Justitieutskottets betänkande

1983/84:2

om s. k. passivt skattebedrägeri

Motion

I motion 1982/83:880 av Roland Sundgren (s) och Olle Göransson (s) hemställs att riksdagen hos regeringen begär förslag till en ändring av 2 § andra stycket skattebrottslagen.

Motionärerna vänder sig mot utformningen av straffstadgandet om s. k. passivt skattebedrägeri som gäller det fallet att någon underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att för lågt skatte- eller avgiftsbelopp påförs. De är kritiska mot att stadgandet som villkor för straffbarhet ställer upp krav på att underlåtenheten skall ha skett med avsikt att skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp, alltså ett krav på direkt uppsåt. Detta uppsåtsrekvisit bör enligt motionärerna ändras så att det för ansvar skall vara tillräckligt att gärningsmannen haft endast indirekt eller eventuellt uppsåt.

Enligt motionärerna kan den nuvarande ordningen innebära följande.

En person som tidigare deklarerat för 100 000 kr. mångdubblar av olika skäl sin inkomst till exempelvis 500 000 kr. Han underlåter att deklarera och sköntaxeras till 250 000 kr. Av förklarliga skäl protesterar han inte. Hans verkliga inkomst kan senare bli klarlagd men han kan ändå undgå åtal för skattebrott genom att t. ex. hävda att han inte haft tid att deklarera.

Gällande rätt

Bestämmelser om ansvar för brott på beskattningsrättens område ges i skattebrottslagen (1971:69). I lagens 2 § tas upp ett straffstadgande om *skattebedrägeri*. För sådant brott döms enligt paragrafens första stycke den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp. Straffet är fängelse i högst två år.

Enligt paragrafens andra stycke gäller samma straffansvar den som med avsikt att – dvs. med direkt uppsåt att – skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att för lågt belopp påförs honom eller den han företräder (s. k. passivt skattebedrägeri).

Om brott som avses i 2 § är att anse som ringa skall enligt 3 § dömas för *skatteförseelse* till böter. Om brottet är att anse som grovt skall enligt 4 §

dömas för *grovt skattebedrägeri* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid sidan av den straffrättsliga regleringen finns inom det skatteadministrativa området särskilda sanktionsregler som riktar sig mot underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldighet. I taxeringslagen (1956:623) finns sålunda bestämmelser om skattetillägg bl. a. vid sköntaxering på grund av utebliven deklaration (116 c §) och om förseningsavgift för skattskyldig som inte lämnar deklaration i laga tid (116 g §). Likartade bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift finns i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning och vägtrafikskattelagen (1973:60). Motsvarande bestämmelser om avgiftstillägg och förseningsavgift finns i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.

Historik

Det administrativa sanktionssystemet på skatte- och avgiftsområdet infördes år 1971 samtidigt som den straffrättsliga regleringen på området reformerades genom att 1943 års skattestrafflag ersattes av skattebrottslagen (prop. 1971:10, SkU 16, rskr 72). Avsikten med reformen var att byta ut det tidigare åtals- och domstolsförfarandet vid mindre allvarliga förseelser mot ett system, som var enklare och effektivare samt gav möjligheter till mer differentierade sanktioner.

Under förarbetena till 1943 års skattestrafflag förordade lagrådet en bestämmelse om straff för underlåtenhet att avge deklaration (se prop. 1943:140 s. 114). Departementschefen ställde sig emellertid avvisande till lagrådets förslag, och någon sådan bestämmelse infördes inte i skattestrafflagen (prop. s. 123).

Frågan återkom under förarbetena till den nuvarande skattebrottslagen. Till grund för den lagstiftningen låg förslag av skattestrafflagutredningen i betänkandet (SOU 1969:42) Skattebrotten. Utredningen föreslog bl. a. att vissa fall av uppsåtlig passivitet skulle bestraffas som centralt skattebrott. Utredningen uttalade bl. a. följande.

För de kvalificerade fallen av underlåtenhet anser utredningen att skatte- och avgiftstillägg inte utgör tillräcklig reaktion. Dessa förfaranden, som bottnar i en direkt spekulation att undandra skatt eller avgift, bör enligt utredningens mening jämställas med positivt avgivna osanna uppgifter. Här är regelmässigt fråga om fall där den skattskyldige ådagalagt total passivitet genom att inte inkomma med deklaration eller annan utsaga som han är skyldig att avge. Vissa typer av underlåtenhetshandlingar, t. ex. underlåtenhet att inkomma med begärda kompletterande uppgifter e. d., kan ses närmast som ett förtigande av sanningen och bör för den skull bestraffas som aktivt skattebedrägeri.

