# Justitieutskottets betänkande

# 1981/82:28

## om handläggningen av skattebrottmål och skattemål

### Motioner

I motion 1981/82:859 av Åke Polstam (c) och Stig Josefson (c) hemställs, såvitt nu är i fråga, att riksdagen hos regeringen begär åtgärder och förslag för att förbättra samordningen mellan skatteutredning och brottsutredning samt skattemål och brottmål i enlighet med vad som anförts i motionen (yrkande 4).

Motionärerna berör de olägenheter som är förknippade med att skattemål och mål om skattebrott handläggs av olika domstolar. Innan brottmålet avgörs av allmän domstol skall i regel skattemålet först ha prövats av allmän förvaltningsdomstol. Det kan därför enligt motionärerna ta många år från det att misstanke om skattebrott väcks tills frågan slutligen avgörs i domstol. I sammanhanget pekar motionärerna också på att utredningen i de olika slagen av mål inte är särskilt samordnad. Förfarandet tar därför inte bara lång tid utan innebär också att begränsade resurser används ineffektivt.

Enligt motionärernas uppfattning är det förslag rörande samordningen av rättegången i skattemål och skattebrottmål som diskuteras i en av brottsförebyggande rådet framlagd promemoria (PM 1982:1) väl övervägt och bör efter remissbehandling kunna läggas till grund för lagstiftning. Motionärerna anför vidare att regeringen bör överväga hur ett utvidgat utredningssamarbete mellan olika myndigheter – allmän förvaltningsdomstol, allmän domstol, skattemyndighet, polis- och åklagarmyndighet – kan genomföras utan omfattande lagändringar.

I motion 1981/82:1227 av Arne Nygren (s) och Lisa Mattson (s) hemställs att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad som i motionen anförts om behovet av snabbare handläggning av skattebrottmål.

Motionärerna anför att nuvarande ordning i fråga om prövningen av skattebrottmål är mycket komplicerad och onödigt resurskrävande; en följd härav är att handläggningstiderna kan bli mycket långa. Enligt motionärerna bör åtgärder vidtas för att förkorta handläggningstiderna väsentligt utan att man eftersätter den rättssäkerhet som ligger i att såväl skattefrågan som ansvarsfrågan prövas ordentligt av dem som bäst behärskar resp. fråga. Ett förslag till hur saken skall kunna lösas läggs fram i motionen.

Motionärernas förslag går i huvudsak ut på att då åklagaren väcker åtal för skattebrott också prövningen av taxeringen i vissa fall skall ske av tingsrätten. Taxeringsintendenten och åklagaren skall vara den skattskyldiges motparter i tingsrätten, där en kvalificerad skattehandläggare skall finnas som föredragande. Tingsrätten bör vara sammansatt av en ordinarie tingsrätts-

domare som ordförande samt en ordinarie länsrättsdomare jämte nämnd. Taxeringsmålet bör i tingsrätten handläggas i huvudsak enligt de regler som gäller för förvaltningsprocessen. Från tingsrätten bör målet kunna överklagas till hovrätten, som eventuellt bör vara förstärkt med kammarrättsdomare.

Motionärerna anför att den särskilda karaktär som de aktuella målen har med kombinerade skatte- och brottmålsfrågor motiverar att man bryter mot systemet att alla mål av en viss kategori skall handläggas enligt samma processordning. Det i motionen skisserade förfarandet innebär enligt motionärerna genomgripande förändringar när det gäller handläggningen av skattebrottmålen; sådana förändringar bör aktualiseras först sedan frågan har utretts och ingående belysts från olika utgångspunkter.

I motion 1981/82:1578 av Lars Werner m. fl. (vpk) föreslås, såvitt nu är i fråga, att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad som i motionen anförs om att sammanlägga skattebrott- och skattemål i domstol för att korta av behandlingstiderna (yrkande 2).

Motionärerna anför att det skulle vara av värde med en sammanläggning av skattemålen och skattebrottmålen. Därmed skulle processtiderna kunna bli något så när rimliga. I motionen pekas på att brottsförebyggande rådet nyligen lagt fram ett förslag i ämnet. Detta förslag bör inom en snar framtid utmynna i ett förslag från regeringen.

