gälla att — om handlingen framstår som och är avsedd att vara en deklARATIONEN för den juridiska perso- nen och är avgiven av någon som framstår som ställföreträdare för denna — straffan- svar bör kunna drabba uppgiftslämnaren om deklARATIONEN är behäftad med oriktiga uppgifter (jfr NJA 1946 s. 460). Detsam- ma bör gälla om behörig firmatecknare lå- ter därtill ej behörig person underteckna deklARATIONEN antingen detta sker med eller utan angivande av ombudsförhållandet. I det fallet föreligger straffansvar enligt ut- redningens förslag om den juridiska perso- nens firma tecknats av därtill ej behörig person men vederbörande inte angett att han saknat behörighet som legal ställföre- trädare för den juridiska personen. Den som på dylikt sätt undertecknat deklARATIONEN bör — givetvis under förutsättning att brotts- förutsättningarna i övrigt är uppfyllda — kunna straffas som gärningsman till brottet. Den juridiska personens ställföreträdare som medverkat till brottet bör allt efter omstän- digheterna kunna straffas för anstiftan, med- hjälp eller gärningsmannaskap. Genom en reglering av ansvarsfrågan i dessa fall i en- lighet med nu antydda riktlinjer undviker man de stötande konsekvenser, som det nu gällande kravet på s. k. behörigen avgiven deklARATIONEN medfört i rättstillämpningen (jfr

den förut refererade underrättsdomen).

Självfallet bör beskattningsmyndigheten i enlighet med den praxis som finns på skat- teområdet liksom hittills verka för och till- se att de formella kraven på riktig deklara- tion är uppfyllda. Skulle emellertid myn- digheten — låt vara med felaktig tillämp- ning av skattelagstiftningen — faktiskt ha godtagit t. ex. en ej undertecknad deklara- tion och lagt den till grund för taxering, bör detta förhållande inte utesluta ansvar för skattebrott under förutsättning att deklara- tionen kan härledas till viss person. Att sär- skilda bevisvårigheter i vissa sådana fall kan uppkomma är en sak för sig. Invänd- ning kan göras t. ex. därom att deklARATIONEN inte upprättats av vederbörande skatt- skyldig eller att den av misstag avlämnats till beskattningsmyndigheten e. d. Sådana invändningar får givetvis prövas på vanligt sätt.

Vad nu anförts äger i allt väsentligt till- lämpning också beträffande arbetsgivar- uppgift.

Det är emellertid inte endast oriktiga de- klARATIONER och arbetsgivaruppgifter i enlig- het med vad nu anförts som kan medföra ansvar för skattebrott enligt förslaget. Ock- så annan utsaga som avges till ledning vid fastställande av skatt eller avgift kan med- föra ansvar härför. Något krav på att utsa- gan skall ha avgetts i skriftlig form upp- ställs inte. Följaktligen kan också en munt- ligen lämnad oriktig uppgift medföra an- svar för skattebrott. Å andra sidan torde muntliga uppgifter förekomma endast un- dantagsvis i nu förevarande sammanhang. Det torde nämligen praktiskt taget alltid — bl. a. från bevisningssynpunkt — fram- stå som nödvändigt att kräva skriftliga be- sked om förhållanden varom här är fråga. Om emellertid t. ex. en telefonuppgift skul- le visa sig innehålla en osann uppgift bör det inte vara uteslutet att i dylikt fall kun- na utkräva ansvar för skattebrott.

Utsagan behöver självfallet inte — i mot- sats till vad som är fallet beträffande osann försäkran enligt BrB — ha avgetts under edlig förpliktelse eller på heder och samve- te eller under annan dylik försäkran. Även

uppgifter avgivna till ledning för annans taxering, exempelvis kontrolluppgifter, är utsagor i lagens bemärkelse.

Förutsättning för straffansvar är att den oriktiga utsagan till ledning vid fastställande av skatt eller avgift lämnats till eller företetts inför vederbörlig myndighet. Är så inte fallet har gränsen till det straffbara området ännu inte överskridits. Dessförinnan kan endast förberedelse till brott föreligga och sådan förberedelse är inte generellt straffbelagd.

Utsagan skall regelmässigt ha kommit vederbörande myndighet till handa i rätt tid, dvs. åtminstone innan myndigheten avslutar den åtgärd, för vilken handlingen skall tjäna till ledning. Men även den handling som företes först därefter — en deklaration avges exempelvis först i samband med process vid beskattningsdomstol — kan medföra ansvar för skattebrott. Om en sådan utsaga har betydelse för taxering eller fastställande av skatt och det sedermera visar sig, att utsagan är av den beskaffenheten, att förutläggningarna för skattebrott kan anses uppfyllda, bör ansvar inträda.

### 11.1.2 Utsagans innehåll

#### *Gällande rätt*

I den före SKSL gällande lagstiftningen begagnades uttrycket "oriktigt meddelande" som beskrivning av den uppgift, som skulle vara ägnad att leda till frihet från taxering eller till för låg taxering. I SKSL ersattes detta uttryck med orden "oriktig uppgift" utan att någon närmare motivering härför lämnades. Någon ändring av saklig innebörd torde dock inte ha varit åsyftad. Under de använda uttryckssätten inbegrips såväl lämnade oriktiga uppgifter som rena förtiganden i sådana fall då skyldighet förelegat att lämna uppgiften i fråga.

#### *Utredningen*

I förslaget till skattebrottslag beskrivs den brottsliga gärningen som lämnande av osann uppgift eller förtigande av sanningen. I sak åsyftas med detta uttryckssätt detsamma som SKSL:s "oriktig uppgift" och den dess-

förinnan gällande lagstiftningens "oriktigt meddelande". Den valda formuleringen överensstämmer med motsvarande beskrivning av osann försäkran i 15 kap. 10 § BrB liksom f. ö. med ett flertal andra brottsbeskrivningar i kapitlet.

När förtigande uttryckligen jämföras med lämnande av osann uppgift innebär detta, som redan nämnts, inte någon utvidgning i straffrättsligt hänseende jämfört med den gällande lagstiftningen. Omredigeringen är snarast att se som uttryck för att i lagtexten med klara ord ange omfånget av den straffrättsligt sanktionerade sanningsplikten samt att i möjlig utsträckning anpassa brottsbeskrivningen till BrB:s formuleringar.

Vad som är osann uppgift eller förtigande av sanningen framgår i det enskilda fallet ytterst av bestämmelserna i den skatte- eller avgiftsförfattning som innehåller de ifrågavarande materiella reglerna. På grund av skatte- och avgiftsreglernas många gånger invecklade beskaffenhet kan en lämnad uppgift framstå som ofullständig eller bristfällig utan att den fördenskull bör karakteriseras som osann.

Med osann uppgift förstås i detta sammanhang — i likhet med vad som gäller enligt SKSL — varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för ett riktigt fastställande av skatte- eller avgiftsskyldigheten, t. ex. att en inkomst upptas till lägre summa än den riktiga, att ett avdrag görs med högre belopp än den verkliga utgiften eller att en arbetstagares ålder i strid med rätta förhållandet anges vara över 65 år. Med förtigande menas underlåtenhet att ange en omständighet, som det förelegat skyldighet att meddela, t. ex. dödsbodelägare förtiger i uppgift enligt 19 § 5 mom. förordningen om arvsskatt och gåvoskatt att han erhållit i paragrafen avsedd gåva.

I allra största utsträckning är formulär för uppgiftsskyldighetens fullgörande så avfattade att möjlighet knappast finns för förtigande som inte samtidigt innefattar oriktig uppgift. Det torde främst vara — såsom f. ö. lagrådet framhöll i samband med

granskningen av förslaget till skattestrafflag — i fråga om kompletterande upplysningar och meddelanden som infordras av beskattningsmyndigheten som det rena förtigandet kan komma att bli av betydelse. Tydligt är dock att förtigandet blir straffbart endast i fall då det förelegat en stadgad skyldighet att lämna den ifrågavarande uppgiften.

Enligt 31 § TF bör envar, utöver vad deklaraionsblanketten föranleder, meddela de upplysningar till ledning för egen taxering, som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Efter anmaning är vidare envar skyldig att i den omfattning som angetts i anmaningen meddela de ytterligare upplysningar som behövs för kontroll av egen deklaraions riktighet eller i övrigt för egen taxering. Deklaraionskyldig skall också efter anmaning förete kontrakt, kontoutdrag, räkning, kvitto eller dylikt, som kan vara erforderligt för kontroll av deklaraionen. Genom förskriften i denna paragraf är således envar deklaraionskyldig, efter anmaning av taxeringsmyndighet, ålagd att lämna upplysningar utöver vad som direkt föranleds av formulären till deklaraioner med bilagor. Regelmässigt lämnas dessa upplysningar skriftligen men — mer i undantagsfall — kan svar lämnas muntligen, t. ex. i telefon. Det ligger i sakens natur att arten av de ytterligare upplysningar som det här kan vara fråga om är mycket växlande. Några exempel på frågor som ofta uppkommer kan anföras.

Såvitt avser fastigheter kan fråga vara om den närmare beskaffenheten av arbeten för reparation och underhåll av byggnader eller inventarier. I fråga om rörelse kan det gälla orsakerna till att brutto- eller nettovinsten avviker från vad som kan anses normalt för rörelsen, närmare uppgifter rörande avdrag för kostnader e. d. Vad avser tjänst är det ofta fråga om storleken av de verkliga kostnaderna för resor, fördyrade levnads-kostnader eller facklitteratur, den närmare beskaffenheten av naturaförmåner av olika slag etc. Anledningen till att periodiskt understöd utbetalas samt beskaffenheten av understödet i övrigt kan också för-

anleda närmare förfrågningar.

Bestämmelser om skyldighet att efter anmaning lämna kompletterande upplysningar finns också t. ex. i MF, FF och AVGF.

En deklaraion eller arbetsgivaruppgift är den handling i vilken den skatt- eller avgiftsskyldige regelmässigt framställer sina yrkanden om att skatten eller avgiften skall bestämmas på visst sätt. I denna mening är deklaraionen eller arbetsgivaruppgiften att se inte som ett bevismedel utan som en viljeförklaring från uppgiftslämnarens sida. Här är alltså fråga om hans uppfattning om hur de föreliggande omständigheterna rättsligt skall bedömas (prop. 1955: 160 s. 162).

Om beskattningsmyndigheten frångår ett sådant yrkande behöver detta givetvis inte betyda att en osann uppgift anses föreligga. Om avdrag som står i strid med skattelagstiftningen har gjorts men detta likväl godtagits av beskattningsmyndigheten kan osann uppgift i skattestraffrättslig mening inte heller anses föreligga såvida avdragsyrkandet och innebörden av detta sanningsenligt framställts. En öppen och korrekt redovisning kan inte — oavsett arten och omfattningen av de yrkanden som framställts i deklaraionen eller på annat sätt — medföra att osann uppgift föreligger.

Har avdrag yrkats med visst belopp som verkligen använts för det uppgivna ändamålet föreligger inte osann uppgift, oaktat yrkandet inte godtas av beskattningsmyndigheten. Osann uppgift föreligger däremot om beloppet i verkligheten inte använts för det uppgivna ändamålet. Om t. ex. i ett företags deklaraion värdeminskingsavdrag yrkas för maskiner eller inventarier som i själva verket inte anskaffats eller i vart fall vid den aktuella tidpunkten inte tillförts rörelsen innebär detta lämnande av osann uppgift. Detsamma gäller exempelvis om bruttointkomsten reduceras med ej avdragsgilla utgifter utan att detta anges.

Ibland kan besvärliga gränsdragningsfrågor uppkomma i fråga om uppgifter som förutsätter en värdemässig uppskattning med hänsyn till att varje sådan uppskattning enligt sakens natur är mer eller mindre subjektiv, t. ex. värdering av en naturaför-

mån. Sådana fall torde få bedömas med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Är denna uppskattning till sin karaktär närmast att betrakta som ett yrkande från den skattskyldiges sida — låt vara orimligt sådant — kan osann uppgift inte anses vara för handen. Detta blir fallet först om osanna uppgifter — eventuellt först efter förfrågan — lämnas angående naturaförmånens omfattning.

I detta sammanhang uppkommer frågan i vad mån allmän domstol skall anses bunden av de avgöranden som träffats av skattemyndighet eller av skattedomstol. Därvid kan konstateras att en fullt klar praxis knappast kan anses föreligga såvitt avser beskattningsmyndighets avgöranden. I rättsfallet NJA 1946 s. 106 ansågs sålunda allmän domstol inte bunden därav, att kontrollstyrelsen såsom beskattningsmyndighet enligt viss punktskatteförfattning funnit en vara skattepliktig enligt förordningen. I rättsfallet NJA 1948 s. 384 blev emellertid utgången den motsatta (jfr NJA 1950 s. 333, särskilt justitierådet Santessons votum).

Man torde kunna hävda den uppfattningen, att beskattningsmyndighets avgöranden inte är bindande för den allmänna domstolen. Inte heller avgörande av skattedomstol är i princip bindande för den allmänna domstolen utan denna har rätt och skyldighet att självständigt pröva föreliggande omständigheter (se t. ex. NJA 1946 s. 739 och 1962 s. 151). I ett hänseende anses emellertid allmän domstol bunden av skattedomstols avgörande, nämligen om skattedomstol funnit skattskyldighet inte föreligga i något visst avseende beträffande vilket oriktig uppgift påstås vara för handen. Har skattedomstol fastslagit att skattskyldighet ej föreligger för visst belopp som den skattskyldige underlåtit att uppta torde ansvar inte kunna ådömas för skattebrott. Detta kan anses följa redan av själva brottskonstruktionen (NJA 1934 s. 88). En förutsättning är emellertid att det material som varit under bedömande är detsamma. Tillkommer annat material därutöver måste däremot den allmänna domstolen ta ståndpunkt till dettas inverkan.

### 11.1.3 Farerekvisitet

#### *Gällande rätt*

För ansvar enligt SKSL krävs att en oriktig uppgift skall vara "ägnad att . . . leda till frihet från skatt eller till för låg sådan". Härmed är utsagt att en oriktig uppgift som medför att skatteunderlaget blivit för lågt bestämt inte kan medföra ansvar enligt SKSL, såvida inte detta förhållande påverkar skattepåföringen. I rättstillämpningen har ägnadrekvisitet tolkats mycket vidsträckt och ansetts föreligga så snart det inte kunnat uteslutas att ett fel skulle ha undgått upptäckt.

#### *Utredningen*

I förslaget till skattebrottslag har detta led i gärningsbeskrivningen utformats så att den osanna uppgiften eller förtigandet av sanningen skall innebära fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna. Beskrivningen av farerekvisitet anknyter härigenom till de motsvarande formuleringar som återfinns i åtskilliga brottsbeskrivningar i BrB. Genom kravet på att åtgärden skall innebära fara i angivet hänseende erhåller skattebrottet en närmare bestämning, som i flera hänseenden innebär en betydelsefull begränsning av det straffbara området.

Tolkningen av varje farerekvisit kan erbjuda vissa svårigheter såvitt gäller gränsdragningen mellan det straffria och det straffbara området. Förslaget om en annan beskrivning av farerekvisitet än den i SKSL använda är i viss mån att se mot bakgrunden av detta förhållande. SKSL:s ägnadrekvisit har nämligen orsakat åtskillig tvekan och osäkerhet i rättstillämpningen. Den föreslagna formuleringen anknyter närmare till det sätt, varpå brotten mot sanningsplikten över huvud utformats, vartill kommer också det förhållandet, att utredningen i förevarande hänseende avser att uppnå en i viss utsträckning ändrad rättstillämpning.

Varje lämnande av osann uppgift eller förtigande av sanningen i utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift kan i och för sig inte anses innebära miss-

bruk av utsagan i dess egenskap av bevismedel inför beskattningsmyndigheten. För att missbruk i sådan mening skall föreligga krävs en närmare bestämning av den brottsliga handlingen till att avse angrepp på just det intresse som skall skyddas genom bestraffningen av skattebrott. Åtgärden skall därför ha framkallat fara av visst slag, nämligen en objektivt fastställbar sannolikhet eller risk för att skatt eller avgift undandras det allmänna.

Det är inte alltid möjligt att med visshet fastslå hur ett handlingsförlopp kommer att gestalta sig. Därför får man göra en sannolikhetsbedömning med hänsyn till de omständigheter och faktorer som förelegat vid tidpunkten för gärningens begående. Grundvalen för denna sannolikhetsbedömning sågs vara av objektiv natur och det uppställda farerequisitet innebär följaktligen en objektiv bestämning av skattebrottet som på vanligt sätt skall omfattas av det subjektiva requisitet. Det närmare innehållet i den fara eller risk för undandragande av skatt eller avgift som sålunda skall föreligga kan knappast ges en helt distinkt beskrivning. Dess närmare precisering måste nämligen bli en värderande operation i anslutning till rättstillämpningen.

Det nu anförda har avsett innehållet i det farerequisit som ingår i gärningsbeskrivningen. Ett annat spörsmål av central betydelse hänför sig till vilken grad av fara som skall föreligga för att gärningen skall vara straffbar. Till en början torde kunna konstateras att det inte är rimligt att varje möjlighet att handlingen skall kunna leda till undandragande av skatt eller avgift — om än aldrig så avlägsen och oförutsebar — bör medföra att farerequisitet anses uppfyllt och att alltså straffbar gärning föreligger. För att detta skall vara fallet måste tvärtom den med handlandet förknippade faran ha överskridit en viss riskgräns. Rent praktiskt innebär detta att man uppnår en begränsning av straffbarheten till att avse sådana åtgärder som utifrån en mer allmän och normal sannolikhetsbedömning innebär verklig risk för att skatt eller avgift undandras och som fördenskull bör bestraffas.

Skattebrotten innebär allmänt sett en betydande samhällsfara och det framstår därför som angeläget att de bekämpas eller motverkas med så effektiva medel som möjligt. Redan detta förhållande motiverar i princip, att den riskgräns som är bestämmande för farerequisitet fastläggs vid en förhållandevis låg nivå. Detta i sin tur kan anses medföra att kravet på att uppgifter i deklarationer och motsvarande handlingar skall vara riktiga måste strängt upprätthållas.

Det kan således fastslås att av olika skäl endast en förhållandevis låg faregrad behöver föreligga vid brott av den typ som skattebrotten utgör. Å andra sidan framstår det från rättssäkerhetssynpunkt som angeläget att risken för att skatt eller avgift undandras verkligen skall vara så pass stor att den enligt objektiv bedömning är att praktiskt ta i beräkning. Den allvarliga skärpning av straffskalorna som utredningen föreslår talar för att det straffbara området ges en begränsning till att avse gärningar som framstår som farliga och därför bör bekämpas. I vissa fall skärpta krav på graden av fara jämfört med nuvarande rättstillämpning, framstår därför som välgrundade. Främst gäller detta sådana fall av oriktigheter som kan förutsättas bli upptäckta redan vid en rutinmässig kontroll.

I fråga om SKSL har delade meningar rått rörande innebörden av "ägnad att . . . leda till frihet från skatt eller till för låg sådan". I den juridiska litteraturen har å ena sidan gjorts gällande att därmed avsågs krav på s. k. abstrakt fara. Å andra sidan har hävdats att med nämnda uttryck avsågs s. k. konkret fara.

En bestämning av begreppet abstrakt fara skulle innebära, att man vid bedömningen av faran skulle bortse från (abstrahera) vissa i det särskilda fallet föreliggande omständigheter, som uteslöt fara (t. ex. stor skicklighet hos taxeringsmyndigheterna). Med en annan bestämning av begreppet förelåg fara när mera genomsnittligt eller typiskt sett risk fanns för att myndigheterna skulle vilseledas av en oriktig uppgift utan att en sådan risk förelåg i det

aktuella fallet. Enligt anhängarna av teorin om abstrakt fara vid detta stadgande har domstolarna kommit till sin stränga praxis genom att vid farebedömningen bortse från att vissa omständigheter förelegat, t. ex. att vederbörande beskattningsmyndighet varit så kunnig och vaksam att den oriktiga uppgiften knappast kunnat undgå dess uppmärksamhet.

Å andra sidan har hävdats, att i nämnda uttryck låg ett krav på s. k. konkret fara, låt vara med låg faregrad, vilket med det ena av nyssnämnda sätt att bestämma begreppet innebar, att farebedömningen skulle göras med beaktande av de fakta och omständigheter som föreligger i varje särskilt fall, och med det andra sättet då en bestämt angiven, aktuell fara föreligger för att vederbörlig myndighet skall vilseledas av den oriktiga uppgiften. Enligt företrädarna för uppfattningen att stadgandet kräver konkret fara förklaras den stränga praxis, som domstolarna tillämpat, med att graden av fara som ansågs erfordras för straffbarhet bestämts mycket lågt. Redan en mycket liten risk för konkret fara har alltså enligt denna uppfattning räckt för ansvar.

Med utredningens förslag att ansvar skall inträda när uppgiften innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna har avsetts att ankyta till uttrycket fara i 13—15 kap. BrB och i försöksbestämmelsen i 23 kap. 1 § BrB. Dessa föreskrifter torde avse konkret fara. Klassificeringen av farans art spelar dock mindre roll. Det väsentliga är, att fara i dessa stadganden innebär en beaktansvärd risk för ett visst resultat i handlingsögonblicket. Denna risk behöver emellertid inte bedömas så individualiserad att man — då det rör sig om en oriktig utsaga i ett beskattningsärende — måste utreda gärningsmannens utsikter att vilseleda just den taxeringsnämnd och de tjänstemän som kan beräknas få befattning med hans ärende. Det räcker för ansvar att uppgiften kan vilseleda beskattningsorgan av den typ som enligt gällande ordning skall behandla hans utsaga (vanlig taxeringsnämnd, särskild taxeringsnämnd, riksförsäkringsverket osv.).

Om felet med viss ej alltför obetydlig sannolikhet kan beräknas undgå upptäckt av myndigheten trots en med normal omsorg och noggrannhet företagen granskning föreligger fara för ett felaktigt beskattningsresultat. Därmed är enligt utredningens förslag en förutsättning för ansvar för skattebedrägeri uppfylld.

Efter dessa synpunkter på farerekvisitet av allmän och teoretisk natur övergår utredningen till en redogörelse för den praxis som föreligger på området.

Det är ett känt förhållande att en betydande del av de deklARATIONER och andra uppgifter som årligen avges till myndigheterna i större eller mindre grad är behäftade med felaktigheter av skilda slag. Det stora flertalet oriktigheter är sådana som upptäcks i samband med en rutinmässig granskning. De kan ofta vara av rent teknisk art och bero på felsummeringar, förbi-seenden o. d., dvs. oriktiga uppgifter som ej är ägnade att vilseleda. I fråga om dylika typer av felaktigheter kan alltså sägas att det inte föreligger fara för att myndigheten skall undgå att upptäcka och rätta felaktigheterna vid sin granskning, självfallet under förutsättning att granskningen sker med iakttagande av normal noggrannhet och uppmärksamhet. Även om t. ex. en skattskyldig medvetet felsummerar eller utelämnar en siffra vid angivandet av sin inkomstsumma i förhoppning om att det skall undgå upptäckt bör ett fel av denna art inte anses innebära fara för undandragande av skatt.

Vad man vill uppnå genom att uppställa ett farerekvisit med relativt låg farenivå är givetvis att omsorg och hederlighet iaktas vid angivandet av självdeklARATIONER och andra utsagor till ledning vid fastställandet av skatter och avgifter. Fara för att skatt eller avgift undandras förutsätter emellertid viss sannolikhet för att det allmännas anspråk på skatter och avgifter otillbörligt lider intrång på grund av den brottsliga gärningen. Denna sannolikhet skall som redan nämnts vara så pass stark att den är att praktiskt ta i beräkning. Har faran till den grad aktualiserats att skatt eller avgift redan

undandragits — brottet har exempelvis upptäckts vid taxeringsrevision — behöver ofta nog inte särskilt övervägas om fara därför funnits. Å andra sidan är ej ens i sådana fall helt uteslutet att straffrihet kan ifrågakomma, nämligen då myndigheten vid en med normal omsorg och noggrannhet företagen granskning bort upptäcka den osanna uppgiften.

I många fall av oriktig uppgift föreligger objektivet sett inte någon fara för att myndigheten skall undgå att upptäcka och rätta felaktigheterna vid granskningen. I andra fall åter är den osanna uppgiften eller förtigandet av faktiska förhållanden av sådan beskaffenhet att oriktigheten omöjligtvis kan upptäckas vid rutingranskning utan ev. först vid en ingående bokföringsgranskning. I dessa senare fall är givetvis det föreskrivna rekvisitet i förevarande hänseende uppfyllt. Åtskilliga fall kan emellertid vara att anse som gränsfall där tveksamhet kan föreligga om det objektiva rekvisitet är uppfyllt. Några sådana typer av fall som har särskild praktisk aktualitet behandlas i det följande.

*Betydelsen av kontrolluppgift m. m.* Ett spørsmål som inte sällan uppkommer i det praktiska rättslivet är vilken betydelse som skall tillmätas av den skattskyldiges arbetsgivare lämnad kontrolluppgift. Enligt nuvarande praxis kan lämnad kontrolluppgift inte åberopas till försvar för en oriktig uppgift i deklaration (NJA 1953 s. 553 och 1956 s. 214). Även i fall då i deklarationen upptagits endast till den skattskyldige utbetalt nettobelopp och detta angetts med "kontant lön" eller "kontant uppåret" eller liknande har i rättspraxis ansetts föreligga oriktig uppgift som varit ägnad att vilseleda beskattningsmyndigheten (NJA 1958 s. 128, 131).

Vid bedömandet av om osann uppgift eller förtigande av sanningen innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna kan man inte bortse från den arbetsgivarna åvilande uppgiftsskyldigheten. I det stora antalet fall av löntagardeklarationer ingår kontrolluppgift som en så

grundläggande och väsentlig del av taxeringsmaterialet att sådan uppgift i viss mån kan jämföras med den skattskyldiges egna uppgifter. Den skattskyldige torde också ofta själv utgå från kontrolluppgiften som den primäruppgift som han — ofta utan närmare granskning — tar upp i deklarationen. Vid ev. bristande överensstämmelse mellan deklarationsuppgiften och kontrolluppgiften ter det sig naturligt för honom att åberopa kontrolluppgiften som regelmässigt förutsätts vara tillgänglig för beskattningsmyndigheten.

Fara för undandragande av skatt kan inte anses generellt föreligga i alla situationer där deklarationsuppgift och kontrolluppgift företer bristande överensstämmelse. Detta avser främst fall då inkomsttagarens hela inkomst är att härleda från en och samme arbetsgivare eller ett fåtal arbetsgivare och inkomsten utgjorts av kontantlön. Om den skattskyldige av erfarenhet kunnat utgå från att fullständig och korrekt uppgift av arbetsgivaren skulle avges till beskattningsmyndigheten bör fara i vissa fall för undandragande av skatt inte anses ha uppkommit.

I viss mån annorlunda ställer sig bedömningen då löntagare vid sidan av sitt normala arbete har uppdrag på andra håll, kanske av tillfällig karaktär, och därför uppbär inkomster från annan än huvudarbetsgivaren. Likaså kan ju en löntagares normala inkomster härröra från ett flertal olika arbetsgivare. I dessa fall förekommer att den skattskyldige söker undgå beskattning för sådana inkomster. Det är heller inte ovanligt att arbetsgivarna i samförstånd med de skattskyldiga underlåter att lämna kontrolluppgift rörande utbetalda ersättningar eller tillhandahållna förmåner av olika slag. I sådana fall föreligger fara för undandragande av skatt. Det finns all anledning att i detta sammanhang starkt understryka angelägenheten av att arbetsgivarna fullgör sin skyldighet att lämna korrekta och fullständiga kontrolluppgifter. Därifrån ligger, att uppgiften skall ange inte enbart den kontantlön som utgått utan också de naturaförmåner av vitt skiftande slag

som kan förekomma.

Vad gäller sådana fall som förelegat i rättsfallen NJA 1958 s. 128 och 131 är det här knappast fråga om någon osann uppgift utan snarare om en bristfällig sådan, som bör föranleda rutinmässig kontroll av beskattningsmyndigheten samt tillrättaläggas. Fara för undandragande av skatt kan därför inte anses ha uppkommit vid ofullständigheter av sådant slag som varit aktuellt i de angivna rättsfallen.

*Kommuniceringsfall.* I rättsfallet NJA 1956 s. 256 uppkom fråga om den betydelse som den taxeringsnämnderna ålagda skyldigheten att i vissa fall kommunicera med varandra skall ha. I fall sådana som det här angivna synes kunna ifrågasättas om farerekvisitet bör anses uppfyllt. Stadgad skyldighet föreligger för taxeringsnämnderna att inbördes kontrollera fall av här angiven art. Att denna skyldighet iakttas bör kunna förutsättas. Det torde emellertid inte vara möjligt att göra ett helt generellt uttalande. I sista hand avgörande är omständigheterna i det enskilda fallet.

*Avdragsfall.* Betydligt mer svårbedömbara än uppgifter om intäkter kan yrkanden om avdrag ställa sig. Tydligt är att fara för undandragande av skatt föreligger om avdragsyrkandet visar sig helt sakna fog och att den skattskyldige inte haft någon mot avdraget svarande utgift. Yrkandet avser t. ex. avdrag för resekostnader som inte förelegat, avdrag för bilresekostnader under oriktig uppgift att allmänna kommunikationsmedel saknas eller ett oriktigt angivande av hemmavarande barn, vilket kan återverka på storleken av Ortsavdrag och förvärvsavdrag. Från dessa fall, där en oriktig uppgift om avdraget förelegat, måste skiljas sådana fall där yrkande om avdrag föreligger — låt vara kanske orimliga sådana — och där det åligger beskattningsmyndigheten att ta ställning.

I rättsfallet NJA 1963 s. 408 upptog en byggnadsarbetare i sin deklaration som inkomst av tjänst — förutom lön — trakta-

ments- och bilersättning med vissa belopp samt som avdrag för intäkternas förvärvande ungefär samma belopp för fördyrade levnadskostnader. Arbetsgivaren bedrev verksamhet på den ort där den skattskyldige var bosatt. Avdrag för fördyrade levnadskostnader fick därför ej göras och den skattskyldige åtalades för vårdslös deklARATION. HD — som inte fann styrkt att den skattskyldige insett att avdraget var oriktigt — biföll åtalet och framhöll att deklARATIONEN inte innehöll någon upplysning som gjorde det möjligt att bedöma om den skattskyldige varit berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader.

Detta rättsfall belyser ett i det praktiska taxeringsarbetet svårbedömt fall. Byggnadsföretagen betalar inte sällan ersättning utöver gällande kollektivavtal till sådana byggnadsarbetare som det för tillfället är brist på. Denna ersättning benämns ofta "traktamente" trots att förutsättningar för en sådan rubricering inte föreligger. Under senare år har en del firmor etablerat sig som uthyrare av arbetskraft till varv och mekaniska verkstäder. Sådan verksamhet kan vara olaglig men kan kamoufleras genom att det uthyrande företaget självt bedriver verkstadsrörelse i viss omfattning. Uthyrningsföretagen har visat sig med framgång kunna konkurrera om specialutbildad arbetskraft genom att rubricera en del av utbetald lön som traktamente utan att förutsättningar för dylik klassificering enligt ovan omförmäld lagbestämmelse föreligger. Härigenom har firmorna kunnat utbetala högre nettolön än normalt, då skatteavdrag inte gjorts på traktamentsersättningen. I kontrolluppgifter för taxeringen upptas givetvis traktamentsersättningen under den rubrik som förefinns för dylik ersättning på kontrolluppgiftsblanketten.

*Betydelsen av jämförelsedeklaration.* Som ett led i taxeringsnämndernas granskningsverksamhet ingår viss kontroll inte enbart av den skattskyldiges aktuella deklARATION för året utan även exempelvis av makes deklARATION eller den skattskyldiges deklARA-

tion för föregående år. Några rättsfall aktualiserar denna förgrening av kontrollverksamheten. I rättsfallet NJA 1963 B 6 ansågs oriktig uppgift, som av taxeringsmyndigheten kunnat upptäckas vid jämförelse med tidigare års deklaration, likväl ägnad att leda till för låg skatt.

Det kan framstå som naturligt att i de fall där beskattningsmyndigheten vidtar viss kontrollåtgärd fara i avsedd bemärkelse inte bör anses föreligga (jfr NJA 1966 B 8).

Vid bedömning av om oriktig uppgift är ägnad att leda till för låg skatt skall beträffande sambeskattade makar hänsyn tas även till andra makens skatt (NJA 1965 s. 412).

*Skönstaxering.* Skönstaxeringar och liknande uppskattningar förekommer i praktiken mestadels beträffande rörelseidkare. De skäl som taxeringsmyndigheterna brukar åberopa för åtgärden är av växlande art. Skönstaxering kan sålunda förekomma då bruttointäkterna i rörelsen är väsentligt lägre i förhållande till omsättningen än som är normalt i branschen. — Taxeringsmyndigheterna gör ibland ett överslag av de medel som enligt avgiven deklaration står till förfogande för bestridande av levnadskostnaderna o. d. I de fall överskottet är onormalt lågt eller underskott rentav föreligger brukar deklarerad inkomst höjas efter skön med skäligt belopp.

Det torde emellertid oftast vara vanskligt att grunda ett åtal enbart på sådana indikationer. Den skattskyldige kan ju i regel göra gällande att han bestritt sina levnadskostnader och täckt eventuellt föreliggande underskott med inte skattepliktiga inkomster, såsom vinster på lotteri, tips och toto. En åklagare har här i regel begränsade möjligheter att åstadkomma motbevisning. — I synnerhet beträffande detaljhandeln förekommer att taxeringsmyndigheten kan visa att avgiven deklaration inte kan vara riktig genom att styrka att inköp av varor bokförts med lägre belopp än som verkligen förekommit. Taxeringsmyndigheterna har nämligen jämlikt 39 § TF rätt att göra förfrågningar hos leverantörerna angående deras försäljningar utan samband med kon-

troll av leverantörernas egen deklaration. Visar det sig att köparen inte bokfört vissa inköp kan med betydande grad av visshet påstås att intäkter ej heller bokförts och att en "krympning" av rörelsen sålunda ägt rum i räkenskaperna. Det undandragna beloppet kan emellertid ej heller i detta fall exakt fastställas utan måste beräknas skönsmässigt med ledning av påläggskalkyler. I rättsfallet NJA 1946 s. 398 var tydligen fråga om ett fall av denna art. Att anmälan skedde till åklagare synes sålunda främst ha berott på att inköp inte bokförts i avsevärd omfattning och sålunda inte på att överskottet för bestridande av levnadskostnader var mycket lågt. Av intresse är att konstatera att underinstanserna trots de fakta som påvisades ej ansåg sig kunna döma till ansvar, då det undandragna inkomstbeloppet inte kunde exakt fastställas och underlag för beräkning av bötesbelopp därför ej ansågs föreligga. HD intog emellertid en annan ståndpunkt.

Eftersom utredningens förslag innebär, att normerade böter utmönstras som påföljd för skattebrott torde kunna antas att möjligheten ökar att fälla skattskyldiga till ansvar som "krympt" sin rörelse. Detta synes betydelsefullt, då här måste anses föreligga brott av hög farlighetsgrad.

*S. k. kvittning.* I detta sammanhang finns anledning att beröra frågan om verkan av att oriktig uppgift som i och för sig påverkar skattskyldigheten helt eller delvis neutraliseras av oriktig uppgift till den skattskyldiges nackdel. Det typiska exemplet är att en skattskyldig oriktigt uppger för låg inkomst från en arbetsgivare men samtidigt av misstag upptar för hög inkomst från annat håll eller av glömska underlåter att yrka ett honom tillkommande avdrag. Beträffande dessa spørsmål föreligger numera ett antal vägledande rättsfall (t. ex. NJA 1950 s. 103, 1958 s. 135 och B 39, 1959 s. 597, 1964 s. 505 och 1966 B 6).

Av de anförda rättsfallen framgår följande. Då en oriktig uppgift lämnats som i och för sig varit ägnad att leda till för låg skatt

inverkar det inte på uppgiftens straffbarhet att andra intäktsposter upptagits för högt eller att avdrag försumrats för avdragsgilla utgifter hänförliga till andra inkomstklasser. Har taxeringen eller fastställandet av skatt eller avgift vunnit laga kraft skall detta beslut stå fast liksom också den på grundval därav skedda påföringen av skatt eller avgift. Då SKSL talar om frihet från skatt eller för låg skatt åsyftas tydligen endast skatt som framkommer vid just den skattepåföring som kan påverkas av den oriktiga uppgiften. En underlåtenhet att göra ett lagligen medgett avdrag kan därför inte generellt användas som kompensation för en för lågt upptagen intäktspost. Har emellertid särskilda kostnader varit erforderliga för förvärvet av den ej upptagna intäktsbeloppet. Endast under förutsättning att utelämnade avdragsposter är direkt hänförliga till den utelämnade intäktsposten inverkar detta således straffriande.

I den praxis som utbildat sig på detta område avses någon ändring inte skola ske i anledning av utredningens förslag.

*Oriktig återbetalning.* Farerekvisitet innefattar också att skatt eller avgift oriktigt återbetalas, vilket gäller mervärdeskatten. Enligt MF skall den skattskyldige vid sin redovisning till statsverket dra av den skatt som hänför sig till hans förvärv för verksamhet som omfattas av skattskyldigheten (s. k. ingående skatt). Avdraget görs från skatten på egen skattepliktig omsättning (s. k. utgående skatt). Med detta system kan den skattskyldige ha att redovisa större ingående än utgående skatt. Den skattskyldige har då enligt särskilda regler i MF att från staten återfå mellanskillnaden. I verkligheten motsvarar vad som återbetalas i regel del av den skatt som den skattskyldige erlagt till leverantörer men i vissa fall, exempelvis beträffande renodlade exportföretag, hela den ingående skatten för redovisningsperioden. Det har inte ansetts nödvändigt att i den föreslagna lagtexten — i motsats till vad som gäller enligt SKSL

— uttryckligen nämna fall av oriktig återbetalning som här avses. Det har ansetts självklart att under uttrycket "fara för att skatt eller avgift undandrages" är att hänföra även sådana fall.

### 11.2 *De subjektiva förutsättningarna*

De subjektiva förutsättningarna för straffbarhet enligt förslaget till skattebrottslag är — i likhet med vad som gäller enligt SKSL — uppsåt eller grov oaktsamhet vid gärningens förövande. Oaktat sålunda vårdslöshetsbrottet i subjektivt hänseende beskrivs på samma sätt som i den gällande rätten avses, såsom närmare skall utvecklas i det följande, att viss ändring i rättstillämpningen på detta område skall inträda med skärpning av villkoren för att grov oaktsamhet i vissa fall skall anses föreligga.

Härtill kommer att förslaget om ett administrativt sanktionssystem i form av skatte- eller avgiftstillägg ansetts motivera, att många fall av grov oaktsamhet, som f. n. föranleder ansvar enligt SKSL, lämnas utanför det straffbara området. En allmän straffrihetsregel föreslås sålunda för ringa fall av brott som innefattar grov oaktsamhet.

#### 11.2.1 Uppsåt

##### *Allmänna synpunkter*

I BrB skiljer man på tre former av uppsåt: direkt, indirekt och eventuellt uppsåt.

Det direkta uppsåtet i förhållande till en effekt föreligger, om det är effekten och ingenting annat som gärningsmannen vill uppnå eller om han inser effekten vara ett nödvändigt genomgångsled till det resultat han eftersträvar. I BrB används uttrycket "för att" när man vill ange att direkt uppsåt krävs. Indirekt uppsåt föreligger, om gärningsmannen förstår att viss effekt måste följa av hans handling utan att det fördenskull är just den effekten han vill uppnå. Eventuellt uppsåt slutligen föreligger om gärningsmannen förstår att effekten är möjlig och det även kan hållas för visst, att han skulle ha handlat på samma sätt även om han insett att effekten skulle inträffa.

### Utredningen

Uppsåtet skall enligt allmänna regler omfattas samtliga objektiva brottsförutsättningar. Krav på uppsåt skall därför föreligga i förhållande till såväl utsagan som utsagens innehåll samt farerekviset.

Den uppgiftsskyldige skall vara medveten om att fråga är om deklaration eller annan utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift. Det kan exempelvis vara muntliga eller skriftliga meddelanden som lämnas vid direkt kontakt med beskattningsmyndigheten eller i svar på framställd förfrågan. På sätt uppsåtsläran föreskriver skall gärningsmannen i handlingsögonblicket, dvs. när han avger utsagan, inse att den kan komma till användning vid myndighetens fastställande av skatten eller avgiften. Sålunda kan någon som till redare eller befälhavare lämnar osann uppgift om ett förhållande som kan orsaka för låg påföring av sjömansskatt straffas för skattebedrägeri. Uppgiftslämnaren måste nämligen förstå att uppgiften genom redarens eller befälhavarens förmedling kan komma att användas till ledning vid skattens fastställande.

I SvJT 1960 rf. s. 29 förelåg till bedömning den situationen att en person låtit upprätta flera deklarationer av vilka en med oriktig uppgift kommit att inges till taxeringsmyndigheten. Den tilltalade påstod, att en felaktig deklaration av misstag ingetts i stället för den rättade, vilket sålunda utslöt ansvar för uppsåtligt brott. Han frikändes från ansvar under motivering att den oaktsamhet, som kunde läggas honom till last, inte hänförde sig till innehållet i den felaktiga deklarationen utan till dess ingivande till taxeringsmyndigheten.

Det är enligt utredningens mening tveksamt om aktsamhetskravet hänför sig enbart till deklarationens upprättande och inte till dess ingivande till beskattningsmyndigheten. Otivelaktigt kan skäl anföras för att aktsamhetskravet bör omfatta också ingivandet men att straffbarhet är utesluten om oaktsamheten inte kan bedömas som grov. Det framstår nämligen som otillfredsställande, om det är straffbart att

lämna osann uppgift i deklaration eller att underlåta kontrollera att en sådan uppgift är riktig men däremot straffritt att lämna fel deklaration eller att underlåta kontroll av att rätt deklaration lämnats. Uteslutas kan inte heller att den ståndpunkt som domstolen intagit i rättsfallet skulle kunna leda till spekulation i syfte att undandra skatt. Om nämligen en oriktig deklaration inges och förfarandet upptäcks kan den skattskyldige invända, att han misstagit sig på deklaration och förete en riktig sådan.

Tolkningen av uttrycket "till ledning vid fastställande av skatt eller avgift" torde inte bereda svårigheter så länge som för straffbarhet krävs att den oriktiga uppgiften lämnas i en forbunden deklaration. Läget förändras emellertid i viss mån genom förslaget att även andra utsagor — muntliga eller skriftliga — skall falla inom det straffbara området. En skattskyldig, som insänder och åberopar redan tidigare framställda osanna verifikationer, kan straffas liksom den som inkom för taxeringen tillverkar och inger falska verifikationer. Verifikationen skall alltså vara avgiven för beskattningsändamål och den skattskyldige måste för att kunna straffas ha insett att den avgivna osanna verifikationen kan komma att användas för ett beslut om fastställande av skatt.

Eftersom skattebedrägeri enligt förslaget inte på samma snäva sätt som brott enligt SKSL är brott med specialsubjekt, skall även den straffas för uppsåtligt brott som vid förfrågan av taxeringsmyndighet framställer en osann verifikation för att styrka en bokföringspost hos annan person, vars taxering är föremål för taxeringsmyndighetens behandling. Man torde kunna utgå från att den som under sådana förhållanden framställer en falsk verifikation för att styrka ett belopp åt en affärskontakt måste ha insett, att verifikationen har betydelse vid fastställandet av skatten. I begreppet utsaga ligger en uttrycklig viljeförklaring riktad till vederbörande beskattningsmyndighet. För att en muntlig utsaga skall omfattas av gärningsbeskrivningen måste den således riktas till företrädare för beskattningsmyndigheten.

Den subjektiva täckningen av uttrycket "lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen" kräver för uppsåtligt brott att gärningsmannen medvetet lämnar en osann uppgift eller förtiger sanningen eller i vart fall misstänker, att uppgiften är osann resp. att han förtiger något och att han skulle ha handlat på samma sätt även om han haft full visshet om osanningen eller förtigandet.

Ansvar för uppsåtligt brott kräver inte att gärningsmannens uppsåt varit inriktat på att undandra skatt även om naturligtvis ett sådant syfte är mycket vanligt. Det är tillräckligt om han inser, att den oriktiga uppgiften innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna. Han behöver inte känna till storleken av förmögenhets-skadan för det allmänna utan det torde räcka om han har en allmän uppfattning om att hans förfarande kan medföra sådan skada och att hans skatt eller avgift kan komma att bestämmas till för lågt belopp (jfr NJA 1953 s. 553).

Som exempel på former av skattebrott där tillvägagångssättet ofta indicerar uppsåt i särskild grad kan nämnas sådana fall då uttag av banktillgodohavanden äger rum i samband med årsskifte och insättning av tillgångarna sker omedelbart därefter liksom döljande av tillgångar genom inköp av postväxlar e. d. Uppsåt att undandra skatt kan också antas vara motivet i sådana fall, då i deklARATIONEN oredovisade tillgångar insatts på bankkonton som inte är personregistrerade. Eventuella invändningar om annan avsikt synes inte böra förtjäna tilltro såvida de inte direkt vinner stöd av omständigheterna i målet.

Det är viktigt att prövningen av om uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger sker med noggrannhet och omsorg och att inte åtal och domstolsprövning begränsas till att avse endast oaktsamhetsbrott när det finns grund för att betrakta den brottsliga gärningen som uppsåtlig.

## 11.2.2 Grov oaktsamhet

### *Allmänna synpunkter*

I likhet med uppsåt är ej heller begreppet oaktsamhet definierat i BrB. För att kunna avgöra om ett visst handlande är oaktsamt får man utgå från den uppfattning som råder bland omdömesgillt folk. Gärningsmannens möjligheter att handla riktigt kan emellertid beaktas såtillvida som exempelvis fysiskt eller intellektuellt handikap kan inverka på bedömningen. Å andra sidan är det inte säkert att sådana brister kan ursäktas ett visst handlande, eftersom man kan lägga vederbörande till last såsom oaktsamhet, att han försatt sig i en situation som han inte behärskade.

Inte alla slag av oaktsamhet är straffbara. Stundom krävs grov oaktsamhet för att en gärning skall vara straffbar. Därmed begränsas det straffbara området till allvarligare fall av vårdslöshet där någon i avsevärd grad brustit i normal aktsamhet. Under förarbetena till BrB uttalades, att när lagen straffbelägger oaktsamhet detta inte innebär att varje avvikelse bestraffas utan att en bedömning måste ske med hänsyn till arten och vikten av det intresse som skall skyddas. Graden av brottslighet i subjektivt hänseende kan sägas utvisa en stigande skala från ringa oaktsamhet, oaktsamhet och grov oaktsamhet över till eventuellt, indirekt och direkt uppsåt.