– – –

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.

– – –

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 brottsprevenerande gentemot de typer av underlåtenhetsbrott som här närmast avses.

Under remissbehandlingen av förslaget framfördes bl. a. synpunkten att passivitetsbrottet av rättssäkerhetsskäl borde förutsätta direkt uppsåt, dvs. avsikt att undandra skatt hos den som underlåter att lämna uppgifter (prop. 1971:10 s. 177).

Departementschefen tog fasta på dessa invändningar och uttalade i denna del bl. a. följande.

För att ansvar skall inträda uppställs enligt utredningsförslaget som villkor i subjektivt hänseende att den uppgiftsskyldige underlåtit att deklarera med uppsåt att därigenom undandra skatt eller avgift. Man bör enligt min mening gå ett steg längre och kräva direkt uppsåt, dvs. avsikt att göra en skattevinst. Därmed betonas ytterligare att straffbestämmelsen är avsedd enbart för verkligt kvalificerade underlåtenhetsfall (prop. s. 231).

I fråga om den uppgiftsskyldiges avsikt att undandra skatt eller avgift uttalade departementschefen i specialmotiveringen vidare bl. a. följande.

En omständighet som talar för att sådan avsikt förelegat är t. ex. att en skattskyldig underlåtit att deklarera för en viss beskattningsperiod och det senare framkommer att han just under denna period haft osedvanligt höga inkomster. Avsikten torde vidare vara klart uttalad om den uppgiftsskyldige exempelvis i mervärdeskattesammanhang underlåtit att deklarera under flera beskattningsperioder och det vid en senare eftergranskning visar sig att han haft omsättning till betydligt högre belopp än vad myndigheterna fastställt genom skönsmässigt fattade beslut. Kan inte avsikt styrkas blir underlåtenheten inte att straffa enligt skattebrottslagen (prop. s. 253).

Den utformning av straffbestämmelsen som departementschefen hade föreslagit lämnades i nu aktuella delar utan erinran av lagrådet och skatteutskottet, och bestämmelsen fick i lagstiftningsärendet sin alltjämt gällande lydelse (SkU 1971:16, rskr 72).

Pågående lagstiftningsarbete m. m.

I sitt slutbetänkande (SOU 1982:54) Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet har skattetilläggsutredningen lagt fram förslag till bl. a. ny lagteknisk utformning av sanktionsbestämmelserna, nyansering av skatte- och avgiftstilläggen och förseningsavgifterna samt skärpning av reaktionen vid underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten.

I fråga om det subjektiva rekvisitet vid passivt skattebedrägeri har utredningen tagit upp skattestrafflagutredningens tanke och föreslagit att det aktuella straffstadgandet skall avse alla uppsåtsformer, alltså direkt, indirekt och eventuellt uppsåt. I denna del har utredningen uttalat bl. a. följande.

För ansvar för passivt skattebedrägeri krävs således att gärningsmannen genom att inte deklarera avsett att dra undan skatt. Just skatteundandragandet skall vara den effekt han vill uppnå genom sin underlåtenhet. Har han genom sitt förfarande åsyftat att komma i ett förmånligare läge i t. ex. bidragssammanhang genom att åsättas en låg beskattningsbar inkomst faller detta förfarande utanför det straffbara området även om han skulle ha insett att hans underlåtenhet ofrånkomligen skulle leda till att skatt drogs undan. Detsamma gäller om gärningsmannen skulle ha förstått att en sådan effekt av hans underlåtenhet vore möjlig och att det tillika kunde hållas för visst att han skulle ha låtit bli att deklarera även om han hade insett att effekten skulle ha inträffat.

Utredningen anser den nuvarande ordningen vara otillfredsställande.

Gemensamt för de nu berörda fallen är deras speciellt allvarliga beskaffenhet. Den uppgiftsskyldige har ju helt underlåtit att medverka vid sin beskattning eller avgiftspåföring. I många av dessa fall har myndigheterna inte något underlag för vidare utredning eller saknar säkra hållpunkter för en riktig beskattning eller avgiftspåföring. Risken för att skatt eller avgift skall dras undan är sålunda särskilt uttalad. Denna bedömning stämmer överens med den som ligger till grund för bestraffning av passivitetsbrott i de utländska rättssystem som utredningen har studerat.