## Gällande ordning

### *Inledning*

Bestämmelser om ansvar för skattebrott finns i skattebrottslagen (1971:69). De centrala brotten enligt den lagen är skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift. Båda brotten består i att någon avger handling med oriktig uppgift till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift. Skattebedrägeri kan också bestå i att någon som är skyldig att avge deklaration eller annan handling underlåter att fullgöra denna skyldighet. För att ansvar för skattebedrägeri skall kunna komma i fråga krävs i huvudfallet att förfarandet leder till att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp. Brottet är således konstruerat som ett s. k. effektbrott. I fråga om ansvar för vårdslös skatteuppgift gäller att förfarandet skall föranleda fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp.

Att brottet skattebedrägeri är konstruerat som ett effektbrott leder till att ett lagakraftvunnet beslut i beskattningsfrågan i princip måste finnas innan ansvarsfrågan kan prövas. Dessa båda frågor handläggs enligt nuvarande ordning i två olika processer, en skatteprocess och en därpå följande skattebrottsprocess. Skatteprocessen förs vid allmän förvaltningsdomstol, medan brottmålet handläggs i allmän domstol. Ett motsvarande dubbelt

förfarande sker i fråga om utredning och processföring, där uppgifterna f. ö. också är uppdelade på olika myndigheter.

*Skattemål*

Som nyss har nämnts handläggs skattemålen vid allmän förvaltningsdomstol. Länsrätten är första instans. Skattemålen anhängiggörs vid länsrätterna genom besvär av den skattskyldige eller genom besvär eller ansökan av taxeringsintendenten. Vissa skattemål prövas av mellankommunala skatterätten i stället för av länsrätt.

Talan som väcks av den skattskyldige avser i allmänhet en begäran om ändring av beslut som taxeringsnämnd meddelat. Så kan även vara fallet med talan som väcks av taxeringsintendenten. En annan typ av mål som anhängiggörs i länsrätten är eftertaxeringsmålen. Detta sker efter ansökan av taxeringsintendenten. Till grund för ansökan kan ligga t. ex. en taxeringsrevision. I eftertaxeringsmålen är det inte fråga om att överpröva ett taxeringsbeslut som inte vunnit laga kraft, utan i stället fråga om att rätta ett lagakraftvunnet taxeringsbeslut så att den skattskyldige åsätts en riktig taxering.

Länsrätternas och mellankommunala skatterättens beslut överklagas till kammarrätt. Mot kammarrätts avgörande kan talan föras hos regeringsrätten.

Kontroll, utredning och processföring i beskattningsfrågor handhas av skilda myndigheter. Riksskatteverket är central förvaltningsmyndighet i fråga om bl. a. beskattning. Verket har betydelsefulla uppgifter bl. a. när det gäller kontrollverksamheten på skatte- och avgiftsområdet. Verket planerar, samordnar, genomför och följer upp kontrollaktioner som gäller både direkt och indirekt skatt.

För beskattningsväsendet i länen svarar länsstyrelserna. Länsstyrelsen har att som regional myndighet svara för bl. a. den årliga taxeringen inom länet och revisionsverksamheten. Det ankommer vidare på länsstyrelsen att sköta de processförande uppgifterna, som utförs av taxeringsintendenten, och att göra viss deklarationsgranskning.

Den lokala skatteförvaltningen utgörs av lokal skattemyndighet och taxeringsnämnd. Till den lokala skattemyndighetens uppgifter hör att granska deklarationer och i anslutning härtill utföra taxeringsbesök och vissa mindre revisioner.

*Skattebrottmål*

Mål om ansvar för skattebrott handläggs, liksom andra brottmål, vid de allmänna domstolarna. Dessa utgörs av tingsrätterna, hovrätterna och högsta domstolen.

Som inledningsvis sagts måste det i princip finnas ett lagakraftvunnet beslut i beskattningsfrågan innan allmän domstol kan avgöra ett mål om ansvar för skattebedrägeri.