### *Utredningen*

Det är flera faktorer som inverkar på bedömningen av tillämplighetsområdet för begreppet grov oaktsamhet vid skattebrottslighet. I förarbetena till bestämmelsen i 2 § SKSL nämndes särskilt, att bestämmelsen kunde tillämpas, när det kunde misstänkas att oriktig uppgift lämnats uppsåtligen, ehuru detta inte kunde bevisas. Bestämmelsens tillämpning är emellertid inte begränsad till sådana fall utan den omsluter också situationer när den som lämnat oriktig uppgift i mer avsevärd mån åsidosatt tillbörlig aktsamhet utan att fördenskull misstanke om uppsåtligt brott behöver uppkomma.

En bestämmelse om ansvar för grov oaktsamhet

samhet skulle enligt utredningens mening bli alltför snäv om den begränsades till att avse fall där uppsåt eller vinningslystnad mer eller mindre tydligt framträdde även om uppsåtligt brott måhända inte till fullo kunde styrkas och således eventuellt uppsåt inte ansågs föreligga. Härtill kommer att det skulle innebära lagtekniska svårigheter att åstadkomma en sådan begränsning. Det saknas därför anledning att frånga den tolkning av begreppet grov oaksamhet som ägt rum i rättspraxis. Fastmer framstår det som välgrundat att kunna inskrida mot fall där tillbörlig aktsamhet, eftertanke och försiktighet åsidosatts på ett mera iögonenfallande sätt.

Anledningen till att en utsaga är osann eller att något förtigits kan variera. Den skattskyldige har kanske ett så bristfälligt material till underlag för uppgiftsskyldighetens fullgörande att han inte kan lämna riktiga uppgifter. Han kanske går vilse bland de många skatte- och avgiftsbestämmelserna eller underlåter att kontrollera riktigheten av uppgift som annan person upprättat åt honom. Den skattskyldiges person och individuella förutsättningar bör också tillmätas betydelse. Det är således ofta ett flertal omständigheter som var för sig eller sammantagna kan konstituera brott. I det följande belyses vissa sådana omständigheter mot bakgrund av den rättspraxis som föreligger på området.

*Betydelsen av den åtalades person.* Vid bedömningen av om oaksamhet i ett eller flera avseenden kan läggas en uppgiftslämnare till last utgår man från det krav på aktsamhet man kan ställa på en normalt omdömesgill person. Det anses att vissa omständigheter eller egenskaper såsom sjukdom, oerfarenhet och ålderssvaghet stundom bör tas med i beräkningen när det gäller att avgöra om gärningen begåtts av oaksamhet eller grov oaksamhet. Andra sådana omständigheter kan vara pressande arbetsböroda eller växlande uppehållsort, om de betagit exempelvis en deklaratant hans normala möjligheter till detaljkontroll. Det har hävdats att sådana omständigheter i regel måste

leda till inte bara ett lindrigare straff utan "rent av därtill att vårdslösheten uppfattas såsom fallande under gränsen för det straffbara området" (Agge i utlåtande i NJA 1953 s. 364).

I ett hovrättsavgörande från 1949 (refererat i Sandström s. 54) ansågs den tilltalade, som varit intagen på sjukhus för ögonskada medförande svår smärta och fruktan för blindhet, inte ha visat grov oaksamhet genom underlåtenhet att kontrollera en av hustrun upprättad deklARATION. Motsatt utgång visar NJA 1961 not. C 598, där hovrätten fann att grov oaksamhet förelåg genom underlåtenhet att granska en av annan upprättad deklARATION. Den åtalade, vilken anförde hustruns sjukdom och död som orsak till underlåtenheten, vägrades prövningstillstånd.

Invändning i NJA 1954 s. 39 av den tilltalade att han saknade skolning i deklARATIONSGÖROMÅL underkändes av HD:s majoritet, men två justitieråd ansåg att den tilltalades förutsättningar att bedöma deklARATIONs- och taxeringsförhållanden var ett välgående skäl att inte anse oaksamheten som grov. Grov oaksamhet ansågs också föreligga i NJA 1965 s. 412 i ett fall då en skattskyldig, som i 15 år låtit en medhjälpare upprätta sin deklARATION, anförde att hon inte förstod sig på det.

Ålder och bristande erfarenhet kan även stundom fria en åtalad. I NJA 1968 s. 66 ansågs en tilltalad, som förväxlat beloppen å debetsedeln och gjort avdrag för hela den slutliga skatten i stället för kommunalskatten, inte ha handlat grovt oaksamt under åberopande bl. a. av att den aktuella deklARATIONEN var den första han upprättat utan biträde. I NJA 1954 s. 500 ansågs emellertid en omyndig åtalad ha visat grov oaksamhet genom att inte med tillbörlig omsorg granska deklARATIONEN. Det finns anledning förmoda att oriktiga uppgifter i deklARATIONER avgivna av särskilt unga eller ålderstigna deklARANTER endast i mindre omfattning anmäls till åtal av förste Ti om inte uppsåtligt brott misstänks.

Utredningen anser det rimligt att man tar viss hänsyn till den skattskyldiges person-

nga förutsättningar att avge en riktig uppgift. De personliga förutsättningarna bör beaktas i samband med att man bedömer övriga faktorer.

*Bristande underlag för uppgiftsskyldighetens fullgörande.* Vad beträffar fall, där anledningen till den oriktiga uppgiften är att söka i bristfälligt material till underlag för uppgiftslämnandet må inledningsvis erinras bl. a. om den i 20 § TF intagna bestämmelsen om skyldighet att föra anteckningar, räkenskaper m. m. Utan att närmare ingå på de vidlyftiga motiv, som ligger till grund för denna bestämmelse, skall endast konstateras att bestämmelsen avser att åvägabrinda och garantera, att de skattskyldiga i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörjer för att underlag finns för deklaraationsplikens behöriga fullgörande och för kontroll av de lämnade uppgifterna. Den skyldighet att föra räkenskaper som följer av bokföringslagen och andra liknande författningar understryker också att dessa räkenskaper bör föras på sådant sätt att de ger ledning för upprättande av en riktig deklaration.

Utredningen föreslår, såsom redan antytts, att ett särskilt brott, räkenskapsförsummelse, införs i förslaget till skattebrottslag. Brottbeskrivningarna omfattar i huvudsak samma förfaranden som är straffbelagda i 121 § första stycket TF. Ansvar kan således drabba alla skattskyldiga, bokföringsskyldiga eller inte, som brister i skyldigheten att föra anteckningar eller andra räkenskaper.

Uppenbara brister i bokföringen har i NJA 1958 s. 135 och 1962 s. 143 lagts de åtalade till last såsom grov oaktsamhet. Exempel på att även enstaka brister i deklaraationsunderlaget kan grunda ansvar för grov oaktsamhet utgör rättsfallen NJA 1953 s. 364 och NJA 1954 s. 138.

Osanna utsagor beträffande faktiska förhållanden blir ofta att bedöma som tillkomna av grov oaktsamhet när den skattskyldige lämnar en uppgift om vars riktighet han själv är tveksam. Sådan medveten oaktsamhet har lett till fällande domar när skatt-

skyldiga som inte fått löneuppgifter eller som inte fört anteckningar gjort ett överslag över sina inkomster och i deklaraationen uppgett den summa de kommit fram till utan att samtidigt ange, att det rört sig om ett uppskattat belopp. Exempel på sådana förhållanden finns i NJA 1964 s. 505, jfr NJA 1955 B 22. Att oaktsamheten kan vara grov i fall då skyldighet att föra böcker eller att göra anteckningar åsidosatts är utan vidare klart. Man får emellertid när det gäller löntagare skilja mellan fall där en löntagare endast haft en anställning under året och fall där han haft flera eller extrainkomster. Under sistnämnda omständigheter måste man kräva mer av honom i fråga om anteckningar och underlag för deklaraationen. Bristfälligheter i detta hänseende är kanske den vanligaste orsaken till att deklaraationsskyldigheten inte kan fullgöras på ett korrekt sätt.

*Betydelsen av beloppets storlek* Exempel på fall, där domstolarna tillmätt det undandragna beloppets storlek betydelse, är NJA 1946 s. 305, 1958 s. 260, 1961 s. 536 och NJA 1964 B 20. Den grova oaktsamhet som lagts deklaraanterna till last i dessa mål består antingen i att de inte blivit misstänksamma mot de deklarerade beloppens storlek i förhållande till vad de faktiskt uppburit under året eller däri att de inte reagerat mot innehålllet i kontrolluppgifter och hos arbetsgivaren kontrollerat uppgifternas riktighet.

Vid bedömningen av omständigheter som kan konstituera grov oaktsamhet har helt naturligt beloppets storlek väsentlig betydelse. Denna bedömning måste rimligen ta sikte på beloppets storlek såväl absolut sett som i förhållande till den skattskyldiges samlade ekonomiska villkor. Domstolarna behöver redan f. n. mer sällan ta ställning till frågan om undandragande av ett helt obetydligt värde är grovt oaktsamt eller inte. I praktiken tillämpas, som redan i annat sammanhang framhållits, vissa beloppsgränser för anmälan till åtal. Införandet av skatte- och avgiftstillägg kommer att medföra att fall som här avses i än större ut-

sträckning än som f. n. sker undantas från det straffbara området.

*Deklaration upprättad av biträde.* Det förekommer, när deklARATION upprättats av biträde, att den skattskyldige undertecknar deklARATIONEN utan att läsa igenom den och utan att kontrollera att samtliga belopp kommit med. Det finns även exempel på att en person undertecknat sin deklARATION in blanco och lämnat den till ett deklARATIONSBITRÄDE för upprättande utan att före insändandet till taxeringsmyndigheten kontrollera uppgifterna. Domstolarna har i sådana och liknande fall av underlåtenhet att kontrollera en av annan upprättad deklARATION i regel ansett att den uppgiftsskyldige i så avsevärd mån brustit i normal akt-samhet att hans förfarande inneburit grov oakt-samhet. Exempel på sådana avgöranden är NJA 1943 s. 1, 1956 s. 214, 1958 s. 128 och 1962 s. 420.

Oakt-samhet, men inte grov oakt-samhet, ansågs föreligga i NJA 1962 s. 418. I NJA 1961 s. 533 ansågs underlåtenheten att granska deklARATION upprättad av medhjälpare i och för sig oakt-sam men det var andra omständigheter som gjorde att grov oakt-samhet ansågs föreligga.

Bitrådets ställning i förhållande till deklARATIONEN och hans sakkunskap måste beaktas. På grund av ombudets särskilda kvalifikation-er föranleder en del fall inte åtal eller resulterar i friande domar för den skatt-skyldige och/eller enbart åtal för medhjälparen. Grov oakt-samhet har emellertid ansetts föreligga både hos den skattskyldige och hos medhjälparen i målen NJA 1963 B 6, där medhjälparen under ett flertal år varit ordförande i taxeringsnämnd, liksom i NJA 1964 s. 482, där en revisor upprättat deklARATIONEN. I många fall uppkommer också fråga, om den skattskyldige lämnat biträdet tillräckliga faktiska uppgifter som underlag för deklARATIONEN. Å andra sidan skulle det vara otillfredsställande om den uppgiftsskyldige kom i ett bättre läge genom att anlita ett biträde. I NJA 1952 not. C 836 hade i ett aktiebolags deklARATION vissa utgifter för gåvor inte lagts till netto-

intäkten, trots att gåvorna på disponentens order i bokföringen särskilt utmärkts som inte avdragsgilla. DeklARATIONEN var upprättad av bolagets revisor, tillika auktoriserad revisor. Disponenten ansågs av hovrätten ha handlat av grov oakt-samhet genom att inte granska deklARATIONEN och bilagorna. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Den som anlitar ett biträde som, enligt vad han inser eller bort inse, inte har tillräckliga insikter i bokföring och skattelagstiftning får oftast anses ha handlat av grov oakt-samhet.

Exempel saknas emellertid inte på att en skattskyldig kan undgå ansvar även om han eftersatt kontrollen av den deklARATION som en annan upprättat. Utgången i NJA 1961 B 32 och SvJT 1955 rf s. 74, där de skattskyldigas egenskap av hustru resp. dotter till den som upprättat deklARATIONEN medfört att grov oakt-samhet inte ansetts föreligga, visar detta.

Ställföreträdaren för exempelvis ett större bolag kan inte heller gärna åläggas att detaljgranska alla uppgifterna i en omfattande deklARATION med rörelsebilagor. Oakt-samhet kan emellertid läggas honom till last vid valet av anställda som har att utföra förarbetet till och upprättandet av deklARATIONEN och denna oakt-samhet kan efter omständigheterna bli att bedöma som grov. Företagets organisation blir av betydelse. Om denna är ändamålsenlig och effektiv på den kamerala och redovisningstekniska sidan bör ställföreträdaren kunna undgå ansvar. Det måste emellertid åläggas en sådan uppgiftslämnare att i möjligaste mån övervaka att anställda eller andra medhjälpare fullgör sina åligganden enligt givna instruktioner. Brister i detta avseende kan allt efter omständigheterna komma att bedömas som grov oakt-samhet.

Personliga kvalifikation-er hos medhjälparen kan stundom medföra en motsatt bedömning. Så ansågs t. ex. i NJA 1953 s. 364 en juris doktor ha förfarit grovt oakt-samt i egenskap av medhjälpare medan hustrun, som var medåtalad, frikändes under åberopande bl. a. av mannens särskilda förutsättningar för deklARATIONARBETE. Rättsfallen

NJA 1963 s. 690 och NJA 1964 s. 482 visar även att medhjälparens ställning som advokat och boutredningsman resp. revisor hade betydelse för bedömningen av oaktsamheten som grov.

### 11.2.3 Villfarelse

#### *Allmänna synpunkter*

På skatte- och avgiftsområdet uppkommer ej sällan frågan hur okunnighet om eller felaktig tolkning av en författningsbestämelse skall bedömas. Mångfalden av bestämmelser och deras svårförståelighet för den enskilde leder givetvis då och då till att invändning görs från t. ex. en åtalad om att han inte känt till en viss skatteregel eller inte förstått innebörden av denna. Här är fråga om s. k. oegentlig rättsvillfarelse, dvs. okunnighet eller misstag om rättsregler som i vissa avseenden kompletterar straffbudets beskrivning av brottet. Sådan villfarelse utesluter alltid ansvar för uppsåtligt brott. Vid oaktsamhetsbrott däremot blir frågan om ansvar beroende på om villfarelsen kan anses ursäktlig eller inte. Är villfarelsen ursäktlig föranleder detta strafffrihet och i annat fall döms för oaktsamhetsbrott. Med den oegentliga rättsvillfarelsen jämföras i straffbarhetshänseende s. k. faktisk villfarelse, varmed förstås okunnighet om eller felaktig tolkning av andra företeelser än rättsregler. Från den oegentliga rättsvillfarelsen är att särskilja s. k. egentlig rättsvillfarelse, varmed avses misstag angående själva existensen av straffbudet. Sådan villfarelse fritar inte från ansvar för uppsåtligt brott men kan i undantagsfall föranleda strafffrihet när den är klart ursäktlig.

#### *Utredningen*

Ett flertal avgöranden hänför sig till fall där villfarelse antingen av faktisk eller rättslig natur orsakat den oriktiga uppgiften. I sådana fall är som nämnts ansvar för uppsåtligt brott uteslutet liksom för oaktsamhetsbrott om villfarelsen framstår som ursäktlig.

Rättsfallet NJA 1963 s. 690 visar vilka krav som kan ställas på en advokat, som biträdd en efterlevande maka med uppräntandet av bouppteckning, i vilken ett antal aktier som utgjorde giftorättsgods inte medtagits. Advokaten åberopade till sitt försvar, att han av vissa av makarnas yttranden fått den uppfattningen att aktierna till följd av testamentsförordnande varit enskild egendom. HD ansåg, att advokatens underlåtenhet att närmare ta reda på hur det förhöll sig måste, särskilt med hänsyn till hans ställning som advokat och boutredningsman, innefatta grov oaktsamhet.

Faktisk villfarelse friade inte heller i NJA 1961 s. 536 en rörmontör, som deklarerat viss löneinkomst men underlåtit att uppta erhållen ersättning för resor och traktamenten. Rörmontören invände, att kontrolluppgiften endast upptagit det belopp han deklarerat som lön samt att han trots, att reseersättning och traktamenten ingått i det beloppet. HD ansåg med hänsyn till storleken av resekostnads- och traktamentsbeloppet, särskilt vid jämförelse med den kontanta lönen, samt till innehållet i kontrolluppgiften, att deklarantens underlåtenhet att undersöka om kontrolluppgiften var fullständig måste betraktas som grov oaktsamhet. I några fall har HD emellertid ansett en faktisk villfarelse ursäktlig och friat från ansvar (t. ex. NJA 1963 s. 284).

I NJA 1954 s. 46 hade en källarmästare yrkat avdrag med 2 904 kr. avseende reparation och underhåll av hotellbyggnad trots att arbetet hänförde sig till grundförbättring (installation av vattenledning och tvättställ). Den åtalade invände, att hans bokförare bestämt förklarat att beloppet var avdragsgillt såsom underhåll av fastigheten. HD, som fastställde häradsrättens domslut, yttrade, att med hänsyn till det utförda arbetets beskaffenhet och omfattning måste källarmästaren, som ägt fastigheten och drevit hotellrörelse under en följd av år, insett att frågan om utgiftens avdragsgillhet i hög grad var tvivelaktig. Vid sådant förhållande ansåg HD att han handlat grovt oaktsamt genom att uppta utgifterna som kostnad för reparation eller underhåll utan att närmare

ange vad utgifterna avsett.

Motsatt blev utgången i NJA 1966 s. 84, där en rörelseidkare i sin personliga inkomstskattedeclaration underlåtit att uppta 18 000 kr. som han under andra halvåret uttagit som lön från sin den 1 juli samma år till aktiebolag ombildade rörelse. Åtalet avsåg falskdeklaration, alternativt vårdslös deklARATION. Den åtalade invände, att han av en bankkamrer, som i nära 20 års tid hjälpt honom med deklARATION och bokslut, fått den uppfattningen att beloppet på grund av ändrat räkenskapsår skulle upptas först i nästföljande års deklARATION. Åtalet ogillades i häradsrätten men bifölls i hovrätten. HD fastställde häradsrättens domslut med den motiveringen, att den åtalade visserligen hade visat oaktSAMHET genom att inte ägna större uppmärksamhet åt frågan om rätt beskattningsår men att denna oaktSAMHET med hänsyn till omständigheterna inte kunde anses som grov. HD fann alltså villfarelsen ursäktlig i detta fall, medan utgången blev den motsatta i NJA 1940 s. 436 och 1954 s. 46, trots att deklARANTERNA även i dessa fall frågat till råds personer som de ansåg sig ha anledning att kunna lita på.

Att en skattskyldig stundom kan gå fri bl. a. på grund av medhjälparens kompetens kan utgången i NJA 1952 not. C 836 vara ett exempel på. Den åtalade hade gjort vissa avdrag, vilka på grund av att regeringsrätten ändrat sin praxis sedermera blivit otillåtna. DeklARATIONEN hade upprättats av en auktoriserad revisor. Hovrätten frikände den åtalade under åberopande bl. a. av att det inte förelåg några speciella omständigheter, på grund av vilka det rimligen kunde krävas att den åtalade borde haft speciell kännedom om praxis. Med hänsyn till detta samt till att en auktoriserad revisor anlåtats ansågs oaktSAMHETEN inte grov.

Det finns även några rättsfall som tyder på att man inte anser en villfarelse om skattelagstiftningen ursäktlig om den åtalade varit tveksam om den rätta tillämpningen och ändå underlåtit att rådfråga sakkunnig person eller hänvända sig direkt till skattemyndigheterna. I NJA 1954 s. 39 ansåg HD:s

majoritet att ett misstag beträffande nödvändigheten att rätta en felaktigt deklARERAD inkomst inte kunde anses ursäktlig utan inefattade grov oaktSAMHET. Sådan oaktSAMHET ansågs även föreligga i NJA 1958 not. C 850, där en direktör, som var tingsmeriterad jurist, förklarade felaktigheten med bristande kännedom om gällande dubbelbeskattningsavtal rörande utdelning å aktier i utländska bolag. Hovrätten ansåg att han förfarit oaktSAMT genom att inte sätta sig in i gällande regler, vilka ansågs vara lätta att uppfatta och enkla att tolka i sina huvuddrag. HD beviljade inte prövningstillstånd.

Av de refererade rättsfallen framgår bl. a. att särskilda krav ställs på deklARANTEN i de fall han själv är tveksam om hur skatteregler skall tolkas. Endast detaljerade upplysningar om de faktiska förhållandena synes kunna medföra att en villfarelse bedöms som ursäktlig. Det sagda skulle innebära, att domstolarna är benägna att betrakta en villfarelse som ursäktlig i sådana fall där man inte kan visa att deklARANTEN varit tveksam om rätta tillämpningen av bakomliggande skattelagstiftning och det inte heller finns några andra omständigheter som gör att han borde vara tveksam. Till deklARANTENS förmån talar i sådana fall exempelvis att utsagan rör särskilt svårtolkade skattebestämmelser, att praxis i skatteminstolarna vacklat eller att vederbörande förlitat sig på beslut eller uppgift från offentlig myndighet eller anlitat sakkunnig hjälp.

#### 11.2.4 Sammanfattning

Framst för utsträckningen av området för grov oaktSAMHET i skattestrafflagstiftningen och de olika gränsdragningsfrågor som därvid uppkommer kan till en början erinras om att i BrB i allmänhet krävs ett inte alltför ringa mått av försummelse, glömska eller medvetet risktagande för att straffansvar skall inträda redan i de fall då en okvalificerad vårdslöshet straffas. I åtskilliga fall där samhällsutvecklingen framdrivit nya kriminaliseringar av vårdslöshetshandlingar

har man avsiktligt velat sätta oaktsambetsgränsen högre och därför använt termen grov oaktsamhet för att beteckna allvarigare och från samhällets synpunkt klandervärda utslag av pliktförgätenhet eller nonchalans i handlandet.

Vad gäller den innebörd begreppet grov oaktsamhet erhållit i SKSL är det anledning att uppmärksamma gränsdragningen gentemot såväl uppsåt — företrädesvis det eventuella uppsåtet — som den okvalificerade vårdslösheten.

I fråga om den förstnämnda gränsdragningen har det gjorts gällande att begreppet grov oaktsamhet erhållit en i viss mån schablonartad och stereotyp tillämpning i den meningen att det används också för vissa fall, där ett uppsåtligt handlande i själva verket förelegat. För lagstiftningens preventiva effekt är det viktigt att det subjektiva rekvisitet blir utrett i syfte att nå fram till en riktig rättstillämpning.

Vad beträffar gränsen mellan grov oaktsamhet och okvalificerad vårdslöshet anser utredningen att det straffbara området för grov oaktsamhet bör göras snävare än det f. n. tillämpade. Detta kommer i väsentlig utsträckning att ske helt automatiskt genom utredningens förslag att ringa fall av vårdslöshetsbrott lämnas straffria och endast träffas av skatte- eller avgiftstillägg.

I rättstillämpningen bör eftersträvas, att grov oaktsamhet anses föreligga endast i sådana fall där man kan hävda, att någon i mer avsevärd mån brustit i sina åligganden som uppgiftslämnare. Glömska, förbiseende eller misstag bör ej regelmässigt föranleda ansvar för grov oaktsamhet. För tillämpning av bestämmelsen om grovt oaktsambetsbrott bör krävas en högre grad av vårdslöshet än den som i nuvarande rättspraxis anses tillräcklig som underlag för vårdslös deklARATION enligt SKSL.

Ett administrativt sanktionssystem med skatte- och avgiftstillägg leder dessutom till att fall av vårdslöshet, slarv och försummelse beivras och motverkas i andra former än genom lagföring inför domstol. Detta avses i sin tur medföra att gränsen för grov oaktsamhet förskjuts i riktning mot stränga-

re krav på klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans hos den enskilde än vad som är fallet i den nuvarande rättstillämpningen.

Sett i sin helhet avser utredningens förslag att medföra att begreppet grov oaktsamhet på skattestrafflagstiftningens område återförs till att bättre svara mot innebörden av detta begrepp såväl på andra rättsområden som i det allmänna språkbruket.

## 11.3 Underlåtenhetsbrott

### 11.3.1 Gällande rätt

I olika sammanhang har framhållits, att i vårt skattesystem grundvalen för skatte- och avgiftspåföring vanligen utgörs av en av den skattskyldige själv avgiven deklARATION eller annan handling till ledning för bestämmandet av skatten eller avgiften. I de olika skatte- och avgiftsförfattningarna åläggs regelmässigt de skattskyldiga eller eljest uppgiftspliktiga att inom viss bestämd tid fullgöra deklARATION- eller annan uppgiftsskyldighet. TF innehåller sålunda detaljerade föreskrifter om skyldigheten att avlämna självdeklARATION och andra uppgifter. Motsvarande skyldighet har föreskrivits också i MF, FF och AVGF liksom f. ö. i flertalet andra författningar på skatte- och avgiftsområdet. För att ge eftertryck åt kravet på att deklARATIONER och andra handlingar avges i rätt tid har underlåtenhet att fullgöra denna skyldighet regelmässigt straffbelagts såsom ordningsförsel. Härtill kommer också möjlighet att i vissa nu avsedda fall skönsmässigt uppskatta skatte- eller avgiftsunderlaget.

En skönsmässigt verkställd taxering eller uppskattning har till ändamål endast att nå ett så materiellt riktigt underlag som möjligt för skatte- och avgiftspåföringen. Den är följaktligen inte och får inte heller användas som straff för en begången försel. En skönstaxering eller en skönsmässig höjning utgör inte i och för sig något bevis för att belopp, varmed höjning skett varit utelämnat i deklARATION och följaktligen inte heller bevis för att just den därå belöpande

skatten undandragits. På grund härav anmäls till åklagare endast undantagsvis sådana fall där taxering eller liknande åtgärd skett efter skön.

I den äldre lagstiftningen gällde bl. a. för underlåtenhet att avge självdeklaration att den skattskyldige förlorade rätten att anföra besvär hos beskattningsdomstolarna KR och RR, dvs. en rent processuell påföljd. I den nu gällande TF används emellertid inte — lika litet som på något annat håll inom skatte- och avgiftsområdet — längre förlust av besvärsmätt som påföljd vid deklarationsförsummelser.

### 11.3.2 Tidigare anförda synpunkter

Frågan om straffbarhet för vissa underlåtenhetsbrott var föremål för överväganden i samband med tillkomsten av SKSL. Enligt den dessförinnan gällande lagstiftningen var underlåtenhet att avge deklaration enligt den då gällande taxeringsförordningen inte i och för sig straffbelagd. De sakkunniga föreslog emellertid sådan ändring i taxeringsförordningen att straff, enligt förslaget dagsböter, föreskrevs för den som underlät att efter anmaning inkomma med självdeklaration (eller virkesdeklaration). För vissa mer kvalificerade fall föreslogs minimistraff av trettio dagsböter, nämligen då någon underlät att avge självdeklaration (eller virkesdeklaration) och tillika till någon, som var skyldig att meddela uppgift rörande till honom utbetalt belopp eller för hans räkning inestående medel, lämnade oriktig upplysning om namn eller andra förhållanden under sådana omständigheter att det kunde antas ha skett i syfte att försvåra uppgiftsskyldighetens fullgörande.

Lagrådet underströk i sitt utlåtande över förslaget till SKSL, att sistnämnda slag av underlåtenhetsbrott var av allvarigare art än den blotta underlåtenheten att avge deklaration och torde, särskilt med hänsyn till det subjektiva rekvisitet, snarare vara att anse som ett med falskdeklaration nära besläktat sätt att undandra skatt än som endast förberedelse till falskdeklaration. Även i andra fall av underlåtenhet att deklarera

torde uppsåt att undandra skatt kunna ledas i bevis. En sålunda kvalificerad underlåtenhet borde, i allt fall då uppsåtet på grund av omständigheterna var uppenbart, drabbas av strängare straff än den enkla underlåtenheten.

Lagrådet framhöll vidare att de kvalificerade underlåtenhetsbrotten stod de egentliga falskdeklarationsbrotten så nära att de borde behandlas i sammanhang med dessa. Vid sådant förhållande och då underlåtenhet att deklarera knappast kunde anses vara blott och bart en ordningsföreseelse skulle det enligt lagrådets mening vara mindre följdriktigt att låta de enkla underlåtenhetsfallen falla utanför SKSL.

Lagrådet föreslog fördenskull att bestämmelserna om straff för underlåtenhet att deklarera skulle överföras till en särskild paragraf i SKSL. I ett första stycke av denna paragraf föreskrevs straff för enkla underlåtenhetsfall. I ett andra stycke föreskrevs dagsböter eller fängelse i högst sex månader för den som, oavsett anmaning, underlät att avge deklaration och med hänsyn till omständigheterna, såsom att oriktig upplysning lämnats till uppgiftspliktig, avsikten uppenbarligen varit att undandra skatt (prop. 1943: 140 s. 114).

Departementschefen ställde sig emellertid avvisande till lagrådets förslag och någon bestämmelse om straff för underlåtenhet att avge deklaration intogs inte i SKSL.

### 11.3.3 Utredningen

Underlåtenhet att avge deklaration eller annan handling till ledning vid fastställande av skatt eller avgift förekommer i betydande omfattning. I sådana fall har beskattningsmyndigheten att i enlighet med bestämmelserna om skönstaxering eller skönsuppskattning fastställa ett beskattningsunderlag som är så materiellt riktigt som möjligt. Totalt i landet torde det årliga antalet sådana taxeringar på inkomst- och förmögenhetsskatternas område kunna beräknas till mer än 70 000.

En underlåtenhet att avge deklaration eller annan handling till ledning vid faststäl-

lande av skatt eller avgift kan vara dikterad av många olika skäl. Det kan vara fråga om faktorer av sådan förhållandevis oskyldig natur som glömska, förhinder, oföretagsamhet eller nonchalans att iakttä deklara-tions-skyldigheten. Men det kan i en del fall vara fråga om en subjektiv inställning hos den uppgifts-pliktige som från samhällets synpunkt är av betydligt allvarligare slag. I vissa fall kan nämligen underlåtenheten vara förestavad av ett syfte att undandra skatt. Här föreligger i själva verket en kvalifice-rad och samhällsfarlig form av skatte- eller avgiftsbedrägeri.

Den uppgiftsskyldige har i dessa fall underlåtit att avge deklara-tion eller annan handling exempelvis därför att han funnit med sina intressen förenligt att i stället avvakta en eventuellt för låg uppskattning från myndighetens sida av hans inkomst, förmögenhet, avgiftsunderlag etc. Om det skulle vara förmånligt för honom kan besvär sedermera anföras. Särskilt påtagligt är detta förhållande beträffande skattskyldiga med svårbedömbara inkomster som uppvisar starka fluktuationer från det ena året till det andra. Härtill kommer att skönstaxering inte får utnyttjas som någon sanktion mot skattskyldig som inte deklarerar, utan taxeringsnämnden måste vid sin bedömning ta hänsyn till vad som kan anses sannolikt. Det ter sig i sådana fall stötande att den som inte avgett deklara-tion inte kan åtalas när det sedermera framkommer att han haft inkomster som betydligt överstiger vad han eventuellt skönstaxerats för eller inte ens taxerats för.

Utredningen vill illustrera det sist anförda genom att redovisa ett par exempel bland många, det första hämtat från en av riks-skattenämndens kategorigranskningar (Prak-tionen) och det senare från uppgifter i dagspressen. Förhållandena var följande.

En direktör i reklambranschen underlåtit under ett vart av åren 1959—1964 att avge självdeklara-tion. Han åsattes därför skönstaxeringar av vederbörande taxeringsnämnd för de olika åren med belopp varierande mellan 10 000 och 35 000 kr. Den sammanlagda skönsmässigt åsatta taxeringen för al-

la de angivna åren uppgick till 125 000 kr. Vid verkställd taxeringsrevision konstaterades att han under alla de nämnda åren haft betydande inkomster i form av provisioner och han eftertaxerades för ettvart av åren med belopp varierande mellan 89 549 och 176 848 kr. Den sammanlagda åsatta efter-taxeringen för de olika åren uppgick till 895 370 kr. — Den skattskyldige torde inte ens ha åtalats enligt 120 § TF för försum-melse att avge självdeklara-tion.

I det andra fallet hade en disponent i ett företag som skäl för sin underlåtenhet att avge självdeklara-tion i huvudsak anført ”psykisk och oförklarlig aversion mot skattemyndigheterna”. Enligt referatet åsattes denne skattskyldige en eftertaxering år 1961 med 299 000 kr. och en skönstaxering av förmögenhet år 1962 med 1 250 000 kr.

Utredningen kan för sin del instämma i vad som uttalades redan i samband med tillkomsten av SKSL, nämligen att vissa hit-hörande underlåtenhetsbrott, kanske flertalet, är av mindre allvarligt slag under det att andra är av betydligt samhällsfarligare art.

Utredningen motiverar i annat sammanhang sitt förslag om ett administrativt sanktionssystem — skatte- eller avgiftstillägg — som avses skola komma i fråga bl. a. vid underlåtenhet att avge deklara-tion och vid bristfälligheter i avgiven deklara-tion. Härigenom vinnas en avgjort bättre reaktion än f. n. mot försummelse att iakttä deklara-tions-skyldigheten. Denna sanktion är närmast avpassad och lämplig för de enkla underlåtenhetsbrotten. För de kvalificerade fallen av underlåtenhet däremot anser utredningen att skatte- eller avgiftstillägg inte utgör tillräcklig reaktion. Dessa förfaranden, som bottenar i en direkt spekulation att undandra skatt eller avgift, bör enligt utredningens mening jämföras med positivt av-givna osanna uppgifter. Här är regelmässigt fråga om fall där den skattskyldige ådaga-lagt total passivitet genom att inte inkomma med deklara-tion eller annan utsaga som han är skyldig att avge. Vissa typer av underlå-tenhetshandlingar, t. ex. underlåtenhet att inkomma med begärda kompletterande

uppgifter e. d., kan ses närmast som ett förtigande av sanningen och bör fördenskull bestraffas som aktivt skattebedrägeri.

Även vid underlåtenhetsbrott skall föreliggande fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna. Brottet är fullbordat så snart tiden för fullgörande av uppgiftsskyldigheten utgått.

Det innebär alltid vissa vanskligheter att helt jämställa en underlåtenhet med ett positivt handlande. Med hänsyn till att underlåtenhetsbrotten, som är så vanligt förekommande på detta område, inrymmer vitt skiftande subjektiva inställningar har utredningen valt att föreskriva att underlåtenheten skall innefatta uppsåt att undandra skatt eller avgift för att underlåtenhetsbrott skall vara jämställt med den positiva brottstypen. Härtill kommer att ett dylikt underlåtenhetsbrott endast kan förövas av den skatt- eller avgiftsskyldige själv men däremot inte t. ex. av den som är skyldig att avlämna kontrolluppgift men underlåter detta.

Genom kravet på uppsåt — direkt, indirekt eller eventuellt — att undandra skatt eller avgift erhåller uppsåtsbeskrivningen en något snävare begränsning än den som föreslås för den positiva brottstypen. Med denna skillnad i uppsåtsbeskrivningen vill utredningen understryka att tillämpning av straffbestämmelsen för underlåtenhetsbrott avses skola ifrågakomma endast i sådana fall där underlåtenhetsbrottet kan anses vara av speciellt kvalificerad art.

Redan förefintligheten av en bestämmelse sådan som den föreslagna fyller en betydelsefull funktion och är ägnad att verka brottspreventerande gentemot de typer av underlåtenhetsbrott som här närmast avses.

## 11.4 Vissa övriga frågor

### 11.4.1 Medverkan till brott

#### *Gällande rätt*

I 23 kap. 4 § BrB ges bestämmelser om medverkan till brott. Paragrafen är enligt sin ordalydelse tillämplig endast på brott i BrB men äger i mycket stor utsträckning

analogisk tillämpning inom specialstraffrätten. Det råder ingen tvekan om att medverkansbestämmelserna är tillämpliga på SKSL.

De medverkande indelas i tre grupper, avseende utförandet av gärningen (gärningsman), anstiftan av brottet (anstiftare) och medhjälp till brottet (medhjälpare). Den som inte är att anse som gärningsman skall dömas för anstiftan om han förmått annan till att utföra brottet och för medhjälp om han inte påverkat gärningsmannen på ett så avgörande sätt att anstiftan anses föreligga.

För vissa brott gäller att endast den som intar en särskild ställning i något hänseende, t. ex. som syssloman, gäldenär eller redovisningsskyldig, kan vara gärningsman. Vid dessa brott med s. k. specialsubjekt döms den som intar ställning av specialsubjekt som gärningsman även om andra som ej har denna ställning på grund av sin medverkan till gärningen faktiskt står närmare den brottsliga effekten. Övriga medverkande döms i stället för medverkan till brottet i form av anstiftan eller medhjälp.

Enligt SKSL kan endast den straffas som gärningsman som lämnar oriktiga uppgifter till ledning för egen beskattning eller beskattning av någon som han företräder i egenskap av ställföreträdare. Detta framgår av ordalydelsen i 1 § att oriktig uppgift skall vara ägnad att "för honom eller den han företräder" leda till frihet från skatt eller till för låg sådan.

Övriga medverkande vid brottet, t. ex. den som har att lämna uppgifter till ledning för annans taxering (kontrolluppgift) eller deklarationsmedhjälpare, straffas för anstiftan eller medhjälp.

Den angivna begränsningsregeln i SKSL medför att deklARATIONER som i vissa fall kan avges av annan än den skattskyldige eller ställföreträdare faller utanför lagens tillämpningsområde. Detta gäller t. ex. bouppteckning som undertecknats av make som inte tillika är arvinge eller testamentstagare, deklARATION som avges av annan än föreställningsgivare enligt 1908 års förordning angående bevillningsavgifter för särskilda för-

måner och rättigheter samt deklaration rörande elförbrukares energiskatt, som författningsenligt skall lämnas av eldistributören. I förordningen om allmän energiskatt finns en särskild straffbestämmelse som täcker det nu omnämnda fallet under det att man för de två övriga fallen torde kunna tillämpa 15 kap. 10 § BrB om osann eller vårdslös försäkrans.

En oriktig kontrolluppgift kan inte föranleda ansvar för gärningsmannaskap för brott enligt SKSL utan endast för anstiftan eller medhjälp till sådant brott. Detta förhållande — som är en följd av att lagen är omedelbart tillämplig endast i fråga om oriktiga uppgifter som avges till ledning för egen taxering — gäller emellertid blott under förutsättning att den oriktiga uppgiften avlämnats innan deklara-tionsbrottet fullbordats, dvs. före det deklara-tionen avgetts. Har den oriktiga kontrolluppgiften lämnats först därefter — exempelvis efter anmaning såsom kan ske i vissa fall — torde straffbestämmelserna i 15 kap. 11 § BrB om osant intygande kunna bli tillämpliga. Detsamma torde bli fallet om någon för annans räkning under angivna omständigheter utfärdar en fingerad räkning eller ett intyg som innehåller oriktiga uppgifter.

### *Utredningen*

Utredningen har kommit till den slutsatsen att den nuvarande begränsningsregeln — som innebär att straff för gärningsmannaskap endast drabbar den som i deklaration lämnar oriktig uppgift för egen beskattning eller för beskattning av någon som han författningsenligt äger företråda i sådant sammanhang — bör utgå. Därmed vidgas den krets av personer som kan straffas som gärningsmän men detta behöver inte inge betänkligheter. Fastmer är en sådan åtgärd ägnad att fylla luckor i det straffrättsliga skyddet och ligger därmed i linje med utredningens allmänna strävan att effektivisera straffbestämmelserna på detta område.

Förslaget till skattebrottslag blir sålunda tillämpligt på deklaration som avges av an-

nan än föreställningsgivaren enligt 1908 års förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter. Detsamma gäller det angivna fallet av bouppteckning till ledning vid fastställande av arvs-skatt. Vidare blir den speciella bestämmelsen om deklara-tionsbrott i förordningen om allmän energiskatt obehövlig, eftersom här avsedda förfaranden kan hänföras under brottsbeskrivningarna för de centrala skattebrotten.

Den mest markanta skillnaden mellan SKSL och utredningens förslag avser de oriktiga uppgifterna som lämnas till ledning vid annans beskattning. Enligt nuvarande lagstiftning kan sådana föranleda ansvar endast för medhjälp till deklara-tionsbrott under det att förslaget utgår från att sådan uppgiftslämnare skall kunna straffas som gärningsman. I det praktiska rättslivet blir emellertid skillnaden mellan nuvarande bestämmelser och förslaget med all sannolikhet inte så stor. Om någon som är skyldig avge kontrolluppgift lämnat en oriktig sådan för att därmed främja ett skattebrott, exempelvis av någon anställd, synes en sådan gärning enligt utredningens mening regelmässigt böra betraktas som medhjälp till skattebrottet. Detta överensstämmer med den nuvarande rättstillämpningen.

Däremot innebär utredningens förslag den nyheten att straff för gärningsmannaskap kan drabba uppgiftslämnare som efter skattebrottets förövande — kanske efter anmaning — avger oriktig kontrolluppgift. Genom vidgningen av brottsbeskrivningen i fråga om utsagens art och beträffande den krets som kan drabbas av gärningsmannansvar torde nämligen sådan uppgiftslämnare få anses göra sig skyldig till ett självständigt skattebrott. Den som, efter det skattebrott förövats, visserligen inte lämnar en oriktig utsaga men däremot på annat sätt medverkar till att dölja ett skattebedrägeri kan inte straffas för detta brott eller medhjälp därtill. I dylika fall får andra brottsbeskrivningar användas. Om någon under angivna förutsättningar t. ex. framställer en fingerad räkning eller inför oriktiga uppgifter i sin bokföring kan han straf-

fas för räkenskapsförsummelse. I andra fall kan förfalskning, osant intygande eller skyddande av brottsling tänkas föreligga.

På den allmänna straffrättens område har överlämnats 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:s regler i ämnet kan en medverkande som inte deltagit i själva utförandet av en brottslig gärning bedömas som gärningsman om "detta ter sig naturligt" (SOU 1944: 69 s. 93). Det torde i och för sig kunna anses som en fördel att samma bedömningsgrunder blir tillämpliga även på det stora flertalet av skattebrotten. För det allmänna rättsmedvetandet framstår det som naturligt att den som varit aktiv vid brottet — kanske skött bokföringen och lämnat de osanna utslagorna — betecknas som gärningsman även om han inte intar ställning som specialsubjekt i förut angiven mening.

För att straffbar anstiftan skall föreligga fordras att anstiftaren har uppsåt i förhållande till sin gärning. Anstiftan är således straffbar endast som uppsåtligt brott. I praktiken torde det inte bereda några större svårigheter att fastställa de fall där medverkan bör bedömas som anstiftan. Vanligen föreligger speciella situationer där anstiftaren har eller kan beräknas få egen vinning i en eller annan form. Anstiftan till skattebrott torde sålunda oftast förekomma familjemedlemmar och närstående emellan samt mellan företagare/arbetsgivare och anställda/arbetstagare.

Medhjälp föreligger om någon med råd eller dåd hjälper en annan att begå ett brott. Gränsdragningen mellan gärningsmannaskap och medhjälp kommer med utredningens lagförslag att följa BrB:s regler, vilket medför att en del fall som nu bedöms som medhjälp i fortsättningen kommer att anses som gärningsmannaskap.

Vid uppsåtligt skattebrott föreligger inte sällan överenskommelse mellan den uppgiftsskyldige och medhjälparen om visst handlande. Medhjälparen kan vara en kamrer, bokförare eller annan person som svarar för bokföringen, kontrolluppgifter och

upprättande av deklaration.

Den uppgiftsskyldige blir liksom hittills att döma som gärningsman i sådana fall där han i samråd med medhjälparen beslutat om och planlagt att åtgärder skall vidtas för att nedbringa skatten och sedan överlåtit åt medhjälparen att verkställa åtgärderna, dvs. göra ett felaktigt bokslut och en deklaration med oriktiga uppgifter. Enligt utredningens mening faller det sig emellertid naturligt att i vissa sådana och liknande fall där den uppgiftsskyldige och medhjälparen varit överens om brottet döma även medhjälparen som gärningsman. Om denne deltagit på ett mera aktivt sätt i utförandet av skattebrottet och måhända haft speciell vinning av detta är det rimligt att anse även honom som gärningsman. Med vinning avses då inte endast pengar eller sådant som har ett direkt uppskattningsbart värde. Det kan även röra sig om förmån för den medverkande i form av befordran för en anställd eller att en revisor kan påräkna ytterligare uppdrag.

Vid uppsåtligt skattebrott på exempelvis inkomstskatteområdet kommer arbetsgivare och arbetstagare ibland överens om att ersättning för visst arbete skall vara "skattefri", varför arbetsgivaren underlåter att lämna kontrolluppgift och arbetstagaren att deklarerera ersättningen. I sådana fall kan såväl arbetsgivaren som arbetstagaren enligt förslaget dömas som gärningsmän till brottet.

Frågor om gränsdragningen mellan gärningsmannaskap och medhjälp uppkommer också på mervärdeskattens, punktskatternas och arbetsgivaravgifternas områden. Den enligt resp. författning uppgiftsskyldige är här ofta inte identisk med den som verkligen fullgör uppgiftsskyldigheten. Om uppgiften avgetts av obehörig person och omständigheterna talar för att beskattningsmyndigheten kan komma att godta uppgiften, skall uppgiftslämnaren dömas till ansvar.

Föreligger uppdrag från den uppgiftsskyldige till uppgiftslämnaren att fullgöra uppgiftsskyldigheten torde man i många fall böra bedöma uppgiftslämnarens medverkan som medhjälp. Hinder torde emel-

lertid inte föreligga mot att bedöma både den uppgiftsskyldige och uppgiftslämnaren som gärningsmän. Den obehörige uppgiftslämnaren torde också kunna dömas som gärningsman och den uppgiftsskyldige som medhjälpare, i den mån denne inte anses böra gå fri från ansvar. En sådan bedömning kan te sig naturlig särskilt i sådana fall där den uppgiftsskyldige på grund av personliga förhållanden intar en beroendeställning till uppgiftslämnaren. Dessa situationer torde inte vara ovanliga i rörelser som drivs och sköts av en person men där en annan av olika skäl utåt och formellt framstår som den för verksamheten ansvarige.

Såvitt avser underlåtenhetsbrott är dessa enligt lagförslaget konstruerade som brott med specialsubjekt (skatt- eller avgiftsskyldig) och gärningsman kan i regel endast den vara som enligt lag eller annan författning skall avge utsaga till ledning vid fastställande av egen skatt eller avgift. Övriga i brottet medverkande får bedömas som medhjälpare eller anstiftare, även om dessa i realiteten varit ansvariga för att uppgiftsskyldigheten inte fullgjorts.