Från rättvisesynpunkt kan det inte godtas att den som helt har åsidosatt sin författningsenliga uppgiftsskyldighet behandlas mindre strängt än den som har kommit in med deklaration med oriktig uppgift. Den som har förhållit sig passiv har också till följd av avsiktsrekvisitet möjligheter att utan påtaglig risk för straffrättslig påföljd spekulera i hur stor del av hans skattemässiga förhållanden myndigheterna kan komma på spåren. Här kan också nämnas att i fråga om bedrägeri och andra uppsåtliga oredlighetsbrott enligt brottsbalken vid passivitet inte ställs något specifikt krav beträffande uppsåtet.

Härtill kommer att underlåtenheten att deklarera innebär åsidosättande av en bland de skatt- och avgiftsskyldiga allmänt känd skyldighet. Den som i detta avseende har förhållit sig helt passiv bör efter skatte- eller avgiftsbeslutet, som regelmässigt har föregåtts av anmodan från myndighet att deklarera och underrättelse om preliminärt beslut om skatt eller avgift och, i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxering, av utfärdande av skattsedel, ha insett att hans skatt eller avgift har fastställts till för lågt belopp. I detta sammanhang bör även erinras om att vissa utländska rättssystem, t. ex. det danska, innehåller straffbestämmelser för den som inte underrättar vederbörande myndighet inom viss tidrymd om att beslutet om skönstaxering har blivit oriktigt till hans fördel.

Vid skattebrottsreformen förutsattes att s. k. enkla underlåtenhetsförseelser av nu förevarande art skulle beivras genom skatte- och avgiftstillägg. Antalet skattetillägg enligt TL som påfördes taxeringsåren 1975, 1976, 1978 och 1979 på grund av skönstaxering var 18 611, 15 901, 23 408 resp. 21 014, vilket motsvarar 26, 22, 27 resp. 27 % av totalantalet skattetillägg. Från de skattskyldiga som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt hade påförts tillägg på denna grund kom enligt en stickprovsundersökning som utredningen har låtit genomföra, deklaration in i 21,3 % av fallen (jfr. tabellerna 34–36 i bilagan), dvs. närmare 80 % underlät trots skattetillägget att deklarera. I de fall där deklaration inte hade kommit in efter skönstaxeringen hade tilläggen betalats helt i ca 53 % och delvis i 8 % av samtliga dessa fall. Skattetilläggen vid 1977 års taxering var beräknade efter 50 %. Enligt gällande bestämmelser tas tillägg i nu avsedda fall ut efter 40 %.

För utredningen framstår det som uppenbart att samhällets reaktion vid skönstaxering i avsaknad av deklaration, såväl den straffrättsliga som den administrativa, är otillräcklig. För att man skall komma till rätta med de missförhållanden som undersökningsresultaten ger vid handen har utredningen föreslagit att uttagsprocenten för skattetillägg vid utebliven deklaration skall höjas till 50 med möjlighet att vid försvårande omständigheter ytterligare höja den till 80. Vidare lägger utredningen fram förslag i avsnittet 3.3.6 som innebär att möjligheten till undanröjande av tillägg i nu avsedda fall inskränks.

Genomförs de nu berörda förslagen kvarstår enligt utredningen ändock ett påtagligt behov att skärpa den straffrättsliga reaktionen vid underlåtenhet att deklarera genom att låta den omfatta uppsåtsbegreppets samtliga aspekter, dvs. – såsom skattestrafflagutredningen föreslog – direkt, indirekt och eventuellt uppsåt.

Efter nyligen avslutad remissbehandling övervägs utredningens förslag f. n. inom regeringens kansli.

Enligt vad utskottet inhämtat övervägs frågan om uppsåtsrekvisitet vid passivt skattebedrägeri även av den av regeringen tillkallade kommissionen mot ekonomisk brottslighet. Avsikten är att kommissionens överväganden i saken skall redovisas för regeringen i en departementspromemoria senare under hösten 1983.

Saken övervägs också av en arbetsgrupp inom brottsförebyggande rådet. Enligt vad utskottet inhämtat kommer resultatet av övervägandena att publiceras i en promemoria mot slutet av år 1983.

Remissyttranden

Utskottet har inhämtat remissyttranden över motionen från riksåklagaren, Svea hovrätt, hovrätten för Västra Sverige, Stockholms tingsrätt, kammarrätten i Stockholm, länsrätten i Malmöhus län, riksskatteverket, juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet och Sveriges advokatsamfund.

Remissinstanserna intar överlag en avvisande hållning till motionsförslaget; endast kammarrätten i Stockholm uttalar sig i tillstyrkande riktning.