I skattebrottmål väcks och utförs talan av allmän åklagare. Den utredning som ligger till grund för åtalet, förundersökningen, görs av polisen.

Anmälan från skattemyndigheterna är den vanligaste anledningen till att åklagare och polis inleder utredning om skattebrott. Det förekommer också att utredning inleds på åklagarens initiativ, t. ex. därför att misstanke om skattebrott har uppkommit i samband med utredning av annan brottslighet.

Skattemyndighetens anmälan till åklagare kan ske på olika stadier av skatteutredningen. Den kan göras redan i samband med att revision inleds eller senare under revisionens gång. Skattemyndigheten kan också vänta med anmälan till dess att en revisionspromemoria har färdigställts och eventuella erinringar mot den bemötts. Slutligen förekommer det att anmälan inte sker förrän länsrätten har meddelat beslut i skattemålet.

Under förundersökningen rörande ett skattebrott kan samråd äga rum mellan åklagaren, polisen och skattemyndigheten, främst med den revisor som verkställer revisionen. Frågan om samråd blir särskilt aktuell i de fall då revisionen inte är avslutad när förundersökningen inleds eller när skatteutredningen och förundersökningen startar samtidigt.

**Pågående reformarbete**

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) fick i december 1977 regeringens uppdrag att göra en översyn av lagstiftningen mot den organiserade och den ekonomiska brottsligheten. Som ett led i översynsarbetet har inom BRÅ:s kansli i december 1981 utarbetats promemorian (PM 1982:1) Skattebrott och skattemål, Ett snabbare och effektivare förfarande. Promemorian har överlämnats till regeringen och är föremål för remissbehandling.

Det konstateras i promemorian att det i regel dröjer lång tid från det att ett skattebrott begås och upptäcks till dess att allmän domstol slutligt avgör ansvarsfrågan. Tidsutdräkten i skattebrottmål är betydligt längre än i brottmål i allmänhet. I samtliga år 1978 beslutade domar avseende deklarationsbrott enligt skattebrottslagen var enligt promemorian i det närmaste hälften av brotten fyra år eller äldre vid domstillfället.

I promemorian diskuteras hur man skall kunna åstadkomma samordning mellan skattemål och skattebrottmål när det gäller utredning, processföring och domstolsbehandling. Promemorian innehåller inte några lagförslag. Däremot lämnas konkreta riktlinjer för förändringar.

En av de mera genomgripande förändringar som diskuteras i promemorian är att åstadkomma en gemensam handläggning av skattemål och skattebrottmål genom att samordna skatte- och skattebrottsprocessen (s. k. integrerat

domstolsförfarande). Samma domstol skulle således avgöra både beskattningsfrågan och frågan om ansvar för skattebrott.

Enligt promemorian talar starka skäl för en långt driven samordning också på andra stadier av handläggningen och beträffande processföringen. Bl. a. förordas att det vid varje skatteavdelning hos länsstyrelsen skall finnas en taxeringsintendent för särskilda skattemål med uppgift att handlägga ärenden i vilka det framkommit i misstanke om skattebrott. En sådan särskild intendent skall på samma sätt som en åklagare komma in i ärendet redan på utredningsstadiet. Därmed gagnas samarbetet mellan honom och åklagaren. Det bör också enligt promemorian innebära att intendenten snabbare och mera effektivt kan driva skattemålet.

När det gäller processföringen i ett integrerat domstolsförfarande dras i promemorian den slutsatsen att det blir den särskilda intendenten och åklagaren som tillsammans får avgöra vem som skall för talan i processen. I vissa fall kan intendenten föra det allmännas talan inte bara i skattemålet utan också i brottmålet. Ligger tyngdpunkten i ett mål mera på ansvarssidan än på skattesidan bör på motsvarande sätt åklagaren ibland ensam föra talan. I många fall blir det emellertid enligt promemorian säkert nödvändigt att intendenten och åklagaren samarbetar både under utredningen och när talan väcks och utförs.