Medhjälp till oaktshetsbrott blir i princip att bedöma på samma sätt som medhjälp till det uppsåtliga brottet. En person som enligt nuvarande rätt endast kan bedömas som medhjälpare kan alltså, allt efter omständigheterna, komma att framstå som den verkliga gärningsmannen och dömas som sådan. Envar medverkande är självständigt ansvarig för sin gärning och i enlighet härmed gäller att, även om den uppgiftsskyldige-skattskyldige döms för skattebedrägeri, vårdslös skatteutsaga eller går fri från ansvar, en grovt oaktshet medhjälpare kan dömas för vårdslös skatteutsaga eller för medhjälp därtill.

Det är ett vanligt förhållande, att skattskyldiga anlitar hjälp av deklara-tionsbyråer och andra för att upprätta självdeklarationen. Därvid kan olika typer av fel uppstå. En del av dessa fel är av den arten, att medhjälparen på grund av medvetet osanna uppgifter från uppgiftslämnaren i god tro åstadkommer en felaktig utsaga. Dessa

situationer, som naturligtvis kan föranleda ansvar för uppgiftslämnaren, är inte av intresse i detta sammanhang. I andra fall däremot tillhandahåller den skattskyldige visst mer eller mindre fullständigt material åt medhjälparen och uppdrar åt denne att med hjälp av materialet sammanställa en riktig utsaga. Frågan är vilka fordringar man i dessa fall skall ställa på en medhjälpare i förhållande till den uppgiftsskyldige.

Mindre krav får ibland ställas på den som åtar sig att upprätta självdeklarationer åt skattskyldiga än på deklaran-ten själv. Den senare är ju den som bäst känner sin ekonomiska situation och han är dessutom skyldig att kontrollera uppgifterna i en deklara-tion som upprättats av annan. Å andra sidan förekommer inte sällan situationer där man har anledning att ha lika stora eller större krav på den som biträder vid en utsagas avgivande som på den uppgiftsskyldige själv.

I familjesammanhang är det relativt vanligt att en medlem biträder övriga med att upprätta självdeklarationerna. Oftast torde det vara mannen som är hustrun och barnen behjälpliga. Med nuvarande rättstillämpning har den uppgiftsskyldige ansetts som gärningsman och biträdet som medhjälpare.

En annan situation som även kan medföra en ändrad rättstillämpning avser utsagor som avges av ekonomichefer, kamrerare eller bokförare i företag. I de fall där det är sådana personers huvudsakliga arbetsuppgift att ansvara för eller sköta bokföring och uppgiftsskyldighet till beskattningsmyndigheten, kan de sägas ha en sådan ställning att det i många fall ter sig naturligt att bedöma dem som gärningsmän om de av uppsåt eller grov oaktshet avgett en osann utsaga. En sådan utgång är även rimlig med tanke på att den uppgiftsskyldige själv kanske med hänsyn till den oriktiga uppgiftens art inte haft någon möjlighet att handla på annat sätt än han gjort och därför bör gå fri från ansvar.

I många fall bör emellertid ansvar utkrävas av den uppgiftsskyldige själv antingen därför att han aktivt medverkat vid utsa-

gans upprättande eller brustit i kontroll av underordnad personal eller vid valet av denna. Beroende på omständigheterna kommer hans handlande att bedömas som gärningsmannaskap eller medhjälp.

Särskilt stora krav synes böra ställas på auktoriserade revisorer och advokater som yrkesmässigt biträder allmänheten i skattefrågor. Nuvarande praxis uppvisar också flera fall där medhjälpansvar utkrävts av biträdet under det att den uppgiftsskyldige gått fri. Enligt utredningens mening faller det sig naturligt att vid tillämpning av den föreslagna lagstiftningen anse en skattejurist eller annat kvalificerat deklara-tionsbiträde som gärningsman och inte som medhjälpare. I fall av mer självständigt verkan-de från biträdets sida eller om eljest sär-skilda omständigheter motiverar detta, kan i dessa liksom i andra fall gärningsman-naskap naturligtvis anses föreligga även för ett deklara-tionsbiträdes del.

#### 11.4.2 Brottsubriceringar och straffskalor

##### *Gällande rätt*

I SKSL benämns det uppsåtliga brottet falskdeklaration och det oaktsamma brottet vårdslös deklaration. Dessa benämningar — som inte är helt adekvata eftersom också andra handlingar än deklara-tioner kan vara objekt för brott enligt lagen — infördes efter hemställan av lagrådet. I det förslag till skattestrafflag som remitterats till lagrådet hade departementschefen upp-tagit rubriceringen skattebedrägeri för det uppsåtliga brottet under det att någon sär-skild brottsbenämning inte föreslagits för vårdslöshetsbrottet.

I samband med BrB:s införande utbyg-gdes systemet med brottsrubriceringar och flertalet brott erhöi i lagtexten kursiverade brottsnamn. Även skilda grader av samma brotts-typ fick i många fall egna brottsnamn.

##### *Utredningen*

SKSL:s falskdeklaration kan i en reforme-rad lagstiftning inte komma i fråga som brottsrubricering för det uppsåtliga brottet

redan av den anledningen att brottet inte längre föreslås knutet till deklara-tion utan även skall omfatta andra utsagor, både muntliga och skriftliga. Härtill kommer att avsevärd straffskärpning föreslås för fall av uppsåtlig skattebrottslighet. Den ändrade syn på skattebrotten som fört fram till detta ståndpunktstagande kräver också en ny brottsbeteckning, som inte anknyter till SKSL:s brottsnamn, där påföljden också för grova och omfattande uppsåtliga skattebrott regelmässigt blir böter.

Utredningen föreslår att det uppsåtliga skattebrottet benämns *skattebedrägeri*, eller i förekommande fall *avgiftsbedrägeri*. Den senare benämningen avses skola reserveras främst för undandragande av arbetsgivarav-gifter. Gentemot den föreslagna rubricering-en torde i och för sig kunna invändas att den skulle vara mindre lämplig med hänsyn till att brottet konstruerats på ett i viss mån annat sätt än det allmänna bedrägeribrottet. Man får emellertid inte bortse från att ge-nom farerekvisitets utformning och kravet på att utsagan skall vara en uttrycklig vilje-förklaring brottet företer viss släktskap med bedrägeri. Vid detta förhållande synes den föreslagna benämningen utgöra en lämplig rubricering som på ett klart sätt för gene-ne man anger arten av den brotts-typ var-om här är fråga. Utredningen har beaktat att bedrägeri är ett allmänt känt begrepp och att ett uppsåtligt skattebrott för den stora allmänheten torde framstå som ett brott där någon genom osanna eller falska uppgifter vilseleder beskattningsmyndighe-ten och därigenom själv erhåller en vinst genom att gärningsmannen undandrar eller kunnat undandra skatt eller allmän avgift. I lagförslaget likställs med skatte- eller av-giftsbedrägeri vissa typer av uppsåtlig un-derlåtenhet att avge föreskriven utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller av-gift och som ej direkt kunnat hänföras un-der den allmänna brottsbeskrivningen. Ock-så i sådana fall bör rubriceringen skatte- eller avgiftsbedrägeri begagnas.

Det oaktsamma skattebrottet benämns *vårdslös skatteutsaga* eller *vårdslös avgifts-utsaga*. Eftersom ordet "deklara-tion" av

nyss angivna skäl inte ansetts kunna användas har det till sin innebörd vidsträcktare "utsaga" ansetts vara en lämplig och täckande benämning.

För det uppsåtliga brottet skatte- eller avgiftsbedrägeri har genomförts en gradindelning alltefter brottets svårhet — brott av normal svårhetsgrad, ringa brott och grovt brott. För normalfallet är straffskalan fängelse i högst två år. Böter ifrågakommer endast för ringa brott. För grovt skatte- eller avgiftsbedrägeri upptar straffskalan, efter mönster från förmögenhetsbrottens område, fängelse lägst sex månader och högst sex år.

Den föreslagna straffskalan för det uppsåtliga brottet innebär en avsevärd straffskärpning i jämförelse med vad SKSL föreskriver. Som framgår bl. a. av resultaten från den sociologiska undersökningen har denna skärpning emellertid, såvitt utredningen kunnat bedöma, gensvar i det allmänna rättsmedvetandet. I skilda sammanhang har sedan länge krävts en allvarligare samhällelig reaktion mot uppsåtliga skatteundandragande gärningar. Mot sådana brott har otvivelaktigt en annan och skärpt inställning vuxit fram än den som varit rådande under tidigare skeden i samhällsutvecklingen. Även om de föreslagna skärpta straffskalorna inte innebär någon definitiv lösning av problemet med skattebrott är det dock ett viktigt led, som i förening med andra föreslagna åtgärder har sin funktion att fylla, när det gäller att ge eftertryck åt kravet på ärlighet vid lämmandet av sådana utsa- gor som ligger till grund för fastställandet av skatter eller avgifter.

Förslagets straffmaximum, sex år, för grovt brott 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 bedömandet anges i lagtexten exempel på omständigheter som därvid bör beaktas. Som förebild har använts huvudsakligen BrB:s

kvalifikationsgrunder vid förmögenhetsbrott. Det är emellertid varken nödvändigt att döma för grovt brott om angivna omständigheter föreligger eller uteslutet att anse grovt brott föreligga även i andra fall. Rubriceringen skall alltid ske med hänsyn tagen till samtliga föreliggande omständigheter.

För ringa uppsåtligt brott upptar straffskalan endast böter. Tidigare har rätt tvekan om domstolarna i sina domslut skulle beteckna en gärning som ringa även om någon särskild brottsbeteckning för de ringa fallen inte angetts i lagtexten. Lagrådet uttalade i samband med behandlingen av BrB att man inte i domslutet till brottsbeteckningen bör foga ordet ringa därför att skalan för ringa fall funnits tillämplig. Straffmätningen liksom motiveringen får ge besked härom.

För det grovt oaktsamma brottet (vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga) upptar den föreslagna straffskalan böter eller fängelse i högst två år. Också här är fråga om en betydande skärpning i förhållande till SKSL. Skärpningen av straffskalan för oaktsamhetsbrott är i viss mån en följd av de föreslagna straffhöjningarna för det uppsåtliga brottet. Även ett par andra omständigheter har emellertid haft betydelse för detta ställningstagande. Som framgått i andra sammanhang föreslår utredningen, 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 döms som grovt oaktsamma i fortsättningen faller utanför det straffbara området. Med hänsyn härtill kommer de oaktsamhetsfall som blir föremål för åtal enligt den föreslagna lagstiftningen att vara allvarligare till sin karaktär än många av de fall som nu förekommer. Det är då naturligt, att möjlighet finns att ådöma kännbara straff även för det oaktsamma brottet. Detta är nödvändigt inte minst av den anledningen att paragrafen även i framtiden kan vara tillämplig på så-

dana 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, vilket inte kan ske enligt gällande rätt.

Det torde kunna förutses, att med den föreslagna skärpningen av straffskalorna frågor rörande valet av påföljd vid skattebrott ej sällan uppkommer. Villkorlig dom och skyddstillsyn kommer därför i blickpunkten som alternativa påföljder till fängelse.

Vad skyddstillsyn beträffar kommer denna påföljd troligen inte att tillämpas annat än i undantagsfall. Skyddstillsyn förutsätter nämligen att det är erforderligt, att den tilltalade ställs under övervakning. I skattebrottmål torde endast undantagsvis den tilltalade vara i behov av övervakning, särskilda föreskrifter beträffande sin livsföring eller vård och behandling.

Förhållandet är annorlunda 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 mera ingripande åtgärd inte erfordras för att avhålla honom från vidare brottslighet. Övervakning eller andra mera ingripande åtgärder torde i regel inte behövas mot en tilltalad i skattebrottmål. Den åtalades personliga förhållanden är i de flesta fall välordnade och han befinner sig ekonomiskt och socialt ofta i en mycket god situation. Med hänsyn till dessa förhållanden kan därför inte uteslutas, att villkorlig dom i och för sig i stor utsträckning skulle kunna komma till användning. BrB innehåller emellertid bestämmelser om att villkorlig dom inte får användas om på grund av brottets svårhet eller eljest hinder möter av hänsyn till allmän laglydnad. Delvis sammanfaller synpunkterna, enär en brottstyps svårhetsgrad till viss del är bestämd av allmänpreventiva skäl, men bestämmelsen i BrB innebär även att hänsyn till allmänprevention bör tillmätas själv-

ständig betydelse.

Rättspraxis uppvisar exempel på olika brottstyper vid vilka villkorlig dom är sällsynt och frihetsberövande närmast regel, t. ex. rattfylleri. Även vid andra brott anses villkorlig dom av allmänpreventiva skäl inte böra tillämpas exempelvis vid grövre ligabrottslighet, våld mot tjänsteman, brott som förövas mot gamla personer och grövre trafikbrott. Utredningen erinrar även om den straffskärpning som skedde i samband med BrB:s införande i vad avser misshandelsbrottet.

I det nuvarande samhället uppfattas det som ett rättvisekrav att medborgarna fullgör sina skyldigheter att betala skatt. Utredningen vill därför som sin mening framhålla, att uppsåtliga skattebrott av normal och grov svårhetsgrad på grund av den samhällsfara de innebär i regel bör medföra ovillkorliga frihetsstraff. Skattebrottsligheten utgör ett brottsområde där de allmänpreventiva hänsynen måste framhävas med särskild styrka.

Utredningen är givetvis medveten om att i undantagsfall ett ovillkorligt frihetsstraff kan framstå som mindre välgrundat med hänsyn till olika förmildrande omständigheter som kan föreligga t. ex. hög ålder eller svår sjukdom hos gärningsmannen. Oaktat nådeinstitutet kan användas i dylika fall bör villkorlig dom inte vara utesluten, även om användningen därav bör vara restriktiv och begränsas till sällsynta och väl motiverade undantagsfall. I dessa senare fall kan den villkorliga domen förenas med dagsböter.

#### 11.4.3 Frivillig rättelse

##### *Gällande rätt*

I 23 kap. 3 § BrB finns en bestämmelse om straffrihet vid försök, förberedelse eller stämpling till brott för den som frivilligt föranlett att brottet inte fullbordats. I sammanhanget bör även uppmärksammas bestämmelsen i 15 kap. 14 § BrB om strafflindring eller straffrihet för den som innan avsevärd olägenhet uppkommit frivilligt rättar felet eller på annat sätt avvärjer fara för vidare olägenhet.

I samband med de ändringar i skattestrafflagstiftningen som genomfördes år 1921 infördes också en bestämmelse om straffrihet för den som, innan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete för året, av egen drift rättat ett förut lämnat oriktigt meddelande. Bestämmelsen ändrades sedermera därhän, att straffet skulle bortfalla då rättelse av oriktig uppgift skett, även om detta inträffade efter det vederbörande taxeringsnämnd avslutat sitt arbete för året. Som motiv åberopades bl. a. att ett sådant stadgande kunde förväntas bidra till att inte oväsentliga belopp som tidigare undanhållits framdeles kom att deklarerars.

I det betänkande som låg till grund för SKSL upptogs inte någon motsvarighet till denna bestämmelse. Som skäl härför anfördes bl. a. att bestämmelsen var säregen i så måtto som den innebar straffrihet vid tillbakaträdande från fullbordat brott. Vidare framhölls att ett sådant stadgande kunde befaras avrubba straffbestämmelsernas effektivitet. Särskilt stora risker i detta avseende kunde föreligga i de ofta förekommande fall då det förelåg nära personliga förbindelser mellan de skattskyldiga och taxeringsnämnderna (SOU 1942: 31 s. 81).

De sakkunnigas förslag rönt kritik på denna punkt och i SKSL intogs en bestämmelse om straffrihet för den som frivilligt rättade oriktig uppgift. Departementschefen ansåg inte erforderligt att direkt fixera den senaste tidpunkt vid vilken beriktigande kunde ske med straffriande verkan utan detta borde överlåtas på rättstillämpningen.

#### *Utredningen*

Med den konstruktion av skattebrotten som utredningen föreslår är ett brott fullbordat, innan ännu någon ekonomisk skada skett. Brottskonstruktionen hade i och för sig kunnat göras på det sättet, att avgivandet av en oriktig utsaga endast bedömts som försök till brott. I sådant fall skulle uppgiftslämnaren ha kunnat frivilligt tillbakaträda med stöd av den allmänna bestämmelsen i 23 kap. 3 § BrB. Bestämmelsen i 15 kap. 14 § BrB visar att rättelse vid ett

fullbordat brott enligt BrB under vissa omständigheter kan medföra strafflindring eller straffrihet för gärningsmannen.

Utredningen finner det värdefullt med en regel som gör det möjligt för den som lämnat en oriktig uppgift att frivilligt kunna rätta den utan risk för straff. Eljest 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 bl. a. skatte- eller avgiftsbedrägeri eller till vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga och frivilligt rättar en osann uppgift. Någon ändring i förhållande till SKSL och nuvarande rättstillämpning åsyftas därvid inte.

Utredningen har övervägt om konstruktionen i 15 kap. 14 § BrB kunde tjäna som förebild och att alltså straffrihet skulle inträda om rättelsen skedde innan avsevärd olägenhet uppkommit. Vad som skall förstås med avsevärd olägenhet enligt paragrafen i BrB får bedömas med hänsyn till det brott det är fråga om. Även om en sådan bedömning skulle kunna ske efter fastare linjer vid skattebrotten, som inte riktar sig mot enskildas intressen, än vid BrB:s sanningsbrott, synes några fördelar inte stå att vinna genom användning av begreppet avsevärd olägenhet. Tvärtom skulle frivilliga rättelser som bör utesluta straff i en del fall inte bli straffria om begreppet avsevärd olägenhet infördes i lagtexten — exempelvis sådana rättelser som görs efter det att den för låga skatten slutligt fastställts för den skattskyldige. I sådana fall torde man böra anse, att avsevärd olägenhet uppkommit för det allmänna och strafffrihet skulle därmed vara utesluten.

I likhet med motsvarande stadgande i BrB krävs för straffrihet att tillbakaträdandet skett frivilligt. De problem som uppstår vid tillämpningen av straffrihetsregeln för tillbakaträdande hänför sig nästan uteslutande till frågan om ett beriktigande skall anses ha skett frivilligt eller inte.

En omständighet som oftast betar en rättelse karaktären av frivillighet är att be-

skattningsmyndigheten 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 tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att man begärt upplysningar av honom torde han vara betagen möjligheten att göra en frivillig rättelse. Skulle det emellertid förhålla sig så att den begärda upplysningen är av rutinmässig art och inte har något samband med den oriktiga uppgiften bör han anses även därefter kunna göra en frivillig rättelse.

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 beträffande samtliga personer vars efternamn börjar på vissa bokstäver kan heller inte anses ha gjorts frivilligt. I rättsfallet NJA 1946 s. 306 hävdade den skattskyldige, bl. a. kronombud i taxeringsnämnd och styrelseledamot i sparbank, att en rättelse beträffande bl. a. vissa bankmedel skett frivilligt, trots att han före rättelsen ryktesvägen fått veta att landskamreraren i länet beslutat om kontroll av skattskyldigas banktillgodohavanden. I underrättens dom, som fastställdes av överinstanserna, framhölls att kännedomen om den beslutade bankkontrollen inneburit att den åtalade måste insett, att de oriktiga uppgifterna skulle uppdagas, varför hans rättelse inte skett frivilligt.

Frivillig rättelse är oftast utesluten när den skattskyldige fått reda på att taxeringsrevision beslutats hos annan — person eller företag — med vilken han haft affärer (NJA 1947 s. 212).

En situation med flera inblandade var föremål för bedömning i rättsfallet NJA 1959 s. 597. A hade inte deklarerat viss inkomst men utbetalat lön åt B och C, vilka efter samråd med A likaledes inte deklarerat för beloppen. Sedan A:s bokföring granskats av

taxeringsrevisor omtalade A för B och C att felet i hans deklaration upptäckts. I samråd med A ingav B och C därefter framställning om eftertaxering. Samtliga tre åtalades. I HD gjorde åklagaren inte gällande att det var upptäckten av A:s falskdeklaration som föranlett B och C att begära eftertaxering. HD godtog därför B:s och C:s uppgifter att de endast velat hjälpa A så att han inte fick efterbeskattning och straff för belopp som de själva uppburit. Rättelserna ansågs under sådana omständigheter ha skett frivilligt. Domstolen ansåg inte att detta medförde straffrihet även för A. Denne riskerade genom upptäckten att bli eftertaxerad och straffad för hela beloppet. Han kunde därför inte anses frivilligt ha medverkat till rättelse av B:s och C:s deklaration. En ledamot ansåg emellertid att inte någon av rättelserna skett frivilligt med hänsyn till de omständigheter under vilka de tillkommit.

HD intog i detta rättsfall den ståndpunkten att B:s och C:s frivilliga rättelser inte i och för sig var av beskaffenhet att medföra straffrihet även för A. Detta överensstämmer med departementschefens och lagrådets inställning vid 1948 års strafflagändring (NJA 1948 s. 202 och prop. 1948: 80 s. 395). Den omständigheten att av flera medverkande någon tillbakaträder föranleder straffrihet endast för den tillbakaträdande själv men inte för övriga medverkande.

I analogi med bestämmelsen i 23 kap. 5 § BrB torde man även kunna anta, att straffnedsättning kan komma ifråga om någon av flera medverkande gjort vad som stått i hans förmåga för att hindra gärningens verkningar men inte blir straffri enligt regeln om tillbakaträdande.

Varken i den nuvarande eller föreslagna lagen anges närmare hur en rättelse skall ske för att vara frivillig. Det vanligaste torde vara att en skattskyldig 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 skattskyldiges 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 inte för att äga verkan göras av den skattskyldige personligen. Den kan även ske genom befullmäktigat ombud, exempelvis kamrer, skattejurist eller anhörig.

Det kan vara tveksamt, om en rättelse gjord av tredje man utan uppdrag blir giltig. Även om den skattskyldige senare instämmer i rättelsen kan det nämligen hävdas, att man bör kräva åtminstone någon aktivitet av den skattskyldige själv för att han skall komma i åtnjutande av straffrihet. Departementschefens och lagrådets tidigare omnämnda uttalanden i samband med 1948 års strafflagändringen synes böra tolkas så att den som frivilligt vill göra en rättelse till beskattningsmyndigheten men blir förekommen av en utomstående inte bör bli sämre ställd än om en medverkande förekommit honom.

I SvJT 1964 rf. s. 71 godtogs att en rättelse skett genom förmedling av polisen utan att den skattskyldige själv gjorde något för att underrätta beskattningsmyndigheten. Även en kompanjon till den åtalade, som likaledes falskdeklarerat och varit införstådd med och understött den skattskyldiges åtgärder för att vinna rättelse, fick räkna sig till godo den frivilliga rättelse som ansågs föreligga.

I rättsfallet NJA 1960 B 25 gjorde den tilltalade, en medhjälpare, gällande att frivillig rättelse förelåg därför att han i besvärsskrift åt den skattskyldige begärt den granskning av bokföringen som lett till att felen upptäckts. HD ansåg emellertid en begäran om granskning av bokföringen inte innefatta frivillig rättelse. Det bör påpekas, att den som vill åberopa frivillig rättelse inte endast har att meddela beskattningsmyndigheten, att hans deklaration är felaktig. Han måste även ange i vilket eller vilka avseenden den är felaktig. Om en rättelse är ofullständig kan han i regel nämligen åtnjuta straffrihet endast så långt som rättelsen täcker de oriktiga uppgifterna.

Vikten av att en rättelse är så fullständig som möjligt och att otydligheter och missförstånd sker på den rättandes risk framgår bl. a. av NJA 1966 s. 299.

En skattskyldig som betalar mervärdesskatt eller punktskatt och som i deklaration för viss beskattningsperiod uppgett för låg skattepliktig omsättning kan inte göra anspråk på straffrihet för frivillig rättelse om han en senare beskattningsperiod ökar den skattepliktiga omsättningen med det belopp som han oriktigt undandragit under en tidigare period. Varje beskattningsperiod ses som en enhet och en rättelse kan endast ske 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 saksuppgifter eller vidta åtgärder för att få ett tidigare beslut om skatt ändrat.

Alltför höga krav bör emellertid inte ställas på den rättandes uppgifter. Det måste räcka, att han i väsentliga delar lämnar riktiga uppgifter, som senare vid granskning måhända på vissa punkter måste korrigeras. 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 i form av bokföring eller anteckningar är bristfälligt. I sådana fall bör det vara tillräckligt, om han anger de belopp som uppskattningsvis kan beräknas ha undanhållits från beskattning. Visar det sig senare att de be-

lopp han uppgett är alltför små i förhållande till de verkliga beloppen kan det emellertid komma i fråga 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. Den skattskyldiges uppgifter vid rättelsen jämförda med samtliga omständigheter som kommer fram vid en närmare undersökning torde i de flesta fall ge tillräckligt underlag för en bedömning av om den skattskyldiges uppgifter varit godtagbara eller om man rimligen kunnat fordra att han vid tidpunkten för rättelsen skulle ha lämnat andra uppgifter än som skett.

#### 11.4.4 Preskription

##### *Gällande rätt*

I 35 kap. BrB finns regler om bortfallande av påföljd för brott vilka är tillämpliga också inom specialstraffrätten. Om annan preskriptionstid föreskrivits i en särskild författning är den bestämmelsen gällande. I SKSL finns en särskild bestämmelse om en preskriptionstid av fem år för vårdslös deklaring i stället för två som skulle ha följt av de allmänna bestämmelserna. Denna särskilda preskriptionsregel, som tillkom genom en lagändring 1961, gäller oavsett BrB:s preskriptionsregler och promulgationslagen till brottsbalken.

##### *Utredningen*

Särskilda bestämmelser om preskription för de i förslaget till skattebrottslag upptagna gärningarna har inte ansetts nödvändiga. 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, vilket måste betecknas som en

fördel med hänsyn till den i dessa mål i regel mycket vidlyftiga och tidsödande utredningen. I dessa fall av allvarlig skattebrottslighet inträffar inte sällan att den misstänkte beger sig utomlands eller eljest är oanträffbar till dess preskriptionstiden gått ut. Sådana förfaranden torde med den föreslagna längre preskriptionstiden avsevärt motverkas och te sig mindre lockande. För ringa uppsåtliga brott blir tiden för preskription blott två år. Det torde inte vara nödvändigt att föreskriva en särskild längre preskriptionstid enbart för dessa fall.

Det kan möjligen råda viss tvekan om hur man skall beräkna preskriptionstiden för ringa fall av skattebedrägeri. Brottet har inte erhållit särskild beteckning eller upptagits i särskild paragraf. Efter BrB:s införande synes det numera vara fullt klart, att även ett ringa-fall som det föreslagna behandlas på samma sätt som om brottet varit gradindelad. Eftersom endast böter ingår i straffskalan blir därför preskriptionstiden två år, och inte fem år, som för normalfall.

De olägenheter som i praktiken kan uppstå genom en så relativt kort preskriptionstid som två år är inte av den omfattningen eller så ofta förekommande, att de bör beaktas genom en särskild preskriptionsregel.

Vad avser frågan om den tidpunkt, från vilken tiden för åtalspreskription skall anses löpa gäller enligt SKSL att preskriptionstiden räknas från den dag, då den oriktiga deklaringen inkom till beskattningsmyndigheten. Om deklaringen insänds med post räknas tiden från den dag handlingen kom beskattningsmyndigheten tillhanda. 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.

Någon gång inträffar att allmänna självdeklaringer daterats exempelvis i januari eller början av februari. I sådana fall har

inträffat — då åtal väckts omedelbart före den vanliga preskriptionstidens utgång den 15 februari — att den tilltalade inväntat att deklarationen ingetts av honom den dag som deklarationen är dagtecknad och att ev. brott följaktligen är preskriberat. Det ankommer på åklagaren att i sådana fall visa, att deklarationen inte är avgiven den dag som dateringen utvisar utan först senare. Kan han inte fullgöra denna bevisning — vilket kan vara svårt i avsaknad av ankomststämpel på deklarationen — och föreligger inga andra omständigheter som gör den tilltalades invändning mindre trolig, torde böra anses att preskriptionstiden bör räknas från dagen för dateringen.

Enklast synes problemet i och för sig kunna lösas, om genom någon form av stämpel på handlingen angavs när denna inkommit. Å andra sidan skulle detta medföra betydande merarbete och problemet har inte den praktiska betydelse att en sådan åtgärd bör övervägas.

Mot bakgrund av att även oriktiga muntliga utsagor kan medföra straffansvar bör framhållas vikten av att under en förundersökning den exakta tidpunkt kan fastställas när en viss utsaga avgetts. De muntliga utsagor som kan bli föremål för åtal synes närmast vara sådana som en uppgiftsskyldig gör till To under taxeringsperioden eller till taxeringsrevisor under en revision eller till tjänsteman vid de verk och myndigheter som administrerar övriga skatter och avgifter. För att vid en senare tidpunkt exakt kunna fastslå när ett muntligt meddelande lämnats, är det av vikt att den som varit i kontakt med uppgiftslämnaren i dagboksblad eller memorialanteckningar noterar datum för meddelandet och dess innehåll. I annat fall kan det vara svårt att kanske lång tid efteråt styrka tidpunkten för utsagan och innehållet i den.

Preskriptionstidens beräkning vid underlåtenhetsbrottet torde inte vålla några särskilda svårigheter. Preskriptionstiden för underlåtenhet att avge självdeklaration torde anses börja löpa med deklarationsfristens utgång. Preskriptionstiden skulle sålunda i princip beräknas som för deklarations-

brottet, dvs. börja löpa när deklarationen senast skall vara avlämnad.

Även om frågan kan vara tveksam — man skulle kunna tänka sig exempelvis att preskriptionstiden började löpa först när taxeringsarbetet avslutats — torde den sålunda hävdade uppfattningen vara väl grundad. Enligt fast praxis förläggs preskriptionstidens början generellt till tidpunkten för brottets fullbordan, dvs. när handlingen inkom. I enhetlighetens intresse bör preskriptionstiden beräknas på likartat sätt för såväl ett genom positivt handlande förövat brott som för ett underlåtenhetsbrott. Därigenom underlättas preskriptionsfrågornas bedömande både för domstolar och — än viktigare — för åklagare. Underlåtenhetsbrott av den typ varom här är fråga — nämligen underlåtenhet att utföra den enstaka handling som avgivandet av utsagan till beskattningsmyndigheten innebär — är ju endast en negativ motsvarighet till fullgörandet av deklarationsskyldigheten.

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 men inte över åtta år utdömts.

## 11.5 *Brott mot uppbördssystemet*

### 11.5.1 Allmänna synpunkter

Den reform av uppbördsväsendet som ägde rum genom 1945 års UF innebar en genomgripande omläggning av det tidigare uppbördsförfarandet. Skatten för anställda kom nu att erläggas i anslutning till själva inkomstförvärvet och man sökte uppnå största möjliga överensstämmelse mellan den preliminära skatten och den skatt som på grundval av varje års taxering slutligen fastställdes. Arbetsgivarna ålades skyldighet att verkställa skatteavdrag på de anställdas löner och särskilda ansvarsbestämmelser i form av dagsbotsstraff stadgades för att trygga att innehållande och redovisning av skatt skedde på avsett sätt. Dagsbotsstraff kunde drabba även den som i preliminär självdeklaration eller i ansökan om jämkning av preliminär skatt lämnade oriktig uppgift.

På grundval av ett av tillkallade sakkunniga utarbetat förslag antogs år 1953 en ny UF med bl. a. strängare ansvarsbestämmelser för arbetsgivare.

De sakkunniga berörde frågan om underlåtenhet att redovisa innehållna skattebelopp skulle likställas med förskingring. En sådan lösning syntes de sakkunniga dock inte möjlig. Vare sig de innehållna skattemedlen betraktades som en lönefordran, som övergått från arbetstagaren till det allmänna, eller som en skattefordran från det allmännas sida gentemot arbetsgivaren förhöll det sig så att arbetsgivaren av egna medel skulle gälda det allmännas fordran. För att ett förskingringsbrott skulle föreligga fordrades det emellertid, framhöll de sakkunniga, att det var fråga om egendom som den brottslige fått i sin besittning för annan med skyldighet att utge egendomen eller redovisa för den. Möjligen skulle arbetsgivarnas förfaringsätt, ansåg de sakkunniga, kunna likställas med olovligt förfogande, men inte heller detta torde komma i fråga. De sakkunniga ansåg därför, att man också i fortsättningen borde nöja sig med straffbestämmelser i UF men att den åsyftade straffskärpningen borde

kunna nå genom att straffskalan utvidgades. De sakkunniga föreslog, att arbetsgivare, som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlät att inom föreskriven tid till uppbördsmyndigheten inbetala innehållet belopp, skulle straffas med fängelse i högst sex månader eller med dagsböter.

De sakkunniga framhöll vidare, att om tillvägagångssättet vid löneutbetalning visade att lönen minskats med därå belöpande skatt och arbetsgivaren därefter underlät att inbetala skatten till uppbördsmyndigheten, arbetsgivaren borde kunna straffas, oavsett om han vid löneutbetalningstillfället haft medel disponibla för skatten eller inte.

I en i finansdepartementet utarbetad promemoria uttalades bl. a., att det förhållandet att arbetsgivaren vid löneutbetalningstillfället saknat medel till arbetstagarens hela bruttolön i och för sig torde vara utan betydelse för frågan om skatteavdrag skett eller inte. Frågan fick bedömas med hänsyn till omständigheterna i varje särskilt fall. Om arbetstagaren hade erhållit kvitto eller uppgift på att skillnaden mellan bruttolönen och det till honom utbetalade beloppet utgjorde skatt eller om nämnda skillnadsbelopp hade bokförts i arbetsgivarens räkenskaper som avdragen skatt, syntes det uppenbart att skillnadsbeloppet fick anses utgöra innehållna skatt även om arbetsgivaren vid löneutbetalningstillfället endast haft medel motsvarande den utbetalade nettolönen.

Beträffande underlåtenhet att redovisa innehållna skatt framhölls i promemorian, att fängelsestraffet vid underlåten skatteredovisning — i viss parallellitet med bestämmelserna i SKSL — borde reserveras för grövre brott. Straffbestämmelsen syntes lämpligen böra utformas så, att straffet för underlåtenhet skulle utgöra dagsböter eller, om brottet med hänsyn till omständigheterna var att anse som grovt, fängelse i högst sex månader. Vid bedömning av om brottet var grovt skulle särskilt beaktas, om underlåtenheten avsåg medel till betydande belopp eller om arbetsgivaren förut genom lagakraftvunnen dom blivit dömd för under-

låten inbetalning av innehållet belopp.

I remissyttranden över promemorian framhölls bl. a., att ansvarsbestämmelsen borde formuleras så, att det tydligt framgick, att straff inträdde även om arbetsgivaren vid utbetalningen av lönen inte haft medel tillgängliga som kunnat innehållas till gäldande av skatt eller sedermera förbrukat faktiskt innehållna skattemedel så att han, då medlen skolat betalas till upp-  
bördsmyndigheten, varit ur stånd därtill.

Departementschefen framhöll i propositionen (1953: 100), att fängelsestraff i högst sex månader borde kunna följa för den arbetsgivare som inte fullgjorde sin skyldighet att inbetala innehållet skattebelopp. Vidare föreslogs dagsbotsstraff för arbetsgivare, som var skyldig verkställa skatteavdrag men utbetalade lön utan att denna minskats med föreskrivet belopp för gäldande av arbetstagarens skatt, om gärningen skett uppsåtligt eller av oaktsamhet, som inte var endast ringa. Härigenom undantogs från det straffbara området rena förbiseenden och smärre misstag.

Departementschefen uttalade vidare, att undersökningar visat, att det framför allt av praktiska skäl inte var möjligt att föreskriva skyldighet för arbetsgivarna att avskilja de belopp, som inte utbetalats till arbetstagarna. Man nödgades därför enligt departementschefen alltjämt acceptera, att de vid lönetillfällena inte utbetalade medlen under en viss tid stod till arbetsgivarens disposition. Redovisningsskyldigheten borde emellertid föranleda arbetsgivaren till nödig försiktighet i sina ekonomiska angelägenheter.

Bevillningsutskottet yttrade sig över propositionen i betänkande nr 33/1953. Utskottet betonade inledningsvis vikten av att bestämmelserna om skyldighet att verkställa skatteavdrag följdes för att syftet med källskattebestämmelserna inte skulle förfe-  
las. Ur allmänpreventiv synpunkt ansåg utskottet det inte lämpligt att begränsa straffbarheten till fall då arbetsgivaren handlat uppsåtligt eller grovt oaktsamt. Från straffpåföljd borde endast undantas de mera ursäktliga fallen, där avdragsskyldigheten

förbisetts eller eljest smärre misstag begåtts.

I fråga om arbetsgivare som underlät att i vederbörlig ordning inbetala skatt ansåg utskottet, att möjlighet borde finnas att kunna ådöma fängelsestraff även i fall av grov oaktsamhet, nämligen när alldeles särskilda omständigheter förelåg. Detta kunde exempelvis vara förhållandet när en arbetsgivare upprepade gånger underlätit att inbetala skattemedel till avsevärda belopp och det kunde förmodas att han handlat uppsåtligt men uppsåtet inte kunde visas. Utskottet tillstyrkte sålunda de föreslagna straffbestämmelserna även i denna del.

Propositionen antogs av riksdagen såvitt avsåg straffbestämmelserna i oförändrat skick.

### 11.5.2 Utredningen

Nuvarande straffbestämmelser till skydd för uppbördsförfarandet finns i 79 § och 80 § 1 mom. UF. Utredningen föreslår att dessa straffbestämmelser efter vissa mindre ingripande ändringar överförs till förslaget till skattebrottslag. Bestämmelserna kan lämpligen uppdelas på tre paragrafer och ges särskilda brottsbeteckningar. Som brottsnamn föreslås osann uppbördsutsaga, underlåtenhet att innehålla skatt samt uppbördsbrott.

#### *Osann uppbördsutsaga*

Brottsbeskrivningen, i vilken någon saklig ändring i förhållande till nu gällande bestämmelser inte åsyftas, motsvaras av 79 § UF. Den brottsliga gärningen består i att någon i deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen, om det innebär fara för att preliminär skatt eller avgift undandras det allmänna.

Vidare straffas den 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.

I subjektivt hänseende fordras att gärningsmannen handlar uppsåtligt eller av

grov oaktsamhet. Vad som i annat sammanhang sagts om brottsföresättningen grov oaktsamhet bör gälla även vid vårdslös uppbördsutsaga.

Straffet för den som bryter mot nuvarande bestämmelser i 79 § UF är dagsböter. Utredningen föreslår, att osann uppbördsutsaga skall straffas med böter eller fängelse i högst sex månader. Visserligen har denna brottstyp såvitt är känt endast i mycket ringa utsträckning förekommit i vårt land, men straffskärpningen kan motiveras med den allvarligare syn på skattebrottslighet överhuvud som utredningen anser bör eftersträvas. Såvitt avser ringa fall föreslås, i likhet med vad som gäller vid övriga brott, en straffrihetsregel.

#### *Underlåtenhet att innehålla skatt*

Den brottsliga gärningen består i att arbetsgivare underlåter att vid utbetalningen av lön till anställd innehålla föreskrivet belopp avseende preliminärskatt, slutlig skatt eller, enligt utredningens förslag, sjömansskatt. Beloppets storlek framgår av den anställdes debetsedel och vid uppbörden av preliminärskatt samt sjömansskatt dessutom av utfärdade skattetabeller.

Brottet kan förövas endast av specialsubjekt, dvs. av arbetsgivare som är skyldig göra avdrag för skatt. Föreligger medverkan av annan får denne efter vanliga regler dömas för anstiftan eller medhjälp. Ansvar för uppsåtlig underlåtenhet att göra preliminärskatteavdrag bör i nästan samtliga fall ligga på arbetsgivaren ensam. I de fall där brottet begås av grov oaktsamhet kan det emellertid vara en anställd som är närmast ansvarig för de ekonomiska transaktionerna. Kravet på specialsubjekt medför att även i sådana fall endast arbetsgivaren kan straffas som gärningsman under det att den grovt oaktsamme anställde får dömas för medhjälp.

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. Enligt

utredningens mening finns det ingen anledning att vid just detta brott mot skattelagstiftningen bibehålla en kriminalisering av enkel oaktsamhet.

Den som i avsevärd mån brustit i normal oaktsamhet bör anses ha handlat av grov oaktsamhet. Vad som anförts om olika omständigheter som kan inverka på bedömningen av om en oaktsamhet är grov eller inte vid vårdslös skatteutsaga bör i tillämpliga delar även gälla för underlåtenhet att verkställa skatteavdrag.

Invändningar om rättsvillfarelse torde kunna göras från en åtalads sida. En invändning att han över huvud taget inte kände till att han var skyldig att göra avdrag för preliminärskatt torde som regel inte fria från ansvar. Å andra sidan kan exempelvis en invändning från en arbetsgivare att han inte trodde att han behövde göra skatteavdrag å ett visst belopp på grund av beloppets storlek inte alltid lämnas utan avseende liksom inte heller invändning om att han hade anledning tro att den person som han anlitat för visst arbete betalade B-skatt. Allt efter omständigheterna torde det i vissa fall kunna komma i fråga att anse arbetsgivarens handlande ursäktligt och därmed straffritt.

Straffet för den som utbetalar lön utan att göra avdrag för preliminär skatt är f. n. dagsböter. Utredningen föreslår en strängare straffskala som innehåller böter eller fängelse i högst ett år.

Ringa fall föreslås undantagna från det straffbara området.

Utgångspunkten för preskriptionstidens beräkning vid underlåtenhet att innehålla skatt blir, liksom enligt gällande rätt, utbetalningstillfället. Enligt UF åligger det arbetsgivare att vid utbetalning av kontant belopp som avser lön göra avdrag för skatt. Några svårigheter att fastställa den tidpunkten torde i allmänhet inte uppkomma.

#### *Uppbördsbrott*

Beträffande denna brottsbeskrivning föreslås vissa ändringar i förhållande till den nuvarande brottsbestämmelsen i 80 § 1 mom. andra stycket UF.

Liksom hittills kan brottet endast begås av specialsubjekt. I objektivt hänseende fordras, att en arbetsgivare åsidosätter föreskrivna skyldigheter att inom rätt tid till uppborndsmyndigheten inbetala belopp, motsvarande det varmed en arbetstagares lön minskats för gäldande av arbetstagarens skatt. Straffbestämmelsen blir — liksom hittills — tillämplig i sådana fall där arbetsgivaren vid avlöningstillfället har medel tillgängliga för inbetalning av skatten men senare försätter sig i ett sådant läge att han under uppbornds-terminen inte kan fullgöra sin betalnings-skyldighet. Även arbetsgivare som under uppbornds-terminen har kontanta medel men ändå underlåter att inbetala skatten, exempelvis därför att han anser sig behöva pengarna till annat ändamål, drabbas av ansvar. I de allra flesta fall föreligger uppbornds-brott om arbetsgivaren vid avlöningstillfället inte haft några medel för skattebetalningen.

Arbetsgivare som inte inbetalar innehållen skatt straffas om han handlar uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Utredningens förslag innebär ingen förändring i denna del men väl en höjning av straffmaximum.

Samma bedömning skall användas på begreppet grov oaktsamhet som vid övriga oaktsamhetsbrott enligt utredningens förslag. Föreligger inte uppsåtligt brott skall ansvar alltså komma i fråga endast om arbetsgivaren i avsevärd mån brustit i normal oaktsamhet.

Utredningens förslag skyddar i första hand inbetalningen av innehållen skatt. I paragrafens andra stycke föreslås emellertid att den som vid uppsåtligt brott lämnar osann uppgift om storleken av verkställt skatteavdrag skall dömas efter en särskild strängare straffskala.

Bakgrunden härtill är att det föreligger ett stort intresse hos uppborndsmyndigheterna 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 nämligen 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 blir resultatlösa på grund av exempelvis konkurs.

Utredningen anser att en strängare straffbestämmelse kan vara motiverad i sådana fall då arbetsgivare lämnar osanna uppgifter om verkställda skatteavdrag eller underlåter att lämna sådana uppgifter. Härigenom kan kanske åstadkommas att arbetsgivare i större utsträckning än f. n. sker lämnar sanna uppgifter även om de saknar möjlighet att inbetala skatten. Detta skulle i så fall medföra fördelar såväl för skatte-debiteringen och skatteindrivningen som för arbetstagarna. Arbetsgivarens uppgifter om innehållen skatt ligger till grund för krediteringen av preliminär skatt för arbetstagaren och denne tillgodoräknas således innehållen skatt även om arbetsgivaren inte inbetalat den.

Den som medelst skatteanvisning eller på annat sätt inbetalar innehållen skatt kan i samband med inbetalningen ange storleken av det innehållna skattebeloppet. Att så bör ske framgår emellertid inte med tillräcklig tydlighet av UF:s bestämmelser. Utredningen har emellertid inte ansett sig i detta sammanhang kunna föreslå de ändringar i UF som blir erforderliga. Förslag härom torde få utarbetas i annat sammanhang. Att sådana ändringar företas är emellertid en förutsättning för att ett uppbornds-brott skall anses som grovt enbart därför att osann uppgift lämnats om skatteavdragets storlek.

Utredningens förslag till uppbornds-brott innebär, att inbetalningen av innehållen skatt alltjämt skyddas som det centrala men att den som lämnar oriktiga uppgifter om storleken av innehållet belopp kan straffas efter en strängare straffskala.

Utredningen har diskuterat, om man helt kunde slopa straff för den som inte inbetalar innehållen skatt och endast straffa den osanna uppgiften eller underlåtenheten att lämna uppgift om storleken av skatteavdraget. Utredningen har emellertid funnit, att nuvarande brottsbeskrivning alltjämt bör bi-

behållas.

Det bör i detta sammanhang uppmärksammas, att gärningsmannen kan vara i sådan ekonomisk situation att det föreligger en intressekollision. Det kan nämligen förhålla sig så, att arbetsgivaren, om han betalar skatten gör sig skyldig till mannamån mot borgenärer enligt 11 kap. 4 § BrB och om han betalar borgenärerna gör sig skyldig till uppbördsbrott. Denna situation uppmärksammades redan vid UF:s tillkomst. Det har hävdats, att 80 § UF bör vika för stadgandet om mannamån mot borgenärer (se bl. a. Welamson, Konkurs s. 74).

Hur frågan om denna kollision mellan två straffbestämmelser skall lösas har nyligen varit föremål för ett avgörande i HD (Kungl. Maj:ts dom B 26 den 24 juli 1969).

Utredningen, som föreslår ett stadgande av i princip samma konstruktion som 80 § UF, anser inte att det efter detta avgörande föreligger behov att lagstiftningsvägen söka lösa kollisionen mellan bestämmelsen om mannamån mot borgenärer och regeln om uppbördsbrott. Enligt utredningens mening bör frågan liksom tidigare överlämnas åt rättspraxis.

Till belysning av gränsdragningen mellan oaktsamhet och grov oaktsamhet kan hänvisas till NJA 1960 s. 238.