Riksåklagaren (RÅ) erinrar om vad departementschefen under förarbetena till skattebrottslagen (prop. 1971:10) anförde som exempel på fall i vilka

omständigheterna talar för att det förelegat avsikt att uppnå en oberättigad skattelättnad. Mot bakgrund av departementschefens uttalande finns det enligt RÅ:s mening goda förutsättningar för att det av motionärerna anförda exemplet skall kunna leda till fällande dom.

RÅ, som avstyrker bifall till motionen, uttalar i sitt yttrande vidare följande.

Från systematisk synpunkt är det i och för sig önskvärt med kongruens mellan det aktiva och det passiva skattebedrägeribrottet. Detta talar för att – på sätt motionärerna förespråkat – de uppsåtsregler som gäller för det aktiva brottet också bör omfatta det passiva skattebedrägeriet. En ändring på denna punkt kan dock inte förväntas få någon praktisk betydelse av vikt. De fall där omständigheterna är sådana att eventuellt uppsåt kan styrkas kommer nämligen i allt väsentligt att också inbegripa de fall, som för närvarande täcks av det direkta uppsåtet. Över huvud taget förefaller det föga tjänligt att använda sig av begreppet eventuellt uppsåt i förevarande sammanhang. Med kravet på direkt uppsåt har lagstiftaren markerat att straffbestämmelsen är avsedd enbart för de verkligt kvalificerade underlåtenhetsfall, som kan anses jämförliga med positivt lämnande av oriktiga uppgifter. De bevissvårigheter som kan uppstå vid underlåtenhetsbrott är knappast mindre framträdande när det gäller att styrka förhandenvaron av eventuellt uppsåt än när fråga är om direkt uppsåt.

Svea hovrätt uppger att hovrätten i sin verksamhet inte funnit att uppsåtsrekvisitet i 2 § andra stycket skattebrottslagen lett till att straffvärda förfaranden undgått påföljd. I det alldeles övervägande antalet fall måste, anser hovrätten, en underlåtenhet att avge deklaration antas ha skett just i syfte att skatt inte skall utgå eller att den skall bestämmas till för lågt belopp. Enligt hovrättens mening torde därför behov av lagändring inte föreligga. Hovrätten vill dock göra den reservationen att det på polis- och åklagarhåll kan ha gjorts erfarenheter som talar i annan riktning. Skulle en lagändring övervägas finner hovrätten i och för sig inte skäl föreligga som talar emot att de allmänna uppsåtsreglerna får gälla även det i lagrummet straffbelagda underlåtenhetsbrottet.

Hovrätten för Västra Sverige uttalar i sitt avstyrkande yttrande att det i motionen inte framkommit något som ger stöd för uppfattningen att kravet på direkt uppsåt erfarenhetsmässigt alltför starkt begränsat möjligheterna att bestraffa kvalificerade fall av skattebedrägeri. Det av motionärerna anförda exemplet pekar enligt hovrätten knappast heller på någon brist i lagstiftningen; utsikterna att vinna bifall till ett åtal i ett sådant fall synes redan med nuvarande lagstiftning vara goda (jfr departementschefen i prop. 1971:10 s. 253). Även om det är ytterligt angeläget att beivra även passivt skattebedrägeri, kan därför enligt hovrättens mening något behov av den förordade lagändringen ej anses ådagalagt.

Hovrätten anför ytterligare följande.

Införandet av vanligt uppsåtsrekvisit skulle bereda utrymme för lagföringar i mindre uppenbara fall. En sådan lagstiftning skulle motverka vad som var

ett bärande element i 1971 års reform av skattebrottslagstiftningen och som har kommit att ligga än mer i tiden, nämligen en strävan att i ökad utsträckning använda sig av ett administrativt sanktionssystem i stället för ett straffrättsligt. En utvidgning av det passiva skattebedrägeriet inger också betänkligheter från rättssäkerhetssynpunkt. Uppenbarligen är det inte möjligt att sänka kraven på bevisningen rörande de faktiska omständigheter, som skall läggas till grund för bedömningen huruvida den skattskyldige mot sitt nekande skall kunna anses övertygad om att uppsåtligen ha fått till stånd en oriktig beskattning. Kvar står emellertid att uppsåtsbedömningen åtminstone i fall av eventuellt uppsåt måste bli vansklig och kan leda till icke eftersträvade resultat. Fråga är nämligen om att fälla till ansvar skattskyldiga som inte förstått att beskattningen skulle bli oriktig men väl insett möjligheten härav utan att dock avvärja denna risk genom att inge deklaration. Förutom att en grannlaga och svår bedömning av gärningsmannens skattemoral synes bli av nöden är det därför fara värt att den utvidgade kriminaliseringen kommer att snarare träffa skattskyldiga, vilkas passivitet präglas av oföretagsamhet eller måhända likgiltighet inför beskattningen, än de medvetna skattebedragare motionärerna torde ha haft i åtanke.