Tyngdpunkten i de förslag som berörs i promemorian ligger på en beskrivning av hur ett integrerat domstolsförfarande skulle kunna se ut. Tanken på att inrätta fristående specialdomstolar avvisas i sammanhanget. Samtidigt konstateras att ingen av de existerande domstolarna, tingsrätt och länsrätt, i sin nuvarande sammansättning är lämpad att handlägga både skattemål och skattebrottmål. Den domstol som skall handlägga målen bör bestå av två juristdomare – en från förvaltningsdomstol och en från allmän domstol – samt nämndemän. Härigenom blir enligt promemorian domstolen väl kvalificerad. I andra och tredje instans skall domare från både kammarrätt och hovrätt, resp. regeringsrätten och högsta domstolen delta. Förslaget i promemorian innebär bl. a. att domstolens kompetens, sammansättning och arbetsformer skall vara desamma oavsett om målen handläggs av allmän domstol eller av förvaltningsdomstol. Efter en diskussion av för- och nackdelar med de båda lösningarna anses i promemorian övervägande skäl tala för att målen handläggs av förvaltningsdomstol.

**Utskottet**

I detta betänkande behandlar utskottet tre motioner med yrkanden som i huvudsak rör handläggningen av skattemål och skattebrottmål.

I motionerna pekas på att nuvarande ordning för handläggning av de nämnda slagen av mål är förenade med olägenheter, särskilt i form av långa handläggningstider. I syfte att förkorta handläggningstiderna föreslås att skatte- och skattebrottsprocessen samordnas på så sätt att en och samma

domstol får avgöra både beskattningsfrågan och frågan om ansvar för skattebrott.

Yrkandena i motionerna 859 och 1578 går ut på att man bör följa de riktlinjer för gemensam handläggning av målen som lämnas i en inom brottsförebyggande rådet utarbetad promemoria i ämnet och som i huvudsak innebär att de båda kategorierna av mål handläggs av förvaltningsdomstol. I motion 1227 förespråkas att allmän domstol får handlägga sådana skattemål som hänger samman med skattebrottmål.

I motion 859 berörs också frågan om att, utan omfattande lagändringar, åstadkomma ett utvidgat samarbete mellan de myndigheter som utreder beskattningsfrågan och dem som utreder ansvarsfrågan.

I skattebrottslagen (1971:69) ges bestämmelser om ansvar för skattebrott. De centrala brotten är skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift. För att ansvar för skattebedrägeri skall kunna komma i fråga krävs i huvudfallet att förfarandet leder till att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp. Brottet är således konstruerat som ett s. k. effektbrott. I fråga om ansvar för vårdslös skatteuppgift gäller att förfarandet skall föranleda fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp.

Att brottet skattebedrägeri är konstruerat som ett effektbrott leder till att ett lagakraftvunnet beslut i beskattningsfrågan i princip måste finnas innan ansvarsfrågan kan prövas. Dessa båda frågor handläggs enligt nuvarande ordning i två olika processer, en skatteprocess och en därpå följande skattebrottsprocess. Skatteprocessen förs vid allmän förvaltningsdomstol, medan brottmålet handläggs i allmän domstol. På motsvarande sätt är också uppgifterna i fråga om utredning och processföring uppdelade på olika myndigheter.

Skattemålen prövas av länsrätten som första instans. Vissa skattemål handläggs av mellankommunala skatterätten i stället för av länsrätten. Dessa domstolars beslut överklagas till kammarrätt. Mot kammarrätts avgörande kan talan föras till regeringsrätten.

Talan i skattemål väcks antingen av den skattskyldige eller av taxeringsintendenten. I beskattningsfrågan handhas kontroll, utredning och processföring av skilda myndigheter. Riksskatteverket är central förvaltningsmyndighet i fråga om bl. a. beskattning. För beskattningsväsendet i länen svarar länsstyrelserna. Den lokala skatteförvaltningen utgörs av lokal skattemyndighet och taxeringsnämnd.

Såsom nyss har sagts handläggs mål om ansvar för skattebrott, liksom andra brottmål, vid de allmänna domstolarna. Dessa utgörs av tingsrätterna, hovrätterna och högsta domstolen.