Möjlighet för en tilltalad att åberopa rättsvillfarelse som grund för straffrihet torde knappast finnas vid uppbördsbrott. En arbetsgivare som innehållit skatt vid utbetalning av arbetstagares lön lär normalt inte kunna anföra några skäl till stöd för att en underlåtenhet att inbetala de inne-

hållna beloppen under föreskriven uppbördstermin skulle vara ursäktlig.

Det kriminaliserade handlandet har getts namnet uppbördsbrott.

Den som inte till uppbördsmyndigheten inbetalar innehållen skatt straffas f. n. med dagsböter eller fängelse i högst sex månader. Utredningen föreslår att uppbördsbrott, om gärningen begås uppsåtligen eller av grov oaktsamhet, straffas med böter eller fängelse i högst ett år. Om uppsåtligen begånget brott är att anse som grovt föreslås fängelse i högst två år. Säsom exempel på omständigheter som skall beaktas vid bedömning om brottet är grovt har särskilt nämnts att osann uppgift lämnats om storleken av verkställt skatteavdrag. Uppbördsbrott kan stundom vara av den omfattningen, att domstolen bör äga möjlighet att utdöma ett kännbart frihetsstraff t. ex. om arbetsgivaren under en följd av uppbördsperioder uppsåtligen underlåter att inbetala skatten och tillgodogör sig skattepengarna för egen eller företagets räkning eller om uppbördsbrott avser medel till betydande belopp.

Preskriptionstiden för uppbördsbrott kommer liksom hittills att räknas från utgången av betalningsfristen. Eftersom uppbördsterminerna är fastlagda och det inte bör råda någon tvekan om vilka belopp som är att hänföra till viss uppbördstermin torde några svårigheter i preskriptionsavseende inte behöva uppkomma.

Det brott som benämns räkenskapsförsummelse behandlas i specialmotiveringen, där vissa ytterligare frågor i anslutning till brottsbeskrivningarna också berörs.

### 12.1 Inledning

Förundersökning är den utredning om brott som företas av polis- och åklagarmyndigheterna. Den avser att ge underlag för åklagarens åtalsbeslut samt att förbereda rättegången vid domstol så att erforderlig bevisning kan förebringas i ett sammanhang. Bestämmelser om förundersökning finns i 23 kap. RB samt i förundersökningskungörelsen den 19 december 1947 (nr 948).

Förundersökning skall inledas av polismyndighet eller åklagare så snart på grund av angivelse eller eljest anledning förekommer att brott, som hör under allmänt åtal, förövats. Har den inletts av polismyndigheten skall åklagaren överta ledningen så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet. Om saken är av enkel beskaffenhet stannar ledningen dock kvar hos polismyndigheten. Genom anvisningar utarbetade gemensamt av RÅ och rikspolisstyrelsen har meddelats, vilka brott som skall anses vara enkla.

Brott enligt SKSL har i anvisningarna inte hänförs till mål av enkel beskaffenhet och åklagaren är alltså regelmässigt undersökningsledare i sådana mål.

Förundersökningen innefattar två stadier. Under det första sker spaning och efterforskning för att fastställa om ett brott begåtts och vem som skäligen kan misstänkas för brottet. Det andra stadiet vidtar när någon skäligen kan misstänkas för brottet. När en undersökning nått så långt, skall den misstänkte underrättas om misstanken

samt om sin rätt att redan under förundersökningen anlita försvarare och om möjligheterna att erhålla offentlig försvarare. Under den fortsatta förundersökningen skall den misstänkte och hans försvarare så snart det kan ske utan men för utredningen erhålla möjlighet att ta del av utredningen och ange de kompletteringar som anses önskvärda. När förundersökningen avslutas skall åklagaren meddela beslut i åtalsfrågan. Upphör under utredningens gång misstänkarna om brott kan förundersökningen nedläggas på ett tidigare stadium. Den som hörts som misstänkt för ett brott samt målsäganden skall erhålla underrättelse i de fall, där förundersökningen läggs ned eller där åklagaren meddelar beslut att åtal inte skall väckas. Normalt bör både beslut och underrättelse vara motiverade.

Under förundersökningen har polis och åklagare möjlighet att använda en rad mer eller mindre ingripande medel för att verkställa utredningen och säkra nödvändig bevisning.

Sålunda kan förhör hållas med den som antas kunna lämna upplysning av betydelse för utredningen. Vägrar den som skall höras att medverka, kan han efter särskilda regler medtas eller hämtas till förhör och även kvarhållas viss tid.

I 24—28 kap. RB behandlas de straffprocessuella tvångsmedlen. Man skiljer mellan sådana tvångsmedel som medför att en person berövas friheten eller får vidkännas

inskränkningar i denna, t. ex. anhållande och häktning, och sådana tvångsmedel som innefattar ingrepp i dispositionsrätten över viss egendom, såsom beslag och skingringsförbud.

I förundersökningskungörelsen finns närmare bestämmelser om hur förundersökningen skall utföras, förhör hållas och tvångsmedel redovisas samt vad protokoll och anteckningar skall innehålla.

## 12.2 Uppdagandet av skattebrott

### 12.2.1 Allmänt

Misstanke om skattebrott kan uppkomma på olika stadier i taxeringsarbetet. Den kan uppstå redan vid TN:s behandling av självdeklarationen eller senare, t. ex. vid den eftergranskning som äger rum hos länsstyrelsen, vid taxeringsrevision eller i samband med besvär och därmed följande utredning.

Enligt 32 § 2 mom. tredje punkten TK och 118 § andra stycket TF skall senast den 15 juli under taxeringsåret till förste Ti översändas förteckningar upptagande skattskyldiga eller andra, beträffande vilka finns anledning anta att de gjort sig skyldiga till brott enligt SKSL. Anmälningsskyldigheten åligger To och inte TN. Ordföranden har således ingen skyldighet att med nämnden diskutera vilka fall, som bör föranleda anmälan.

Enligt 118 § andra stycket TF skall förste Ti göra anmälan till åklagare om anledning förekommer att brott enligt SKSL förövats. Detta överensstämmer med bestämmelsen i 23 kap. 1 § RB att förundersökning skall inledas, så snart anledning förekommer, att brott som hör under allmänt åtal förövats.

### 12.2.2 Taxeringsnämndsordförandens anmälningsskyldighet

Utredningen har sökt vinna närmare kännedom om hur To:s resp. förste Ti:s anmälningsskyldighet fullgörs i praktiken och om några mer påtagliga variationer förekommer. Utredningen har därför i skrivelse till landets länsstyrelser begärt viss statistik samt svar på vissa frågor.

Utredningen önskade bl. a. veta hur många fall av misstanke om brott enligt

SKSL som To anmält till Ti enligt 118 § TF under åren 1964 resp. 1965.

Totala antalet anmälningar från To 1964 och 1965 var 9 341 resp. 10 641 och antalet anmälningar per 1 000 inkomsttagare i genomsnitt 2,15 resp. 2,39. Stora variationer kan emellertid påvisas i de olika länen. Den lägsta resp. högsta promillesiffran var 1964 0,94 och 3,92. Motsvarande siffror för 1965 var 1,10 och 3,97. Inkomna svar redovisas i *bilaga 4, tabell 4: 1*.

Flera länsstyrelser framhöll, att anmälningsskyldigheten trots påpekanden fullgjordes synnerligen ojämnt. Sålunda uppgav en länsstyrelse att vid 1964 års taxering anmälningar inkom från endast 74 av länets 226 taxeringsdistrikt och att 75 distrikt i länet överhuvudtaget inte gjort några anmälningar under åren 1962—1964.

### 12.2.3 Förste taxeringsintendentens anmälningsskyldighet

Utredningen har begärt uppgift om hur många anmälningar till åklagare om misstänkt brott enligt SKSL som förste Ti eller annan behörig tjänsteman gjorde enligt 118 § TF under åren 1964 och 1965.

Ti har under de berörda åren till åklagare anmält 5 365 resp. 5 071 fall. Anmälningarna per 1 000 inkomsttagare var 1,23 resp. 1,14. Även när det gäller Ti:s anmälningar förekom stora variationer från län till län. Lägsta resp. högsta antalet anmälningar var 1964 0,47 resp. 3,04 samt 1965 0,17 resp. 2,64.

Inkomna svar redovisas i *bilaga 4, tabell 4: 2*.

En systematisk granskning av deklARATIONERNA enbart från åtalssynpunkt förekom vanligen inte. Det uppgavs emellertid att de deklARATIONER som behandlades i prövningsnämnden hos flertalet länsstyrelser kontinuerligt granskades för att utröna skattebrott. Några lät även verkställa en sådan granskning av deklARATIONER från skattskyldiga, som blivit föremål för taxeringsrevision eller eftergranskning.

Utredningen begärde även besked om hur stor del av anmälningarna till åklagare — i ungefärliga procenttal — som under år

1964 resp. år 1965 föranletts av To:s anmälningar, granskning hos länsstyrelsen (överståthållarämbetet), taxeringsrevision eller annan omständighet.

Det kunde konstateras, att av de ärenden som förste Ti anmälde till åklagare ca två tredjedelar kom från To. Resterande tredjedel upptäcktes vid taxeringsrevisioner eller andra granskningar vid länsstyrelsernas taxeringssektioner (*bilaga 4, tabell 4: 4*).

Det är känt, att förste Ti brukar tillämpa en beloppsgräns för anmälan till åtal. Utredningen begärde uppgift om vilken gräns som tillämpades för att anmälan om misstänkt falsk eller vårdslös deklaration skulle göras till åklagaren.

Samtliga länsstyrelser tillämpade en sådan beloppsgräns. Den var i allmänhet 1 000 kr. Några länsstyrelser hade högre belopp, i ett par fall 1 500 kr. Flertalet uppgiftslämnare betonade, att beloppsgränsen gällde för normalfall av vårdslös deklaration samt att beloppet var lägre — i allmänhet ej fixerat — vid misstänkt falskdeklaration och vid återfallsbrott. Några länsstyrelser hade meddelat To den rekommenderade beloppsgränsen och föreskrivit att denna skulle användas vid To-granskningen av deklaramaterialet.

#### 12.2.4 Taxeringsrevision och handräckning m. m.

Den hos vilken taxeringsrevision sker är skyldig att lämna de upplysningar som fordras för att revisionen skall kunna verkställas, att lämna tillträde till de lokaler som används i verksamheten och att lämna bidräde för granskning av handlingar och varulager. Om revisionen inte sker hos den vars verksamhet granskas skall räkenskaper och handlingar överlämnas till granskaren. Om nödvändiga handlingar inte tillhandahålls kan Ti förelägga vite och även handräckning kan begäras för handlingarnas eftersökande och omhändertagande enligt 1961 års lag om handräckning vid taxeringsrevision. Förutsättningarna för handräckning behandlas i kap. 2.

Landskontorsutredningen (SOU 1967: 22) föreslår i sitt betänkande att beslut om ut-

dömande av vite och om handräckning skall meddelas av den länsskatterätt, som i betänkandet föreslås bli inrättad i varje län.

Det åligger lokal skattemyndighet att utöva kontroll av att arbetsgivares uppgiftsskyldighet enligt AVGF fullgörs. Myndigheten gör en formell granskning av inkomna uppgifter samt en jämförelse mellan arbetsgivaruppgift och kontrolluppgifter. Utöver denna mera summariska granskning gör myndigheten stickprovskontroll dels med utgångspunkt från föreliggande deklaramaterial och dels i samband med prövning av frågor om pensionsgrundande inkomst. I anslutning till en från uppborrdssynpunkt företagen granskning av arbetsgivares bokföring har myndigheten också möjlighet till kontroll av revisionskaraktär, som kan avse även underlaget för beräkning av arbetsgivaravgift. Sjömansskattekontoret har motsvarande åligganden i fråga om arbetsgivaruppgifter, avlämnade av redare som skall redovisa sjömansskatt.

Även om skattemyndigheterna upptäcker misstänkta fall av skattebrott måste understrykas, att de vid sina undersökningar av olika slag inte kan uppträda med polismyndighets befogenheter. De har sålunda ingen möjlighet att hålla förhör med inblandade personer på sådant sätt som sker under en förundersökning. Handräckning får inte heller användas i brottsutredande syfte.

#### 12.2.5 Kontrollstyrelsens och riksforsäkringsverkets kontrollverksamhet

Kontrollstyrelsens personal har genom inspektioner, vilka ibland är att jämställa med taxeringsrevisioner, möjlighet att upptäcka brott, varefter kontrollstyrelsen kan göra anmälan till åklagare.

För kontroll av att arbetsgivare fullgjort sin uppgiftsskyldighet är arbetsgivare, som avses i 78 § 1 mom. UF, skyldig att efter anmaning tillhandahålla där angivna handlingar. Vad i lagen om handräckning vid taxeringsrevision föreskrivs om sådan revision äger tillämpning även vid granskning av arbetsgivares räkenskaper och andra handlingar för fastställande av skyldighet att erlagga arbetsgivaravgift.

Genom kontroll av arbetsgivaruppgifterna från de ca 310 000 avgiftspliktiga arbetsgivarna och genom räkenskapsgranskning (ca 300 årligen) har riksförsäkringsverket möjlighet att sortera ut fall där brott misstänks och anmälan till åklagare skall ske. Riksförsäkringsverket har emellertid vid sitt granskningsarbete, förutom att verka för en riktig debitering av avgifter, vinnlagt sig framförallt om att informera arbetsgivarna om rätta tolkningen av avgiftsbestämmelserna och har följt en återhållsam linje när det gäller anmälan om brott mot 33 och 34 §§ AVGF. Antalet mål som förts till domstol är därför ringa.

## 12.3 Utredningen

### 12.3.1 Allmänt

Utredningen har i kap. 5 redovisat resultatet av en statistisk undersökning, den s. k. deklarationsundersökningen.

Utredningen har påpekat att den bristande överensstämmelsen mellan det förhållandet att omkring 5 000 personer årligen lagförs för deklarationsbrott och den omständigheten att 100 000 deklaranter kan misstänkas för att ha lämnat objektivt oriktiga uppgifter om minst 1 000 kr. inte kan anses tillfredsställande. En väsentlig ökning av antalet reaktioner måste därför åstadkommas. Som ett led i denna strävan föreslår utredningen ett administrativt sanktionssystem i form av skatte- och avgiftstillägg. Även om man härigenom åstadkommer ett konstant tryck på samtliga skattskyldiga och det föreslagna systemet inte drabbar så slumpmässigt som det nuvarande ringa antalet åtal, måste dock något göras för att öka upptäcktsfrekvensen vad gäller skattebrott.

I en PM med förslag till ändring av SKSL som upprättats inom finansdepartementet i september 1960 och som refereras i prop. 1961: 28 har understrukits, att den i TF föreskrivna anmälningsskyldigheten innebär att anmälan inte får underlåtas i de fall som där angetts. Någon rätt för taxeringsmyndigheterna att disponera över sta-

tens straffanspråk vid deklarationsbrott föreligger inte. En utsovring av rena bagatellfall avseende mindre belopp kan ske, men den bör utföras av Ti. I promemorian konstateras vidare, att det i större utsträckning än som sker bör ankomma på Ti att tillse att To fullgör sin anmälningsskyldighet.

Vissa omständigheter synes samverka till att anmälningsskyldigheten vid ifrågasatt brottslighet fullgörs på mindre tillfredsställande sätt. Till en början kan konstateras, att några formella krav inte finns uppställda för uppdraget som ordförande i TN. Därav följer att ordförandenas utbildning och erfarenhet av skatterättsliga och andra juridiska spørsmål kan växla betydligt. Även om länsstyrelserna självfallet eftersträvar att som ordförande förordna den som genom sin utbildning och sitt yrke är mest lämpad för uppdraget kan det vara svårt att intressera de för taxeringsarbetet mest lämpade att fungera som ordförande i TN. Härtill bidrar bl. a. att det krävs en stor insats under taxeringsperioden, att möjligheterna till skrivhjälp är begränsade och att ersättningen för uppdraget inte är särskilt hög.

De av länsstyrelserna redovisade stora variationerna i antalet anmälningar mellan olika distrikt kan säkert även förklaras genom en av många To uttalad motvilja att anmäla personer för brott. De ser, helt naturligt, sin främsta uppgift vara att söka åsätta de skattskyldiga en riktig taxering.

Som tidigare anförts har vissa länsstyrelser meddelat To bestämda beloppsgränser och rekommenderat, att dessa skall användas vid kommande anmälningar. Det har klart uttalats, bl. a. i prop. 1961: 28, att den sovring som bör ske skall utföras av Ti och inte av To. På grund av vad som ovan anförts om ordförandenas olika förutsättningar synes det mindre lämpligt att åt dem överlämna den många gånger svåra och grannliga prövning som måste ske. Långt ifrån alla dessa torde för övrigt vara skickade att på det material som står dem till buds avgöra om det misstänkta brottet kan antas ha begåtts uppsåtligen eller av grov oakt-samhet, en bedömning som är väsentlig för anmälningsskyldigheten när det gäller be-

lopp under eller omkring den tillämpade beloppsgränsen. Då det aldrig varit lagstiftarens mening att To skulle göra den prövning som de nu utför i vissa län, synes en ändring påkallad.

### 12.3.2 Lokala skattemyndighetens anmälningsskyldighet

Från flera synpunkter synes det lämpligt att frikoppla To från skyldigheten att anmäla misstänkta fall av skattebrott till förste Ti. Lämpligast synes vara att lägga anmälningsskyldigheten på den lokala skattemyndigheten, som har tjänstemän med särskild utbildning i skattefrågor. Emellertid kan man inte fordra att den lokala skattemyndigheten av sig själv skall sitta inne med alla uppgifter som behövs för att kunna handlägga alla de misstänkta fallen. För att ge myndigheten möjligheter att fullgöra anmälningsskyldigheten på bästa sätt anser utredningen, att det bör införas en föreskrift om skyldighet för To att lämna lokal skattemyndighet de upplysningar som erfordras för att alla misstänkta fall skall bli anmälda. Ordföranden skulle härigenom slippa att själv stå som anmälare och att göra de bedömningar som nu förutsätts ske.

Ytterligare en anledning att låta den lokala skattemyndigheten göra anmälan till förste Ti är, att denna myndighet enligt utredningens förslag skall fatta beslut om skattetillägg. Samtliga fall som föranleder en höjning av taxeringen kommer alltså att behandlas av den lokala skattemyndigheten för prövning om skattetillägg skall utgå. Eftersom avsikten är, att den skattskyldige, om hinder inte möter, skall beredas tillfälle att yttra sig innan fråga om skattetillägg avgörs, kan man räkna med att den lokala skattemyndigheten genom skrivelser eller personliga kontakter med den skattskyldige i många fall kommer att erhålla upplysningar som även kan vara av betydelse när det gäller frågan om anmälan till förste Ti.

Det skisserade tillvägagångssättet innebär enligt utredningens mening lösningar av flera problem. I så stor utsträckning som är möjligt bör det medföra att de misstänkta fallen tas upp till behandling. De fall vilka

bör bli föremål för endast skattetillägg kan utsorteras, under det att återstoden anmäls till förste Ti.

### 12.3.3 Förste taxeringsintendentens anmälningsskyldighet

Som tidigare framhållits, skall förste Ti göra anmälan till åklagare när anledning förekommer att brott mot SKSL förövat. Stora variationer i anmälningsskyldigheten kan tyda på att olika krav ställs i skilda län på misstankens större eller mindre sannolikhet. Det kan vidare erinras om att före 1956 Ti skulle göra anmälan om han funnit att någon gjort sig skyldig till brott. Numera behövs för anmälningsskyldighet föreligga endast den låga grad av sannolikhet som förutsätts för att förundersökning enligt RB skall kunna inledas.

Vissa siffror som kommit fram vid länsstyrelseenkäten stöder antagandet, att Ti i allmänhet endast anmäler de klara fallen. Det visade sig nämligen, att av de anmälningar som vid tidpunkten för undersökningen handlagts av åklagare endast ett förhållandevis litet antal avskrivits (*bilaga 4, tabell 4: 3*).

Ett lämpligt sätt att åstadkomma riktiga och likformiga anmälningar från förste Ti synes vara att öka informationen samt att ge Ti tillfälle att delta i särskilda kurser, t. ex. de kurser som anordnas för polismän, åklagare och domare. Intendenternas anmälningsskyldighet kommer genom utredningens förslag att få en större betydelse i framtiden därför att endast de mer kvalificerade skattebrotten kan väntas bli föremål för domstolsbehandling. Från utredningssynpunkt är det synnerligen viktigt, att anmälningar om sådana brott görs så tidigt som möjligt.

### 12.3.4 Länsstyrelsens, kontrollstyrelsens och riks försäkringsverkets anmälningsskyldighet

Det bör ankomma på länsstyrelsen, kontrollstyrelsen, riks försäkringsverket och de lokala skattemyndigheterna att uppmärksamma fall, då det finns anledning anta att brott föreligger mot skatte- eller avgiftsförfattning som myndigheten har att tillämpa i

samband med påförande av skatt eller avgift eller uppbörd. Att så också sker blir särskilt påkallat, om påföljden för skatte- och avgiftsbrott blir reglerad i en gemensam lag. Ett uppdagande av brott mot de ifrågavarande speciallagstiftningarna förutsätter undantagslöst medverkan från den expertis som nämnda myndigheter har till sitt förfogande.

Utredningen föreslår, att vederbörande myndigheter får skyldighet att till åklagare anmäla fall där anledning förekommer att brott förövats.

Lokal skattemyndighet, och i förekommande fall sjömansskattekontoret, synes i sådana fall som avser arbetsgivaravgift böra underrätta riksförsäkringsverket, som har att ta slutlig ställning till det aktuella avgiftsärendet. Det föreligger redan f. n. skyldighet för lokal skattemyndighet att till länsstyrelsen anmäla fall där brott mot UF kan antas föreligga.

#### 12.3.5 Den ökade revisionsverksamheten

Av den förut lämnade redogörelsen framgår, att ca två tredjedelar av Ti:s anmälningar byggde på ordförandenas anmälningar medan resterande tredjedel avsåg misstänkta fall som upptäckts vid taxeringsrevisioner eller andra granskningar vid länsstyrelsernas taxeringssektioner. Taxeringsrevisionerna spelar således en förhållandevis viktig roll för avslöjandet av skattebrott. Vissa deklarationer innefattar så invecklade inkomst- eller förmögenhetsredovisningar att ett skattebrott kan avslöjas först genom den ingående granskning som en taxeringsrevision innebär.

F. n. genomförs i landet årligen omkring 10 000 taxeringsrevisioner på den direkta inkomst- och förmögenhetsskattens område. Riksskattenämnden avser att åstadkomma en ökning av revisionsverksamheten under de närmaste åren. Utredningen fäster den största vikt vid att en ökning sker av antalet offensiva taxeringsrevisioner, eftersom den grövre skattebrottsligheten oftast uppdagas vid dessa.

Handräkningsinstitutet används sällan i praktiken. Förfarandet är omständligt och

de mindre goda erfarenheter man gjort torde till en del bero på att lagreglerna inte är tillräckligt effektiva.

Vad här sagts om taxeringsrevisionernas roll för avslöjande av skattebrott har sin motsvarighet i fråga om möjligheten att revisionsvägen upptäcka oegentligheter i avlämnat material för debitering av socialförsäkringsavgifter i form av arbetsgivaravgifter.

Det relativt ringa antalet revisioner, som riksförsäkringsverket utför beträffande arbetsgivares räkenskaper och övriga handlingar, sammanhänger med att verket för ändamålet har möjlighet att avdela högst 5 à 6 tjänstemän kvalificerade för sådant granskningsarbete. För att kunna upprätthålla en rimlig ambitionsnivå synes det nödvändigt att förstärka personalresurserna för revisionsarbete såväl hos riksförsäkringsverket som hos de lokala skattemyndigheterna.

Det skulle givetvis vara en fördel om revisionsarbetet för taxerings- och avgiftsändamål kunde sammanföras så mycket som möjligt. Det granskade materialet är till stora delar gemensamt och vid avgiftsdebiteringen uttas numera även den allmänna arbetsgivaravgiften, som till sin natur är en skatt. Med hänsyn till att revisionsverksamheten i dessa båda fall måste ha olika inriktning torde emellertid en sådan i och för sig önskvärd gemensam revision inte vara möjlig.

### 12.4 Förundersökningen

#### 12.4.1 Allmänt

Enligt 118 § TF skall förste Ti:s åtalsanmälningar översändas till åklagaren. Av lagtexten framgår inte till vilken åklagare ärendet skall sändas. Frågan till vem anmälan skall gå är närmast av praktisk betydelse. I 20 och 39 §§ åklagarinstruktionen behandlas de fall där länsåklagare bör eller skall handlägga visst mål.

En av RÅ tillsatt rationaliseringsgrupp har under första halvåret 1968 framlagt förslaget att anmälan om misstänkt skattebrott skall gå direkt till polisen. En ny anmälningsrutin har nämligen införts som ett steg

mot en automatisk databehandling av material hos polis, åklagare och domstol. Förslaget leder inte till att åklagaren befrias från skyldigheten att inträda som undersökningsledare, eftersom polisen omedelbart skall överlämna ett s. k. personblad och en kopia av anmälan till åklagarmyndigheten för diarieföring.

Med anmälan översänder förste Ti regelmässigt den eller de aktuella självdeklarationerna — i förekommande fall även andra makens deklaration — och övriga i taxeringsakten ingående handlingar, såsom skriftväxling mellan taxeringsmyndigheten och den skattskyldige, besvärslinor och protokoll från PN. Omfånget av det material som i samband med åtalsanmälan ställs till polisens och åklagarens disposition är naturligtvis beroende på när anmälan görs. Det förekommer sålunda ofta att taxeringsrevision gjorts eller att ärendet varit föremål för behandling i PN innan anmälan sker. Fall förekommer emellertid där förste Ti finner anledning göra anmälan redan på ett tidigt stadium av taxeringsmyndighetens behandling av ärendet.

Förundersökningen i skattebrottmål skiljer sig inte från den utredning som äger rum i andra brottmål på annat sätt än att polisen i så gott som alla fall av misstänkta skattebrott inte bedriver någon spaningsverksamhet utan denna vilar helt på beskattningsmyndigheterna. I de fall där åtalsanmälan äger rum på ett så sent stadium att beskattningsmyndigheternas handläggning av ärendet är avslutad återstår oftast inte annat för polisen än att hålla förhör, undersöka om misstanke finns att straffbar medverkan föreligger, införskaffa eller kopiera bevismaterial (kontrolluppgifter, kvitton, skriftväxling, uträkning av undandragen skatt o. d.) och sammanställa materialet till ett förundersökningsprotokoll.

I de fall åter, där anmälan görs på ett tidigt stadium, kanske redan innan taxeringsrevision skett, får polis och åklagare möjlighet att agera på ett annat och ofta effektivare sätt. Det rör sig i dessa fall merendels om större ärenden med komplicerade affärstransaktioner. Under den utredning som

äger rum i ett sådant ärende kan ibland ett nära samarbete etableras mellan skatteseidans och polisens utredare, och åklagaren har möjlighet att använda tvångsmedel för att säkra bevisning och för att hindra den misstänkte från att avvika.

#### 12.4.2 Polisväsendets organisation

Efter förstatligandet av polis- och åklagarsväsendet den 1 januari 1965 gestaltar sig polisväsendets organisation i huvudsak på följande sätt.

Den regionala ledningen av polisväsendet ankommer på länsstyrelsen, där den operativa ledningen av polisverksamheten utövas av länspolischefen, som självständigt disponerar såväl de regionala som de lokala polisstyrkorna i länet. Länspolischefer finns i varje län utom Gotlands.

Som grund för indelningen i lokala polisdistrikt ligger den indelning av länen i kommunblock som Kungl. Maj:t fastställt. Principen är att distrikten skall vara så stora, att polisarbetet inom varje distrikt ger sysselsättning för en poliskår om minst 20 och helst upp emot 50 befattningshavare. Antalet polisdistrikt är f. n. 119.

Som centralt organ för polisväsendet har rikspolisstyrelsen huvudsakligen uppgifter av rådgivande och samordnande karaktär samt en omfattande administrativ verksamhet. I begränsad utsträckning kan styrelsen ge direktiv för polisverksamhetens bedrivande samt utöva viss ledning av polisarbetet. Styrelsen har vidare viktiga informativa uppgifter samt handlägger utbildningsfrågor.

#### 12.4.3 Åklagarsväsendets organisation

Indelningen av riket i åklagardistrikt följer indelningen i polisdistrikt. Varje åklagardistrikt omfattar ett eller flera polisdistrikt. Principen är att ett åklagardistrikt skall vara så stort, att det ger sysselsättning för minst två åklagare. Det finns f. n. 90 åklagardistrikt. Om man bortser från de tre största städerna finns det 25 distrikt med 2 åklagare, 30 med 3, 11 med 4, 9 med 5, 9 med 6, 2 med 7 och 1 distrikt med 8 åklagare.

I varje län eller i tre fall gemensamt för

två län finns en länsåklagarmyndighet. I länsåklagarens uppgifter ingår bl. a. att utöva ledning och tillsyn över åklagarverksamheten samt att handlägga mål, i vilka åklagaruppgiften av olika skäl bedöms vara särskilt krävande. Dessutom finns för speciella mål en för riket gemensam länsåklagare. Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt är undantagna från länsåklagares verksamhetsområde. Chef för dessa åklagardistrikt är en överåklagare.

RÅ:s uppgifter förändrades inte genom förstatligandet på annat sätt än att hans kansli har fått att svara för hela åklagarorganisationens administrativa och ekonomiska förvaltning.

Det bör nämnas, att förslag till en ändring i polis- och åklagarorganisationen är att vänta. År 1967 tillsatte Kungl. Maj:t en utredning med uppdrag att överse indelningen i polis- och åklagardistrikt på lokalplanet samt polisväsendet på det regionala planet. I direktiven uttalas bl. a. att utredningen med utgångspunkt från ett förslag från rikspolisstyrelsen till ändrad polisdistriktsindelning skall undersöka möjligheterna att bilda större polisdistrikt men ha frihet att pröva även andra förslag till en rationell indelning.

RÅ har framhållit, att det från åklagar synpunkt är önskvärt, att åklagar- och polisdistrikten sammanfaller samt att några av de nuvarande åklagardistrikten är för små och bör läggas samman.

Polisutredningen, vars uppdrag inte innefattar någon översyn av den regionala åklagarorganisationen, beräknas avsluta sitt arbete under 1970.

I utlåtande över länsindelningsutredningens betänkande har RÅ uttalat bl. a., att han avser att lägga fram förslag till ny regional indelning för åklagarväsendet. Erfarenheterna hade nämligen enligt RÅ visat, att en viss minskning av antalet länsåklagarområden bl. a. skulle medföra en effektivare administration.

#### 12.4.4 Nuvarande specialisering inom polis- och åklagarväsendet

Inom polisväsendet finns vid utredningsavdelningarna särskilda s. k. rotlar för olika typer av brott endast vid de större polismyndigheterna. Det torde vara regel att skattemålen handläggs på den rotel som utreder bedrägeri-, förskingrings- och galdenärsbrott. En mera långt driven specialisering förekommer endast vid polismyndigheterna i Stockholm och Göteborg.

I Stockholm är en rotel tilldelad skattebrotten. Roteln är indelad i två huvudgrupper, varav den ena sysslar enbart med skattemål och den andra med galdenärsbrott och övriga till roteln hörande ärenden, såsom ärenden om illojal konkurrens, konkurrensbegränsning m. m.

I Göteborg utreds skattemålen vid den rotel som tilldelas bedrägeri-, förskingrings- och galdenärsbrott. Skattemålen utreds av en s. k. skattekommission inom roteln.

I Malmö utreds skattebrotten likaledes vid den rotel som handlägger bedrägeri-, förskingrings- och galdenärsbrott. Någon speciell avdelning eller grupp som utreder skattebrott finns inte. I praktiken har det dock blivit så, att några i skattefrågor särskilt väl insatta utredare tilldelas de största och besvärligaste fallen, medan normalfallen fördelas på rotelns övriga personal.

Även om särskilda rotlar eller utredningsgrupper för skattebrottmål inte finns vid övriga polismyndigheter torde det förhålla sig så, att de mål som är av mer kvalificerad art tilldelas utredare med erfarenhet av förmögenhetsbrott i allmänhet.

Inom åklagarväsendet förhåller det sig i stort sett på liknande sätt som inom polisväsendet då det gäller fördelningen av skattemål. Ett stort antal åklagardistrikt har, som nyss anförts, endast 2, 3 eller 4 åklagare. En specialisering i sådana distrikt är svår att genomföra både av organisatoriska och andra skäl.

I Stockholm tilldelas mål om skattebrott två åklagarkammare. Inom dessa kammare handläggs emellertid skattemålen, med undantag av de enstaka mål som skall hand-

läggas av chefsåklagaren, av en åklagare på varje kammare.

I Göteborg tilldelas mål om brott enligt SKSL en åklagarkammare. Enligt arbetsordningens regler för målfördelningen kommer skattemålen att delas på visst sätt mellan tre kammaråklagare. Chefsåklagaren tilldelas skattemål endast i den mån de är s. k. chefsåklagarmål, dvs. kvalitativt eller kvantitativt av krävande beskaffenhet.

I Malmö tilldelas skattemålen inte någon viss åklagare utan de fördelas mellan åklagarna enligt en särskilt fastställd arbetsordning.

Vad slutligen gäller domstolarna har koncentrationen av skattemål i Stockholm och Göteborg till två resp. en åklagarkammare vid vardera myndigheten medfört, att motsvarande principer måste tillämpas när det gäller målens fördelning inom resp. rådhusrätters olika avdelningar och rotlar. Vid dessa rådhusrätter handläggs skattebrottmålen på viss eller vissa avdelningar.

## 12.5 Utredningen

### 12.5.1 Åklagarens inträde som undersökningsledare

Som framhållits är frågan när förste Ti:s anmälan skall göras till åklagaren enligt utredningens mening av den största vikt. Ett stort problem med de kvalificerade skattebrotten är att de många gånger anmäls försent till åklagaren. Det har sålunda förekommit, att vid taxeringsrevisioner falska verifikationer upptäckts utan att åklagaren inkopplats. Falska urkunder har i något fall lämnats tillbaka till de skattskyldiga innan sådan anmälan gjorts. Det säger sig självt, att polisens och åklagarens arbete försvåras eller omöjliggörs om underrättelsen till åklagaren i fall som de nämnda inte sker på ett tidigt stadium. Det bör stå klart för varje granskningsman och förste Ti att anledning förekommer att brott förövats så snart man t. ex. funnit en luftfaktura samt att anmälan till åklagaren då omedelbart måste göras.

Ett bättre utredningsresultat nås då ett ingående samarbete sker mellan skattemyn-

digheten och polis/åklagaren. Därvid kan utredningssidan dra fördel av skattemyndighetens specialkunskaper i skattefrågor och taxeringstjänstemännen kan i sin tur få hjälp genom åklagarens möjlighet att använda olika slag av tvångsmedel, exempelvis för att eftersöka eller hämta bokföringsmaterial.

Hur man bäst löser frågan om samarbetet mellan skatte- och polis-/åklagarmyndigheterna är emellertid inte ett isolerat problem. Nödvändigt är att i detta sammanhang även behandla frågan om vilka polismän som skall syssla med utredningar av skattebrottmål och vilka åklagare som skall fungera som undersökningsledare. Man kommer in på frågan om specialisering erfordras och hur långt den i så fall bör drivas.

### 12.5.2 Allmänt om specialisering

Utredningen har tidigare framhållit vikten av att såväl skattemyndigheterna som polis och åklagarna driver sitt utredningsarbete med största möjliga snabbhet och effektivitet. Det ligger inte inom ramen för utredningens uppdrag att föreslå organisatoriska förändringar inom polis- och åklagarsväsendet. Inom nuvarande eller blivande organisation finns det dock möjligheter att tillskapa eller utveckla bättre resurser för utredning av skattebrottmålen.

Utgångspunkten är att de skattebrott som kommer att förundersökas och i vilka åtalsprövning kommer att ske till övervägande del blir av kvalificerad art, om utredningens förslag godtas.

Det har tidigare konstaterats, att en fullt genomförd specialisering av polisens och åklagarens befattning med skattebrott endast förekommer i Stockholm och Göteborg. Även på andra håll kan finnas en viss mer eller mindre långt driven specialisering men den avser inte skattebrottmål.

En uppdelning av vissa typer av ärenden på vissa befattningshavare har sedan lång tid tillbaka skett både på polis- och åklagarsidan i den mån det varit möjligt. Anledningen har bl. a. varit, att vissa brott är så sällan förekommande eller av sådan svårighetsgrad att det krävs särskilda kunskaper

att handlägga dem. Före förstatligandet var ett relativt stort antal brott undantagna från landsfiskalernas och de flesta stadsfiskalernas kompetens. Landsfogden var undersökningsledare och åklagare och utredningen handhades regelmässigt av statspolisavdelningarna i de olika länen, inom vilka fanns kvalificerade utredare för exempelvis grova vålds- och förmögenhetsbrott.

Utredningen har diskuterat möjligheten att inrätta ett antal fasta utredningsgrupper för skattebrott. En sådan enhet skulle bestå av åklagare, taxeringsrevisorer och utredare från polisen. Ett genomförande av denna tanke skulle dock kräva sådana organisatoriska förändringar, att det inte kan anses ankomma på utredningen att framlägga förslag härom.

Även om utredningen från principiell synpunkt förordar en förhållandevis långt gående specialisering är det tveksamt om man bör sträva efter att skapa utredningsenheter av det nyss skisserade slaget. Inte ens i Stockholm och Göteborg sysslar specialåklagarna för skattebrottmål enbart med dessa mål och på polissidan får utredare av skattebrott biträda även med förundersökning av andra kvalificerade förmögenhetsbrott. Den specialisering som kan förordas bör innebära, att åklagaren kan tilldelas andra åklagaruppgifter än skattebrottmål. Utredningen anser, att de kvalificerade utredningsresurserna utnyttjas mest rationellt om skattebrott och andra kvalificerade förmögenhetsbrott kan utredas av samma personal.

### 12.5.3 Specialiseringen inom polisväsendet

Spörsmålet att inom polisväsendet åstadkomma en specialisering av utredningarna om skattebrott kan lösas på flera olika sätt. En lösning är att knyta utredningsarbetet till rikspolisstyrelsens kriminalsektion. F. n. består sektionen av sex kommissioner och en utjämningsgrupp. Spanings- och utredningsverksamheten är riksomfattande och tar främst sikte på de grövsta våldsbrotten, kassaskåpsinbrott, transportförluster genom brottslig gärning vid statens järnvägar, illegal narkotika- och sprithantering samt brott

mot postverket. Rikspolisstyrelsens brottsutredare ägnar sig åt vissa typer av brott, åt mobil brottslighet och seriebrottslighet, ofta berörande flera polisdistrikt eller län.

Efter detta mönster skulle man även kunna skapa en skattekommission, som skulle tilldelas skattemål från hela riket. En fördel skulle vara att få jämnhet i utredningarnas resultat och likartade bedömningar som följd av ett helt centraliserat utredningsarbete.

Emellertid är vissa nackdelar förenade med en sådan lösning. I fråga om skattebrotten talar inte samma skäl för att centralisera utredningen som vid exempelvis riksomfattande brott. Vid de flesta skattebrott behövs inte heller en sådan kraftsamling som exempelvis vid ett grovt våldsbrott med okänd gärningsman. De fördelar en centraliserad ledning ger vid en utredning av exempelvis riksomfattande seriebrottslighet skulle inte kunna utnyttjas annat än vid de största skattebrotten.

Avstår man från att inrätta en skattekommission vid rikspolisstyrelsen får andra åtgärder diskuteras. Man kan därvid bortse från Stockholm och Göteborg samt även Malmö där särskilda åtgärder inte krävs.

Det är i de små och medelstora polisdistrikten som problem kommer att föreligga i fråga om möjligheten till specialisering på skattebrotten. Ingen möjlighet finns att specialisera arbetet på utredningssidan i dessa distrikt. Personalen i dessa distrikt måste utreda samtliga typer av brott. Frekvensen av komplicerade skattebrott i de små och medelstora distrikten är normalt liten, vilket medför att de utredningsmän som finns sällan får möjlighet att förvärva större rutin och skicklighet vid utredningar av kvalificerade skattebrott.

Även om vissa mindre polisdistrikt inom en nära framtid kommer att försvinna, är det inte realistiskt att anta, att sammanläggningar till större lokala arbetsenheter kommer att äga rum i sådan omfattning, att det är möjligt att avdela särskild utredningspersonal för skattebrottens del. De utredningsmän som länspolischefen disponerar och som skall användas för att biträda med

utredningar av kvalificerad art i mindre polisdistrikt är inte heller så många att de räcker för att utreda det antal kvalificerade skattemål som är att vänta i en nära framtid.

Som framgått av den tidigare redogörelsen är den regionala polisverksamheten knuten till länen. Frågan är om det vore lämpligt och i praktiken genomförbart att specialisera arbetet att utreda skattebrott genom att inrätta särskilda utredningsenheter i de regionala polisdistrikten. Man måste fråga sig, om det finns tillräckligt underlag för att inrätta ett tjugotal specialavdelningar i landet. Möjlighet saknas att redan nu med någon större grad av tillförlitlighet beräkna antalet anmälningar enligt den föreslagna lagstiftningen. Statistiken över åtalade och dömda personer ger inte mycken ledning för beräkning av antalet skattebrott, om utredningens förslag till reaktionssystem godtas. Skulle man utgå ifrån att antalet anmälningar procentuellt sett inte blir flera än nu, skulle den ökade revisionsverksamheten dock innebära, att antalet uppdragade skattebrott ökar i samma takt som antalet revisioner. Man kan emellertid förutse, att de kvalificerade skattebrottmålen kommer att öka i antal. Det är speciellt för dessa mål som det kommer att behövas specialutredare.

Det vore lämpligt om man i detta sammanhang kunde räkna med områden större än de nuvarande länen. Rikspolisstyrelsens förslag att skapa ett fåtal större områden för det regionala polisväsendet synes passa bättre som underlag för specialavdelningar av olika slag. Varje region skulle bestå av två eller flera län. Till den regionale polischefens förfogande skulle kunna ställas kvalificerad utredningspersonal.

Även om den utredning som pågår inte skulle leda till att antalet regionala distrikt avsevärt minskas förefaller det dock möjligt att inom ramen för nuvarande organisation åstadkomma en specialisering.

Utredningen vill sålunda förordna att specialisttjänster för utredning av skattebrottmål inrättas vid vissa av de lokala enheterna för stödjande verksamhet och att den re-

gionale polischefen avgör var och när specialistgruppens personal skall sättas in för att utreda 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, även tilldelas andra mål, exempelvis kvalificerade bedrägeri-, förskingrings- och gäldenärsbrott. Grupperna kan då dimensioneras så, att de räcker till även vid hård belastning.

Är man enig om att de kvalificerade skattebrotten i framtiden skall utredas av specialutbildad personal, finns det enligt utredningens mening inte några hinder för att skapa lämpliga utredningsorgan antingen inom den nuvarande polisorganisationen eller inom en framtida sådan.

#### 12.5.4 Specialiseringen inom åklagarväsendet

Att anknyta de specialutbildade åklagarna till centralplanet, dvs. till RÅ:s kansli, är mindre lämpligt redan av den anledningen att RÅ och dennes byråchefer normalt är åklagare endast i HD. RÅ har ansvaret för och ledningen av åklagarväsendet i riket, men hans uppgifter att leda förundersökningar och uppträda som åklagare inför domstol är begränsade till mål i HD och de mål han av olika anledningar övertar från regional- och distriktsåklagare.

Efter den 1 januari 1965 är endast den behörig till tjänst som statsåklagare, distriktsåklagare eller assistentåklagare, som avlagt juris kandidatexamen, fullgjort tingsutbildning och provtjänstgöring hos åklagare och polis samt genomgått åklagarkurs. F. n. uppfyller det övervägande antalet åklagare inte dessa fordringar. Länsåklagare samt chefsåklagare, kammaråklagare och assistentåklagare i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt samt chefsåklagarna i 18 särskilt angivna lokala åklagardistrikt måste dock ha förvärvat fullständig kompetens.

I 66 av de lokala åklagardistrikten finns anställda 2—4 åklagare och i 21 distrikt 5—8 åklagare. Den omständigheten att det

övervägande antalet distrikt har endast 2—4 åklagare försvårar avsevärt möjligheterna att införa en specialisering i dessa distrikt.

Mellan åklagarna vid en och samma myndighet fördelas målen dels efter sin svårighet och dels efter åklagarnas erfarenhet och skicklighet. I princip skall således de komplicerade målen handläggas av chefsåklagaren. I de fall, där ett åklagardistrikt helt eller delvis omfattar två eller flera domkretsar, kan ändringar bli nödvändiga i principerna för målens fördelning. Den förändring av domkretsindelningen som successivt äger rum medför emellertid att de påpekade olägenheterna efterhand minskar eller helt försvinner.

Utredningen konstaterar, att ett stort antal åklagare under en lång övergångstid kommer att sakna föreskriven kompetens. Sådan fordras för chefsåklagarna i endast tre av de 66 distrikten med 2—4 åklagare.

Samma skäl som talar mot specialisering i små och medelstora polisdistrikt talar även mot specialisering i dessa mindre åklagardistrikt. Frekvensen av mål blir inte så stor att en åklagare annat än i undantagsfall kan förvärva den rutin och de specialkunskaper som är nödvändiga. Utredningen kommer alltså till den slutsatsen att komplicerade skattebrottmål inte lämpligen bör handläggas i distrikt med 2—4 åklagare.

Redan före 1965 fanns detaljerade föreskrifter om vilka mål som skulle handläggas av statsåklagare. I samband med åklagarväsendets förstatligande behandlades reglerna om målens fördelning mellan olika åklagare. Den grundläggande principen blev, att länsåklagaren företrädesvis skulle handlägga mål i vilka förekom invecklade rättsfrågor eller mål som var särskilt kvalificerade i fråga om talans utförande. Med hänsyn härtill och med beaktande av den skiftande kompetens som länge kommer att råda, uppräknas i 39 § åklagarinstruktionen de brott som distriktsåklagare skyndsamt skall underställa länsåklagaren för att denne skall avgöra, vilken åklagare som skall handlägga målet. Av de uppräknade brotten skall endast de kvalificerade ankomma på länsåklagaren medan de mindre krävande bör hand-

läggas på lokalplanet. De förmögenhetsbrott som upptagits i förteckningen är utpressning, ocker och svindleri, viss typ av trolöshet mot huvudman samt gäldenärsbrotten. Även andra brott skall emellertid handläggas av länsåklagaren om åklagaruppgiften bedöms som särskilt krävande. Polisberedningen (prop. 1964: 100) anförde som exempel på sådana brott komplicerade bedrägeri-, förskingrings- och deklarasbrott. Vidare har RÅ i cirkulär C 38 den 21 december 1967 närmare preciserat de brottkategorier där underställning företrädesvis skall ske. En sådan kategori är bl. a. kvalificerade deklarasbrott.