Stockholms tingsrätt uttalar att en utvidgning av det straffbara området så att underlåtenhet skulle straffas som passivt skattebedrägeri även när indirekt eller eventuellt uppsåt föreligger skulle föra för långt. Bestämmelsen skulle då bli tillämplig på en del inte straffvärda fall där underlåtenheten beror på slarv eller oföretagsamhet men där ändå ett eventuellt uppsåt skulle kunna konstrueras. För dessa fall torde enligt tingsrättens mening reglerna om förseningsavgift och skattetillägg innebära tillräckliga sanktionsmöjligheter. Därtill kommer, anför tingsrätten vidare, att den juridiska konstruktionen med eventuellt uppsåt vid underlåtenhetsbrott är svårhanterlig i den praktiska rättstillämpningen.

Tingsrätten uttalar vidare att den avvägning som gjordes vid införandet av skattebrottslagen alltså förefaller lämplig; något behov att utvidga det straffbara området vid passivt skattebedrägeri föreligger enligt tingsrättens mening inte.

Ytterligare anför tingsrätten bl. a. följande.

Frågor om innebörden av uppsåtsrekvisitet är enligt tingsrättens mening regelmässigt mera svårbedömda när det gäller gärningar som har begåtts genom underlåtenhet än när det är fråga om ett aktivt handlande. En aktiv handling är i sig ofta ett bevis på vad gärningsmannen har velat åstadkomma. Att föra bevisning om det inre skeendet hos en person som har beslutat sig för att inte handla är praktiskt omöjligt. Bedömningen av hans avsikt får i stället ske med ledning av omständigheterna i övrigt. Ytterligare svårigheter uppstår självfallet när ett krav på direkt uppsåt skall uppfyllas.

Departementschefen gav i den nyssnämnda propositionen (s. 253) vissa exempel på fall där bestämmelsen borde kunna tillämpas. I förarbetena till skattebrottslagen berörs i övrigt inte frågan om vilka omständigheter som skall föreligga för att uppsåtskravet skall anses uppfyllt. Frågan är endast sparsamt berörd i den juridiska litteraturen. Strahl anför (Allmän straffrätt i vad angår brotten, 1976, s. 332) att bestämmelsen torde förutsätta att den deklarationspliktige på något sätt beslutat eller föresatt sig att inte deklarera. Även Thornstedt-Eklund (Skattebrott och skattetillägg, 4 uppl. 1981, s. 41)

synes förutsätta ett verkligt beslut av den skattskyldige att underlåta deklaration.

Enligt tingsrättens mening behöver det inte ställas – och ställs inte heller i rättstillämpningen – riktigt så höga krav på bevisningen om avsikt som antyds av de citerade författarna och som befaras av motionärerna. Det är i många fall helt klart att den skattskyldige har varit medveten om att skatten skulle bli lägre om han lät bli att deklarera och att detta resultat har varit så önskvärt för honom att det får anses utgöra det avgörande skälet till hans underlåtenhet. Under sådana förhållanden torde ett påstående att den underlåtna deklarationen endast beror exempelvis på lättja eller på svårigheter att deklarera till följd av bristande bokföring så gott som alltid kunna lämnas utan avseende.

Mål där det förs åtal för passivt skattebedrägeri är inte sällsynta vid tingsrätten. De senaste åren har åtalen mestadels avsett total underlåtenhet av näringsidkare att flera år i rad avge allmän självdeklaration. Några fall av underlåtenhet att konsekvent avge mervärdeskattedeklaration eller arbetsgivaruppgift har också förekommit. I två fall har åtal väckts för underlåtenhet att avge föreskriven anmälan till riksförsäkringsverket för preliminär debitering av socialförsäkringsavgift. Enligt tingsrättens uppfattning har det därvid inte uppkommit sådana bevissvårigheter som motionärerna berör. Så har inte heller varit fallet i rättsfallet NJA 1978 s. 452 eller i ett antal hovrättsdomar för passivt skattebedrägeri som tingsrätten har tillgång till. Inte heller vid kontakter med åklagare har tingsrätten märkt bekymmer över att beviskraven för uppsåt vid passivt skattebedrägeri skulle vara alltför högt ställda. Utredningssvårigheterna vid passivt skattebedrägeri berör enligt tingsrättens mening i högre grad frågan om verkliga storleken av de inkomster som den tilltalade har haft. Det förefaller troligt att åklagaren i vissa sådana fall underlåter åtal för skattebedrägeri och i stället åtalar för försvårande av skattekontroll eller bokföringsbrott.