I princip måste det finnas ett lagakraftvunnet beslut i beskattningsfrågan innan allmän domstol kan avgöra ett mål om ansvar för skattebedrägeri.

I skattebrottmål väcks och utförs talan av allmän åklagare. Den utredning som ligger till grund för åtalet, förundersökningen, görs av polisen. Anmälan från skattemyndighet är den vanligaste anledningen till att åklagare och polis

inleder utredning om skattebrott.

Under förundersökningen rörande ett skattebrott kan samråd äga rum mellan åklagaren, polisen och skattemyndigheten, främst med den revisor som verkställer revisionen.

Som ett led i översynen av lagstiftningen mot den organiserade och den ekonomiska brottsligheten har inom brottsförebyggande rådet nyligen utarbetats en promemoria (PM 1982:1) Skattebrott och skattemål, Ett snabbare och effektivare förfarande. Promemorian har överlämnats till regeringen och är f. n. föremål för remissbehandling.

Det konstateras i promemorian att det i regel dröjer lång tid från det att ett skattebrott begås och upptäcks till dess att allmän domstol slutligt avgör ansvarsfrågan. Tidsutdräkten i skattebrottmål är betydligt längre än i brottmål i allmänhet.

I promemorian diskuteras riktlinjer för förändringar i syfte att åstadkomma samordning mellan skattemål och skattebrottmål när det gäller utredning, processföring och domstolsbehandling.

En av de mera genomgripande förändringar som diskuteras i promemorian är att åstadkomma en gemensam handläggning av skattemål och skattebrottmål genom att samordna skatte- och skattebrottsprocessen (s. k. integrerat domstolsförfarande). Samma domstol skulle således avgöra både beskattningsfrågan och frågan om ansvar för skattebrott. Enligt promemorian talar starka skäl för en långt driven samordning också på andra stadier av handläggningen och beträffande processföringen.

Tyngdpunkten i de förslag som berörs i promemorian ligger på en beskrivning av hur ett integrerat domstolsförfarande skulle kunna se ut. Tanken på att inrätta fristående specialdomstolar avvisas i sammanhanget. Samtidigt konstateras att ingen av de existerande domstolarna, tingsrätt och länsrätt, i sin nuvarande sammansättning är lämpad att handlägga både skattemål och skattebrottmål. Den domstol som skall handlägga målen bör bestå av två juristdomare – en från förvaltningsdomstol och en från allmän domstol – samt nämndemän. Härigenom blir enligt promemorian domstolen väl kvalificerad. I andra och tredje instans skall domare från både kammarrätt och hovrätt, resp. regeringsrätten och högsta domstolen, delta. Förslaget i promemorian innebär bl. a. att domstolens kompetens, sammansättning och arbetsformer skall vara desamma oavsett om målen handläggs av allmän domstol eller av förvaltningsdomstol. Enligt promemorian talar övervägande skäl för att målen handläggs av förvaltningsdomstol.

Utskottet vill för sin del till att börja med slå fast att det är ett vitalt samhällsintresse att sanktionssystemet mot olika former av skatteundandragande fungerar på ett tillfredsställande sätt. De straffrättsliga åtgärderna fyller i sammanhanget den kanske viktigaste funktionen, eftersom dessa åtgärder är avsedda att tillgripas vid skatteundandragande av allvarligare slag. Enligt utskottets mening är det därför från flera utgångspunkter

olyckligt med de långa tider som löper tills det föreligger ett avgörande i skattebrottmålen.

Att det kan dröja lång tid från det att ett skattebrott begås till dess att lagföring sker måste allmänt sett anses innebära en försvagning av reaktionssystemet. Bl. a. kan bevisvärdet av de muntliga utsagor som, efter lång tids förlopp, lämnas under rättegången bli försvagat. Långa handläggningstider kan öka risken för att brottet preskriberas. Ett långdraget straffrättsligt förfarande innebär enligt utskottets mening också olägenheter från kriminalpolitisk synpunkt. Av hänsyn till allmän laglydnad torde i allmänhet uppsåtliga skattebrott böra förskylla fängelsestraff. Det kan dock – trots brottets svårhet – framstå som oförenligt med principerna för straffmätningen att döma ut ett kännbart straff, om brottet ligger långt tillbaka i tiden. Även för den tilltalade kan det innebära stora personliga och sociala påfrestningar med ett utdraget förfarande.