Det kan ifrågasättas, om inte redan åklagarinstruktionens regel att särskilt krävande mål skall underställas länsåklagaren och RÅ:s cirkulär har skapat garantier för att komplicerade skattemål kommer att handläggas av länsåklagarna. Utredningen har i varje fall funnit, att handläggningen av de kvalificerade skattebrottmålen i första hand bör anförtros länsåklagarna.

Med den nuvarande organisationen kan det emellertid föreligga vissa svårigheter att genomföra denna ordning, eftersom de flesta länsåklagarna är ensamma åklagare inom sina verksamhetsområden.

Förslaget till ny regional indelning som RÅ väntas avge avser att minska antalet regionala distrikt. De nya distrikten torde få sådan storlek att de lämnar arbete åt minst två befattningshavare. Förverkligas RÅ:s avsikt, medför detta goda utsikter att låta de kvalificerade skattebrottmålen i princip handhas av åklagare på regionalplanet.

Utredningen behandlar här efter frågan om en specialisering också kan och bör ske i de åklagardistrikt som har 5—8 åklagare.

I 15 av de 18 distrikt där föreskriven kompetens krävs av chefsåklagaren är antalet åklagare 5—8. Därutöver finns f. n. 6 distrikt där krav på fullständig juridisk utbildning inte uppställts för innehavaren av tjänsten som chefsåklagare.

Även om de kvalificerade skattebrottmålen enligt utredningens mening i princip bör handläggas av åklagare på regionalplanet bör sådana mål även kunna handläggas av

åklagare i dessa större distrikt. Man kan här förvänta, att antalet skattebrottmål kommer att medföra, att åklagare kan specialisera sig och förvärva nödvändiga kunskaper i skatterätt och bokföring.

Utredningen vill alltså förorda att skattebrott skall underställas åklagare på regionalplanet för avgörande vem som skall handlägga målet.

Underställning i önskad utsträckning kan — utan ändring i åklagarinstruktionen — åstadkommas genom att RA utfärdar anvisningar med stöd av 39 § åklagarinstruktionen. Därmed vinner man den av utredningen förordade koncentrationen av komplicerade skattebrottmål till ett relativt fåtal kvalificerade åklagare.

#### 12.5.5 De ökade möjligheterna att använda tvångsmedel

De av utredningen föreslagna straffskalorna för skattebrott medför ökade möjligheter för åklagaren att använda processuella tvångsmedel. Om utredningens uppfattning accepteras, kommer häktning och anhållande att 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.

När ett skattebrott uppdagas, är det ofta anledning att gå tillbaka i tiden och efterforska om den misstänkte förövat ytterligare brott som inte är preskriberade. I sådana fall förekommer det 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 samt att utredningens förslag till skattebrottslag medför att preskriptionstiden för det grova skattebedrägeriet förlängs till tio år synes kunna bidra till att minska riskerna för avvikanden.

Faran för att den misstänkte skall undanröja bevis eller på annat sätt försvåra utred-

ningen måste åtminstone vid de grova uppsåtliga brotten bedömas som påtaglig. Vid dessa brott är ofta mer än en person inblandad i gärningen eller har i varje fall kännedom om den. Det kan därför vara mycket angeläget att genom ett anhållningsbeslut snabbt förhindra inblandade personer att samråda eller att undanskaffa handlingar.

För möjligheterna att använda övriga tvångsmedel, såsom reseförbud, kvarstad, skingringsförbud, beslag och husrannsakan, är de föreslagna straffskärpningarna inte av avgörande betydelse, eftersom dessa kan användas redan enligt nuvarande bestämmelser.

Utredningen har uppmärksammat på ett tillvägagångssätt som kan göra ett av domstol meddelat skingringsförbud verkningslöst. I ett aktuellt fall hade den misstänkte intecknat den fastighet som belagts med skingringsförbud och därigenom kringgått innebörden av förbudet. Det saknas bl. a. föreskrifter att anteckning skall göras i fastighetsboken om att egendomen ställts under förbud att säljas eller skingras. Utredningen har under hand framfört synpunkter om det aktuella fallet till justitiedepartementet.

Möjligheterna att använda olika tvångsmedel är av väsentlig betydelse för att myndigheterna inom skatte-, polis- och åklagarväsendet snabbt och effektivt skall kunna säkra nödvändig bevisning och fullfölja utredningen utan onödig tidsutdräkt.

Ett ingripande mot en misstänkt skattebedragare kan kräva noggrann planläggning och fördelning av arbetsuppgifterna. Som ett typfall vill utredningen nämna ett ärende, där misstanke mot en person för skattebedrägeri uppkommit vid revision av en annan skattskyldigs räkenskaper. Taxeringsrevisorn bör då omedelbart underrätta förste Ti, vilken i sin tur kontaktar vederbörande åklagare. Vill man lägga beslag på den misstänktes bokföring och korrespondens måste husrannsakan ske i hans bostad, sommarstuga, kontor eller affärslokaler. Genom kroppsvisitation kan man försäkra sig om nycklar till bankfack.

De olika momenten i ett ingripande av

denna omfattning måste synkroniseras. I inledningsskedet krävs det tillräckligt med personal för att husrannsakan skall kunna äga rum samtidigt i skilda lokaler. En taxeringsrevisor måste i regel medverka för att kunna grovsortera det räkenskapsmaterial som i första hand skall omhändertas. Säkras inte bevismaterial vid första ingripandet lär man knappast kunna räkna med att återfinna det senare, och de bankfack eller andra förvaringsrum som man försummat att genast undersöka är sannolikt snart tömda på kontanter, värdepapper och övriga handlingar.

Det har visat sig viktigt att säkra så mycket bokföringsmaterial och korrespondens som möjligt i de fall, där den misstänkte har omfattande utlandsförbindelser eller konsekvent gått in för att placera viss del av vinst eller förmögenhet på bankkonton eller i bankfack i sådana länder, vilkas lagstiftning möjliggör sekretesskydd även för skattebedragare. Myndigheterna i dessa länder lämnar inte andra länders polis- och åklagarmyndigheter biträde vid utredningar om skattebrott.

Snabba ingripanden är särskilt påkallade när en taxeringsrevision pågår och den misstänkte förstär att revisorn uppdagat oegentligheter i bokföringen. Vid kontrollaktionerna Ark-63 och Pr-63 kunde vid dåvarande överståthållarämbetet taxeringsrevision av rörelseidkare inte genomföras eller blev allvarligt försvårad, enär räkenskaper och annat deklarationsunderlag inte kunde företes. Vid ämbetets revisionskontor utfördes från januari 1964 till september 1966 1 628 taxeringsrevisioner. Vid 256 av dessa kunde räkenskapsmaterial eller annat deklarationsunderlag inte företes. Deklaranterna påstod bl. a. att materialet kommit bort, kastats, stulits, förolyckats vid brand, översvämning eller annan olyckshändelse eller förkommit vid flyttning. En del uppgav att räkenskaper eller anteckningar över huvud taget inte förts.

Det kan antas, att i flera fall ett värdefullt om än ofullständigt material kunnat påträffas, om de skattskyldiga inte genom försenat eller uteblivet ingripande från myn-

digheternas sida lämnats tid att vidta vissa åtgärder.

Utredningen vill som sin bestämda uppfattning framhålla att ett gott utredningsresultat säkrast uppnås, om åklagaren kontaktas redan på ett tidigt stadium och att han därefter aktivt fungerar som undersökningsledare.

## 12.6 Övriga frågor

### 12.6.1 Samarbetet mellan skattemyndigheterna och polis-/åklagarmyndigheterna

Under förundersökning i ett komplicerat skattebrottmål uppkommer ofta frågor av skatterättslig art vilkas lösning kräver särskild fackkunskap. Ett intimt samarbete mellan polis/åklagare å ena sidan och taxeringsmyndigheterna å den andra behövs i sådana fall.

JO behandlade i 1961 års ämbetsberättelse (s. 215) frågan om det inte borde utfärdas en föreskrift om skyldighet för domstol att till Ti översända avskrift av domar i mål om deklaraionsbrott. Han tog även upp spörsmålet om andra åtgärder för att främja samverkan mellan åklagare och Ti vid beivrandet av deklaraionsbrott. I skrivelse till Kungl. Maj:t framhöll JO, att det för att ge eftertryck åt kravet på ärlighet och noggrannhet vid upprättande av deklaraioner och för att hos allmänheten väcka insikt om det moraliskt förkastliga i att lämna oriktiga uppgifter till ledning för taxering var av största vikt från allmän synpunkt, att förseelser enligt SKSL beivrades med kraft. Ti:s befattning med beivrandet av deklaraionsbrott borde emellertid enligt JO inte vara inskränkt till skyldigheten att till åklagaren anmäla brott, som upptäcktes av honom eller eljest kom till hans kännedom. Bedömningen om en skattskyldig gjort sig skyldig till deklaraionsbrott krävde ofta ingående överväganden av såväl straffrättslig som skatteteknisk art. En viss samverkan mellan taxerings- och åklagarmyndigheterna var därför erforderlig och ofrånkomlig. Behovet därav hade understrukits från såväl taxerings- som åklagarhåll. Det ärende som prövats av JO visade att vissa

brister förelåg i samarbetet mellan taxerings- och åklagarmyndigheterna. JO ansåg det emellertid inte erforderligt att vidta några särskilda åtgärder för att inskräpa vikten av ett förtroendefullt samråd vid förundersökningen och åtalsprövningen utöver de klarläggande uttalanden som RÅ i ett utlåtande till JO förklarar sig ämna tillställa åklagarna.

I cirkulär nr 100 den 28 november 1960 delgav RÅ åklagarna utlåtandet för känne-dom och iakttagande.

I cirkulär nr 104 den 3 maj 1961 föreskrev RÅ att när dom meddelas i mål om brott enligt SKSL eller beslut meddelas att förklara sådant mål vilande, åklagaren utan dröjsmål skall lämna underrättelse om domen eller beslutet till den Ti som gjort anmälan om brottet.

#### 12.6.2 Utredningen

Utredningen har — mot bakgrunden bl. a. av ett system som tillämpas i Norge — varit inne på frågan om till poliväsendet borde knytas en eller flera auktoriserade revisorer. Utredningen anser emellertid, att det f. n. inte finns tillräcklig anledning att förorda detta. De tjänstemän från skattemyndigheterna, som ställs till polis- och åklagarmyndigheternas förfogande, kan under förundersökningen lämna de skattemässiga bedömningar och räkenskapsgranskningar som är nödvändiga för åtalsfrågan.

Som framgår av 23 kap. 14 § RB äger undersökningsledaren inhämta yttrande av sakkunnig samt att om sakkunnig redan under förundersökningen finnes böra utses av rätten, göra framställning härom. RÅ har i cirkulär nr 68 den 5 april 1955 närmare behandlat frågan om förordnande av sakkunnig.

I praktiken inhämtar åklagaren ofta yttrandet från myndigheter och befattningshavare i allmän tjänst om förhållanden som faller inom deras tjänsteutövning. Gäller det skattebrott av komplicerat slag bör, som redan framhållits, den expertis som förste Ti ställer till förfogande anses tillräcklig. Utredningen anser således, att behovet att anlita utomstående revisorer för skattebrot-

tens del i framtiden kommer att vara relativt ringa. De fall där en utomstående revisor kan erfordras som sakkunnig är främst sådana, där förundersökningen är så omfattande att det inte är möjligt att för erforderlig tid avdela en revisor, där den misstänkte och hans försvarare utsatt den verkställda revisionen för sådan kritik att det är önskvärt att den kontrolleras av en utomstående revisor eller där förundersökningen, förutom skattebrott, rör annat komplicerat förmögenhetsbrott och man inte rimligen kan begära att förste Ti skall tillhandahålla revisorer även för utredningen av detta.

Genom den av utredningen föreslagna specialiseringen skapas förutsättningar att förbättra samarbetet mellan myndigheterna. Antalet åklagare och utredningsmän som kommer att syssla med skattebrottmål begränsas avsevärt. Därigenom ökas möjligheterna för dem att närmare lära känna skattemyndigheternas befattningshavare. Detta bör medföra ökad förståelse för och insikt om problemen på skatte- och skattestraffrättens område.

Utredningen framlägger inte några direkta förslag utan anser, att det tidigare förordade samarbetet vid förundersökningen tillika med en ökad vidareutbildning innebär tillräckliga garantier för ett gott resultat. Utredningen vill emellertid understryka att detta samarbete bör komma till stånd redan då anledning förekommer till misstanke att skattebrott förövats och oavsett om skattefrågan i sin helhet är utredd och prövad eller ej. Härigenom vinner man framför allt att de olika myndigheternas utredning kan samordnas och bedrivs parallellt.

I detta sammanhang bör också erinras om vikten av att åklagaren i ett avskrivningsbeslut anger skälen för beslutet. En motivering är i sådana fall nödvändig för förste Ti:s avgörande om han skall begära överprövning av beslutet. RÅ har i cirkulär C 22 den 17 augusti 1966 till åklagarna för kännedom och beaktande överlämnat en skrivelse från JO i ett aktuellt ärende angående utformningen av avskrivningsbeslut och om underrättelsen enligt 14 § förundersökningskungörelsen. Sedan åklagarna ge-

nom detta och tidigare cirkulär erhållit anvisningar hur de skall förfara, torde klagomål som skattemyndigheterna ibland framfört om underlåten underrättelse och om ej motiverade beslut i framtiden komma att förlora i aktualitet.

### 12.6.3 Specialutbildningen

Det kan konstateras, att den utbildning som en polisman erhåller i polisskolans konsta-pelklass eller vid den obligatoriska högre kursen inte gör honom skickad att utreda skattemål. Detsamma gäller utbildning vid assistent- och kommissariekurser, vilka även omfattar undervisning i andra ämnen än utredningsverksamhet. Polismannen är hänvisad att inhämta kunskaper i nämnda hänseende vid de specialkurser som rikspolisstyrelsen anordnar. Deltagarna i en sådan kurs skall tidigare ha genomgått en specialkurs i utredning av vissa förmögenhetsbrott omfattande bl. a. undervisning i bokföring, civilrätt och straffrätt.

Inte heller åklagarens utbildning tillför honom de specialkunskaper som är nödvändiga vid förundersökningen i komplicerade skattebrottmål. Den som i egenskap av domare skall döma i målet bibringas inte heller sådana specialkunskaper under sin utbildning.

RÅ har under föregående och innevarande år i samarbete med riksskattenämnden och efter samråd med företrädare för finansdepartementet anordnat skattekurser för åklagare med deltagande även av taxeringsintendenter, kriminalpolismän och domare. Kursen behandlar bl. a. materiell skatterätt, taxeringsrevision, taxeringsprocessen samt utredningsrutinen i skattebrottmål och problem i skattestraffprocessen.

RÅ har vidare upplyst, att han med början nästa år avser att anordna en kurs för åklagare i bokföring och revisionsmekanik.

### 12.6.4 Utredningen

Med hänsyn till den specialisering på skattebrott som utredningen förordar på både polis- och åklagarsidan, vill utredningen ifrågasätta, om inte en gemensam kurs borde anordnas med deltagande av befattningshavare från både polis- och åklagarsidan. Deltagarna från polissidan borde, liksom nu är fallet, först ha genomgått polisens specialkurs i utredning av vissa förmögenhetsbrott och därefter kursen i gäldenärs- och skattebrott.

Utredningen vill i detta sammanhang uttala, att huvudvikten i en sådan kurs bör läggas på skattelagstiftning och taxeringsrevision med genomgång av rörelseidkares deklarationshandlingar. Ett ändamål skall vara att ge deltagarna sådana kunskaper att de förstår vilka följder olika fel i bokföringen för med sig och hur bokslut och balansräkningar skall tolkas. Uppmärksamhet synes även böra ägnas den ökande användningen av elektronisk databehandling i redovisningens tjänst och främst de speciella problem som möter dem som skall granska ett databehandlat räkenskapsmaterial.

Befattningshavarna vid skattemyndigheterna bör beredas tillfälle att genomgå de kurser som 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, t. ex. att revisionspromemoriorna erhåller en sådan utformning, att de går att använda både i skatteprocessen och i brottmålsprocessen.

Utredningen förordar således att kurser anordnas gemensamt av rikspolisstyrelsen, RÅ och riksskattenämnden och att de polismän, åklagare och taxeringstjänstemän, som i sin verksamhet sysslar med skattebrottmål, bereds tillfälle att genomgå kurserna. Det skulle säkert vara värdefullt, om även domare kunde delta i kurserna.

### 13.1 Förslag till skattebrottslag

Den föreslagna lagstiftningen omfattar såväl skatter som allmänna avgifter. Bland de senare märks främst arbetsgivaravgifter för socialförsäkringens finansiering. Om det i den fortsatta framställningen endast nämns skatt, skattetillägg, skattskyldig etc. menas — där annat inte framgår av sammanhanget — också motsvarande begrepp inom avgiftsområdet.

#### 1 §

I denna paragraf beskrivs enbart den lagstiftningsteknik som använts för att bestämma skattebrottslagens tillämpningsområde. Det är således inte möjligt att med ledning av lagrummet avgöra om en viss skatt eller avgift skyddas av skattebrottslagen. Detta framgår i stället av vederbörande skatte- eller avgiftsförfattning som i så fall innehåller en bestämmelse om att skattebrottslagen gäller i fråga om ansvar för förfaranden rörande skatt eller avgift enligt författningen. Denna hänvisningsbestämmelse är bindande för tillämpningen av skattebrottslagen. Om hänvisningsbestämmelse saknas i en skatte- eller avgiftsförfattning är det därför inte möjligt att beivra överträdelse av föreskrift i sådan författning enligt skattebrottslagen. En del av dessa författningar innehåller i stället straffbestämmelser som täcker sådana fall. Saknar en författning såväl hänvisningsbestämmelse till skattebrottslagen som egna straffbestämmelser, kan BrB

bli tillämplig. De straffbestämmelser som därvid i första hand torde komma i fråga är bedrägeriparagraferna i 9 kap. BrB men också bestämmelserna om sanningsbrotten osann och vårdslös försäkran samt osant intygande i 15 kap. BrB kan bli aktuella.

Åtskilliga skatte- och avgiftsförfattningar innehåller ordningsstraffbestämmelser. Dessa gäller i regel subsidiärt i förhållande till övrig strafflagstiftning på skatte- och avgiftsområdet och i en del fall också till BrB.

#### 2 §

I paragrafen beskrivs det centrala uppsåtliga skattebrottet som fått benämningen skattebedrägeri. Skattebedrägeriet har utformats som ett sanningsbrott med inbyggt farerekvisit. Gärningsbeskrivningen har uppdelats i två stycken. Första stycket behandlar brott som förövas genom aktivt handlande (aktivt skattebedrägeri) under det att andra stycket omfattar vissa fall av passivitet (passivt skattebedrägeri).

#### Aktivt skattebedrägeri

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

*Utsagan.* Den osanna eller ofullständiga uppgiften skall lämnas i deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga. Ordet utsaga anger här den yttre ramen för det brottsliga handlandet. Deklaration och arbetsgivaruppgift har endast medtagits i exemplifierande syfte.

Ordet utsaga förutsätter att gärningsmannen gjort ett uttalande eller påstående, som riktats till viss adressat. Brottet är fullbordat när den osanna eller ofullständiga uppgiften kommit vederbörlig myndighet tillhanda. Vad gärningsmannen dessförinnan företagit sig är att betrakta som förberedelsehandlingar som delvis kriminaliserats i skattebrottslagen genom straffbestämmelsen om räkenskapsförsummelse samt i vissa skatte- och avgiftsförfattningar genom där intagna straffrättsliga bestämmelser men i övrigt lämnats utanför det straffbara området. Att framställa ett osant bevismedel utan att därefter lämna detta ifrån sig kan således inte medföra ansvar för skattebedrägeri.

Begreppet utsaga innebär vidare att de osanna eller ofullständiga uppgifterna kan lämnas såväl skriftligt som muntligt. I princip behöver därvid inte några särskilda formkrav iakttas även om detta i vissa sammanhang fordras, t. ex. i fråga om deklARATIONER. En deklaration, som brister i form från skatterättslig synpunkt, kan således medföra ansvar för aktivt skattebedrägeri om inte bristen är sådan att utsagan för vederbörlig myndighet framstår som ett otjänligt bevismedel. Det avgörande härför är om farerekvisitet kan anses uppfyllt eller inte.

Alla utsagor som innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna ingår inte i gärningsbeskrivningen. Det måste vara fråga om en utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift. Härmed avses utsaga som avges till vederbörlig myndighet och har betydelse för myndighetens taxerings- eller fastställelsebeslut rörande definitiv skatt eller avgift.

Utanför det straffbara området för skattebedrägeri faller oriktiga uppgifter till ledning vid bestämmande av preliminär skatt

eller avgift. Detta följer inte av lagtexten i föreliggande paragraf utan framgår i stället av skattebrottslagens straffbestämmelser om brottsliga förfaranden mot uppbördssystemet.

Utsagor som enbart kan medföra skatteundandragande i samband med uppbördsförfarandet innefattas inte heller i gärningsbeskrivningen för skattebedrägeri. Den som bryter mot sanningsplikten vid uppbörd av preliminär eller definitiv skatt eller avgift kan däremot bli att bestraffa enligt bestämmelser om brott mot uppbördsförfarandet.

Det ligger i sakens natur att utsagan måste ha kommit vederbörlig myndighet 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.

För de direktdebiterade skatternas del — t. ex. sjömansskatten, mervärdeskatten och punktskatterna — handlar det om utsagor till ledning vid myndigheternas fastställande av skatt. Dessa skatter bestäms nämligen på grundval av uppgifter som de skattskyldiga lämnar i direkt eller nära anslutning till inbetalningen av skattebeloppen. Något föregående fastställande av beskattningsunderlaget eller av skattens storlek sker inte från myndighetens sida. Den enskilde beräknar själv med ledning av de anvisningar som lämnas i författningar, cirkulär eller på annat sätt vad han har att betala vid varje uppbördstillfälle. Först sedan uppbördsterminen löpt ut prövar myndigheten om dessa beräkningar kan godtas. Är så fallet blir skatten fastställd i enlighet med den enskildes uppgifter. Annars fastställs skatten på grundval av myndighetens egen bedömning. För att utsagan skall kunna medföra ansvar måste den således avges och även mottas inom sådan tid att den kan medföra ett felaktigt fastställelsebeslut till det allmännas nackdel.

När det gäller de taxeringsdebiterade skatterna och avgifterna, som fastställs först sedan myndigheterna individuellt prövat de enskildas uppgifter om beskattningsunderlag och dylikt — t. ex. inkomst- och för-

mögenhetsskatterna samt arbetsgivaravgifterna — kan den enskilde blott påverka skattens eller avgiftens storlek genom oriktiga uppgifter som riktar sig mot ett väntat eller redan fattat taxeringsbeslut eller fastställelsebeslut om avgiftsunderlag. Här lämnas således inga möjligheter till direkt angrepp på debiteringen.

Av det sagda framgår att ansvar för skattebedrägeri kan inträda så länge som det är möjligt angripa ett fastställelsebeslut. Med fastställande av skatt eller avgift menas nämligen inte endast den taxering eller det fastställande som beslutas av myndighet i första instans. Till myndighet hänförs alla tjänstemän och andra befattningshavare som är sysselsatta med taxerings- och debiteringsfrågor antingen det gäller att förbereda eller fatta ett beslut i första instans eller att på det allmännas vägnar förbereda eller föra talan i högre instans. Här märks i första hand taxeringsnämnderna, de lokala skattemyndigheterna, mervärdeskontoren, kontrollstyrelsen samt riksförsäkringsverket. Vidare inbegrips tjänstemän vid nu nämnda och andra myndigheter, som i efterhand kontrollerar att den enskilde fullgjort uppgiftsskyldigheten på ett författningensligt sätt. Den enskilde kan således begå skattebedrägeri under taxeringsrevisioner och liknande granskningsarbete inom andra delar av skatte- och avgiftsområdet. Gärningsbeskrivningen utesluter inte heller i och för sig ansvar för osanna uppgifter — muntliga eller skriftliga — under processen vid skattedomstol. Om t. ex. 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 kan osanna meddelanden som lämnats under processen i kammarrätten eller regeringsrätten eller — om det rör arbetsgivaravgifterna — försäkringsdomstolen medföra ansvar för skattebedrägeri.

Det har tidigare framhållits att utsagan skall avgas till den myndighet som har att fastställa skatten eller avgiften i fråga. För de muntliga utsagornas del torde det endast kunna bli fråga om yttranden som

fälls till någon befattningshavare vid sådan myndighet. Detta kan ske i telefon eller vid ett personligt sammanträffande, exempelvis under en taxeringsrevision. Vad de skriftliga utsagorna angår kan självfallet också dessa avgas vid en personlig kontakt mellan den enskilde och någon tjänsteman vid myndigheten. Sålunda kan t. ex. räkenskapshandlingar med osant innehåll överlämnas till en tjänsteman under dennes revisionsarbete i ett företag. Långt vanligare är emellertid att utsagan insänds genom posten eller med bud eller helt enkelt inges på av myndigheterna tillfälligt anordnade uppsamlingsställen.

Om en skriftlig handling lämnats till tredje man utan att denne fått i uppdrag att vidarebefordra den till vederbörlig myndighet, kan det i regel inte bli fråga om att döma uppgiftslämnaren till ansvar för skattebedrägeri. Detsamma blir förhållandet om något överlämnande till tredje man inte skett utan denne av eget initiativ tagit handlingen och därefter tillställt myndigheten denna. Emellertid kan den som framställt ett osant bevismedel, som senare inges till myndighet av annan person, dömas för vårdslös skatteutsaga om han genom sitt förfarande med handlingen ådagalagt grov oaktsamhet.

Det sagda innebär att om den ena parten vid en affärsuppgörelse tillställer sin kontrahent en osann verifikation med insikt om att denne kan komma att använda handlingen i beskattningssammanhang så har uppgiftslämnaren vid denna tidpunkt ännu inte gjort sig skyldig till skattebedrägeri. I stället kan i ett sådant läge bestämelsen om osant intygande i 15 kap. 11 § BrB bli tillämplig. Använder sig sedermera kontrahenten av verifikationen i ett beskattningsärende, kan det emellertid bli fråga om att döma utställaren av verifikationen för någon form av medverkan till skattebedrägeri.

För att ansvar skall kunna inträda krävs att utsagan innehåller en osann eller ofullständig uppgift rörande någon omständighet, som kan medföra att skatt eller avgift undandras det allmänna. Detta uttrycks i

lagtexten med att någon lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen. Med denna beskrivning av brottet mot sanningsplikt avses inte något annat än vad i flertalet skatte- och avgiftsförfattningar — t. ex. TF och MF — menas med oriktig uppgift. Sistnämnda uttryck anses nämligen innefatta även s. k. partiellt förtigande.

Vad som är sant eller osant kan i regel avgöras genom en jämförelse mellan utsagans uppgifter och de faktiska förhållandena. De osanna uppgifterna består vanligtvis av oriktiga sifferuppgifter. Under begreppet osann eller ofullständig uppgift kan dessutom falla felaktiga eller bristfälliga redogörelser för sakförhållanden som har betydelse för myndigheternas fastställelsebeslut.

Inte så sällan kombineras oriktiga sifferuppgifter med felaktiga eller bristfälliga sakupplysningar för att förstärka myndighetens villfarelse rörande sifferuppgifternas sanningsvärde. Detta kan ske i ett sammanhang eller först i efterhand sedan myndigheten gjort vissa förfrågningar. Även om sakupplysningarna i dessa situationer inte har någon självständig betydelse för ansvarsfrågans prövning, spelar de dock många gånger en viktig roll vid bedömningen av brottets svårhetsgrad.

Förekomsten av felaktiga eller bristfälliga sakupplysningar får en mer självständig betydelse vid den straffrättsliga bedömningen av oriktiga yrkanden och värdeuppskattningar från en skattskyldigs sida. Innehåller en utsaga ett yrkande eller en värdeuppskattning som är klart i strid med den tillämpliga författningen samtidigt som det i utsagan fullständigt redovisas vilka objektiva omständigheter, som den skattskyldiges uppfattning grundar sig på, föreligger det ingen osann eller ofullständig uppgift i lagrummets mening. Anges däremot grunderna för yrkandet eller värdeuppskattningen på ett felaktigt eller ofullständigt sätt kan det bli fråga om ansvar för skattebedrägeri.

Gränsdragningen mellan vad som är sant och osant i yrkanden och värdeuppskattningar kan dock vara förenad med

betydande svårigheter. Detta är särskilt fallet om sakuppgifterna i och för sig inte är tillräckliga för en någorlunda säker bedömning från myndighetens sida men ändå innehåller sådana upplysningar att myndigheten har anledning infordra kompletteringar. Först sedan den enskilde i den kompletterande utsagan sökt förstärka eller vidmakthålla de ursprungliga uppgifternas sanningsvärde eller i samma syfte inte besvarar en förfrågan från myndigheten torde förfarandet kunna bedömas som lämnande av osann uppgift.

*Faran.* Ansvar för aktivt skattebedrägeri inträder endast om utsagan innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna. Det rör sig alltså här om fara för förmögenhetsskada.

Till en början bör uppmärksammas att skatt eller avgift undandras det allmänna inte endast när uppgifterna i utsagan leder till frihet från skatt eller avgift eller till att en skattskyldig påförs för låg skatt eller avgift utan också i sådana fall, där uppgifterna leder till att återbetalning sker med för högt belopp genom ett av myndighet fattat fastställelsebeslut. Härigenom faller även sådana mervärdeskatteklarerationer, som kan medföra en oriktig återbetalning av mervärdeskatt, under lagens tillämpningsområde.

Förmögenhetsskadan — dvs. storleken av de skatte- eller avgiftsbelopp som undandragits eller kunde ha undandragits genom det brottsliga handlandet — måste i vart fall kunna bestämmas med visshet eller åtminstone till visshet gränsande sannolikhet. Detta krav får särskild betydelse i åtalsärenden rörande skönsmässigt fastställda höjningar av uppgivet beskattningsunderlag. Åklagaren och domstolen har i dessa fall att göra en egen uppskattning, vilken inte så sällan får grunda sig på fri bevisprövning av alla de fakta som framkommer i ärendet.

Varje beskattningsperiod skall vid ansvarsbedömningen i princip behandlas för sig. Om t. ex. en skattskyldig till inkomstskatt undanhåller en viss intäkt 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. Detsamma gäller bokföringsmässiga transaktioner, som oriktigt förskjuter en nettovinst i förvärvskällan rörelse tidsmässigt sett. Oavsett om gärningsmannen endast menat att åstadkomma en temporär förmögenhetsskada inträder således ansvar för skattebedrägeri.

Såsom framhållits i den allmänna motiveringen skall vid beräkningen av skadans storlek i princip hänsyn inte tas till kvittningsinvändningar, som den skattskyldige gör efter brottsupptäckten, och detta oavsett om invändningen godtagits i skatteprocessen. I stället förutsätts att rådande praxis rörande s. k. kvittning i skattebrottmål alltså skall gälla.

Beskrivningen av den faregrad som krävs för att ansvar för aktivt skattebedrägeri skall inträda är densamma som används beträffande förfalsknings- och sanningsbrotten i 14 och 15 kap. BrB. Det skall föreligga en beaktansvärd risk för att vederbörlig myndighet kan komma att godta de osanna eller ofullständiga uppgifterna i den avgivna utsagan. Farebedömningen skall göras vid den tidpunkt då brottet anses fullbordat eller så snart utsagan mottagits av myndigheten. Det är för ansvar tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid en rutinmässig granskning hos den myndighet som har att företa denna. Vid denna bedömning spelar den redovisningsmetod, som skall användas av den uppgiftsskyldige, kontrollapparatus utformning, granskningstidens längd och andra liknande objektiva faktorer en avgörande roll.

Det ligger i sakens natur att lämnandet av sådana osanna uppgifter, som endast kan avslöjas vid en genomgång av bokföring och andra räkenskaper, så gott som undantagslöst innebär fara i lagrummets mening. Här märks främst oriktiga uppgifter i mervärdeskattedeclarationer och andra liknande utsagor med summarisk redovisning av några få belopp. Risken för

förmögenhetsförlust för det allmänna är i sådana fall mycket stor. Å andra sidan synes oriktigheter i löntagardeklarationer av normal typ i många fall inte innebära fara för skatteundrandragande. Detta gäller t. ex. oriktiga uppgifter som rör mer stadigvarande avlöningsförmåner. Sådana avståms vanligen rutinmässigt mot arbetsgivarnas kontrolluppgifter och torde därför i allmänhet inte undgå upptäckt. Detsamma gäller felaktigheter som kan avslöjas redan genom en med normal omsorg företagen granskning av olika uppgifter i utsagan.

I *subjektivt* hänseende fordras att gärningsmannen handlat med uppsåt. Uppsåtet skall täcka samtliga objektiva brottsföretagningar. Eventuellt uppsåt är tillräckligt.

Gärningsmannen måste i handlingsögonblicket ha insett att de i utsagan lämnade uppgifterna är osanna eller ofullständiga och således står i strid med föreskrifter i den tillämpliga skatte- eller avgiftsförfattningen. Vidare skall han ha förstått, att uppgifterna i utsagan kan medföra förmögenhetsskada för det allmänna. Däremot är det inte nödvändigt att han haft en exakt uppfattning om storleken av det belopp, som genom hans förfarande skulle kunna undrandras det allmänna, eller hur hans gärning i detalj påverkar den ekonomiska redovisningen i form av bokföring eller annan räkenskapsföring som skall ligga till grund för de uppgifter han har att lämna myndigheterna. Slutligen måste han uppsåtligen ha avgett eller låtit avge utsagan till vederbörlig myndighet och därvid insett, att det förelegat en risk för att den oriktiga uppgiften skulle undgå myndighetens upptäckt.

Brister uppsåtet i något av de nu berörda hänseendena kan det inte bli fråga om ansvar för skattebedrägeri. Däremot blir det i sådana fall många gånger möjligt att i stället döma för vårdslös skatteutsaga. I praktiken torde brister i uppsåtet vara relativt vanliga åtminstone när det gäller skattesubjekt med mer omfattande ekonomisk verksamhet. Den moderna kontortekniken med databokföring och andra maskinella hjälpmedel medför att i åtskilliga

fall flera personer medverkar vid fullgörandet av en skatterättslig uppgiftsskyldighet och därvid intar sådan ställning att ansvar för skattebrott kan komma i fråga. Detta förhållande kräver särskild uppmärksamhet vid prövningen av brottets subjektiva sida. Tillämpningsproblem som kan uppstå vid fleras medverkan till brott har behandlats mer utförligt i den allmänna motiveringen.

### Passivt skattebedrägeri

För att passivt skattebedrägeri skall föreligga fordras *objektivt* sett att någon underlåter att till vederbörlig myndighet avge föreskriven utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift samt att denna underlåtenhet innebär fara för att skatt eller avgift undandras det allmänna. Såsom i annat sammanhang framhållits är här fråga om brott med specialsubjekt. Endast den som är skattskyldig eller ställföreträdare för ett skattesubjekt kan vara gärningsman.

*Underlåtenheten.* Den straffbara underlåtenheten har begränsats till fall, där det enligt lag eller författning finns en plikt för den skattskyldige att meddela sig med myndighet i anledning av ett kommande fastställelsebeslut. I första hand rör det sig här om utsaga som den skattskyldige har att avge på eget initiativ men i gärningsbeskrivningen ingår också underlåtenhet att efterkomma anmaning från myndighet att inkomma med utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift. Brottet är fullbordat så snart tiden för uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande löpt ut.

Straffbestämmelsen avser i första hand underlåtenhet av typen deklaraionsförsummelse. Ansvar i dessa fall inträder i princip då den skattskyldige inte alls deklarerat eller väl gjort detta men efter föreskriven tid. Bestämmelsen torde emellertid i regel bli tillämplig endast vid total passivitet från den skattskyldiges sida. Har den skattskyldige däremot före fastställelsebeslutet på något sätt tagit kontakt med beskattnings-

myndigheten torde det många gånger falla sig naturligt att vid ansvarsbedömningen se till brottsbilden i dess helhet och därvid betrakta tidigare underlåtenhet som ett partiellt förtigande, som kan medföra ansvar för aktivt skattebedrägeri. Inte heller torde det i regel finnas anledning att bedöma avgivandet av en skatterättsligt sett obehörig deklaraion som ett passivitetsbrott fastän ett sådant handlande från skatteprocessuell synpunkt vanligen jämställs med deklaraionsförsummelse. Denna bedömning är en naturlig följd av farerekvisitets utformning.

En vägran från den skattskyldiges sida att muntligen besvara en fråga från en tjänsteman vid beskattningsmyndighet inbegrips inte i gärningsbeskrivningen.

Underlåtenhet att registrera sig som skattskyldig omfattas inte heller av brottsbeskrivningen. En registreringsanmälan avser visserligen bl. a. att underrätta vederbörlig myndighet om skattesubjektets existens och underlåtenheten att göra anmälan kan därför indirekt medföra skatteundandragande. En sådan anmälan är emellertid inte att hänföra under begreppet utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift. Det finns nämligen inte något direkt samband mellan anmälan och fastställelseförfarandet.

Slutligen bör uppmärksammas att underlåtenhet att avge utsaga till ledning vid fastställande av annans skatt — t. ex. kontrolluppgift — inte kan medföra ansvar för passivt skattebedrägeri. Underlåtenhetsbrottet är begränsat till sådan passivitet som kan leda till att uppgiftslämnaren eller den han enligt lag eller författning äger företräda påförs för låg skatt eller avgift. Den som underlåter att lämna kontrolluppgift kan dock ådra sig ansvar för medhjälp till ett passivt skattebedrägeri.

*Faran.* Farerekvisitet beskrivs på samma sätt som vid aktivt skattebedrägeri. Det krävs således att underlåtenheten i sig orsakar förmögenhetsskada för det allmänna samt dessutom innebär fara för att vederbörlig myndighet inte fattar något faststäl-

lelsebeslut eller fastställer skatten eller avgiften till för lågt belopp.

När det gäller farans art — risken för förmögenhetsskada — bör understrykas att ansvar för passivitetsbrott givetvis inte inträder om någon skatt eller avgift inte skolat utgå. Har t. ex. en skattskyldig till mervärdeskatt under en viss period haft en »negativ» omsättning, som berättigar till återbetalning av erlagd skatt, men underlåter att deklarerat, kan han inte fällas till ansvar enligt lagrummet.

Bedömningen av den grad av fara som krävs för att ansvar skall kunna inträda kan lämpligen göras i två moment. Först har man att söka värdera risken för att myndigheten genom den skattskyldiges passivitet förbigår skattesubjektets existens. Nästa moment i farebedömningen blir att uppskatta sannolikheten av att skattesubjektet på grund av passiviteten påförs för låg skatt eller avgift.

För de direkta inkomst- och förmögenhetsskatternas del torde faran för att skattesubjektet inte kommer att uppmärksammas av TN vara påtaglig, om den skattskyldige inte tidigare taxerats. Beträffande personer, som haft mer långvariga arbetsanställningar, föreligger däremot inte en sådan fara. Arbetsgivarna torde nämligen i allmänhet inge kontrolluppgift under taxeringsåret. Har skattesubjektet taxerats tidigare år synes faran för att han genom deklaraionsförsummelse undgår taxering åtminstone i vissa fall inte vara särskilt framträdande.

Om således inkomsttagare i regel inte undgår TN:s uppmärksamhet, kan kravet på fara ändå vara uppfyllt av den anledningen att nämnden i avsaknad av deklaration eller kontrolluppgift eller bådadera fastställer taxeringen skönmässigt till för lågt belopp. Faran för ett sådant taxeringsresultat torde inte vara särskilt utpräglad när det gäller löntagare i allmänhet. Ätminstone i sådana fall, där en skattskyldig under inkomståret endast haft en heltidssysselsättning, kan det vid en framtida, fullt utbyggd taxeringskontroll med hjälp av ADB-systemet göras gällande att faran för ett skatte-

undandragande genom passivitet är relativt obetydlig. Här skulle det således föreligga ett fall där erforderlig fara inte föreligger.

Annorlunda förhåller det sig med förvärvskällorna rörelse, jordbruksfastighet, annan fastighet och kapital. Ytterst beror detta på att obligatorisk kontrolluppgiftsskyldighet beträffande inkomster av dessa slag — med undantag för vissa jordbruksinkomster — saknas eller endast föreligger i ringa utsträckning. Skönstaxeringar på grund av att deklaration saknas torde därför mera sällan överensstämma med de verkliga förhållandena. Risken för att nämnden skönstaxerar till för lågt belopp är med andra ord så framträdande beträffande dessa förvärvskällor att den faregrad, som krävs för ansvar, i regel föreligger. Detsamma gäller inkomster av tjänst, där den skattskyldige har ett avgörande inflytande på lörens storlek, t. ex. den verkställande direktören som är ensam aktieägare i bolaget, eftersom avlöningsförmånerna i dessa fall kan variera högst avsevärt år från år.

Farebedömningen vid deklaraionsförsummelse beträffande de direktdebiterade skatterna — främst mervärdeskatten och punktskatterna — medför generellt sett inte samma problem för rättstillämpningen som när det gäller inkomst- och förmögenhetsskatterna. Har den skattskyldige inte registrerats hos myndigheten uppstår redan därigenom en uppenbar risk för att en deklaraionsförsummelse leder till att någon skatt överhuvud taget inte fastställs. Även en passivitet från en registrerad skattskyldigs sida liksom avgivandet av osanna eller ofullständiga uppgifter innebär ofta risk för förmögenhetsförlust för det allmänna. Underlåtenhet att avge deklaration torde nämligen så gott som undantagslöst åtföljas av betalningsförsummelse. På så sätt erhåller den skattskyldige en obehörig kredit, som kan innebära skada för det allmänna. Risken för att den skattskyldige i en situation av det nu nämnda slaget slutligt helt undgår att skatt fastställs torde dock inte vara särskilt stor och detta speciellt inte om han under tidigare perioder avgett de-

klarationer, som kan tjäna till ledning vid myndighetens på skönsmässiga grunder fattade beslut.

I *subjektivt* hänseende krävs uppsåt. Av allmänna straffrättsliga principer följer, att uppsåtet skall avse såväl underlåtenheten att avge utsaga som det förhållandet att underlåtenheten innebär fara för att det allmänna undandras skatt eller avgift. Härutöver har det ansetts lämpligt att kräva att gärningsmannen underlåtit att avge utsagan med uppsåt att därigenom undandra det allmänna skatt eller avgift.

Utredningen har diskuterat att i detta hänseende kräva avsikt (direkt uppsåt) hos gärningsmannen. En sådan begränsning skulle emellertid i alltför hög grad minska de praktiska möjligheterna att tillämpa lagrummet, eftersom bevisvärigheterna skulle vara avsevärda i de fall där gärningsmannen förnekade att han haft avsikt att åstadkomma ett felaktigt beskattningsresultat. Utredningen har därför stannat vid att blott kräva uppsåt i detta hänseende. Detta innebär, att varje form av uppsåt — direkt, indirekt eller eventuellt uppsåt — är tillräcklig för ansvar.

Det kan ifrågasättas om kravet på uppsåt att åstadkomma ett felaktigt beskattningsresultat har självständig betydelse vid sidan av det i lagtexten underförstådda kravet på uppsåt i fråga om fara för att skatt eller avgift skall undandras. Vid en närmare analys visar det sig emellertid, att kravet på uppsåt att åstadkomma ett felaktigt beskattningsresultat leder till en lämpligare avgränsning av det kriminaliserade området än enbart uppsåt i förhållande till fara härför.

Eventuellt uppsåt — den av uppsåtsformerna som täcker det största området — att åstadkomma ett felaktigt beskattningsresultat föreligger då den skattskyldige inser möjligheten av ett sådant resultat och han skulle ha underlåtit att avge utsagan även om han varit fullt säker på att skatt eller avgift därigenom skulle komma att undandras det allmänna.

Vad eventuellt uppsåt i fråga om fara för ett felaktigt beskattningsresultat innebär är

mera tveksamt, eftersom uppsåt i fråga om farebrott över huvud är ett omtvistat och svårlost problem. En övertygande lösning har för något år sedan framlagts av Hoflund (Om farebegreppet i straffrätten, 1967, s. 110). En tillämpning av denna lösning på farerekvisitet i 2 § andra stycket skulle innebära bl. a. följande: Eventuellt uppsåt i fråga om fara för ett felaktigt beskattningsresultat föreligger, då gärningsmannen underskattar risken för resultatet men han ändå anser det möjligt att den är så stor som domstolen anser erforderligt för att brott enligt lagrummet skall föreligga och han skulle ha underlåtit att avge utsagan även om han varit fullt säker på att faran varit så stor som domstolen anser erforderligt.

Eventuellt uppsåt i fråga om faran täcker sålunda enligt denna lösning ett större område än eventuellt uppsåt att undandra skatt eller avgift, samtidigt som det i praktiken blir mera oklart i konturerna. Det samma gäller andra i den juridiska litteraturen framställda försök att definiera eventuellt uppsåt till fara. Kravet på uppsåt att undandra skatt eller avgift medför sålunda en viss begränsning av det straffbara området — utan att dock straffvärda fall faller utanför — och drar en klarare gräns mellan straffbart och straffritt än vad kravet på uppsåt i förhållande till faran kan åstadkomma.

#### Ringa fall av skattebedrägeri

Till ringa fall hänförs i första hand gärningar som rör mindre skatte- och avgiftsbelopp. Någon bestämd gräns mot brott av normal svårhetsgrad kan knappast anges. Beloppsgränsen måste bli beroende av omständigheterna i det särskilda fallet. En viss ledning torde dock kunna erhållas av rättstillämpningen rörande förmögenhetsbrotten av typen bedrägligt beteende och undandräkt. För de skattskyldigas del synes emellertid beloppsgränsen böra sättas högre än för andra uppgiftsskyldiga beroende på att de förra i allmänhet skall påföras skattetillägg. I regel torde ansvarsbestämmelsen för skattebedrägeri som är ringa användas enbart vid ett bristfälligt fullgörande av kon-

trolluppgiftsskyldighet och andra liknande skyldigheter, som inte kan föranleda skattetillägg.

Vid bedömningen av om brottet är ringa har också det brottsliga handlandets mer eller mindre farliga karaktär betydelse. Ibland utgör en tidig brottsupptäckt — t. ex. vid en tidpunkt då ekonomisk skada ännu inte uppstått för det allmänna — en omständighet som kan visa att brottet är av mindre farlig art. Särskilt gäller detta felaktiga löntagardeklarationer av okomplicerat slag.

När det gäller taxeringsdebiterade skatter och avgifter synes det stora flertalet deklarationsförsummelse som hänför sig till början av taxeringsperioden kunna betraktas som ringa fall. Det kan t. o. m. röra sig om så obetydliga tidsförsummelse att ansvar inte bör komma i fråga. Ringa fall torde också få anses föreligga vid relativt komplicerade deklarationer rörande större belopp, som inges först sedan en del av taxeringsperioden gått till ända men dock inom sådan tid att en med normal omsorg företagen granskning medhinns.