Kammarrätten i Stockholm anför i sitt yttrande till utskottet att kammarrätten i yttrande över skattetilläggsutredningens betänkande har tillstyrkt den av utredningen föreslagna ändringen av uppsåtsrekvisitet i 2 § andra stycket skattebrottslagen, vilken ändring enligt kammarrättens mening kan genomföras fristående från utredningens huvudförslag.

Länsrätten i Malmöhus län uttalar att såvitt länsrätten har sig bekant åklagarna i den praktiska tillämpningen haft svårt att styrka det subjektiva rekvisitet. Ett utvidgat uppsåtsrekvisit skulle enligt länsrätten måhända kunna undanröja dessa svårigheter, i vart fall till en del. De fall som avses med motionen har enligt länsrätten en sådan utbredning att samhället under alla omständigheter bör få ökade möjligheter att ingripa med sanktioner. Emellertid – uttalar länsrätten vidare – kan behovet av straffrättsliga åtgärder inte ses isolerat utan måste bedömas mot bakgrund av det administrativa sanktionssystem (skattetillägg och förseningsavgift) som finns att tillgå.

Härefter yttrar domstolen vidare följande.

Skattetilläggsutredningen har i sitt nyligen avgivna slutbetänkande (SOU 1982:54) ingående behandlat bl a dessa frågor. I betänkandet föreslås en ändring av skattebrottslagen av den innebörd motionärerna föreslagit

(betänkandet sid 135 samt 386 ff). Utredningen har samtidigt föreslagit att skattetillägg skall utgå med 80 procent då det föreligger försvårande omständigheter (betänkandet sid 49, 147 ff, 157 f och 303 f).

Vidare föreslår utredningen att möjligheterna till undanröjande av påfört skattetillägg inskränks (betänkandet sid 43 f och 222 ff). Remissbehandlingen av betänkandet har nyligen avslutats. Förslagen överväges f n inom regeringskansliet. I det läget anser länsrätten det ej vara påkallat med någon särskild åtgärd från riksdagens sida i dessa frågor.

Riksskatteverket erinrar om skattetilläggsutredningens förslag om utvidgat uppsåtsrekvisit vid passivt skattebedrägeri och påpekar att utredningen inte motiverat förslaget utifrån erfarenheter av dittillsvarande praxis.

I sitt yttrande uttalar riksskatteverket vidare bl. a. följande.

Om det subjektiva uppsåtsrekvisitet i skattebrottslagens 2 § 2 st utvidgas till att även innefatta indirekt och eventuellt uppsåt kan det antagligen underlätta åklagarens bevisning, i vart fall beträffande det eventuella uppsåtet, till att nå en större krets personer.

Underlåtenhet att avge deklaration leder i normalfallet till att taxeringar åsätts efter skönsmässiga grunder enligt 21 § taxeringslagen samt att skattetillägg påförs med 40 % av den skatt som belöper på taxeringarna. Vidare påförs vanligen förseningsavgift. Eftersom skattetilläggsreglerna gäller oavsett om uppsåt att undandra skatt förelegat eller ej blir således underlåtenheten inte opåtalad även om direkt uppsåt inte kunnat styrkas.

Den utvidgning av uppsåtsrekvisitet som motionärerna föreslår bör därför, enligt RSVs mening, genomföras endast om antingen de praktiska erfarenheterna av den hittillsvarande ordningen påvisar att ett behov av en sådan föreligger eller om en utvidgning av det straffbara området är påkallat av andra skäl. En ändring bör således inte ske utan ytterligare utredning.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet uttalar sammanfattningsvis att några vägande skäl för att frångå den ståndpunkt som statsmakterna efter moget övervägande intog vid stiftandet av skattebrottslagen är svåra att finna. De sanktioner i form av förseningsavgift och skatte- och avgiftstillägg som kan drabba en försumlig uppgiftsskyldig torde enligt fakultetsnämnden i regel skapa avhållande motiv mot underlåtenhet att deklarera, och straff synes endast vara påkallat i verkligt kvalificerade fall, eftersom en underlåten uppgiftsplikt i regel inte framstår som lika straffvärd som avgivande av oriktiga uppgifter. Härtill kommer enligt fakultetsnämnden att användande av andra uppsåtsformer än direkt uppsåt, såsom anförda exempel torde visa, förefaller tämligen konstlat vid ett underlåtenhetsbrott av det passiva skattebedrägeriets typ.