I linje med vad som anförs i motionerna finner utskottet sålunda att det är angeläget att sätta in olika åtgärder för att förkorta handläggningstiderna beträffande skattebrottmålen. Den grundläggande orsaken till att avgörandena i just skattebrottmålen försenas är, som förut har nämnts, att det i princip måste föreligga ett lagakraftvunnet beslut i skattemålet från förvaltningsdomstol innan allmän domstol kan avgöra brottmålet. Med utgångspunkt i detta förhållande finns det enligt utskottets mening olika möjligheter att uppnå större effektivitet när det gäller skattebrottmålens handläggning. En är att ändra utformningen av brottet skattebedrägeri så att den straffrättsliga ansvarsfrågan kan avgöras utan att man avvaktar den skatterättsliga prövningen. En annan lösning är att ge myndigheterna resursförstärkningar så att de kan handlägga skattemålen och skattebrottmålen snabbare. En tredje möjlighet är såsom föreslagits i motionerna att företa organisatoriska förändringar i fråga om handläggningen av de båda kategorierna av mål.

Enligt utskottets uppfattning knyter sig ett särskilt intresse till tanken på att genom organisatoriska förändringar tillskapa en ordning som innebär att en och samma domstol handhar både skattebrottmålet och det därtill anknytande skattemålet. Olika förslag i den riktningen förs fram i motionerna och utskottet hyser i princip sympati för de tankegångar som bär upp motionsförslagen. Enligt utskottets mening rymmer frågan flera svåra avvägningar, något som f. ö. har belysts i promemorian från brottsförebyggande rådet. Det är också ofrånkomligt med ganska omfattande lagändringar om man skall genomföra en förändrad handläggningsordning. En ändrad ordning för handläggningen i domstol bör också föranleda en samordning av utredningsförfarandet.

Vad nu har sagts innebär att utskottet anser det nödvändigt att frågan om en snabbare handläggning av skattebrottmål och skattemål måste bli föremål för närmare utredning i den ordning som annars tillämpas i lagstiftningssammanhang. Brottsförebyggande rådets promemoria i ämnet utgör härvidlag

en värdefull utgångspunkt för det fortsatta utredningsarbetet. Den utredning som utskottet förespråkar bör ske förutsättningslöst, och även andra lösningar än ett s. k. integrerat domstolsförfarande måste övervägas. Vad gäller domstolsförfarandet anser sig utskottet sakna tillräckligt underlag att nu förorda något i motionerna framfört förslag framför ett annat.

Det bör ankomma på regeringen att besluta om formerna för det fortsatta utredningsarbetet. Utskottet vill framhålla betydelsen av att arbetet bedrivs skyndsamt.

Vad utskottet nu med anledning av motionerna anfört bör riksdagen som sin mening ge regeringen till känna.

Utskottet hemställer

att riksdagen med anledning av motion 1981/82:859 i denna del (yrkande 4), motion 1981/82:1227 och motion 1981/82:1578 i denna del (yrkande 2) som sin mening ger regeringen till känna vad utskottet anfört om utredning och förslag beträffande skyndsam handläggning av skattebrottmål och skattemål m. m.

Stockholm den 9 mars 1982

På justitieutskottets vägnar
BERTIL LIDGARD

*Närvarande:* Bertil Lidgard (m), Lisa Mattson (s), Åke Polstam (c), Eric Jönsson (s), Hans Petersson i Röstånga (fp), Arne Nygren (s), Lilly Bergander (s), Gunilla André (c), Hans Pettersson i Helsingborg (s), Göte Jonsson (m), Helge Klöver (s), Ella Johnsson (c), Karl-Gustaf Mathsson (s), Stina Eliasson (c) och Bengt Nylund (m).