Subjektiva omständigheter kan också få betydelse vid prövningen av frågan om ringa fall föreligger eller ej. Här märks främst sådana förmildrande omständigheter som bristande erfarenhet, hög ålder, sjukdom och liknande personliga förhållanden vid den tidpunkt då uppgiften lämnats eller skulle ha lämnats. Sådana omständigheter kan medföra att ett skattebedrägeri trots att det rör sig om inte alltför obetydliga belopp bör bedömas som ringa. Vidare kan det finnas anledning att i detta sammanhang beakta om gärningsmannen avsett att endast temporärt undandra skatt på grund av en ekonomisk nödsituation och detta särskilt om han så snart som möjligt söker göra rätt för sig.

### 3 §

I denna paragraf behandlas skattebedrägeri, som med hänsyn till omständigheterna är att anse som grovt. Lagrummets andra stycke anger exempel på omständigheter, som kan men inte nödvändigtvis måste

medföra att brottet skall bedömas som grovt. Exemplifieringen, som delvis överensstämmer med motsvarande beskrivning vid förmögenhetsbrotten, torde inte kräva någon utförligare kommentar.

Skattebedrägeriet skall i regel anses som grovt om det rör större belopp i undandragen skatt. Någon bestämd beloppsgräns kan inte anges men viss ledning för bedömningen synes kunna erhållas av rättspraxis rörande grovt förmögenhetsbrott. I allmänhet bör avseende fästas endast vid beloppets absoluta storlek. Ibland kan det dock finnas anledning att göra undantag från denna huvudregel på grund av det undandragna beloppets relation till den totala skatten.

Användandet av falsk handling eller vilseledande bokföring kan ofta föranleda att brottet bör bedömas som grovt. Brott som förövats med falsk handling kan i domen lämpligen rubriceras som grovt skattebedrägeri genom förfalskning. Bedöms själva förfalskningen som grov, kan det dock finnas skäl att tillämpa 14 kap. 3 § BrB i konkurrens med denna paragraf.

Om en skattskyldig, som inte är bokföringspliktig enligt bokföringslagens bestämmelser, fullgör sin uppgiftsskyldighet med ledning av oriktiga eller ofullständiga räkenskaper eller anteckningar av enklare slag, synes det endast i undantagsfall finnas skäl att anse brottet som grovt. Den omständigheten att skattebedrägeri förövas genom att gärningsmannen till myndigheten inger en deklARATION eller annan skriftlig handling med osant eller ofullständigt innehåll kan i och för sig inte medföra att brottet bedöms som grovt. En annan sak är om gärningsmannen sedan deklARATION avgetts i efterhand söker förstärka eller vidmakthålla myndighetens villfarelse rörande sanningvärdet i en tidigare avgiven utsaga genom att förete oriktig bokföring eller inge osanna verifikationer eller andra liknande bevismedel med osant innehåll. Det kan då ofta falla sig naturligt att betrakta gärningsmannens handlande som så allvarligt att straff för grovt skattebedrägeri bör komma i fråga.

Med uttrycket "stor omfattning" avses bl. a. att skatt eller avgift undandragits systematiskt under en längre tid. De belopp som undandragits varje beskattningsperiod behöver fördenskull inte vara särskilt höga. Andra omständigheter att beakta i detta sammanhang är planlagd skattebrottslighet med många inblandade. Även återfall i brott torde kunna föranleda att gärningen skall bedömas som grov.

#### 4 §

De objektiva brottsförutsättningarna i detta lagrum överensstämmer med motsvarande förutsättningar för aktivt skattebedrägeri i 2 § första stycket. Det torde därför vara tillräckligt att i denna del hänvisa till vad som sagts i kommentaren till denna paragraf.

I subjektivt hänseende krävs att den brottsliga gärningen förövat av grov oaktsamhet. För att ansvar för vårdslös skatteutsaga skall kunna inträda måste således samtliga objektiva moment i gärningsbeskrivningen omfattas av åtminstone grov oaktsamhet.

Beträffande innebörden av begreppet grov oaktsamhet skall i detta sammanhang endast understrykas att avgivandet av utsagan inte behöver vara täckt av uppsåt eller således utgöra en uttrycklig viljeförklaring från gärningsmannens sida. Det är för ansvar enligt detta lagrum tillräckligt att avgivandet skett av grov oaktsamhet. Som tidigare nämnts kan en skriftlig handling med osant innehåll, som överlämnas till vederbörlig myndighet genom tredje mans försorg utan att denne haft uppdrag att göra detta, föranleda att den som framställt handlingen döms för vårdslös skatteutsaga. Han kan t. ex. ha visat grov oaktsamhet genom att inte ha förvarat handlingen på ett betryggande sätt.

Ringa fall medför inte ansvar. Vid bedömningen om gärningen är ringa bör samma faktorer som tidigare redovisats i specialmotiveringen till aktivt skattebedrägeri beaktas.

Någon motsvarighet till det uppsåtliga passivitetsbrottet i 2 § andra stycket har

inte föreslagits i skattebrottslagen. Skattskyldig som av grov oaktsamhet underlåter att avge föreskriven utsaga till ledning vid fastställande av egen skatt skall i princip påföras skattetillegg. Annan passivitet — t. ex. försummelse att avge kontrolluppgift rörande annans skatt — kan bestraffas med böter enligt straffbestämmelser i vissa skatte- och avgiftsförfattningar.

#### 5 §

Straffbestämmelserna i denna paragraf skyddar i första hand uppbörderna av inkomst- och förmögenhetsskatt samt arbetsgivaravgift. Det är här fråga om brottsbeskrivningar som i viss utsträckning kompletterar bestämmelserna om skattebedrägeri och vårdslös skatteutsaga. Sistnämnda bestämmelser avser ju varken skatteuppbörderna eller andra förfaranden beträffande skatter och avgifter av preliminär natur. Frånsett vissa smärre sakliga samt redaktionella ändringar överensstämmer lagrummet med nuvarande 79 § UF.

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

Paragrafens andra stycke innehåller i huvudsak samma bestämmelser som finns i första och tredje styckena i nuvarande 79 § UF och därmed också ansökningar om nedläggning av skatteavdrag enligt 41 § 2 mom. UF.

För paragrafens båda stycken gäller att de allmänna medverkansreglerna i 23 kap. 4 § BrB torde kunna bli tillämpliga eftersom fängelse införts i straffskalan både vid uppsåtligt och grovt oaktsamt brott.

#### 6 §

De nuvarande bestämmelserna i 80 § 1 mom. första stycket UF har efter vissa sakliga och redaktionella ändringar överförts till denna paragraf.

Eftersom fängelse införts i straffskalan torde även för detta brott de allmänna medverkansreglerna kunna komma till användning.

### 7 §

Paragrafens första stycke har — frånsett höjt straffmaximum och vissa redaktionella ändringar — erhållit samma lydelse som straffbestämmelsen i det nuvarande andra stycket i 80 § 1 mom. UF. Någon ändring i sak åsyftas således inte. I andra stycket, som är nytillkommet, beskrivs vissa kvalifikationsfall, som saknas i gällande rätt.

### 8 §

Straffbestämmelsen om räkenskapsförsummelse, som är subsidiär till BrB:s föreskrifter om bokföringsbrott och undertryckande av urkund, ersätter de bestämmelser om straff för den som åsidosätter i vissa skatte- och avgiftsförfattningar föreskriven skyldighet att sörja för och bevara räkenskaper och andra anteckningar. Brottskonstruktionen är i huvudsak densamma som i 121 § första stycket TF. Det föreslås således ingen ändring i sak. Genom att en straffbestämmelse av detta slag föreslås bli införd i skattebrottslagen blir det emellertid för framtiden möjligt att bestraffa räkenskapsförsummelser inom hela skatte- och avgiftsområdet, där skyldighet att föra något slag av räkenskaper föreligger.

Med räkenskaper avses dels bokföring enligt bokföringslagen, dels andra räkenskaper eller enklare anteckningar, som skall föras enligt bestämmelser i olika skatte- och avgiftsförfattningar och som tillkommit av rent skattetekniska skäl. Bland dessa senare märks för inkomstskattens del t. ex. bestämmelserna i 20 § TF, som bl. a. säger att uppgiftsskyldig enligt förordningen har att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklara- tions- och uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. Vidare kan erinras om föreskrifter i en del specialförfattningar som ålägger vissa yrkeskategorier — läkare, droskägare, pälsdjursuppfödare m. fl. — att

föra räkenskaper på ett särskilt sätt.

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 bestraffas också den som förstör eller undanskaffar räkenskapsmaterial under sådan tid då han haft skyldighet att bevara detta.

För att ansvar skall inträda krävs att den brottsliga gärningen omöjliggjort eller försvårat fullgörande av skyldighet att lämna uppgifter till ledning vid myndighets fastställelsebeslut eller uppbördsverksamhet rörande skatt eller avgift. Detsamma gäller åtgärder som omöjliggör eller försvårar myndighets kontroll av lämnade uppgifter.

Ringa fall skall inte föranleda ansvar. Undantag har därigenom gjorts för sådana gärningar, genom vilka visserligen skyldigheten att föra och bevara räkenskaper åsidosatts på sådant sätt att uppgiftsskyldighetens fullgörande eller kontrollen av denna skyldighet försvårats men där försummelsen t. ex. rört endast obetydliga skatte- eller avgiftsbelopp.

Straffmaximum för räkenskapsförsummelse är fängelse i högst två år. Därav följer 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 torde ansvar såväl för osann uppbördsutsaga — maximum sex månaders fängelse — som för räkenskapsförsummelse böra utdömas. Har någon gjort sig skyldig till räkenskapsförsummelse utan att detta brott har något samband med ett av honom förövat centralt skattebrott föreligger verklig brottskonkurrens mellan de två brotten.

### 9 §

I denna paragraf behandlas regler om straffrihet vid frivilligt tillbakaträdande från brott. Dessa bestämmelser kommenteras utförligt i den allmänna motiveringen. Här skall därför endast erinras om att det fri-

villiga tillbakaträdandet blott kan ske vid brott i vilka lämnande av osann uppgift ingår i gärningsbeskrivningen. Straffrihet inträder emellertid inte vid frivilligt tillbakaträdande från kvalificerat uppbördsbrott enligt 7 § andra stycket eller från räkenskapsförsummelse enligt 8 §.

#### 10 §

I denna paragraf har införts en särskild åtalbegränsningsregel för ringa fall av skattebedrägeri. Åtalsprövningen skall göras av den åklagare som enligt åklagarinstruktionen äger föra talan i målet.

Åtal skall i regel inte väckas i ringa fall utan skatte- eller avgiftstillägg avses skola vara den enda sanktionen vid brottslighet av bagatellartad karaktär. Kan sådant tillägg inte komma i fråga kan det däremot finnas skäl att åtala ringa fall med stöd av bestämmelserna i denna paragraf. Det kan nämligen te sig stötande om ett uppsåtligt brott helt skulle undgå påföljd. Det sagda gäller främst avgivandet av osanna utsagor — t. ex. kontrolluppgifter till ledning vid fastställandet av annans skatt eller avgift.

För tolkningen av uttrycket ur allmän synpunkt hänvisas till kommentar till Brottsbalken I (s. 90).

#### Övergångsbestämmelserna

Skattebrottslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 1971, vid vilken tidpunkt SKSL och en del straffbestämmelser i skilda skatte- och avgiftsförfattningar skall upphöra att gälla.

Den nya lagens ikraftträdande regleras i princip av föreskrifterna i 5 § BrB:s promulgationslag. Detta innebär att en gärning skall bedömas efter den lag som gällde vid gärningens begående. Vid t. ex. räkenskapsförsummelse måste således åtminstone någon del av den period under vilken ett beteende anses brottsligt sträcka sig över tidpunkten för den nya lagens ikraftträdande för att denna lag skall bli tillämplig. Från de nu redovisade huvudreglerna om tillämpningen av gammal och ny lag görs ett viktigt undantag i tredje punkten av övergångsbestämmelserna.

Enligt undantaget skall äldre straffbestämmelser fortfarande gälla inte endast för gärningar som förövas före den 1 januari 1971 utan också för gärningar avseende skatt eller avgift, som påförts eller erlagts eller bort påföras eller erläggas senast under år 1970. Denna från de allmänna bestämmelserna avvikande regel har införts för att samordna det straffrättsliga påföljdssystemet med det föreslagna administrativa sanktionssystemet. Detta senare system skall nämligen börja tillämpas första gången beträffande skatt eller avgift, som fastställts eller erlagts eller bort fastställas eller erläggas från och med den 1 januari 1971. I praktiken innebär undantagsregeln att angrepp mot fastställelsebeslut som fattats eller bort fattas senast under år 1970 alltid blir att bedöma enligt äldre lag oavsett att den brottsliga gärningen förövats efter den 1 januari 1971.

#### 13.2 Förslag till ändring i TF

En ledande princip i utredningens förslag är den, att jämsides med ett judiciellt påföljdssystem skall verka en administrativ sanktionsform, skatte- eller avgiftstillägg, vilket möjliggör att mindre allvarliga försummelse på skatte- och avgiftsområdet kan avkriminaliseras.

Utredningen har — som närmare framgår av den allmänna motiveringen — inte föreslagit att skatte- eller avgiftstillägg skall generellt införas på hela skatte- och avgiftsområdet, utan begränsat det till vissa centrala skatter och avgifter, nämligen inkomstskatt, förmögenhetsskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter samt vissa punktskatter. Bestämmelserna om sådant tillägg har av tidigare redovisade skäl inte ansetts böra upptas i en särskild lag. De har i stället införts såsom specialstadganden i författningar, som avser ifrågavarande skatt eller avgift.

Såvitt angår inkomst- och förmögenhetsskatteområdena föreslås huvudreglerna om skattetillägg införda i ett nytt särskilt kapitel i TF, placerat mellan gällande bestämmelser om eftertaxering och dem om straff och vite. Det föreslagna nya kapitlet har er-

hållit rubriken "XIVa Om skattetillägg" och innehåller åtta paragrafer, 116a—h §. Dessutom har andra paragrafer i förordningen föreslagits ändrade, betingat av tillägget eller förslaget till skattebrottslag.

#### 98 §

De processuella regler som gäller för taxering skall i princip gälla skattetillägg. Talan skall kunna föras särskilt eller i samband med taxering. När det gäller besvär till RR har det dock ansetts att särskild talan beträffande skattetillägg skall kunna komma under Kungl. Maj:ts prövning endast därest prejudikat- eller intressedispens medges.

#### 105 §

I det nya 2 mom. har intagits en bestämmelse som ger skattedomstolarna möjlighet att ex officio kontrollera att tillägget inte uträknats till för högt belopp och att ändra skattetillägg vid nedsättning av taxering. Givetvis innebär inte bestämmelsen möjlighet att utan yrkande i sak pröva om tillägg över huvud taget bort utgå.

Nuvarande 2 mom. har betecknats 3 mom. och i sak endast ändrats så att de föreslagna bestämmelserna i 2 mom. skall gälla även PN.

#### 115 §

Genom den skärpning av straffen som föreslås i skattebrottslagen kommer pre-skriptionstiden för grövre brott att förlängas till tio år. Det har ansetts att eftertaxering skall kunna ske i fall då skattskyldig blivit dömd för skattebedrägeri efter utgången av den tid (fem år från taxeringsåret) som enligt nuvarande bestämmelser gäller för möjligheten att åsätta eftertaxering.

Med hänsyn till att det kan ta lång tid innan en dom vinner laga kraft, har det föreslagits att taxeringsprocessen skall kunna inledas i och med att åtal väcks.

#### 116 a §

Skattetillägg skall enligt förslaget utgå för fem olika huvudgrupper av försummelser, nämligen

1. vid oriktigt meddelande i uppgift eller annan upplysning avgiven till ledning vid taxering,
2. då självdeklaration frångås med stöd av 21 § TF,
3. då självdeklaration inte avgetts trots anmaning och inkomsten därför uppskattats med stöd av 21 § TF,
4. vid försummelse att avgiva självdeklaration inom den i 34 § 1 eller 2 mom. TF föreskrivna tiden, samt
5. då skattskyldig trots anmaning inte med underskrift fullständigt avlämnat självdeklaration.

1. Bestämmelsen avser bl. a. skattetillägg vid en eller flera oriktiga uppgifter i en deklaration. 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. Bestämmelsen har utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild. För tillägg fordras följande förutsättningar.

Det första villkoret för påföring av skattetillägg är att ett oriktigt meddelande lämnats. Därmed avses inte enbart ett positivt oriktigt meddelande utan även ett förtigande av en uppgift, t. ex. i deklaration. Till oriktig uppgift skall i princip hänföras även felsummeringar och liknande som skett i det material på vilket meddelandet grundats. Felräkning, misskrivning eller annan uppenbar felaktighet, som direkt framgår av de lämnade uppgifterna, bör däremot inte föranleda tillägg.

För att oriktigt meddelande skall anses föreligga skall det sålunda vara fråga om en oriktig eller utebliven information. Från oriktig sakuppgift i här avsedd bemärkelse måste skiljas oriktiga yrkanden, som givetvis inte skall medföra skattetillägg. Som nämnts i den allmänna motiveringen kan det i vissa fall vara svårt att avgöra om ett oriktigt meddelande eller ett yrkande föreligger. Sådana fall förekommer även vid eftertaxering och får avgöras med ledning av de rättsgrundsatser och den rättstillämpning

som utbildat sig vid tillämpningen av efter-taxeringsinstitutet.

Det oriktiga meddelandet skall vidare ha lämnats i uppgift eller annan upplysning. Det är inte något krav att detta skett i deklaration eller i bilaga till denna. Varje oriktigt meddelande såväl skriftligt som muntligt kan föranleda skattetillägg. Då taxering huvudsakligen sker med ledning av skriftliga uppgifter, torde muntliga oriktiga meddelanden bli sällsynta som grund för tillägg.

Den skattskyldige skall själv ha lämnat den oriktiga uppgiften. En person, som lämnat oriktigt meddelande angående en annan persons ekonomiska förhållanden till beskattningsmyndigheten t. ex. i kontrolluppgift, kan således inte påföras tillägg i anledning av denna felaktighet.

Det oriktiga meddelandet skall dessutom ha avgetts till ledning vid taxering. Det spelar därvid 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 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 om meddelandet följts.

2. Skattetillägg skall utgå, då skattskyldigs inkomst på grund av brister i självdeklaration eller bristfälligt underlag för deklarationen inte tillförlitligt kan beräknas. Det är här fråga om fall, där den skattskyldige i avsevärd mån åsidosatt sin uppgiftsskyldighet eller skyldigheten enligt 20 § TF att i skälighets omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat sätt sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav.

Det skall i här avsedda fall finnas tillräckliga skäl för antagande att den avgivna deklarationen innehåller felaktiga uppgifter, ehuru sådana inte direkt kan påvisas. Den avgivna deklarationen har i sådant fall förlorat vitsord och det åligger i princip den skattskyldige att visa att lämnade deklara-

tionsuppgifter inte är felaktiga. Framlägger han sådan bevisning som undanröjer förutsättningen för skönstaxeringen, föreligger ej heller förutsättning för skattetillägg enligt denna punkt. Sådan bevisning kan givetvis företes i samband med besvär.

Framlägger den skattskyldige sådan utredning att förutsättning för skönstaxering inte längre föreligger men befinns att inkomsten i deklarationen är för lågt redovisad i något visst hänseende, skall skattetilläggsfrågan därefter bedömas enligt 1.

Den skattskyldige har genom sitt eget handlande själv försatt sig i den situation, som utgör grunden för skönstaxeringen. Denna form av försummelse måste enligt utredningen bedömas vara lika allvarlig som att lämna ett direkt påvisbart oriktigt meddelande och sanktionen i princip vara densamma. Den skillnaden föreligger emellertid att den skönstaxerade så länge skatteprocessen varar i vissa fall har möjlighet att undanröja grunden för tillägget.

3. Den tredje gruppen av förseelser, som skall föranleda skattetillägg, avser de fall då försummelsen består i att den skattskyldige underlåtit att avge deklaration trots anmaning. Det blir även här fråga om skönstaxering med stöd av 21 § TF.

Grunden för skattetillägget är densamma som enligt 2. Bestämmelsen är utformad så, att den skattskyldige har en tidsbegränsad möjlighet att undanröja förutsättningen för detta tillägg genom att avge en deklaration. Förevarande tillägg har sålunda i viss mån karaktär av ett vite under tiden t. o. m. utgången av året efter taxeringsåret.

Såsom nämnts förutsätter åsättandet av tillägg enligt denna punkt att den skattskyldige blivit anmanad att avlämna deklaration och inte följt anmaningen. Tillägg enligt denna grund kan alltså inte utgå i fall då en skönstaxering åsätts med ledning av inkomna uppgifter, exempelvis kontrolluppgifter, och taxeringsnämnden bedömer situationen så att en i huvudsak riktig taxering kan åsättas utan tillgång till en deklaration. Bestämmelsen har konstruerats på detta sätt för att undanta exempelvis fall då skattskyldig visserligen inte lämnat deklara-

tion men där nämnden känner till hans inkomstförhållanden.

Möjlighet att åsätta tillägg i förevarande fall föreligger inte bara när TN utfärdat anmaning. Om Ti finner det nödvändigt att få en självdeklaration från skattskyldig och därför utfärdar anmaning som den skattskyldige inte åtlyder, kan tillägg utgå enligt nu förevarande bestämmelser.

Den nu behandlade typen av tillägg bör hållas isär från det slags skattetillägg, som utgår vid försummelse att lämna deklaration inom den i TF föreskrivna tiden (se 4 nedan).

4. Den fjärde gruppen av förseelser, som skall föranleda skattetillägg, är försummelse att inom i 34 § 1 eller 2 mom. TF angivna tid avlämna deklaration.

Bestämmelsen är avsedd att ersätta det nuvarande bötesstraffet vid deklara-tionsförsummelse. Tillägg enligt denna grund skall i princip påföras alla som har varit skyldiga att lämna deklaration och försummat detta och kan således utgå jämsides med tillägg enligt annan grund.

Bestämmelsen är så utformad att tillägg skall utgå oavsett om deklaration avlämnas för sent eller inte avlämnas alls. Utredningen har varit inne på tanken att skärpa tillägget för de skattskyldiga, som lämnat deklaration mycket sent under TN:s arbetsperiod eller inte alls har lämnat deklaration till nämnden. Detta skulle kunna ske exempelvis genom att fördubbla tillägget om deklara-tionsförsummelsen kvarstod vid viss senare tidpunkt. Med hänsyn bl. a. till att ett extra tryck kan tillskapas med hjälp av de bestämmelser som har redovisats under 3, har utredningen emellertid stannat för det föreliggande förslaget, som torde vara enklast att tillämpa.

Utredningen har föreslagit en särbestäm-melse vid viss typ av deklara-tionsförsum-melse, som behandlas närmare under 5.

5. Skattetillägg skall slutligen utgå, då skattskyldig trots anmaning inte har fullständigat avlämnad deklaration med underskrift. Grunden för bestämmelsen är följande. Såsom ovan nämnts skall tillägg utgå vid försummelse att avge deklaration inom

föreskriven tid. Skatterättsligt anses skattskyldig inte ha fullgjort föreskriven deklara-tionsblankett med alla sakuppgifter men av förbiseende eller annan anledning inte underskrivit den. Formellt föreligger sålunda inte någon deklaration i detta fall. I det praktiska taxeringsarbetet förekommer det förhållandevis ofta, att avlämnad deklaration inte är undertecknad. Ofta begär beskattningsmyndigheten att den skattskyldige skall fullständiga deklarationen med underskrift. Först när detta sker kan han anses ha avlämnat deklaration och alltså formellt för sent.

Om reglerna under 4 skulle tillämpas utan undantag i dessa fall skulle den försumlige påföras ett skattetillägg. Har blanketten inkommit inom tid som föreskrivs för avgivande av deklaration och fastställer TN efter underskriften en taxering utan att avvika från deklarationen, finns det emellertid från beskattningssynpunkt vanligtvis inte något bärande skäl att påföra tillägg. Den skattskyldige har ju i rätt tid avlämnat riktiga och fullständiga uppgifter. Frågan om tillägg i fall som nu nämnts skulle kunna lösas med en bestämmelse om att tillägg inte skall utgå om den skattskyldige efter påpekande om bristen fullständigat deklarationen. Emellertid förekommer ofta att beskattningsmyndigheten inte begär någon komplettering, då myndigheten anser sig kunna konstatera att uppgifterna är riktiga eller kanske förbises försummelsen. Utredningen har ansett att skattetilläggsfrågan inte får vara beroende av hur myndigheten i det ena eller det andra fallet handlar. Därför har föreslagits att en ej undertecknad deklaration i fråga om skattetillägg i första hand skall bedömas på samma sätt som en undertecknad.

F. n. är underskriften bl. a. från straffrättslig synpunkt av avgörande betydelse för tillämpningen av SKSL. Enligt förslaget till skattebrottslag utgör underskriften inte längre någon förutsättning för att straff skall kunna utdömas för oriktiga uppgifter. Trots detta saknar underskriften inte betydelse från bevissynpunkt. Med hänsyn härtill har

utredningen föreslagit att skattetillägg skall utgå om den skattskyldige trots anmaning inte fullständigt en ej underskriven deklara-tionsblankett. I överensstämmelse med vad som gäller skattetillägg enligt 3 skall tilläg-get bli definitivt först ett år efter taxerings-året. Detta tillägg utgår oberoende av om tillägg skall påföras på annan grund. Det utgör en sanktion enbart för underlåtenhe-ten att underteckna blanketten.

#### 116 b §

Utredningen har på grund av att sanktio-nerna bör vara differentierade efter försum-melsernas olika art samt de skattskyldigas ekonomiska förhållanden föreslagit olika be-räkningsgrunder för skattetilläggets storlek. Reglerna härom har för att den praktiska tillämpningen skall underlättas förts sam-man i en bilaga till TF.

Bilaga till TF med bestämmelser för be-räkning av skattetillägg enligt 116 a §

##### A. Skattetillägg vid oriktigt meddelande

*Underlaget för beräkningen.* Skattetilläg-gets storlek skall beräknas på det belopp, som genom det oriktiga meddelandet und-gått eller kunde ha undgått beskattning och utgå med viss procent därav.

En konsekvens av kravet på ett orsaks-sammanhang mellan det oriktiga meddelan-det och beskattningsresultatet blir, att i vis-sa fall endast en del av det undanhållna be-loppet skall ligga till grund för beräkning av tillägget. I vissa lägen påverkas beskattning-en bara till en del av att oriktigt belopp an-givits i deklARATIONEN, såsom i ett av de ex-empel som nämnts i den allmänna motive-ringen. Om vidare den skattskyldige, trots höjning med det felaktiga eller utelämnade beloppet, inte åsatts beskattningsbar in-komst, har felaktigheten inte påverkat be-skattningsresultatet och tillägg skall därför inte utgå.

När det gäller samtaxerade skattskyldiga skall hänsyn tas till båda personernas be-skattningsbara inkomster. Förhållandet kan vara det att den ena maken redovisar un-derskott, som den andra författningsenligt

skall tillgodoräknas. Beräkningen av skatte-tillägget skall därvid grundas på den sam-manlagda förändringen av de beskattnings-bara inkomsterna för båda de skattskyldiga, som det oriktiga meddelandet har medfört eller skulle ha medfört. Motsvarande gäller beräkning av skattetillägg vid förmögen-hetstaxeringen. Det kan därför förekomma det fallet, att samtaxerad, som redovisar underskott i sin deklARATION och därför inte påförs skatt, likväl kan komma att påföras skattetillägg.

*Procentsatsen.* I bilagan har angetts sär-skilda procentsatser för beräkning av tilläg-get, när felaktigheten påverkat den beskatt-ningsbara inkomsten för statlig inkomst-skatt, kommunal inkomstskatt eller den be-skattningsbara förmögenheten. Att ange sär-skilda regler för såväl den statliga som kom-munala inkomstskatten har ansetts nödvän-digt bl. a. med hänsyn till att felaktigheten kan påverka de beskattningsbara inkomster-na med olika belopp.

Procentsatsen bör vara tillräckligt hög för att skattetillägget skall bli en effektiv sank-tion. Tillägget bör stå i viss relation till den skattelättnad, som det oriktiga meddelandet skulle ha medfört för den skattskyldige. När det gäller den statliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten har därför procentsat-sen anknytits till de progressiva skalorna i skatteförfattningarna. De föreslagna pro-centsatserna för tillägget är emellertid be-tydligt färre än antalet skattesatser i dessa författningar. I ett såsom *bilaga 7* intaget diagram framgår storleken av tillägget i för-hållande till marginals-katt och "genomsnitt-lig" skatt i olika inkomstlägen. Det hade i och för sig inte förelegat något hinder att helt ansluta procentsatserna till de skalor som finns i skatteförfattningarna. Det torde emellertid från tillämpningssynpunkt vara en fördel att procentsatserna blir få till an-talet.

Beträffande skattetillägg vid den progres-siva statliga inkomstskatten och förmögen-hetsskatten erhålls den tillämpliga procent-satsen i de tabeller som finns i bilagan un-der A 1 resp. A 3. Den skattskyldiges be-

skattningsbara inkomst resp. förmögenhet jämförs med den vänstra kolumnens siffror och tillämplig procentsats framgår av den högra kolumnen. För samtaxerade personer sammanläggs de skattningsbara inkomsterna resp. beräknas procentsatsen efter den gemensamma skattningsbara förmögenheten. Därefter multipliceras det felaktiga belopp som kommer i fråga med denna procentsats. Vid den kommunala inkomstskatten har föreslagits att tillägget skall utgå med fem procent, vilket motsvarar ungefär en fjärdedel av normal utdebitering.

Beräkningen framgår av följande exempel.

1. En ogift skattskyldig har utelämnat en extrainkomst på 2 500 kr. såväl vad beträffar statlig som kommunal inkomstskatt. Hans skattningsbara inkomst för statlig inkomstskatt är 40 000 kr. Tillägget blir då  $(10\% \text{ av } 2\,500 \text{ kr.} + 5\% \text{ av } 2\,500 \text{ kr.} =) 375 \text{ kr.}$

2. Har han dessutom underlåtit att i förmögenhetsredovisningen upptaga fordringar på 10 000 kr. och hans skattningsbara förmögenhet bestämts till 130 000 kr. ökar tillägget med  $(0,5\% \text{ av } 10\,000 \text{ kr.} =) 50 \text{ kr.}$

3. Är personen i fråga gift med en person som har lika stor inkomst och förmögenhet blir tillägget i stället  $(15\% \text{ av } 2\,500 \text{ kr.} + 5\% \text{ av } 2\,500 \text{ kr.} =) 500 \text{ kr.} + (1\% \text{ av } 10\,000 =) 100 \text{ kr.} = 600 \text{ kr.}$

I bilaga 6 har angetts ett flertal exempel på vad skattetillägget vid olika inkomster blir vid varierande storlek på det oriktiga beloppet.

Särskilda procentsatser har angetts i bilagan för skattetillägg avseende skattskyldiga, för vilka den statliga inkomstskatten eller förmögenhetsskatten inte är progressiv. Tillägget utgår här med 20 och 5 resp. 0,1 %.

#### B. Skattetillägg i fall då självdeklaration frångåtts med stöd av 21 §

Grunden för påföring av skattetillägg är i dessa fall att uppgiftsskyldigheten inte behörigen fullgjorts trots att självdeklaration

lämnats eller ock att underlaget för deklarationen är bristfälligt och att den redovisade inkomsten ansetts för låg. Bestämmelsen är avsedd att ersätta nuvarande straffbestämelse i 120 § TF.

Det föreligger i nämnda fall anledning anta att deklarationen innehåller en eller flera oriktiga uppgifter. Skattetillägg skall i sådana fall utgå enligt samma principer som redovisats under A. Det oriktiga belopp, som skall ligga till grund för skattetillägget, är skillnaden mellan den uppskattade inkomsten enligt beskattningsmyndighetens beslut och den inkomst som den skattskyldige redovisat i deklarationen eller i uppgifter som han eljest lämnat till taxeringsnämnden. Det måste förutsättas att uppgifterna lämnas utan anmodan från nämndens sida. Beräkningen skall därefter ske på samma sätt som ovan angetts. Såsom exempel kan tas samma fall som under A. Den skattskyldiges skattningsbara inkomst för statlig inkomstskatt beräknas ha uppgått till 40 000 kr. Han har själv i deklarationen redovisat inkomst, som skulle föranlett fastställande av skattningsbar inkomst av 35 000 kr. Höjningen utgör således 5 000 kr. Tillägget blir då  $10\% \text{ av } 5\,000 \text{ kr.} + 5\% \text{ av } 5\,000 \text{ kr.} = 750 \text{ kr.}$  I det fall att han är gift med en person som har lika stor inkomst blir tillägget i detta fall 1 000 kr.

#### C. Skattetillägg i fall då självdeklaration icke avgivits trots erhållen anmaning etc.

Skattetillägget skall även i sådant fall beräknas med ledning av reglerna enligt A. Till grund för beräkningen skall även här ligga skillnaden mellan den beräknade skattningsbara inkomsten och motsvarande inkomst enligt de uppgifter den skattskyldige eventuellt i annan form än deklarationens lämnat taxeringsnämnden. Som regel torde i sådana fall den skattskyldige inte ha lämnat några uppgifter, varför "skillnaden" blir densamma som den beslutade skattningsbara inkomsten. Är denna exempelvis 20 000 kr. blir skattetillägget så högt som  $10\% \text{ av } 20\,000 + 5\% \text{ av } 20\,000 = 3\,000 \text{ kr.}$  Såsom nämnts är avsikten att detta tillägg skall fungera som ett slags vite och att

det skall undanröjas så snart den skattskyldige kommer in med en självdeklaration, under förutsättning att denna avlämnats till beskattningsmyndighet senast ett år efter taxeringsåret. För att tillägget skall fungera som ett ordentligt påtryckningsmedel måste det vara kännbart. Det är ju här fråga om skattskyldiga som dels försummat att lämna deklARATION inom föreskriven tid och dels negligerat en ytterligare påstötning att avge deklARATION. Utredningen räknar med att detta tillägg skall vara så effektivt att det i praktiken oftast inte blir definitivt.

#### *D. Skattetillägg vid försummelse att avgiva självdeklaration inom den i 34 § 1 eller 2 mom. föreskrivna tiden*

Skattetillägget vid inkomsttaxeringen beräknas på den högsta beskattningsbara inkomsten enligt taxeringen. Med hänsyn till att kommunalskatten för tidigare år är avdragsgill vid den statliga taxeringen, torde oftast den för kommunal inkomstskatt beskattningsbara inkomsten vara den högsta. Skattetillägget kan utgå vid taxeringen såväl i hemortskommunen som i annan kommun, nämligen om skyldighet att lämna deklARATION i båda kommunerna förelegat. Den högsta beskattningsbara inkomst som taxerats i vardera kommunen skall utgöra grunden för tillägget där.

Tillägget vad avser inkomstbeskattningen skall utgå med 1 % av det högsta beskattningsbara beloppet. Är detta 36 500 kr. blir således tillägget för försummelsen 365 kr. Föreligger vidare en kommunal taxering i annan kommun på 10 000 kr. utgår således skattetilläggen med sammanlagt 465 kr. för de båda försummelserna.

När det gäller förmögenhetstaxeringen skall till grund för tillägget ligga den del av den beskattningsbara förmögenheten som överstiger det skattefria beloppet (11 § 1 eller 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt) som för exempelvis fysisk person f. n. är 100 000 kr. Utgör den beskattningsbara förmögenheten 160 000 kr. skall tillägget således beräknas på 60 000 kr. Procentsatsen har föreslagits till 0,3 % och tillägget blir alltså i detta fall 180 kr.

#### *E. Skattetillägg vid underlåtenhet att trots anmaning med underskrift fullständiga avlämnad deklARATION*

Vad slutligen angår skattetillägg enligt den i bilagan sist nämnda försummelsen skall det beräknas på samma sätt som tillägg enligt D. Det kan understrykas att detta tillägg liksom det under C har karaktär av vite och blir definitivt först ett år efter taxeringsåret enligt 116 a § andra stycket.

#### *F. Gemensamma bestämmelser*

Har den skattskyldige dels lämnat en oriktig uppgift, dels avlämnat deklARATIONEN för sent, skall tillägg givetvis utgå både enligt A och D. Ett särskilt tillägg skall således åsättas för varje form av felaktighet. Bestämmelserna är så utformade att tillägg inte kan utgå samtidigt enligt A och C eller A och B men däremot i vissa andra kombinationer, såsom A och D eller E, B och D eller E samt C och D.

Tillägg som för samme skattskyldig sammanlagt understiger 50 kr. skall inte påföras. Detta innebär bl. a., att om det endast är fråga om deklARATIONSFÖRsummelse enligt D det inte utgår något tillägg, om den beskattningsbara inkomsten understiger 5 000 kr. Beräkningen skall avse varje kommun för sig. Således kan en skattskyldig väl få skattetillägg i hemortskommunen — där den största inkomsten redovisas — för försummelse att avge allmän självdeklARATION men inget tillägg för underlåtenhet att lämna särskild självdeklARATION för taxeringen i annan kommun om den beskattningsbara inkomsten understiger 5 000 kr. Genom anmaning att lämna självdeklARATION sänks emellertid gränsen för den beskattningsbara inkomst som kan medföra skattetillägg om minst 50 kr. till 900 kr. (5 % av 834 kr. + 1 % av 834 kr. = 50,04 kr.).

#### 116 c §

Skattetillägg skall i princip utgå så snart fall som anges i 116 a § föreligger. Utredningen har emellertid, med hänsyn bl. a. till vad tidigare sagts om svårigheter för många skattskyldiga att upprätta självdeklARATION,

ansett det nödvändigt att föreslå att befrielse från skattetillägg skall kunna medges. I paragrafen har därför införts den allmänna föreskriften, att tillägg må efterges då särskilda omständigheter föreligger. Det har varit utredningens mening att det centralt skall utfärdas anvisningar härom med stöd av den föreslagna 116 h §, exempelvis genom uppräknig av sådana fall där särskilda omständigheter för befrielse får anses föreligga. Utformningen får i viss mån bli beroende av de praktiska erfarenheter som tillämpningen ger.

Utredningen har tänkt sig tre olika grupper av fall då omständigheter av nämnda slag kan anses föreligga: a) frivillig rättelse, b) ringa fall och c) där det i övrigt får anses uppenbart obilligt att påföra tillägg.

a) 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. Frågan är emellertid i vilka fall frivillig rättelse kan anses föreligga. En rättelse som lämnas innan taxeringsmyndigheten framställt någon form av förfrågan direkt till den skattskyldige bör i regel anses som frivillig. I andra fall kan detta vara mera tveksamt, exempelvis när taxeringsnämnden har frågat om en uppgift i förvärvskällan tjänst och den skattskyldige i svaret även rättar en felaktighet i en annan förvärvskälla. Även i sådana fall synes frivillig rättelse anses böra föreligga. Generellt kan emellertid inte några närmare regler anges beträffande gränsfall utan frågan måste avgöras från fall till fall med hänsynstagande till de föreliggande omständigheterna. Allmänt vill utredningen som sin mening uttala, att förevarande befrielsegrund bör kunna tillämpas generöst.

b) Av praktiska skäl torde det vara nödvändigt att underlåta påföring av tillägg i ringa fall. Här avses såväl fall då det är fråga om ringa belopp som fall då deklaration avges med en eller ett par dagars försening.

Vad ”ringa belopp” beträffar innebär den föreslagna beloppsgränsen för påföring av skattetillägg, 50 kr., att ringa felaktiga belopp för de lägsta inkomsttagarna inte med-

för skattetillägg. 8 % (3 + 5) av ett oriktigt belopp på 600 kr. i den lägsta inkomstgruppen föranleder inte något tillägg. 11 % (6 + 5) av 600 kr. i den andra gruppen ger däremot 66 kr. Det synes utredningen att felaktigheter som tillsammans understiger 500 kr. i princip inte bör medföra något tillägg. Detta är en avsevärd skärpning i förhållande till den gräns som nu inofficiellt tillämpas för anmälan till åtal (1 000—1 500 kr.).

c) Vad slutligen angår fall där det framstår såsom obilligt att påföra skattetillägg vill utredningen först nämna hög ålder och sjukdom eller därmed jämförlig omständighet. Dessutom synes som befrielsegrund möjligen böra komma in fråga bristande erfarenhet i vissa fall.

Den myndighet som har att besluta om skattetillägg bör inte ha skyldighet att självmant undersöka om någon befrielsegrund föreligger. Principen bör vara att den skattskyldige själv, som enligt 116 e § förslaget bör beredas tillfälle yttra sig innan beslut om skattetillägg 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 deklaration eller taxeringsavi. Deklarationen innehåller ofta även upplysning om att den skattskyldige lider av långvarig sjukdom. Laga förfall torde bli en av de vanligaste omständigheterna för befrielse vid för sent avgiven deklaration.

#### 116 d—h §

Frågan om skattetillägg skall i princip handläggas enligt de regler som gäller för taxeringen. De speciella regler om tilläggets handläggning m. m. som införts i dessa paragrafer har utredningen funnit vara ett nödvändigt komplement till gällande bestämmelser, bl. a. med hänsyn till att lokal skattemyndighet är första instans i flertalet skattetilläggsfrågor.

#### 118 §

Förste Ti skall enligt förslaget göra anmälan till åklagare när anledning förekommer

att brott enligt skattebrottslagen förövats. Samma förutsättning gäller alltså för Ti:s anmälan som enligt 23 kap. 1 § RB för inledande av förundersökning. Förslaget innebär inte någon ändring i förhållande till nuvarande bestämmelser.

Lydelsen av paragrafens sista mening föreslås ändrad för att nå överensstämmelse med Ti:s anmälningsskyldighet. Lokal skattemyndighet skall således underrätta förste Ti redan om anledning förekommer att brott förövats. Samma grad av misstanke bör gälla för både den lokala skattemyndighetens och förste Ti:s anmälningar. Genom ändringen har undanröjts den oklarnet som den tidigare ordalydelsen kunde innebära.

En skyldighet har inskrivits för To att på anmodan av lokal skattemyndighet lämna myndigheten de upplysningar, som kan ha betydelse för myndighetens anmälningsskyldighet. Utredningen avser inte begränsa To:s möjlighet att av eget initiativ anmäla ett misstänkt fall. Även om skyldigheten att anmäla formellt lagts på lokal skattemyndighet, står det givetvis fritt för To att underrätta myndigheten om fall som han finner misstänkta.

#### 119 §

Genom tillägget "om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen" har paragrafen gjorts subsidiär i förhållande till skattebrottslagen. Straffbelagda är åtgärder som avser att omöjliggöra eller försvåra uppgiftsskyldigheten eller kontroll av deklARATIONEN. Sådana förfaranden som paragrafen nämner innebär oftast en förberedelse till skattebrott. I de fall då den skattskyldige fälls till ansvar för skattebedrägeri blir straffbestämmelsen i denna paragraf således inte tillämplig.

Nuvarande minimum, lägst 30 dagsböter, föreslås utgå. Utredningen avser inte att därigenom åstadkomma en lindrigare bedömning av brottet utan endast att slopa en i och för sig onödig minimigräns.

#### 120 §

Första stycket upphävs. Sådana underlåtenheter och bristfälligheter som avses där

kommer i fortsättningen att träffas av skattetillägg. Viss underlåtenhet blir även att bedöma enligt skattebrottslagen.

Straffet för den som underlåter att lämna kontrolluppgift till ledning vid annans taxering enligt 37 eller 38 § föreslås bli dagsböter. Ett sådant förfarande, som kan vara början till ett skattebrott, är enligt utredningens mening av så allvarlig art att det inte bör bestraffas med penningböter i likhet med ordningsföreselser.

Bötesmaximum för övriga straffbelagda förfaranden föreslås höjt från nuvarande 300 till 500 kr. Därigenom åstadkommer man likformighet med BrB:s penningböter.

Straffrihet inträder enligt nuvarande formulering, om försummelsen är ursäktlig eller eljest ringa. För att nå likformighet med skattebrottslagen föreslås lydelsen: i ringa fall dömes ej till ansvar. Någon saklig ändring åsyftas således inte.

#### 171 och 186 §§

Ändringarna är närmast av redaktionell art. Farerequisitet har utformats för att stämma överens med skattebrottslagens. Paragraferna är subsidiära i förhållande till BrB, vilket framgår av den tillagda reservationen.

#### 13.3 Förslag till ändring i förordningen om arvsskatt och gåvoskatt

I 68 § ändras straffrihetsbestämmelsen så att den stämmer överens med övriga ringa-fall, som berörs av utredningens arbete.

Utredningen har diskuterat, om det föreligger ett behov av att införa skattetillägg på arvs- och gåvoskatteområdet. Enligt vad som upplysts från kammarkollegiet har från kollegiets sida under de senaste fyra åren inte gjorts någon anmälan för misstänkt brott enligt SKSL. Detta beror dels på att möjligheterna att upptäcka brott är mycket små, dels på att de höjningar som sker i bo-uppteckningar oftast rör värderingar, där man inte direkt kan påstå, att en oriktig uppgift föreligger.

Även om det i och för sig inte skulle bereda några större svårigheter att göra systemet med skattetillägg tillämpligt även på

arvs- och gåvoskatten anser utredningen mot bakgrunden av det anförda, att det inte föreligger något uttalat behov av en dylik sanktionsform vid dessa skatter. Utredningen har därför stannat för att inte föreslå tillämpning av skattetillägget på arvs- och gåvoskatten.

#### 13.4 Förslag till ändring i förordningen om kupongskatt

Eftersom nuvarande 16 § kupongskatteförordningen hänvisar till 120 § TF, vars första stycke föreslås upphävt, har det ansetts lämpligt att ange påföljden i denna bestämmelse. Maximum har ändrats till femhundra kronor. Paragrafen erhåller beteckningen 16 a §.

Utredningen föreslår även att bestämmelsen om strafffrihet upphävs för den som efter anmaning avgett oriktig försäkran, om han skulle ha röjt att han uppträdde som bulvan i strid mot ett enligt lag gällande förbud. Enligt utredningens mening finns det inga skäl som talar för att en bulvan bör inta en i förhållande till andra medverkande privilegierad ställning.

#### 13.5 Förslag till ändring i förordningen om sjömansskatt

##### 26 och 27 §§

De särskilda straffbestämmelserna som rör sjömansskatten föreslås ersatta med en hänvisning till skattebrottslagen.

Bötesmaximum i 27 § 2 mom. föreslås höjt från 300 kr. till 500 kr. av tidigare angivna skäl. Bestämmelsen är subsidiär i förhållande till 8 § skattebrottslagen.

##### 28 och 29 §§

Sedan 26 och 27 §§ ändrats, kommer reservationen i 29 § för BrB:s tillämplighet att avse endast sekretessbestämmelsen i 28 §. Reservationen föreslås därför införd direkt i paragrafen, varefter 29 § kan upphävas.