I sitt yttrande anför fakultetsnämnden vidare bl. a. följande.

I de tryckta rättsfallssamlingarna synes blott tre fall rörande passivt skattebedrägeri ha refererats, NJA 1978 s 452, SvJT 1980 rf s 25 och RH 67:82. Domstolarna synes i dessa fall inte ha haft några svårigheter att finna avsikt att undgå skatt styrkt hos de åtalade.

Motionärerna vill att det subjektiva rekvisitet för passivt skattebedrägeri skall omfatta alla former av uppsåt, alltså även indirekt och eventuellt uppsåt. Som ett exempel på otillfredsställande konsekvenser av kravet på

avsikt anför de att en person underlåter att deklarera för ett år då han haft mycket större inkomster än tidigare och skönstaxeras betydligt under sin verkliga inkomst. Motionärerna anser att vederbörande, om hans verkliga inkomst blir klarlagd, ändå kan undgå åtal för skattebrott genom att t ex hävda att han inte haft tid att deklarera. Detta är ju emellertid just en sådan situation, i vilken departementschefen ansåg omständigheterna tala för att avsikt förelegat. Enligt fakultetsnämndens uppfattning kan en uppgiftsskyldig i ett sådant läge inte genom ett naket påstående om att han inte haft tid att deklarera undgå ansvar. Gör han en dylik invändning, torde domstolarna fordra en viss sannolikhet churu inte full bevisning för att hans påstående är riktigt.

Om emellertid i motionärernas exempel domstolen inte skulle finna annat styrkt än att den uppgiftsskyldige underlåtit att deklarera därför att han inte ville underkasta sig besväret med att upprätta en deklaration eller därför att han inte ville disponera sina förehavanden så att han fick tid för deklarationsarbetet, måste han frikännas. Att så borde ske torde också ha varit departementschefens mening.

Om vi antar att andra uppsåtsformer än direkt uppsåt vore tillräckliga för ansvar, synes i det givna exemplet indirekt uppsåt föreligga, om den uppgiftsskyldiges motiv för underlåtenheten att deklarera visserligen var lättja eller motvilja mot att prioritera deklarationsarbetet framför andra förehavanden men att han tillika uppfattade en för låg skönstaxering som ett nödvändigt men icke i och för sig önskvärt resultat av hans underlåtenhet. Eventuellt uppsåt skulle föreligga om den uppgiftsskyldige ansåg att det förelåg risk för att han skulle skönstaxeras för lågt och att omständigheterna är sådana att man kan anta att han skulle ha låtit bli att deklarera även om han varit fullt säker på att han skulle taxeras för lågt.

Ett annat exempel på indirekt uppsåt skulle kunna vara att en uppgiftsskyldig underlåter att deklarera för att dölja för underhållsberättigade eller andra borgenärer att han har inkomster och att han anser utebliven eller för låg taxering vara en nödvändig men i och för sig inte önskvärd biverkan till vad han vill uppnå.

Eventuellt uppsåt skulle vidare kunna föreligga, om en uppgiftsskyldig inte säkert vet men anser det möjligt att hans inkomster är skattepliktiga och omständigheterna är sådana att man kan anta, att han skulle ha underlåtit att deklarera även om han varit fullt säker på att hans inkomster var skattepliktiga och att han genom sin underlåtenhet skulle undgå skatt.

1971 års lagstiftare hade uppenbarligen den uppfattningen, att underlåtenhet att deklarera i de fall där avsikt i betydelsen direkt uppsåt att undgå skatt saknas inte är straffvärd på samma sätt som aktivt skattebedrägeri enligt 2 § 1 st skattebrottslagen, dvs. att uppsåtligt lämna oriktiga uppgifter i en handling och därigenom föranleda att skatt eller avgift påföres med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp.

Fakultetsnämnden har sig inte bekant, att begränsningen av det subjektiva rekvisitet för passivt skattebedrägeri i praktiken skulle ha haft otillfredsställande verkningar. Det förtjänar understrykas att underlåtenhet att avge deklaration kan bli kostsam för den skattskyldige även om han inte kan åtalas för skattebedrägeri, eftersom skönstaxering kan bli hög och skattetillägget enligt 116 c § taxeringslagen kan bli avsevärt. Skattetilläggsutredningen har vidare i sitt slutbetänkande SOU 1982:54 föreslagit förändrade regler om skattetillägg och förseningsavgift.

Sveriges advokatsamfund säger sig dela den uppfattning som vid skattebrottslagens tillkomst ledde till att underlåtenhetsbrott kriminaliserades som skattebedrägeri endast vid direkt uppsåt. I praktiken har denna begränsning enligt samfundets erfarenheter inte vållat så beaktansvärda svårigheter vid beivrande av brott att skäl föreligger att bifalla motionen.

Utskottet

I detta betänkande behandlar utskottet en motion som gäller utformningen av det subjektiva rekvisitet vid s. k. passivt skattebedrägeri i 2 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69).

Bestämmelser om ansvar för brott på beskattningsrättens område ges i skattebrottslagen. I lagens 2 § tas upp ett straffstadgande om skattebedrägeri. För sådant brott döms enligt paragrafens första stycke den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp. Straffet är fängelse i högst två år. Enligt paragrafens andra stycke gäller samma staffansvar den som med avsikt att – dvs. med direkt uppsåt att – skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att för lågt belopp påförs honom eller den han företräder (s. k. passivt skattebedrägeri).

Vid sidan av den straffrättsliga regleringen finns inom det skatteadministrativa området särskilda sanktionsregler som riktar sig mot underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldighet. I taxeringslagen (1956:623) finns sålunda bestämmelser om skattetillägg bl. a. vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration (116 c §) och om förseningsavgift för skattskyldig som inte lämnar deklaration i laga tid (116 g §). Likartade bestämmelser finns i bl. a. lagen (1968:430) om mervärdeskatt och i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.

Motionärerna vänder sig mot utformningen av straffstadgandet om s. k. passivt skattebedrägeri. De är kritiska mot att stadgandet som villkor för straffbarhet ställer upp krav på att underlåtenheten skall ha skett med avsikt att skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp, dvs. ett krav på direkt uppsåt. Detta uppsåtsrekvisit bör enligt motionärerna ändras så att det för ansvar skall vara tillräckligt att gärningsmannen haft endast indirekt eller eventuellt uppsåt.

Som framgår av redogörelsen i det föregående var frågan om utformningen av uppsåtsrekvisitet vid passivt skattebedrägeri aktuell under förarbetena till skattebrottslagen. Bl. a. av rättssäkerhetsskäl gavs stadgandet sådan utformning att det för straffbarhet krävs direkt uppsåt, dvs. avsikt att undandra skatt hos den som underlåter att lämna uppgifter.

Saken har nyligen aktualiserats av skattetilläggsutredningen, som i sitt slutbetänkande (SOU 1982:54) Översyn av det skatteadministrativa sank-

tionssystemet – jämte förslag rörande det skatteadministrativa sanktionssystemet – lagt fram förslag om att straffstadgandet om passivt skattebedrägeri skall avse alla uppsåtsformer, alltså direkt, indirekt och eventuellt uppsåt. Efter remissbehandling övervägs utredningens förslag f. n. inom regeringskansliet. Frågan studeras också av den av regeringen tillkallade kommissionen mot ekonomisk brottslighet och inom brottsförebyggande rådet.

Motionen har remissbehandlats av utskottet. Remissinstanserna intar överlag en avvisande hållning till motionsförslaget. En vanlig inställning bland dem är att stadgandets utformning i den praktiska tillämpningen inte visat sig leda till några svårigheter vid lagföringen. Sambandet med det skatteadminstrativa sanktionssystemet påpekas också. Såsom ett särskilt skäl för riksdagen att inte nu ta ställning till frågan om straffstadgandets utformning anförs att saken har aktualiserats hos regeringen genom skattetilläggsutredningens förslag. Endast en remissinstans uttalar sig i tillstyrkande riktning.

Utskottet vill för sin del – i det läge frågan om utformningen av de straffrättsliga och administrativa sanktionerna på skatteområdet nu befinner sig – utan ställningstagande i sakfrågan förorda att motionen avslås.

Utskottet hemställer

att riksdagen avslår motion 1982/83:880.

Stockholm den 27 oktober 1983

På justitieutskottets vägnar
BERTIL LIDGARD

Närvarande: Bertil Lidgard (m), Lisa Mattson (s), Eric Jönsson (s), Helge Klöver (s), Arne Svensson (m), Gunilla André (c), Karl-Gustaf Mathsson (s), Ulla-Britt Åbark (s), Sven Munke (m), Hans Petersson i Röstånga (fp), Lars-Erik Lövdén (s), Hans Göran Franck (s), Inger Wickzén (m), Birthe Sörestedt (s) och Elving Andersson (c).

minab/gotab Stockholm 1983 77043