#### 13.6 Förslag till ändring i MF

I MF har huvudreglerna om skattetillägg införts i ett nytt kapitel, som placerats mel-

lan 64 och 65 §§. Det nya kapitlet har erhållit rubriken "Skattetillägg" och innehåller sex paragrafer, 64 a—f §§. Dessutom har en paragraf föreslagits skola upphöra att gälla, några andra paragrafer föreslagits ändrade på grund av tillägget och förslaget till ny skattebrottslag. I den mån bestämmelserna om skattetillägget eller de föreslagna ändringarna avviker från motsvarande förslag i TF har detta betingats av mervärdeskattens särskilda utformning.

##### 40 §

Ändringen i paragrafen har vidtagits av samma anledning som ändringen i 115 § TF.

##### 57 a §

Fråga om skattetillägg skall till alla delar behandlas på samma sätt som frågor angående mervärdeskatten. I princip bör dessa frågor handläggas samtidigt, men talan om skattetillägg bör dock kunna föras särskilt.

Paragrafens andra stycke motsvarar föreslagna ändring i 105 § TF.

##### 64 a §

Första stycket i 64 a § motsvarar 116 a § första stycket 1 TF. Vad ovan sagts beträffande sistnämnda bestämmelse gäller i tillämpliga delar även oriktigt meddelande vid redovisning av mervärdeskatt.

På mervärdeskattens område kan deklarationen utvisa underskott som medför återbetalning av skatt till den skattskyldige. Hänsyn härtill måste tas vid bestämmandet av det belopp den oriktiga uppgiften avser. Utvisar exempelvis deklarationen ett underskott på 1 000 kr. och det oriktiga meddelandet avser en skatt på 2 000 kr., skall tillägg utgå på hela beloppet 2 000 kr. och inte enbart på den skatt som skall inbetalas.

Skattetillägget skall i förevarande fall utgå med 20 procent av det skattebelopp, som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller kunde ha undandragits. Beräkningen sker således inte på grundval av skatteunderlagets storlek utan direkt på skatten. Denna princip för skattetillägg är enligt utredningens mening att föredra på alla områden utanför TF:s.

I paragrafen har intagits bestämmelser om skattetillägg vid underlåtenhet att avlämna deklaration (första stycket) och vid för sent avgiven deklaration (andra stycket). Dessa motsvarar bestämmelserna i 116 a § 3 och 4 TF.

Tillägget utgår enligt första stycket efter 20 procent och enligt andra stycket efter två procent av skatten. Första stycket är tillämpligt så länge deklaration inte lämnats. Inkommer deklaration inom ett år efter föreskriven tid, skall bestämmelsen i andra stycket om skattetillägg efter två procent tillämpas i stället för första stycket.

## 64 c §

Skattetillägg av den i 64 b § andra stycket nämnda typen skall i princip alltid utgå vid försummelse att i rätt tid lämna deklaration. Då det inom detta beskattningsområde finns s. k. nolldeklarationer, som beskattningsmyndigheten har intresse av att få in, har föreslagits ett minsta skattetillägg om 100 kr. Bestämmelse härom har intagits i första stycket.

I första stycket har även angetts det högsta belopp, som kan påföras för försevad eller underlåten deklaration för en redovisningsperiod. Bakgrunden är den att mervärdesskatten inte står i någon direkt relation till förmågan att betala skatt och att tillägget således kan fylla sin funktion även om det maximeras. Utredningen har ansett att 5 000 kr. är en lämplig maximering. Beloppet har valts bl. a. med hänsyn till att det överensstämmer med det högsta vite som f. n. kan utgå enligt MF.

Bestämmelsen att skattetillägg under 50 kr. inte utgår innebär, att oriktiga uppgifter inte medför skattetillägg om det undanhållna skattebeloppet understiger 250 kr.

## 64 d §

Paragrafen motsvarar 116 c § TF. Vad ovan sagts beträffande denna paragraf gäller även här.

I andra stycket har föreskrivits skyldighet för länsstyrelsen att göra anmälan till åklagare, om anledning förekommer att brott enligt skattebrottslagen förövats. Anmälningsskyldigheten är densamma som den i TF m. fl. författningar.

## 67 §

Andra stycket utgår. Bestämmelsen har ersatts av 8 § skattebrottslagen.

## 68 §

Andra stycket utgår. Några särskilda åtalsregler blir inte behövliga sedan 67 § i sin helhet upphävs.

## 13.7 Förslag till lag om ändring i UF

## 81 §

Reservation för tillämpligheten av BrB har införts i denna paragraf och 82 § kan därför upphävas. Bestämmelserna i 79 § och 80 § 1 mom. har med i huvudsak oförändrade brottsbeskrivningar intagits i skattebrottslagen.

## 13.8 Förslag till ändring i FF

I förfarandeförordningen har huvudreglerna om skattetillägg införts i ett nytt kapitel, som placerats efter nuvarande 37 §. Det nya kapitlet har erhållit rubriken "Kap. 4 a. Om skattetillägg" och innehåller sex paragrafer, 37 a—f §. Dessutom föreslås en paragraf skola upphöra att gälla och några paragrafer i förordningen föreslås ändrade på grund av förslaget om skattetillägg och förslaget till skattebrottslag.

Förslagen har utformats enligt i huvudsak samma principer som i MF. Det kan därför hänvisas till vad ovan sagts angående skattetillägg i MF.

I en ny paragraf, 46 a §, föreskrivs att beskattningsmyndigheten skall göra anmälan till åklagare om anledning förekommer att brott enligt skattebrottslagen förövats. Anmälningsskyldigheten föreslås alltså bli densamma som för förste Ti.

13.9 *Förslag till ändring i förordningen om accis å fettemulsion m. m.*

Minimum för dagsböter, ej under tjugo i nuvarande 9 § första stycket samt ej under fyrtio i andra stycket, föreslås utgå. I andra stycket föreslås upphävd bestämmelsen att fängelse kan förekomma endast där omständigheterna är synnerligen försvårande. Ändringarna vidtas för att skapa överensstämmelse med nyare straffbestämmelser.

Eftersom FF inte är tillämplig på denna accis, måste en särskild föreskrift införas om beskattningsmyndighets skyldighet att göra anmälan när anledning förekommer att brott enligt skattebrottslagen förövat.

Bötesmaximum höjs från 300 till 500 kr. på tidigare angivna grunder.

13.10 *Förslag till ändring i förordningen angående avgift för fettvaror som användes för framställning av fettemulsion m. m.*

FF är inte tillämplig på denna förordning. Det föreslås därför en särskild bestämmelse om beskattningsmyndighets skyldighet att göra anmälan när anledning förekommer att brott enligt skattebrottslagen förövat.

Bötesmaxima i nuvarande 13 och 15 §§ har ändrats så att de överensstämmer med BrB:s maximum, 500 kr. 13 § erhåller beteckningen 14 §.

13.11 *Förslag till ändring i förordningen om allmän energiskatt*

Enligt förordningen om allmän energiskatt skall registrerad distributör av elektrisk kraft avge deklaration rörande den skattepliktiga distributionen. Eftersom SKSL förutsätter specialsubjekt och förbrukaren är den som är skattskyldig enligt förordningen, är det endast denne som kan straffas enligt den lagen. Avger däremot en distributör oriktig deklaration kan han dömas till ansvar enligt 34 § andra stycket förordningen.

Med den i andra sammanhang förklarade konstruktionen av de centrala skattebrotten blir andra stycket i nämnda paragraf överflödigt. Distributör som lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen kan fällas till

ansvar enligt skattebrottslagen, trots att han inte är skattskyldig förbrukare. 34 § föreslås därför upphävd.

13.12 *Förslag till ändring i förordningen om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker*

I den nya lydelsen av 11 § föreslås bötespåföljden ändrad från 300 till 500 kr. Ringa-regeln föreslås utformad i enlighet med motsvarande regel i förslaget till skattebrottslag.

13.13 *Förslag till ändring i förordningen om brännoljeskatt*

Bestämmelsen om straffskatt i 16 § andra stycket föreslås upphöra att gälla.

Den som i strid med 10 § levererat eller förbrukat obeskattad brännolja för drift av motor i motorfordon straffas f. n. enligt 16 § första stycket. Utredningen anser, att ett sådant förfarande, som i och för sig är jämförbart med skattebedrägeri men som på grund av den materiella skattebestämmelsens utformning inte kommer att falla under skattebrottslagen, bör bestraffas hårdare än f. n. Utredningen föreslår fängelse i högst två år. Paragrafen betecknas 18 §. Brottet föreslås ligga under allmänt åtal.

13.14 *Förslag till ändring i stämpelskatteförordningen*

51 §

I paragrafen införs en föreskrift om skyldighet för beskattningsmyndigheten att göra anmälan till åklagare om anledning förekommer att brott enligt skattebrottslagen förövat. Anmälningsskyldigheten är densamma som i andra skatteförfattningar.

52 §

Hit har flyttats den del som bör vara kvar av nuvarande 51 §, nämligen ansvarsbestämmelsen för den som utlämnar handling enligt 23 § första stycket utan att handlingen är försedd med stämpel eller anteckning om orsaken till att den utlämnats utan stämpel.

Enligt paragrafen straffas överlåtare och förvärvare av fast egendom, tomträtt eller fartyg som träffar avtal om vederlag utöver vad som framgår av köpehandlingarna och detta föranleder att stämpelskatt inte uttas eller uttas med för lågt belopp. Denna särbestämmelse kan utgå. Skattebrottslagen förutsätter inte deklaration. Ansvar enligt lagen kommer alltså att drabba såväl överlåtare som förvärvare.

### 13.15 Förslag till ändring i AVGF

I AVGF har huvudreglerna om avgiftstilllägg införts i ett nytt kapitel, som placeras efter nuvarande 31 §. Det nya kapitlet har erhållit rubriken "Avgiftstilllägg" och innehåller sex paragrafer, 31 a—f. Dessutom har tillkommit ytterligare några paragrafer och andra paragrafer föreslås ändrade på grund av förslaget om avgiftstilllägg och förslaget till skattebrottslag.

Förslaget om avgiftstilllägg överensstämmer i stort med de förslag som tidigare har kommenterats. De avvikelser som föreligger är betingade av de speciella arbetsrutiner som föreligger hos riksförsäkringsverket. Skillnaderna torde framgå av de föreslagna bestämmelserna om avgiftstilllägg och kan därför inte kräva någon närmare kommentar.

Vad som föreslagits i fråga om avgiftstilllägg till arbetsgivaravgift förutsätts gälla också den allmänna arbetsgivaravgiften som påförs arbetsgivare.

### 33 §

I paragrafen har införts en skyldighet för riksförsäkringsverket att göra anmälan till åklagare om anledning förekommer att brott enligt skattebrottslagen förövats. Anmälningsskyldigheten är densamma som gäller för förste Ti och kontrollstyrelsen m. fl.

Det föreslås också skyldighet för den lokala skattemyndigheten, och i förekommande fall sjömansskattekontoret, att underrätta riksförsäkringsverket om anledning förekommer att brott enligt skattebrottslagen förövats.

Arbetsgivare, som inte fullgör skyldigheten att vid arbetsgivaruppgiften foga uppgift enligt 5 § AVGF, skall kunna dömas till böter, högst 500 kr. Bötesstraffet kommer därmed att bli detsamma som för övriga fall där penningböter utgår.

En ringa-regel har dessutom införts.

### 13.16 Förslag till ändring i förordningen med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område

Som framgår av kommentaren till den föreslagna skattebrottslagen har de olika avgifter som sorterar under jordbruksnämnden lämnats utanför lagens tillämpningsområde. Dessa avgifter är nämligen inte skatter eller avgifter i fiskal mening.

Inte heller skattetilllägg skall utgå på prisregleringsavgifterna och det kommer därför alltså att föreligga ett behov av särskilda straffbestämmelser på detta område. Utredningen har sett över de nuvarande straffbestämmelserna och föreslår vissa ändringar, som i önskvärd omfattning bör medföra straffskydd för prisregleringsavgifterna.

### 34 §

Då 48 § FF föreslås upphävd kan hänvisningen i fortsättningen endast avse 47 och 49 §§.

### 34 a §

Enligt första stycket bestraffas den som i deklaration eller annan utsaga lämnar oriktig uppgift. Straffet för det uppsåtliga brottet är böter eller fängelse i högst två år. Om gärningen begås av grov oaktsamhet skall straffet enligt förslaget vara böter. Brottet är således konstruerat som de centrala skattebrotten.

I andra stycket föreslås straff för den som underlåter att deklarerat. Det innehåller också bestämmelser om fall som motsvarar skattebrottslagens räkenskapsförsummelse. Straffet är böter.

13.17 *Förslag till ändring i förordningen om obligatorisk statsplombering av utsädesvara och om växtförädlingsavgift*

Enligt 8 § i dess nuvarande lydelse straffas den som lämnar oriktig uppgift om avgiftspliktig varas slag eller sort, om gärningen inte är belagd med straff i SKSL. Bestämmelsen är alltså subsidiär i förhållande till SKSL.

Av liknande skäl som har anförts för att lämna jordbruksregleringsavgifterna utanför skattebrottslagens tillämpningsområde har även denna förordning lämnats utanför.

Utredningen föreslår däremot ändringar i 8 §.

I första stycket i förslaget behandlas avgiftsbrottet. Den som i deklaration eller annan utsaga till frökontrollanstalt lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen skall kunna straffas med böter eller fängelse i högst två år. Bestämmelsen straffar förfaranden som begås uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Brottet är konstruerat som de centrala skattebrotten.

I andra stycket föreslås bötesstraff för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till frökontrollanstalt lämnar oriktig uppgift om varas slag eller sort. Även förtiganden träffas av bestämmelsen. Straffet är böter.

I tredje stycket föreslås en ringa-regel, som ersätter den nuvarande straffrihetsregeln för den som inte insett eller bort insett att han lämnat en oriktig uppgift.



*Allmänt*

Utredningens uppdrag enligt direktiven har varit att verkställa en översyn av skattestrafflagstiftningen och därmed jämförlig lagstiftning. Den centrala uppgiften har därför varit att framlägga förslag till ett reformerat påföljdssystem på skatte- och avgiftsområdet. Utanför utredningsuppdraget faller däremot frågeställningar som sammanhänger med den materiella utformningen av skatte- och avgiftssystemet, skatteflyktsproblematik, frågor om kontrollorganisation och kontrollverksamhet m. m.

Utredningen understryker — dock utan att i detta hänseende framlägga mer konkret utformade förslag — behovet av utökad upplysnings- och informationsverksamhet samt av förbättrad service på skatte- och avgiftsområdet.

Det nuvarande påföljdssystemet vid brott på skatte- och avgiftsområdet bygger på principen att alla sådana brott skall handläggas av de rättsvärdande organen åklagarmyndigheter och domstolar. Denna ordning har visat sig fungera mindre väl. En av huvudorsakerna därtill torde vara att det inom skatte- och avgiftsområdet förekommer ett stort antal brott, att flertalet av dessa är av mindre allvarlig natur och att det judiciella förfarandet med åtalsanmälan, polisförhör, åtal och lagföring för alla dessa förseelser framstår som opraktiskt och med hänsyn till gärningens art onödigt omständ-

ligt. Utredningen har eftersträvat att skapa ett mer differentierat och nyanserat system än det nuvarande.

Utredningens förslag innebär att överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningar, vare sig de är straffbara eller ej, i princip alltid skall medföra en sanktion av ekonomiskt slag, som fastställs av vederbörlig myndighet själv — *skatte- eller avgiftstilllägg*. Därigenom erhåller man en förenklad handläggningsform främst för de många fallen av bagatellkaraktär. Åtals- och domstolsförfarandet skall tillämpas endast beträffande brott av allvarligare slag. I konsekvens härmed undantas i förslaget till skattebrottslag ringa fall av brott nästan undantagslöst från det straffbara området. *Det straffrättsliga påföljdssystemet* reserveras därmed för brottslighet som bör föranleda en starkare reaktion från samhällets sida än den som erhålls enbart genom skatte- eller avgiftstilllägg. De centrala straffbestämmelserna inom skatte- och avgiftsområdet har förts samman i en skattebrottslag som skall ersätta bl. a. nuvarande skattestrafflag.

*Skatte- och avgiftstillägget*

Skatte- och avgiftstilllägg föreslås skola införas vad beträffar inkomstskatten, förmögenhetsskatten, mervärdesskatten, punktskatter som regleras av förfarandeförordningen samt arbetsgivaravgifter till socialförsäkringens finansiering.

1. Skattetillägg enligt taxeringsförordningen  
Utredningen föreslår att bestämmelserna om skattetillägg vid inkomstskatten och förmögenhetsskatten skall intas i taxeringsförordningen.

A. Tillägget, som enbart skall påföras skattskyldig, föreslås skola utgå

*dels* då den skattskyldige lämnat oriktigt meddelande i uppgift eller annan upplysning till ledning vid taxering,

*dels* när den skattskyldige underlåter att lämna deklaration inom föreskriven tid eller att lämna behörigen undertecknad deklaration.

Med oriktigt meddelande förstås därvid såväl positivt oriktig uppgift som utebliven information, t. ex. i deklaration. Tillägg skall sålunda även kunna utgå vid olika former av skönstaxeringar.

B. 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.

För att skattetillägg skall utgå krävs att det föreligger ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och det felaktiga taxeringsresultatet på så sätt, att skatteuttaget blivit eller, om meddelandet följts, skulle ha blivit för lågt.

Tilläggget skall beräknas särskilt för statlig inkomstskatt, för kommunal inkomstskatt och för statlig förmögenhetsskatt. Det utgår 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 skatteskalen är progressiv. Procentsatsen vid den statliga inkomstbeskattningen föreslås sålunda variera för fysiska personer och dödsbon från 3 till 20 procent beroende på den beskattnings-

bara inkomstens storlek medan procentsatsen vid den kommunala beskattningen föreslås till 5 procent.

Samma reaktion föreslås för de fall då deklaration inte lämnas trots anmaning.

C. 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, och den del av den beskattningsbara förmögenheten, som överstiger skattefritt belopp. Tillägget föreslås i dessa fall utgå med 1 procent resp. 0,3 procent av nämnda belopp. Har deklaration inte avgetts trots anmaning skall dessutom tillägg påföras enligt vad som sägs under B.

D. Tillägg skall som nämnts i princip utgå så snart en överträdelse objektivt konstaterats. Utredningen föreslår emellertid att skattetillägg efterges, då särskilda omständigheter föreligger, såsom vid frivillig rättelse, vid ringa fall och då det i övrigt är uppenbart obilligt att påföra tillägg.

E. Frågan om skattetillägg skall i princip handläggas enligt de regler som gäller för taxering. Emellertid föreslås att lokal skattemyndighet i stället för taxeringsnämnden i första hand bör pröva fråga om skattetillägg.

2. Skattetillägg enligt mervärdesskatteförordningen

Förslaget om skattetillägg i denna förordning överensstämmer i stort med föreslagna bestämmelser i taxeringsförordningen. Det föreligger dock vissa principiella skillnader som här i korthet skall beröras.

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

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

### 3. Skattetillägg enligt förfarandeförordningen och avgiftstillägg enligt avgiftsförordningen

Förslaget om tillägg i dessa författningar överensstämmer i huvudsak med förslaget i mervärdesskatteförordningen. Vissa smärre avvikelser föreligger som är betingade av de speciella arbetsrutinerna hos kontrollstyrelsen och riksförsäkringsverket som enligt förslaget skall besluta om tillägget.

#### *Det straffrättsliga påföljdssystemet*

1. Den föreslagna skattebrottslagen är en s. k. *blankettstrafflag*. Brottbeskrivningarna får sitt materiella innehåll genom de bestämmelser om taxering, fastställande, debitering och uppbörd som meddelas i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna.

I de författningar om skatter och avgifter, vilka avses skola omfattas av förslaget till skattebrottslag, har intagits en hänvisning till den föreslagna lagstiftningen. Med denna hänvisningsbestämmelse, som är av bindande natur, erhålls en otvetydig avgränsning av skattebrottslagens tillämpningsområde. Om hänvisning saknas blir skattebrottslagen inte tillämplig utan i stället de särskilda straffbestämmelser som kan finnas intagna i den speciella författningen eller, i vissa fall, brottsbalkens straffbestämmelser.

2. Vad beträffar den föreslagna lagstiftningens *tillämpningsområde* har eftersträvat att i vissa hänseenden vidga detta i förhållande till vad som gäller enligt skattestrafflagen. Sålunda har undandragande av arbetsgivaravgift i straffrättsligt hänseende ansetts likvärdigt med undandragande av skatt.

Vissa delar av skatte- och avgiftsområdet har emellertid inte ansetts kunna hänföras under förslaget till skattebrottslag. Detta gäller framför allt skatter och avgifter som uttas i samband med införsel eller utförsel av varor. Dessa har fått sin straffrättsliga reglering i lagen om straff för varusmuggling. Vidare undantas från tillämpningsområdet prisregleringsavgifter på jordbrukets och fiskets områden. Härutöver har bl. a. vissa skatteförfattningar ansetts böra undantas från skattebrottslagens tillämpningsområde, såsom vissa motorfordonsskatter och hundskatten.

3. I förslaget till skattebrottslag har också intagits särskilda straffbestämmelser som hänför sig till uppbörden av skatter och avgifter. Dessa brottsbeskrivningar har med i huvudsak oförändrat innehåll överflyttats från uppbördsförordningen. Vidare har i förslaget till skattebrottslag — efter förebild av 20 § taxeringsförordningen — intagits en generell straffbestämmelse för underlåtenhet att föra och bevara räkenskaper eller anteckningar för fullgörande av deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet m. m.

4. Det centrala skattebrottet har utformats närmast som ett brott mot sanningsplikt. Straffbar gärning föreligger om någon i deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen och gärningen innebär fara för att skatt eller avgift undandrages det allmänna. I motsats till vad som gäller enligt skattestrafflagen är deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran inte någon förutsättning för straffbarhet. Både skriftliga och muntliga oriktiga uppgifter som av-

ges till ledning vid fastställande av skatt eller avgift kan därför medföra straffansvar.

Vidare frångås det nuvarande kravet enligt skattestrafflagen att gärningsmannans svar kan ifrågakomma endast för den skattskyldige eller ställföreträdare för denne. Även den som lämnar osann uppgift till ledning för annan persons taxering — t. ex. en osann kontrolluppgift — kan straffas som gärningsman.

Vad avser bedömningen av faran för att skatt eller avgift kan undandras det allmänna till följd av en oriktighet eller ofullständighet avses att viss ändring skall ske i förhållande till nuvarande rättstillämpning. Oriktiga uppgifter som kan beräknas bli upptäckta vid en med normal omsorg gjord granskning skall inte föranleda straffansvar.

Med uppsåtligt aktivt brott likställs underlåtenhet i vissa fall att avge deklaration eller annan utsaga. Avsikten med denna bestämmelse är att kunna bestraffa främst vissa tämligen vanliga förfaranden som består däri, att en skatt- eller avgiftsskyldig åsidosätter skyldighet att avge deklaration eller motsvarande handling i förvisningen om att en skönstaxering eller annan motsvarande uppskattning kommer att understiga det verkliga skatte- eller avgiftsunderlaget.

5. Det uppsåtliga centrala skattebrottet benämns *skattebedrägeri* eller — såvitt avser undandragande av allmän avgift, främst arbetsgivaravgift — *avgiftsbedrägeri*. Beträffande denna brottstyp föreslås en gradindelning alltefter brottets svårhet — brott av normal svårhetsgrad, grovt brott samt ringa brott. Straffskalorna för brott av normal svårhetsgrad är fängelse i högst två år och för grovt brott fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Detta utgör en mycket betydande skärpning i jämförelse med vad som f. n. gäller. Dessa brott kommer i påföljdshänseende att jämföras med de centrala förmögenhetsbrotten. Straffet för det ringa brottet är böter. För sådant brott föreslås dessutom en åtalsbegränsningsregel som medför att ringa skattebedrägeri skall åtalas endast i undantagsfall. Regelmässigt

skall för sådant brott endast ifrågakomma skattetillägg. I undantagsfall kan emellertid inträffa att sådant tillägg av en eller annan orsak inte kan påföras. Det bör då finnas möjlighet att kunna döma till böter.

Det uppsåtliga skattebrottet kompletteras av en brottsbeskrivning för gärning som förövas av grov oaktsamhet, *vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga*. Straffskalan är böter eller fängelse i högst två år. Ringa fall har generellt undantagits från det straffbara området. Rent praktiskt torde förslaget på denna punkt komma att medföra, att fall av mer bagatellartad karaktär som f. n. bestraffas som vårdslös deklaration kommer att undantas från åtals- och domstolsförfarande. Samhällets reaktion i dessa fall kommer att stanna vid påföring av skattetillägg.

6. Inom skatte- och avgiftsområdet förekommer i betydande utsträckning normerade böter. Utredningen föreslår att systemet med normerade böter frångås och ersätts av *dagsbotssystemet*. Som bötesstraff vid vissa ordningsförelser föreslås böter omedelbart i pengar, dvs. högst 500 kr.

7. De föreslagna, överlag skärpta straffskalorna medför, att inga särskilda bestämmelser om *preskription* av brott ansetts erforderliga. Vid grovt skattebedrägeri blir preskriptionstiden tio år, i övriga praktiskt betydelsefulla fall regelmässigt fem år.

8. I förslaget till skattebrottslag har intagits brottsbeskrivningar som avser att skydda uppbördens av skatter och avgifter. Brottsbeskrivningarna har överflyttats från uppborðsförordningen och åsatts brottsbenämningar, varjämte straffskalorna höjts.

Gällande brottsbeskrivningar i 79 § uppborðsförordningen (lämnande av oriktig uppgift i preliminär självdeklaration m. m.) föreslås skola benämnas *osann uppborðsutsaga*. Straffet är böter eller fängelse i högst sex månader med straffrihet i ringa fall.

Nuvarande straffbestämmelser i 80 § 1 mom. uppborðsförordningen föreslås skola uppdelas på två brott, nämligen underlåtenhet att verkställa skatteavdrag (*underlåten-*

het att innehålla skatt) och underlåtenhet att i rätt tid inbetala innehållen skatt (*uppbördsbrott*). Straffskalan för uppsåtligt eller av grov oaktsamhet förövat brott är böter eller fängelse i högst ett år. För uppsåtligen förövat uppbördsbrott är straffet i kvalificerade fall fängelse i högst två år. Ringa fall straffas inte.

9. I förslaget till skattebrottslag har, efter huvudsaklig förebild av bestämmelserna i 20 § taxeringsförordningen, intagits straffbestämmelser för den som åsidosätter skyldighet att föra och bevara räkenskaper, anteckningar o. d. för fullgörande av deklara-tions- eller annan uppgiftsskyldighet och för kontroll därav. Brottet benämns *räkenskapsförsummelse*. Straffet är böter eller fängelse i högst två år samt en straffrihetsregel för ringa fall.

10. Utredningen föreslår slutligen vissa åtgärder i syfte att effektivisera *uppdagandet av brott* samt *förundersökningsförfarandet*. Sålunda föreslås bl. a. att den anmälnings-skyldighet om fall av misstänkt brott som f. n. åvilar taxeringsnämndens ordförande

skall överflyttas till lokal skattemyndighet. Denna myndighet har att, om det förekommer anledning att brott mot den föreslagna lagen förövats, göra anmälan därom till förste taxeringsintendenten som i sin tur gör anmälan till åklagare. Motsvarande anmälnings-skyldighet föreskrivs för länsstyrelse, kontrollstyrelsen och riksförsäkringsverket i fråga om skatter eller avgifter som dessa myndigheter handlägger.

Vidare förordas, att målet överlämnas till åklagare på ett så tidigt stadium som möjligt. Slutligen ifrågasätts om inte viss specialisering inom polis- och åklagarväsendet borde övervägas.

#### *Övergångsbestämmelser*

Skattebrottslagen och övriga förslag till nya bestämmelser på skatte- och avgiftsområdet föreslås skola träda i kraft den 1 januari 1971. För att åstadkomma den nödvändiga samordningen mellan de straffrättsliga påföljderna och de administrativa sanktionsformerna vid övergången till de nya bestämmelserna har vissa speciella övergångsbestämmelser ansetts nödvändiga.



# Bilaga 1 Domsundersökningen

I undersökningsmaterialet, som insamlats med hjälp av saköreslängderna för riket, ingår för år 1964 var tionde och för år 1965 var femte dom rörande deklara-tionsbrott.

I det följande lämnas uppgifter om antalet dömda inom skilda åldrar och yrken. Vidare behandlas inkomstbelopp som ej deklarerats och undandragen skatt. Slutligen belyses straffmättningspraxis vid utdömande av böter i första instans. Det bör i sammanhanget uppmärksammas att det redovisade antalet deklara-tionsbrott är större än antalet dömda personer beroende på att i åtskilliga fall samma person dömts för flera brott.

Tabell 1: 1. Fördelning av dömda efter fö-delseår

| Födelseår | År 1964 |      | År 1965 |      |
|-----------|---------|------|---------|------|
|           | Antal   | %    | Antal   | %    |
| —1905     | 820     | 16,8 | 485     | 14,4 |
| 1905—1925 | 2 220   | 45,5 | 1 520   | 45,1 |
| 1925—1945 | 1 760   | 36,1 | 1 285   | 38,1 |
| 1945—     | 80      | 1,6  | 80      | 2,4  |
| Summa     | 4 880   | 100  | 3 370   | 100  |

Omkring 60 % av de dömda var i åldrarna över 40 år. Ställs antalet dömda över och under 40 år i relation till det totala antalet deklara-tionspliktiga inkomsttagare fördelade på samma sätt föreligger ingen egentlig skillnad i brottslighet mellan de två åldersgrupperna.

Tabell 1: 2. Fördelning av dömda i yrkes-grupper

| Yrkesgrupp         | År 1964 |      | År 1965 |      |
|--------------------|---------|------|---------|------|
|                    | Antal   | %    | Antal   | %    |
| Jordbrukare        | 700     | 14,3 | 650     | 19,3 |
| Övriga före-tagare | 1 040   | 21,3 | 585     | 17,3 |
| Anställda          | 2 800   | 57,4 | 2 035   | 60,4 |
| Fria yrkesut-övare | 120     | 2,5  | 20      | 0,6  |
| Ej yrkesverk-samma | 220     | 4,5  | 80      | 2,4  |
| Summa              | 4 880   | 100  | 3 370   | 100  |

Omkring 35 % av antalet dömda var jordbrukare eller övriga företagare, ca 60 % anställda och återstående 5 % fria yrkesut-övare eller ej yrkesverksamma.

Jämförs procenttalen i tabell 1: 2 med yrkesgruppernas andel av samtliga inkomsttagare framgår att jordbrukare och övriga företagare i tabellen svarar för en större andel av antalet dömda än vad som motsvarar deras andel bland samtliga inkomsttagare. För anställda och ej yrkesverksamma är förhållandet omvänt.

Största delen av den undanhållna inkomsten — 64,9 resp. 44,1 % — belöpte på övriga företagare. Minskningen i beloppet för totalt undanhållen inkomst härrörde i det närmaste helt från denna yrkesgrupp. Anställda svarade för 25,1 resp. 39,8 % av den undanhållna inkomsten och jordbrukare för 6,2 resp. 13,6 %.

Tabell 1: 3. Den undanhållna inkomsten fördelad på yrkesgrupper

| Yrkesgrupp        | År 1964   |      | År 1965   |      |
|-------------------|-----------|------|-----------|------|
|                   | Milj. kr. | %    | Milj. kr. | %    |
| Jordbrukare       | 1,6       | 6,2  | 1,6       | 13,6 |
| Övriga företagare | 16,8      | 64,9 | 5,2       | 44,1 |
| Anställda         | 6,5       | 25,1 | 4,7       | 39,8 |
| Fria yrkesutövare | 0,7       | 2,7  | 0,1       | 0,8  |
| Ej yrkesverksamma | 0,3       | 1,1  | 0,2       | 1,7  |
| Summa             | 25,9      | 100  | 11,8      | 100  |

Tabell 1: 5. Antalet brott fördelade efter den undanhållna inkomstens storlek

| Undanhållen inkomst, kr. | År 1964     |      | År 1965     |      |
|--------------------------|-------------|------|-------------|------|
|                          | Antal brott | %    | Antal brott | %    |
| — 2 000                  | 2 470       | 46,4 | 1 650       | 49,1 |
| 2 000— 5 000             | 1 760       | 33,1 | 1 205       | 35,9 |
| 5 000—10 000             | 510         | 9,6  | 375         | 11,2 |
| 10 000—25 000            | 380         | 7,1  | 95          | 2,8  |
| 25 000—                  | 200         | 3,8  | 35          | 1,0  |
| Summa                    | 5 320       | 100  | 3 360       | 100  |

Tabell 1: 4. Den undanhållna inkomsten fördelad på förvärvskälla och allmänna avdrag

| Förvärvskälla                 | År 1964   |      | År 1965   |      |
|-------------------------------|-----------|------|-----------|------|
|                               | Milj. kr. | %    | Milj. kr. | %    |
| Jordbruksfastighet            | 1,6       | 6,2  | 1,5       | 12,7 |
| Annan fastighet               | 0,1       | 0,3  | 0,1       | 0,8  |
| Rörelse                       | 17,0      | 65,6 | 4,8       | 40,7 |
| Tjänst                        | 5,8       | 22,4 | 4,8       | 40,7 |
| Tillfällig förvärvsverksamhet | 0,2       | 0,8  | 0,0       | 0,0  |
| Kapital                       | 0,9       | 3,5  | 0,3       | 2,5  |
| Allmänna avdrag               | 0,3       | 1,2  | 0,3       | 2,6  |
| Summa                         | 25,9      | 100  | 11,8      | 100  |

Tabell 1: 6. Undandragen skatt fördelad på yrkesgrupper

| Yrkesgrupp        | År 1964   |      | År 1965   |      |
|-------------------|-----------|------|-----------|------|
|                   | Milj. kr. | %    | Milj. kr. | %    |
| Jordbrukare       | 0,5       | 4,9  | 0,5       | 10,0 |
| Övriga företagare | 7,1       | 69,6 | 2,9       | 58,0 |
| Anställda         | 2,2       | 21,6 | 1,5       | 30,0 |
| Fria yrkesutövare | 0,3       | 2,9  | 0,0       | 0,0  |
| Ej yrkesverksamma | 0,1       | 1,0  | 0,1       | 2,0  |
| Summa             | 10,2      | 100  | 5,0       | 100  |

Tabell 1: 7. Antal brott mot 1 § SKSL<sup>1</sup> fördelade efter undandragna skattens storlek, summa undandragen skatt och relation mellan böter och undandragen skatt

| Undandragen skatt, kr. | År 1964     |                              |          | År 1965     |                              |          |
|------------------------|-------------|------------------------------|----------|-------------|------------------------------|----------|
|                        | Antal brott | Undandragen skatt, 1 000 kr. | Relation | Antal brott | Undandragen skatt, 1 000 kr. | Relation |
| — 500                  | 480         | 116                          | 1,59     | 105         | 33                           | 2,21     |
| 500— 1 000             | 310         | 211                          | 1,54     | 260         | 182                          | 1,85     |
| 1 000— 2 000           | 270         | 362                          | 1,75     | 115         | 166                          | 1,89     |
| 2 000— 3 000           | 180         | 447                          | 2,21     | 20          | 48                           | 1,58     |
| 3 000— 5 000           | 100         | 399                          | 1,71     | 45          | 155                          | 1,64     |
| 5 000—10 000           | 170         | 1 162                        | 1,86     | 50          | 326                          | 1,83     |
| 10 000—                | 190         | 3 187                        | 1,37     | 30          | 1 112                        | 1,68     |
| Summa                  | 1 700       | 5 884                        | 1,59     | 625         | 2 022                        | 1,74     |

<sup>1</sup> I tabellen ingår ej medhjälp och anstiftn till brott.

Tabell 1: 8. Antal brott mot 1 § SKSL<sup>1</sup> fördelade efter relationstalets storlek

| Relationstal | År 1964     |      | År 1965     |      |
|--------------|-------------|------|-------------|------|
|              | Antal brott | %    | Antal brott | %    |
| —1,00        | 250         | 14,7 | 20          | 3,2  |
| 1,00—1,50    | 400         | 23,5 | 200         | 32,0 |
| 1,50—2,00    | 410         | 24,1 | 205         | 32,8 |
| 2,00—3,00    | 570         | 33,6 | 165         | 26,4 |
| 3,00—5,00    | 70          | 4,1  | 35          | 5,6  |
| Summa        | 1 700       | 100  | 625         | 100  |

<sup>1</sup> I tabellen ingår ej medhjälp och anstiftan till brott.

Omkring 70 % av antalet brott har lägre relationstal än 1,00. De högsta relationstalen har erhållits vid undandragen omsättningsskatt och skatt på kapitalinkomst och

Tabell 1: 10. Antal brott mot 2 § SKSL<sup>1</sup> fördelade efter relationstalets storlek

| Relationstal | År 1964     |      | År 1965     |      |
|--------------|-------------|------|-------------|------|
|              | Antal brott | %    | Antal brott | %    |
| —0,50        | 490         | 12,0 | 385         | 11,8 |
| 0,50—1,00    | 2 300       | 56,2 | 2 015       | 61,5 |
| 1,00—1,50    | 1 180       | 28,9 | 785         | 24,0 |
| 1,50—2,50    | 120         | 2,9  | 90          | 2,7  |
| Summa        | 4 090       | 100  | 3 275       | 100  |

<sup>1</sup> I tabellen ingår ej medhjälp och anstiftan till brott.

förmögenhet. Vid medhjälp till falsk eller vårdslös deklARATION var det genomsnittliga relationstalet 1,25 resp. 0,50.

Tabell 1: 9. Antal brott mot 2 § SKSL<sup>1</sup> fördelade efter undandragna skattens storlek, summa undandragen skatt och relation mellan böter och undandragen skatt

| Undandragen skatt, kr. | År 1964     |                              |          | År 1965     |                              |          |
|------------------------|-------------|------------------------------|----------|-------------|------------------------------|----------|
|                        | Antal brott | Undandragen skatt, 1 000 kr. | Relation | Antal brott | Undandragen skatt, 1 000 kr. | Relation |
| — 500                  | 1 770       | 537                          | 0,91     | 1 520       | 466                          | 0,84     |
| 500—1 000              | 1 260       | 866                          | 0,80     | 1 010       | 683                          | 0,78     |
| 1 000—2 000            | 700         | 986                          | 0,75     | 445         | 619                          | 0,73     |
| 2 000—3 000            | 130         | 292                          | 0,78     | 145         | 355                          | 0,69     |
| 3 000—5 000            | 120         | 457                          | 0,73     | 110         | 399                          | 0,72     |
| 5 000—                 | 110         | 1 068                        | 1,00     | 45          | 338                          | 0,54     |
| Summa                  | 4 090       | 4 206                        | 0,84     | 3 275       | 2 860                        | 0,74     |

<sup>1</sup> I tabellen ingår ej medhjälp och anstiftan till brott.

## Bilaga 2 Deklarationsundersökningen

Tabell 2: 1. Antal inkomsttagare med höjd eller sänkt taxering fördelade efter sammanräknade nettoinkomstens storlek

| Sammanräknad nettoinkomst, kr. | Antal ändrade deklarerationer | Därav med taxeringen |                    | Antal deklarerationer med höjd taxering i % av antalet ändrade deklarerationer |
|--------------------------------|-------------------------------|----------------------|--------------------|--|
|                                |                               | Höjd                 | Sänkt <sup>1</sup> |  |
| — 5 000                        | 328 000                       | 165 200              | 162 800            | 50,4   |
| 5 000—10 000                   | 350 700                       | 206 300              | 144 400            | 58,8   |
| 10 000—15 000                  | 273 000                       | 173 800              | 99 200             | 63,7   |
| 15 000—20 000                  | 270 000                       | 176 500              | 93 500             | 65,4   |
| 20 000—25 000                  | 212 700                       | 150 100              | 62 600             | 70,6   |
| 25 000—30 000                  | 94 500                        | 68 000               | 26 500             | 72,0   |
| 30 000—40 000                  | 79 400                        | 58 600               | 20 800             | 73,8   |
| 40 000—50 000                  | 27 100                        | 19 800               | 7 300              | 73,1   |
| 50 000—                        | 28 500                        | 19 800               | 8 700              | 69,5   |
| Summa                          | 1 663 900                     | 1 038 100            | 625 800            | 62,4   |

<sup>1</sup> Här ingår 45 900 deklarerationer som ändrats men där ändringen ej inverkat på taxerade inkomstens storlek.

Tabell 2: 2. Antal inkomsttagare med inkomst av viss förvärvskälla eller med visst allmänt avdrag dels totalt och dels med ändrad deklareration

| Förvärvskälla<br>Allmänna avdrag      | Antal inkomsttagare med inkomst av viss förvärvskälla eller med visst allmänt avdrag |                          | Antal inkomsttagare med ändrad deklareration i % av totala antalet |
|---------------------------------------|--|--------------------------|--|
|                                       | Totalt   | Med ändrad deklareration |  |
| Inkomst av                            |  |                          |  |
| jordbruksfastighet                    | 278 700  | 130 300                  | 46,8   |
| annan fastighet                       | 421 500  | 94 500                   | 22,4   |
| rörelse                               | 220 000  | 48 600                   | 22,1   |
| tjänst                                | 4 323 200  | 780 900                  | 18,1   |
| tillfällig förvärvsverksamhet         | 48 600   | 18 800                   | 38,7   |
| kapital                               | 731 600  | 74 700                   | 10,2   |
| Allmänna avdrag                       |  |                          |  |
| underskott                            | 751 700  | 166 200                  | 22,1   |
| kommunalskatt                         | 3 534 900  | 96 100                   | 2,7  |
| tilläggs pensionsavgift               | 387 600  | 9 000                    | 2,3  |
| sjukförsäkringsavgift                 | 4 336 900  | 289 100                  | 6,7  |
| försäkringspremier                    | 2 481 000  | 123 300                  | 5,0  |
| avgifter för pensionsförsäkring       | 110 600  | 52 300                   | 47,3   |
| periodiskt understöd                  | 147 100  | 23 400                   | 15,9   |
| förvärvsavdrag med högst 2 000 kr.    | 550 400  | 175 500                  | 31,9   |
| avdrag med 300 kr.                    | 469 000  | 55 600                   | 11,9   |
| andra maken tillkommande allm. avdrag | 51 600   | 32 800                   | 63,6   |

Tabell 2: 3. Antal inkomsttagare med inkomst av viss förvärvskälla eller med visst allmänt avdrag och ändrad deklaration samt ändringens riktning

| Förvärvskälla                         | Antal inkomsttagare med inkomst av viss förvärvskälla eller med visst allmänt avdrag och ändrad deklaration till statens |         | Antal inkomsttagare med ändrad deklaration till statens fördel i % av totala antalet ändrade deklarationer |
|---------------------------------------|--|---------|--|
|                                       | Fördel   | Nackdel |  |
| Allmänna avdrag                       |  |         |  |
| Inkomst av                            |  |         |  |
| jordbruksfastighet                    | 108 500  | 21 800  | 83,3   |
| annan fastighet                       | 70 000   | 24 500  | 74,1   |
| rörelse                               | 41 600   | 7 000   | 85,6   |
| tjänst                                | 504 900  | 276 000 | 64,6   |
| tillfällig förvärvsverksamhet         | 16 500   | 2 300   | 87,8   |
| kapital                               | 32 200   | 42 500  | 43,1   |
| Allmänna avdrag                       |  |         |  |
| underskott                            | 92 800   | 73 400  | 55,8   |
| kommunalskatt                         | 60 900   | 35 200  | 63,4   |
| tilläggs pensionsavgift               | —  | 9 000   | —  |
| sjukförsäkringsavgift                 | 78 100   | 211 000 | 27,0   |
| försäkringspremier                    | 108 600  | 14 700  | 88,1   |
| avgifter till pensionsförsäkring      | 51 000   | 1 300   | 97,5   |
| periodiskt understöd                  | 19 700   | 3 700   | 84,2   |
| förvärvsavgdrag med högst 2 000 kr.   | 111 200  | 64 300  | 63,4   |
| avgdrag med 300 kr.                   | 31 800   | 23 800  | 57,2   |
| andra maken tillkommande allm. avdrag | 12 400   | 20 400  | 37,8   |

Tabell 2: 4. Ändringar av intäkter och avdrag<sup>1</sup> fördelade efter sammanräknade nettoinkomstens storlek, milj. kr.

| Sammanräknad nettoinkomst, kr. | Ändring av          |         |                                  |         |
|--------------------------------|---------------------|---------|----------------------------------|---------|
|                                | Intäkt till statens |         | Avdrag <sup>1</sup> till statens |         |
|                                | Fördel              | Nackdel | Fördel                           | Nackdel |
| — 5 000                        | 25,3                | 18,2    | 49,9                             | 47,9    |
| 5 000—10 000                   | 69,7                | 17,0    | 88,8                             | 66,3    |
| 10 000—15 000                  | 61,7                | 15,5    | 103,6                            | 70,4    |
| 15 000—20 000                  | 54,1                | 10,4    | 129,9                            | 82,1    |
| 20 000—25 000                  | 49,6                | 9,4     | 125,7                            | 68,7    |
| 25 000—30 000                  | 36,5                | 4,2     | 50,5                             | 27,8    |
| 30 000—40 000                  | 30,2                | 1,9     | 63,0                             | 33,0    |
| 40 000—50 000                  | 16,4                | 2,8     | 25,3                             | 12,3    |
| 50 000—                        | 65,6                | 4,9     | 31,1                             | 46,5    |
| Summa                          | 409,1               | 84,3    | 667,8                            | 455,0   |

Tabell 2: 5. Ändringar av intäkter och avdrag fördelade efter förvärvskälla, milj. kr.

| Förvärvskälla                 | Ändring av          |         |                     |         |
|-------------------------------|---------------------|---------|---------------------|---------|
|                               | Intäkt till statens |         | Avdrag till statens |         |
|                               | Fördel              | Nackdel | Fördel              | Nackdel |
| Inkomst av                    |                     |         |                     |         |
| jordbruksfastighet            | 66,7                | 5,9     | 52,2                | 10,3    |
| annan fastighet               | 14,7                | 5,3     | 2,5                 | 1,4     |
| rörelse                       | 127,9               | 6,2     | 12,9                | 42,1    |
| tjänst                        | 169,7               | 63,9    | 171,8               | 40,5    |
| tillfällig förvärvsverksamhet | 20,7                | 0,9     | —                   | —       |
| kapital                       | 9,4                 | 2,1     | 0,4                 | 13,5    |
| Summa                         | 409,1               | 84,3    | 239,8               | 107,8   |

<sup>1</sup> Här avses såväl allmänna avdrag som avdrag i viss förvärvskälla.

Tabell 2: 6. Ändringar i allmänna avdrag fördelade efter avdragets art, milj. kr.

| Allmänna avdrag                       | Ändring till statens |         | Nettoändring <sup>1</sup> |
|---------------------------------------|----------------------|---------|---------------------------|
|                                       | Fördel               | Nackdel |                           |
| Underskott                            | 207,8                | 54,7    | + 153,1                   |
| Kommunalskatt                         | 69,4                 | 21,1    | + 48,3                    |
| Tilläggs pensionsavgift               | —                    | 2,1     | — 2,1                     |
| Sjukförsäkringsavgift                 | 7,3                  | 28,9    | — 21,6                    |
| Försäkringspremier                    | 21,2                 | 1,5     | + 19,7                    |
| Avgifter till pensionsförsäkring      | 17,0                 | 0,5     | + 16,5                    |
| Periodiskt understöd                  | 20,0                 | 4,2     | + 15,8                    |
| Förvärvsavdrag med högst 2 000 kr.    | 26,1                 | 46,7    | — 20,6                    |
| Avdrag med 300 kr.                    | 13,8                 | 7,3     | + 6,5                     |
| Andra maken tillkommande allm. avdrag | 3,4                  | 10,6    | — 7,2                     |
| Felsummering av allm. avdragen        | 42,0                 | 169,6   | — 127,6                   |
| Summa                                 | 428,0                | 347,2   | + 80,8                    |

<sup>1</sup> Plustecken anger ändring till statens fördel.

Tabell 2: 7. Antal deklARATIONER med ändringar till statens fördel på grund av objektivt oriktig uppgift

| Objektivt oriktiga uppgiftens art  | Objektivt oriktiga uppgiftens storlek, kr. |                 |                 |        | Summa   |
|--|--|-----------------|-----------------|--------|---------|
|  | 100—<br>1 000                              | 1 000—<br>2 000 | 2 000—<br>5 000 | 5 000— |         |
| Inkomst <sup>1</sup> eller naturaförmån ej deklarerad  | 142 400                                    | 28 100          | 23 400          | 8 400  | 202 300 |
| Allmänna avdrag för höga inkomst eller naturaförmån ej deklarerad och allmänna avdrag för höga | 116 100                                    | 22 900          | 15 800          | 1 000  | 155 800 |
| Summa  | 4 400                                      | 2 000           | 1 700           | —      | 8 100   |
| Summa  | 262 900                                    | 53 000          | 40 900          | 9 400  | 366 200 |

<sup>1</sup> Inklusivt skönsrättsliga höjningar av deklarerad inkomst.

## Bilaga 3      Prövningsnämndsundersökningen

Tabell 3: 1. Antal prövningsnämndsmål där objektivt oriktig uppgift förekommit samt antalet sådana mål där skönstaxering förekommit

| Objektivt oriktiga uppgiftens storlek, kr. | Antal mål där objektivt oriktig uppgift förekommit | Därav antal mål där skönstaxering förekommit |
|--|--|--|
| — 1 000                                    | 5 940  | 450  |
| 1 000— 3 000                               | 8 760  | 960  |
| 3 000— 5 000                               | 2 520  | 690  |
| 5 000—10 000                               | 1 860  | 690  |
| 10 000—                                    | 2 010  | 660  |
| Summa                                      | 21 090   | 3 450  |

## Bilaga 4 Länsstyrelsenkäten

Tabell 4: 1. Antal anmälningar av To till Ti under åren 1964 och 1965

| Län   | Antal anmälningar av To |        | Anmälningar per 1 000 inkomstagare |      |
|-------|-------------------------|--------|------------------------------------|------|
|       | 1964                    | 1965   | 1964                               | 1965 |
| A     | 970                     | 1 103  | 1,84                               | 2,06 |
| B     | 628                     | 838    | 2,20                               | 2,77 |
| C     | 256                     | 402    | 2,51                               | 3,83 |
| D     | 285                     | 319    | 2,10                               | 2,28 |
| E     | 189                     | 322    | 0,94                               | 1,56 |
| F     | 233                     | 307    | 1,46                               | 1,86 |
| G     | 277                     | 276    | 3,22                               | 3,10 |
| H     | 264                     | 223    | 2,18                               | 1,81 |
| I     | 52                      | 102    | 1,73                               | 3,40 |
| K     | 167                     | 207    | 2,04                               | 2,41 |
| L     | 404                     | 480    | 2,81                               | 3,22 |
| M     | 860                     | 836    | 2,19                               | 2,07 |
| N     | 168                     | 232    | 1,73                               | 2,32 |
| O     | 670                     | 727    | 1,79                               | 1,88 |
| P     | 479                     | 495    | 2,03                               | 2,05 |
| R     | 433                     | 409    | 3,18                               | 2,94 |
| S     | 460                     | 466    | 2,82                               | 2,84 |
| T     | 361                     | 533    | 2,41                               | 3,51 |
| U     | 247                     | 220    | 1,86                               | 1,59 |
| W     | 281                     | 297    | 1,81                               | 1,88 |
| X     | 624                     | 635    | 3,92                               | 3,97 |
| Y     | 359                     | 365    | 2,46                               | 2,48 |
| Z     | 77                      | 79     | 1,08                               | 1,10 |
| AC    | 197                     | 321    | 1,64                               | 2,65 |
| BD    | 400                     | 447    | 2,92                               | 3,17 |
| Riket | 9 341                   | 10 641 | 2,15                               | 2,39 |

Anm. Med inkomstagare menas sådana inkomstagare som är deklarationsskyldiga jämlikt 22 § TF.

Tabell 4: 2. Antalet anmälningar till åklagare som Ti eller annan behörig tjänsteman gjort enligt 118 § TF respektive enligt andra författningsrum (angående allmän varuskatt, gåvoskatt etc.) under åren 1964 och 1965

| Län   | Antal anmälningar av Ti m. fl. |          | Anmälningar per 1 000 inkomstagare |      |
|-------|--------------------------------|----------|------------------------------------|------|
|       | 1964                           | 1965     | 1964                               | 1965 |
| A     | 440                            | 427      | 0,83                               | 0,80 |
| B     | 311 (1)                        | 64       | 1,09                               | 0,22 |
| C     | 93                             | 97       | 0,91                               | 0,92 |
| D     | 173 (56)                       | 297      | 1,27                               | 2,12 |
| E     | 277 (6)                        | 164      | 1,38                               | 0,80 |
| F     | 227                            | 28       | 1,42                               | 0,17 |
| G     | 167                            | 188      | 1,94                               | 2,11 |
| H     | 192                            | 148      | 1,59                               | 1,20 |
| I     | 14                             | 25 (1)   | 0,47                               | 0,83 |
| K     | 44                             | 38       | 0,54                               | 0,44 |
| L     | 273                            | 321      | 1,90                               | 2,15 |
| M     | 329                            | 361      | 0,84                               | 0,90 |
| N     | 210                            | 100      | 2,16                               | 1,00 |
| O     | 188                            | 531 (17) | 0,50                               | 1,38 |
| P     | 269                            | 255      | 1,14                               | 1,06 |
| R     | 307                            | 202      | 2,26                               | 1,45 |
| S     | 131                            | 140      | 0,80                               | 0,85 |
| T     | 246                            | 335      | 1,64                               | 2,20 |
| U     | 72                             | 85       | 0,54                               | 0,62 |
| W     | 361                            | 194      | 2,33                               | 1,23 |
| X     | 484 (13)                       | 343 (2)  | 3,04                               | 2,14 |
| Y     | 189                            | 201      | 1,29                               | 1,37 |
| Z     | 64                             | 58       | 0,90                               | 0,81 |
| AC    | 93                             | 320      | 0,78                               | 2,64 |
| BD    | 211                            | 149      | 1,54                               | 1,06 |
| Riket | 5 365                          | 5 071    | 1,23                               | 1,14 |

Anm. 1 Anmälningar enligt andra författningsrum än 118 § TF redovisas inom parentes. Dessa siffror avser misstänkta brott mot förordningen om allmän varuskatt utom betr. O-län, som avser förordningen om arvsskatt och gåvoskatt.

Anm. 2 Endast ÖÅ och 14 länsstyrelser har meddelat efter vilket författningsrum anmälningarna skett.

Anm. 3 Som orsak till att antalet anmälningar är lägre 1965 än 1964 har vissa länsstyrelser uppgett, att arbetet med 1965 års allmänna fastighetstaxering medfört att behandlingen av åtalsfrågor fått anstå.

*Tabell 4: 3. Antalet Ti-anmälningar till åklagare under åren 1964 och 1965 som föranlett åtal respektive avskrivningsbeslut samt antalet bifallna och ogillade åtal*

| Län   | Av åkl handl<br>Ti-anmälningar |       | Åtal  |       | Avskr. beslut |      | Åtal     |       |          |      |
|-------|--------------------------------|-------|-------|-------|---------------|------|----------|-------|----------|------|
|       |                                |       |       |       |               |      | bifallna |       | ogillade |      |
|       | 1964                           | 1965  | 1964  | 1965  | 1964          | 1965 | 1964     | 1965  | 1964     | 1965 |
| A     | 376                            | 164   | 287   | 116   | 89            | 48   | 272      | 112   | 15       | 4    |
| B     | 291                            | 36    | 253   | 27    | 38            | 9    | 224      | 25    | 29       | 2    |
| C     | 81                             | 33    | 72    | 28    | 9             | 5    | 72       | 25    | 1        | 2    |
| D     | 158                            | 173   | 122   | 148   | 36            | 25   | 115      | 137   | 7        | 11   |
| E     | 242                            | 82    | 193   | 71    | 49            | 11   | 183      | 65    | 10       | 6    |
| F     | 192                            | 14    | 151   | 10    | 41            | 4    | 151      | 10    | —        | —    |
| G     | 161                            | 81    | 135   | 58    | 26            | 22   | 125      | 52    | 10       | 6    |
| H     | 192                            | 104   | 172   | 99    | 20            | 5    | 150      | 27    | 10       | 2    |
| I     | 13                             | 17    | 11    | 16    | 2             | 1    | 11       | 14    | —        | 2    |
| K     | 38                             | 23    | 29    | 22    | 9             | 1    | 25       | 22    | 4        | —    |
| L     | 240                            | 301   | 222   | 290   | 18            | 11   | 204      | 155   | 6        | 3    |
| M     | 308                            | 78    | 250   | 55    | 58            | 23   | 236      | 52    | 14       | 3    |
| N     | 189                            | 26    | 144   | 18    | 45            | 8    | 140      | 18    | 4        | —    |
| O     | 127                            | 142   | 109   | 111   | 18            | 31   | 107      | 110   | 2        | 1    |
| P     | 233                            | 161   | 190   | 129   | 43            | 32   | 173      | 113   | 17       | 16   |
| R     | 284                            | 128   | 238   | 106   | 46            | 22   | 226      | 100   | 12       | 6    |
| S     | 119                            | 110   | 116   | 97    | 3             | 13   | 96       | 66    | 17       | 18   |
| T     | 215                            | 65    | 164   | 43    | 51            | 22   | 150      | 41    | 14       | 2    |
| U     | 65                             | 50    | 61    | 48    | 4             | 2    | 54       | 45    | 7        | 3    |
| W     | 295                            | 36    | 215   | 29    | 80            | 7    | 215      | 29    | —        | —    |
| X     | 426                            | 65    | 326   | 46    | 100           | 16   | 313      | 46    | 13       | 3    |
| Y     | 128                            | 15    | 97    | 11    | 31            | 4    | 93       | 11    | 4        | —    |
| Z     | 57                             | 41    | 36    | 36    | 21            | 5    | 32       | 30    | 4        | 6    |
| AC    | 92                             | 162   | 81    | 141   | 11            | 21   | 78       | 132   | 3        | 9    |
| BD    | 200                            | 94    | 168   | 85    | 32            | 9    | 158      | 83    | 10       | 2    |
| Riket | 4 696                          | 1 984 | 3 816 | 1 627 | 880           | 357  | 3 603    | 1 520 | 213      | 107  |

*Anm. Uppgifterna hänför sig i regel till läget den 1 juni 1966.*

*Tabell 4: 4. Anmälningarna till åklagare i ungefärliga procenttal under åren 1964 och 1965 som föranletts av*

- a) To:s anmälningar  
b) granskning hos länsstyrelsen  
c) taxeringsrevision  
d) annan omständighet

| Län | 1964 |    |    |   | 1965 |    |    |   |
|-----|------|----|----|---|------|----|----|---|
|     | a    | b  | c  | d | a    | b  | c  | d |
| A   | 60   | 40 | —  | — | 60   | 40 | —  | — |
| B   | 87   | 13 | —  | — | 53   | 47 | —  | — |
| C   | 86   | 11 | 3  | — | 38   | 49 | 13 | — |
| D   | 56   | 27 | 17 | — | 92   | 7  | 1  | — |
| E   | 45   | 25 | 30 | — | 20   | 50 | 30 | — |
| F   | 75   | 18 | 7  | — | 5    | 90 | 5  | — |
| G   | 98   | 2  | —  | — | 70   | 30 | —  | — |
| H   | 70   | 30 | —  | — | 70   | 30 | —  | — |
| I   | 100  | —  | —  | — | 62   | 17 | 21 | — |
| K   | 50   | 50 | —  | — | 70   | 30 | —  | — |

| Län | 1964 |    |    |   | 1965 |    |    |   |
|-----|------|----|----|---|------|----|----|---|
|     | a    | b  | c  | d | a    | b  | c  | d |
| L   | 80   | 6  | 14 | — | 75   | 13 | 12 | — |
| M   | 75   | 15 | 10 | — | 63   | 28 | 9  | — |
| N   | 80   | 5  | 15 | — | 75   | 4  | 20 | — |
| O   | 80   | 5  | 15 | — | 80   | 5  | 15 | — |
| P   | 73   | 27 | —  | — | 73   | 27 | —  | — |
| R   | 85   | 10 | 5  | — | 85   | 10 | 5  | — |
| S   | 82   | 18 | —  | — | 65   | 35 | —  | — |
| T   | 55   | 27 | 18 | — | 67   | 13 | 20 | — |
| U   | 75   | 15 | 10 | — | 75   | 15 | 10 | — |
| W   | 80   | 10 | 10 | — | 80   | 10 | 10 | — |
| X   | 66   | —  | 30 | 4 | 67   | —  | 30 | 3 |
| Y   | 54   | 37 | 8  | 1 | 59   | 40 | 1  | — |
| Z   | 65   | 30 | 5  | — | 65   | 30 | 5  | — |
| AC  | 65   | 28 | 7  | — | 88   | 8  | 4  | — |
| BD  | 58   | 42 | —  | — | 58   | 42 | —  | — |

*Anm. Vissa länsstyrelser har endast angett den procentuella fördelningen mellan Ti-anmälningar som härrör från To och sådana anmälningar som har annan grund.*

# Bilaga 5 Den sociologiska undersökningen

Joachim Vogel

## 1 Skattepolitiska värderingar

Respondenternas uppfattning om rimligheten av det aktuella skattetrycket kan anses vara färgat av den nytta de har av de förmaner staten ger. Om de själva anser sig få sämre utbyte än andra relativt det egna skattetrycket kan skattesystemet uppfattas som orättvist.

Respondenterna fick ta ställning till följande påstående: "Vårt skattesystem ger en rättvis fördelning av skattebördan". Svaren fördelade sig procentuellt på följande sätt:

| stämmer absolut | stämmer i stort sett | stämmer knappast | stämmer absolut inte | ingen åsikt | Summa |
|-----------------|----------------------|------------------|----------------------|-------------|-------|
| 8,0             | 25,5                 | 34,7             | 28,0                 | 3,9         | 100   |

Hela 62,7 procent av samtliga upplever enligt detta sätt att fråga skattesystemet som orättvist, men givetvis ofta av olika skäl. Rörelseidkarna ligger här något högre än löntagarna: 69,0 procent mot 62,1 procent.

Går man över till frågan om den nytta man har av de skatter som inbetalas återfinner man den kritiska attityden. På påståendet "Rätt stor del av våra skatter går till meningslösa ändamål" reagerar man på följande sätt:

| stämmer absolut | stämmer i stort sett | stämmer knappast | stämmer absolut inte | ingen åsikt | Summa |
|-----------------|----------------------|------------------|----------------------|-------------|-------|
| 30,2            | 25,8                 | 29,3             | 9,9                  | 4,7         | 100   |

56,0 procent av samtliga instämmer, men 69,0 procent bland rörelseidkarna mot 53,5 procent bland löntagarna. När det gäller reformpolitiken är den senare skillnaden ännu mer markerad. I påståendet "regeringen har genomfört en mängd onödiga reformer" instämmer 69,8 procent av rörelseidkarna mot endast 48,2 procent av löntagarna.

Attityderna blir emellertid något mera positiva då man applicerar bedömningen på individens eget utbyte. Följande fråga ställdes: "Tycker Ni att den skatt Ni betalar är rimlig med hänsyn till den nytta Ni har av samhället?"

Frågan besvarades med ja av 53,5 procent och med nej av 42,9 procent. Dessa resultat tycks tyda på den allmänt negativa attityden som träder i bakgrunden något då man tar hänsyn till den nytta man själv har av sina skatter. Skillnaden mellan rörelseidkare och löntagare kvarstår dock (51,5 mot 44,4 procent) medan bland de icke yrkesaktiva endast 25,2 procent är negativa.

## 2 Attityder till skattebrott

Inställningen till skattebrott har mätts genom sju argument för eller emot skattebrott, som redovisas i tablå 1.

De båda första gäller effekten av skattefusk. Attityden är påfallande kritisk mot skattebrott. 80,9 procent anser att skatten skulle minska om alla deklarerade rätt. Motsvarande procenttal är 91,0 för det andra påståendet.

Tablå 1

|   | stämmer<br>absolut | stämmer i<br>stort sett | stämmer<br>knappast | stämmer<br>absolut inte | ingen<br>åsiikt | Summa |
|---|--------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|-----------------|-------|
| 1 Skatten skulle säkert kunna bli betydligt <i>lägre</i> om alla deklarerade rätt   | 61,7               | 19,1                    | 13,3                | 3,7                     | 2,1             | 100   |
| 2 Staten får ju ändå så mycket skatter, att det inte spelar så stor roll om några människor skattefuskar                              | 2,7                | 4,2                     | 22,1                | 68,9                    | 2,0             | 100   |
| 3 Folk som deklarerar för lågt är <i>hänsynslösa</i> mot sina medmänniskor  | 62,5               | 25,8                    | 8,0                 | 1,7                     | 2,0             | 100   |
| 4 Med hänsyn till de höga skatterna kan man knappast klandra en person som deklarerar för lågt  | 6,2                | 11,5                    | 33,7                | 45,2                    | 3,4             | 100   |
| 5 Skatterna har nu blivit så höga, att många helt enkelt är <i>tvungna</i> att skattefuska för att klara ekonomin                     | 7,7                | 15,8                    | 37,4                | 34,6                    | 3,5             | 100   |
| 6 Man kan knappast <i>klandra</i> en person som utnyttjar de många möjligheter som finns att undanhålla skatter utan att bli upptäckt | 7,6                | 13,1                    | 28,5                | 46,7                    | 4,1             | 100   |
| 7 Man kan knappast <i>klandra</i> en person som deklarerar för lågt när det finns så många <i>andra</i> som deklarerar för lågt       | 8,3                | 14,2                    | 27,5                | 46,7                    | 3,3             | 100   |

Påståendena 3—7 avser ställningstaganden till att begå skattebrott. Skattebrottslingen karakteriseras som hänsynslös av 88,3 procent. Enligt övriga påståenden tar omkring tre fjärdedelar avstånd från skattebrott. Löntagarnas inställning är enligt samtliga påståenden mera restriktiv än rörelseidkarnas. Skillnaderna mellan grupperna är dock tämligen små. De är störst för det sjätte påståendet, där andelen som instämmer är 27,4 procent bland rörelseidkarna men endast 15,6 procent bland löntagarna.

### 3 Attityder till påföljdssystemet

Attityderna till påföljdssystemet speglar i viss mån den allmänna inställningen till skattebrott. Respondenterna konfronterades med fem påståenden om principerna för påföljdsbestämning (se tablå 2). Rent allmänt anser 78,6 procent att straffen för skattebrott bör skärpas (se påstående 1). Bland rörelseidkarna är det 69,0 och löntagarna 79,1 procent. Denna majoritet sjunker dock till 38,9 procent då det endast rör sig om "mindre belopp" (påståendena 2 och 3). Att

Tablå 2

|   | stämmer<br>absolut | stämmer i<br>stort sett | stämmer<br>knappast | stämmer<br>absolut inte | ingen<br>åsiikt | Summa |
|---|--------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|-----------------|-------|
| 1 Det borde vara hårdare straff för skattefusk  | 58,2               | 20,4                    | 13,3                | 4,3                     | 3,8             | 100   |
| 2 Det borde vara hårdare straff för skattefusk, även om det bara är fråga om mindre belopp                  | 19,9               | 20,8                    | 34,7                | 20,5                    | 4,1             | 100   |
| 3 När ett skattefusk inte gäller några <i>större</i> belopp bör myndigheterna inte åtala vederbörande       | 30,5               | 27,8                    | 22,2                | 16,7                    | 2,7             | 100   |
| 4 När någon har gjort ett fel av <i>misstag</i> i sin deklARATION bör myndigheterna inte åtala vederbörande | 58,1               | 22,5                    | 9,6                 | 8,0                     | 1,8             | 100   |
| 5 Om man jämför med straffen för <i>andra</i> brott, så är straffen för skattefusk alldeles för stränga     | 9,8                | 14,7                    | 37,6                | 30,3                    | 8,7             | 100   |

Tablå 3

|   | Inget<br>straff | Böter | Därav<br>upp<br>t. o. m.<br>500 kr | Fäng-<br>else | Ingen<br>åsikt | Summa |
|---|-----------------|-------|------------------------------------|---------------|----------------|-------|
| <i>"En person som tjänar 20 000 kr om året har..."</i>  |                 |       |                                    |               |                |       |
| 1 medvetet falskdeklarerat så att skatten blev 1 000 kr för låg   | 3,4             | 82,8  | 43,3                               | 11,7          | 2,2            | 100   |
| 2 glömt att ta med en extrainkomst på 3 000 kr i sin självdeklaration                                     | 23,6            | 69,0  | 36,1                               | 5,2           | 2,3            | 100   |
| 3 gjort ett avdrag på 3 000 kr i sin deklaration för utgifter, som han inte har haft                      | 3,9             | 84,7  | 38,7                               | 9,2           | 2,2            | 100   |
| 4 medvetet falskdeklarerat så att skatten blev 5 000 kr för låg   | 0,5             | 68,9  | 12,1                               | 28,5          | 2,2            | 100   |
| 5 förskingrat 1 000 kr på sitt arbete   | 5,4             | 67,6  | 37,4                               | 24,8          | 2,3            | 100   |
| 6 stulit 1 000 kr i en butikskassa  | 7,8             | 69,5  | 43,1                               | 20,8          | 2,0            | 100   |
| 7 genom <i>checkbedrägeri</i> lurat till sig 1 000 kr   | 1,5             | 58,9  | 29,3                               | 37,5          | 2,2            | 100   |
| 8 gjort <i>inbrott i en lägenhet</i> och stulit 1 000 kr i kontanter                                      | 1,3             | 42,5  | 21,0                               | 53,9          | 2,3            | 100   |
| 9 gjort sig skyldig till <i>rattfylleri</i>   | 1,5             | 24,8  | 14,3                               | 71,5          | 2,3            | 100   |
| 10 <i>smugglat</i> några limpor cigaretter genom tullen   | 33,4            | 61,2  | 56,6                               | 3,3           | 2,2            | 100   |
| 11 <i>stulit en bil</i> och sedan lämnat den på en <i>landsväg</i> dock utan skador                       | 5,5             | 63,5  | 43,5                               | 28,8          | 2,2            | 100   |
| <i>"En person som tjänar 40 000 kr om året har..."</i>  |                 |       |                                    |               |                |       |
| 12 medvetet falskdeklarerat så att skatten blev 1 000 kr för låg  | 2,5             | 84,0  | 33,4                               | 10,8          | 2,8            | 100   |
| 13 glömt att ta med en extrainkomst på 2 000 kr i sin deklaration   | 24,3            | 68,7  | 36,6                               | 4,1           | 2,8            | 100   |
| 14 medvetet falskdeklarerat så att skatten blev 2 000 kr för låg  | 0,6             | 81,9  | 21,5                               | 14,4          | 3,1            | 100   |
| 15 medvetet falskdeklarerat så att skatten blev 5 000 kr för låg  | 0,4             | 70,7  | 8,4                                | 25,8          | 3,2            | 100   |
| 16 glömt att ta med en extrainkomst på 4 000 kr i sin självdeklaration                                    | 20,6            | 71,5  | 26,6                               | 4,8           | 3,1            | 100   |
| 17 genom ett <i>checkbedrägeri</i> lurat till sig 10 000 kr   | 0,4             | 35,9  | 3,2                                | 60,7          | 3,2            | 100   |
| 18 <i>förskingrat</i> 10 000 kr på sitt arbete  | 1,6             | 35,3  | 3,1                                | 59,8          | 3,4            | 100   |
| 19 <i>smugglat</i> några limpor cigaretter genom tullen   | 30,7            | 62,7  | 56,6                               | 3,5           | 3,1            | 100   |
| 20 gjort sig skyldig till <i>rattfylleri</i>  | 1,0             | 22,2  | 9,1                                | 73,5          | 3,3            | 100   |
| <i>"En företagare som tjänar 100 000 kr om året har..."</i>   |                 |       |                                    |               |                |       |
| 21 medvetet falskdeklarerat så att skatten blev 1 000 kr för låg  | 2,4             | 85,1  | 26,2                               | 9,4           | 3,1            | 100   |
| 22 medvetet falskdeklarerat så att skatten blev 10 000 kr för låg   | 0,4             | 70,6  | 2,5                                | 25,9          | 3,1            | 100   |
| 23 medvetet falskdeklarerat så att skatten blev 50 000 kr för låg   | 0,2             | 51,7  | 0,3                                | 44,6          | 3,5            | 100   |
| 24 behållit 10 000 kr av den skatt, som han dragit på sina anställdas löner, och förbrukat pengarna själv | 0,5             | 46,4  | 1,7                                | 49,7          | 3,3            | 100   |
| 25 <i>förfalskat</i> företagets bokföring för att kunna deklarerat 100 000 kr mindre i vinst              | 0,1             | 33,5  | 0,5                                | 63,1          | 3,3            | 100   |
| 26 genom <i>bedrägeri</i> lurat till sig 10 000 kr av en kund till företaget                              | 0,5             | 45,3  | 1,5                                | 50,9          | 3,3            | 100   |
| 27 gjort sig skyldig till <i>rattfylleri</i>  | 1,0             | 21,8  | 6,9                                | 74,0          | 3,3            | 100   |

”misstag” bör frita från ansvar anser 80,6 procent (påstående 4). Det femte påståendet tar upp påföljdsfrågan i relation till andra typer av brott: 67,9 procent anser att påföljderna för skattebrott relativt sett *inte* är för stränga men detta tycker endast 61,8 procent av rörelseidkarna och 70,2 av löntagarna.

Ett annat sätt att ställa frågor var att presentera olika typer av förseelser och bespondenterna ange lämplig straffmätning. I tablå 3 redovisas 27 sådana förseelser och respondenternas ställningstaganden. Svartalternativen har sammanförts till inget straff, böter, därav högst 500 kr och fängelse. Brotsrubriceringen kompletterades med uppgift om brottslingens inkomst och att det rörde sig om en förstagångsförseelse.

Medvetet skattebrott om 1 000 kronor (förseelserna 1, 12 och 2) anser mer än 90 procent av stickprovet borde föranleda straffansvar, dock endast ca 10 procent i form av fängelsestraff. Inom inkomstgruppen 20 000 kronor anser 43,3 procent att straffet bör vara 500 kronor eller lägre medan motsvarande siffra blir lägre vid högre inkomster (33,4 och 26,2 procent vid resp 40 000 och 100 000 kronorsinkomsten).

När man jämför med andra typer av brott som gäller samma belopp finner man att skattebrott (1) bedöms betydligt mildare än förskingring (5), stöld i butikskassa (6), checkbedrägeri (7) och lägenhetsinbrott (8) inom inkomstgruppen 20 000 kronor. Medan skattebrott om 1 000 kronor av 11,7 procent beläggs med fängelse, vill 24,8 procent göra det för förskingring, 20,8 procent för stöld i butikskassa, 37,5 procent för checkbedrägeri, men hela 53,9 procent för inbrott i lägenhet. Här skymtar möjligen en tendens till hårdare bedömning, ju mera brottet skadar den enskilda individen och/eller påverkan av kunskapen om den traditionella straffmätningen. Rattfylleri (9) ligger dock högst för 20 000 kronorsinkomsten: 71,5 procent förordar fängelsestraff, en tendens som också står sig för de högre inkomsterna.

Tendensen att se mindre allvarligt på skattebrottslighet återkommer även för de

högre inkomstgrupperna. Företagaren med 100 000 kronor om året som falskdeklarerar så att skatten blir 10 000 kronor för låg (22) förordas få frihetsstraff av 25,9 procent. Om han behåller de anställdas skatter (24) eller genom bedrägeri lurar till sig 10 000 kronor av en kund till företaget (26) stiger siffran till ungefär det dubbla. För falskdeklaration som leder till 50 000 kronor lägre skatt förordar fortfarande endast 44,6 procent frihetsstraff mot hela 74,0 procent för rattfylleri.

#### 4 Vad avhåller från skattebrott

Att möjligheterna att genomföra skattebrott utan att bli upptäckt varierar är allmänt känt. Intäkter som kan kontrolleras såsom ”vanlig” lön inbjuder sällan till falskdeklaration. Andra typer av intäkter såsom extraknäck, vissa rörelseidkares inkomster, arbetsbyten, varubyten m. m. kan svårigen kontrolleras och upptäcktsrisken är därför mindre. Den egna upptäcktsrisken berörs av två intervjufrågor. Den första (”Anta att Ni själv skulle få lust att skattefuska. Tror Ni att myndigheterna då skulle kunna upptäcka att Ni hade skattefuskat?”) besvarades på följande sätt:

| Ja absolut | Ja kanske | Nej knapast | Nej absolut inte | Ingen uppfattning | Summa |
|------------|-----------|-------------|------------------|-------------------|-------|
| 72,5       | 19,9      | 5,0         | 2,2              | 0,4               | 100   |

Endast 28,1 procent bekräftar enligt denna fråga möjligheten att undgå upptäckt. Här tycks dock inte föreligga någon skillnad mellan rörelseidkare och löntagare. Den andra intervjufrågan var: ”Tror Ni att Ni har större möjligheter än folk i allmänhet att skattefuska utan att bli upptäckt?” Den besvarades på följande sätt:

| Ja absolut | Ja kanske | Nej knapast | Nej absolut inte | Ingen uppfattning | Summa |
|------------|-----------|-------------|------------------|-------------------|-------|
| 2,4        | 2,8       | 21,8        | 71,9             | 1,0               | 100   |

Som synes anser endast 5,2 procent att de har större möjligheter än andra att skattefuska (de som svarat jakande). Bland rörelseidkarna är det 13,4 procent mot 4,5 procent bland löntagarna. 58,0 procent av rörelseidkarna förnekar kategoriskt ("nej, absolut inte") att de har större möjligheter mot 73,4 procent av löntagarna.

Olika skäl för att avstå från användningen av illegala medel jämfördes genom två typer av intervjufrågor som avsåg rangordning av sådana skäl. Den första frågan gällde rangordning av betydelsen av följande skäl:

Man är rädd för att bli upptäckt av skattemyndigheterna

Man är rädd för vad ens *bekanta* skall säga om man blir upptäckt

Man vill inte ha dåligt *samvete*

Den andra frågan avsåg olika typer av åtgärder som praktiseras av myndigheterna. Rangordningen avsåg här följande åtgärder:

Det blir *polisutredning*

Man blir dragen inför *domstol*

Man får betala *böter*

Rangordningen skulle dels avse skäl att för egen del avstå från skattebrott, dels hur man uppfattade bedömningen hos "folk i allmänhet". Intervjusvaren framgår av tablå 4.

Det viktigaste skälet är för egen del ris-

ken att bli upptäckt av myndigheterna medan bekantas åsikter bedöms vara tämligen betydelselösa. Anmärkningsvärt är den stora andelen som säger sig själv vara mera bunden vid det egna samvetet än man tillmäter andra människor. För den andra typen av rangordning har endast obetydliga skillnader erhållits mellan bedömning av egna och andras skäl. Domstolsförfarandet som sådant har här angivits spela den största rollen.

### 5 Hjälp vid deklarationsarbetet och kunskaper om påföljdssystemet

Förekomsten av personell hjälp vid deklarationsarbetet har mätts genom att respondenterna tillfrågades om de vid senaste eller annat deklarationstillfälle under de senaste fem åren hade fått "hjälp eller råd" av deklarationsbyrå, make, annan släkting, arbetskamrat eller annan privatperson. Resultaten redovisas i nedanstående tablå i form av procenttal. I samma tablå redovisas också (sista raden) en med ledning av intervjuuppgifterna gjord bearbetning avseende de andelar som fått hjälp av minst en av dessa hjälpinstanter.

Det är alltså vanligast att man går till en deklarationsbyrå men det rör sig om mindre än en femtedel. Totalt har dock 65,3 procent fått "hjälp eller råd" vid det senaste deklarationstillfället och 74,5 procent vid minst ett under de senaste fem åren.

Tablå 4

|                           | Egna skäl |      |      |                |       | Andras skäl |      |      |                |       |
|---------------------------|-----------|------|------|----------------|-------|-------------|------|------|----------------|-------|
|                           | 1         | 2    | 3    | Uppgift saknas | Summa | 1           | 2    | 3    | Uppgift saknas | Summa |
| upptäckt av myndigheterna | 55,0      | 35,3 | 8,7  | 1,1            | 100   | 71,5        | 21,4 | 6,4  | 0,7            | 100   |
| bekantas åsikter          | 3,2       | 31,5 | 63,7 | 1,5            | 100   | 6,6         | 40,3 | 52,2 | 0,9            | 100   |
| dåligt samvete            | 41,5      | 31,3 | 26,1 | 1,0            | 100   | 21,7        | 37,1 | 40,4 | 0,8            | 100   |
| polisutredning            | 20,4      | 38,1 | 40,1 | 1,4            | 100   | 20,2        | 35,6 | 43,0 | 1,2            | 100   |
| domstolsförfarande        | 45,3      | 40,4 | 12,7 | 1,6            | 100   | 42,0        | 43,2 | 13,6 | 1,2            | 100   |
| böter                     | 33,5      | 19,7 | 45,4 | 1,4            | 100   | 37,1        | 19,8 | 42,0 | 1,1            | 100   |

Tablå 5

|                            | Fått hjälp<br>vid senaste<br>deklarations-<br>tillfället | Fått hjälp<br>under något<br>av de senaste<br>fem åren | Ej fått<br>hjälp under<br>något av de<br>senaste fem<br>åren | Ingen<br>uppgift | Summa |
|----------------------------|--|--|--|------------------|-------|
| Av deklarationsbyrå        | 18,1   | 23,5   | 75,8   | 0,8              | 100   |
| Av make/maka               | 15,6   | 17,4   | 81,8   | 0,8              | 100   |
| Av annan släkting          | 15,0   | 20,7   | 77,7   | 1,6              | 100   |
| Av arbetskamrat            | 3,9  | 5,8  | 92,7   | 1,5              | 100   |
| Av annan privatperson      | 16,4   | 18,8   | 79,7   | 1,5              | 100   |
| Av minst en av ovanstående | 65,3   | 74,5   | 25,5   | —                | 100   |

I tablå 6 redovisas ställningstaganden till två attitydpåståenden avseende behovet av personell hjälp i deklarationsarbetet. Intervjuszvaren visar att det anses föreligga ett starkt behov av personell hjälp, vilket dock

inte behöver betyda att man gör det för egen del. Tre fjärdedelar av deklaranterna instämmer i vart och ett av båda påståendena.

Tablå 6

|   | stämmer<br>absolut | stämmer i<br>stort sett | stämmer<br>knappast | stämmer<br>absolut inte | ingen<br>åsikt | Summa |
|---|--------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|----------------|-------|
| 1 Om man vill vara säker på att inte få anmärkning på sin deklaration, måste man få hjälp av någon som kan deklarationsbestämmelserna | 53,3               | 21,6                    | 13,8                | 10,0                    | 1,3            | 100   |
| 2 För att utnyttja alla möjligheter till avdrag behöver man få hjälp av någon som kan deklarationsbestämmelserna                      | 55,9               | 20,6                    | 13,1                | 9,3                     | 1,1            | 100   |

## Storleken av skattetillägg i vissa fall

| Undanhållen beskattningsbar inkomst <sup>1</sup> , kr. |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|--|---------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
|  | 1 000               | 4 000                                   | 10 000                                  | 20 000                                  | 30 000                                  | 40 000                                  | 60 000                                  | 150 000                                 |   |   |   |   |
| Statlig beskattningsbar inkomst, kr. <sup>2</sup>      | Skatte-tillägg, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. | Un-dan-dra-dra-gen Skatte-tilläg-g, kr. |
| Gift   |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
| 12 000   | 8                   | 350                                     | 1 400                                   | 3 500                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 16 000   | 11                  | 400                                     | 1 600                                   | 3 700                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 20 000   | 11                  | 470                                     | 1 880                                   | 4 180                                   | 2 200                                   | 7 680                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 24 000   | 11                  | 520                                     | 2 080                                   | 4 760                                   | 2 200                                   | 8 360                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 30 000   | 11                  | 590                                     | 2 360                                   | 5 620                                   | 2 200                                   | 9 800                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 40 000   | 15                  | 620                                     | 2 480                                   | 6 200                                   | 3 000                                   | 11 820                                  | 13 300                                  | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 60 000   | 15                  | 680                                     | 2 720                                   | 7 000                                   | 3 000                                   | 13 620                                  | 16 000                                  | 6 000                                   | 19 500                                  | —                                       | —                                       | —                                       |
| 100 000  | 20                  | 740                                     | 3 000                                   | 7 400                                   | 4 000                                   | 14 800                                  | 19 800                                  | 6 000                                   | 25 420                                  | 9 000                                   | 33 100                                  | —                                       |
| 150 000  | 25                  | 790                                     | 3 160                                   | 7 900                                   | 5 000                                   | 15 800                                  | 23 700                                  | 8 000                                   | 29 600                                  | 12 000                                  | 43 200                                  | 102 200                                 |
| 200 000  | 25                  | 850                                     | 3 400                                   | 8 500                                   | 5 000                                   | 17 000                                  | 25 500                                  | 10 000                                  | 31 600                                  | 15 000                                  | 46 900                                  | 118 400                                 |
| Ogift  |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
| 6 000  | 8                   | 350                                     | 1 400                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 8 000  | 8                   | 400                                     | 1 500                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 10 000   | 8                   | 470                                     | 1 740                                   | 3 840                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 15 000   | 11                  | 520                                     | 2 080                                   | 4 690                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 20 000   | 11                  | 560                                     | 2 240                                   | 5 400                                   | 2 200                                   | 9 240                                   | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 25 000   | 11                  | 610                                     | 2 440                                   | 5 850                                   | 2 200                                   | 10 540                                  | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 30 000   | 11                  | 650                                     | 2 600                                   | 6 300                                   | 2 200                                   | 11 700                                  | 15 540                                  | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       | —                                       |
| 40 000   | 15                  | 640                                     | 2 560                                   | 6 400                                   | 3 000                                   | 12 700                                  | 18 100                                  | 6 000                                   | 21 940                                  | —                                       | —                                       | —                                       |
| 60 000   | 15                  | 690                                     | 2 760                                   | 7 000                                   | 3 000                                   | 13 800                                  | 20 200                                  | 6 000                                   | 26 500                                  | 9 000                                   | 35 740                                  | —                                       |
| 100 000  | 20                  | 740                                     | 3 000                                   | 7 400                                   | 4 000                                   | 14 800                                  | 22 200                                  | 8 000                                   | 29 600                                  | 12 000                                  | 43 400                                  | —                                       |
| 150 000  | 25                  | 790                                     | 3 160                                   | 7 900                                   | 5 000                                   | 15 800                                  | 23 700                                  | 10 000                                  | 31 600                                  | 15 000                                  | 46 900                                  | 104 840                                 |
| 200 000  | 25                  | 850                                     | 3 400                                   | 8 500                                   | 5 000                                   | 17 000                                  | 25 500                                  | 10 000                                  | 34 000                                  | 15 000                                  | 50 400                                  | 118 500                                 |

<sup>1</sup> Statlig och kommunal inkomstskatt, folkpen-sionsavgift. Utdebitering 20,00 kr. Med undan-dragen skatt avses för visst beskattningsår un-dradragen skatt. Hänsyn har således ej tagits till eventuellt ökat utskyldsavdrag vid närmast

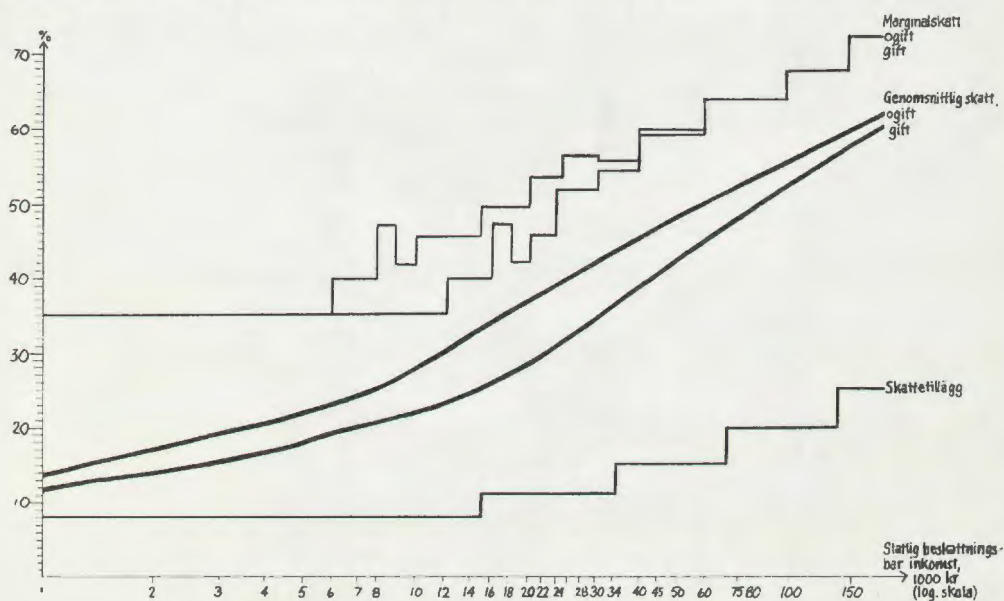
följande taxering.

<sup>2</sup> Efter tillägg av undanhållen beskattningsbar in-komst.

<sup>3</sup> Samma belopp antages ha undanhållits vid stat-lig och kommunal taxering.

## Bilaga 7 Diagram

Skatteläggets storlek jämfört med marginalsatt och »genomsnittsskatt».



### *Marginalsatt*

Med marginalsatt menas den del av en viss inkomstökning, som tages i anspråk för gäldande av den på inkomstökningen belöpan skatten. Vid beräkningen har hänsyn tagits till statlig och kommunal inkomstskatt samt pensionsavgift. Kommunal utdebitering 20 kr.

### *»Genomsnittsskatt»*

Statlig och kommunal inkomstskatt samt pensionsavgift i procent av den mot beskattningsbar inkomst svarande årsinkomsten. Kommunal utdebitering 20 kr.

### *Skattetilägg*

Beräkning av skattetiläggets storlek har skett under den förutsättningen, att det oriktiga meddelandet påverkat statlig och kommunal inkomstskatt med samma belopp.

KUNGL. BIBL.  
BIBLIOGR. INST.  
- 7 NOV 1969  
STOCKHOLM

# Nordisk udredningsserie (Nu) 1969

## Kronologisk förteckning

---

1. Utvidgat nordiskt ekonomiskt samarbete.
2. Laajennettu pohjoismainen taloudellinen yhteistyö.
3. Nordforsks miljövårdsutredning.
4. Förslag till utbyggnad av den sønnordiska fortbildningen för journalister.
5. Konsumentupplysning i undervisningen.
6. Sjätte nordiska samekonferensen i Hetta.
7. Nordisk gyldighet av førerkort.
8. Nordiskt sjukhusfysikersamarbete.
9. Nordiskt ämbetsmannamöte i Storlien.
10. Nordisk sjömansskattefördelning.
11. Udvidet nordisk økonomisk samarbejde.
12. Öresundsregionen.

# Statens offentliga utredningar 1969

## Systematisk förteckning

---

### Justitiedepartementet

Faktisk brottslighet bland skolbarn. [1]  
Bostadsrätt. [4]  
Utsökningsrätt IX. [5]  
Kungörelseannonsering. [7]  
ADB inom inskrivningsväsendet. [9]  
Ny gruvlag. [10]  
Internationell adoptionsrätt. [11]  
Ny valteknik. [19]  
Ämbetsansvaret. [20]  
Yttrandefrihetens gränser. [38]  
Domstolsväsendet III. Fullföljd av talan m.m. [41]

### Försvarsdepartementet

Ekonomisystem för försvaret. [24]  
Planering och programbudgetering inom försvaret. [25]  
Militära tjänstgöringsåldersutredningen. 1. Militära tjänstgöringsåldrar. [33] 2. Medicinska och psykologiska aspekter på åldrande m.m. [34]  
Frivilligförsvaret 2. Hemvärnet. [40]

### Socialdepartementet

Ett renare samhälle. [18]  
Bättre utbildning för handikappade. [35]

### Kommunikationsdepartementet

Ny sjoberettstidslag. [3]  
Hamnutredningen. 1. De svenska hamnarna. [22] 2. Bilagor. [23]  
Skolskjutsarna och trafiksäkerheten. [26]  
Taxesystemet i Postverkets tidsningsrörelse. [39]

### Finansdepartementet

Förenklad obligationshantering. [13]  
Legstiftning om värdepappersfonder m.m. och om stämpelskatt på värdepapper. [16]  
Nya mynt. [17]  
Skogsbeskattningen. [30]  
Läkemedelsindustrin. [36]  
Skattebrotten. [42]

### Utbildningsdepartementet

Om sexuallivet i Sverige. [2]  
Sexualkunskapen på grundskolans högstadium. [8]  
Regionmusik. [12]  
Filmen- censur och ansvar. [14]  
Sexualkunskapen i gymnasiet. [28]  
Utbildning för bibliotek, arkiv och informatik. [37]

### Jordbruksdepartementet

Växtförädlarrätt. [15]  
Skogstillstånd och skogsvårdsåtgärder. [32]

### Handelsdepartementet

Idrott åt alla. [29]  
Olja i beredskap. [31]

### Inrikesdepartementet

Skogsindustri i Södra Sverige. [21]  
Länsplanering 1967. [27]

### Civildepartementet

Offentliga tjänstemäns bisysslor. [6]

