

# Lagrådsremiss

## Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 7 maj 2015

*Magdalena Andersson*

*Lena Gustafson*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås förändringar av reglerna om skattetillägg och skattebrott i syfte att stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet. Förändringarna gäller systemet med skattetillägg och skattebrott samt frågor om normalt tillgängligt kontrollmaterial. En spärreglering ska införas med innebörd att åklagaren inte får inleda en process om skattebrott om Skatteverket dessförinnan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg om åklagaren har inlett en skattebrottsprocess om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Bestämmelserna föreslås föras in i skattebrottslagen (1971:69) och skatteförfarandelagen (2011:1244).

En reglering om ett samlat sanktionsförfarande i en domstol ska införas. Allmän domstol ska i samband med skattebrottsprocessen på yrkande av åklagare kunna besluta om skattetillägg. Detta föreslås regleras i en ny lag om talan om skattetillägg i vissa fall. Reglerna om särskild åtalsprövning i skattebrottslagen ska också justeras.

När det gäller normalt tillgängligt kontrollmaterial föreslås att uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter ska användas och att förutsättningarna för att ta ut skattetillägg ska justeras.

De föreslagna ändringarna kommer att stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet ytterligare, bl.a. med beaktande av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna och genom att reglerna blir tydligare och mer förutsebara för enskilda och för tillämpande myndigheter.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

## Innehållsförteckning

1	Beslut .....	7
2	Lagtext .....	8
2.1	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) .....	8
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	10
2.3	Förslag till lag om talan om skattetillägg i vissa fall .....	19
3	Ärendet och dess beredning .....	22
4	Systemet med skattetillägg och skattebrott .....	22
4.1	Nuvarande regelsystem i stora drag .....	22
4.2	Utveckling på senare tid .....	23
5	Gällande rätt .....	24
5.1	Skattetillägg .....	24
5.1.1	Bakgrund .....	24
5.1.2	Skattetillägg vid oriktig uppgift .....	25
5.1.3	Skattetillägg vid skönsbeskattning och vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut .....	25
5.1.4	Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts 26	
5.1.5	Underlaget för skattetillägg .....	27
5.1.6	När skattetillägg inte får tas ut .....	27
5.1.7	Befrielse från skattetillägg .....	28
5.1.8	Tidsfrister för beslut om skattetillägg .....	29
5.1.9	Överklagande .....	30
5.2	Skattebrott .....	31
5.2.1	Bakgrund .....	31
5.2.2	Skattebrottslagens tillämpningsområde .....	31
5.2.3	Skattebrott .....	31
5.2.4	Skatteförseelse .....	32
5.2.5	Grovt skattebrott .....	33
5.2.6	Vårdslös skatteuppgift .....	33
5.2.7	Skatteavdragsbrott .....	33
5.2.8	Skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning .....	33
5.2.9	Försvårande av skattekontroll .....	34
5.2.10	Förberedelse till grovt skattebrott .....	34
5.2.11	Frivillig rättelse .....	34
5.2.12	Preskription .....	35
5.2.13	Vilandeförklaring .....	35
5.2.14	Förtursbehandling .....	36
5.2.15	Anmälningsskyldighet .....	36
5.2.16	Påföljdsbestämning .....	36
5.3	Reglering om flera förfaranden .....	36
5.3.1	Nationell reglering om flera förfaranden .....	36

	5.3.2	Europarätten .....	38
6		Myndigheternas verksamhet .....	47
	6.1	Skatteverkets verksamhet .....	47
		6.1.1 Inledning.....	47
		6.1.2 Beslut om skattetillägg i praktiken .....	48
		6.1.3 Anmälningssplikten i praktiken .....	48
		6.1.4 Skattebrottsenheten.....	49
	6.2	Åklagarens verksamhet .....	50
		6.2.1 Inledning.....	50
		6.2.2 Förundersökning.....	50
		6.2.3 Förundersökning inleds inte .....	51
		6.2.4 Nedläggning av förundersökning och beslut att inte väcka åtal.....	51
		6.2.5 Förundersökningsbegränsning .....	52
		6.2.6 Åtalsunderlåtelse .....	53
		6.2.7 Strafföreläggande .....	53
		6.2.8 Väcka åtal .....	53
		6.2.9 Andra uppgifter som kan ankomma på åklagare .....	54
7		Överväganden och förslag.....	54
	7.1	Behovet av ändringar.....	54
	7.2	Vad ska uppnås med förändringarna?.....	55
		7.2.1 Stärkt rättssäkerhet och sanktioner i balans på skatteområdet.....	55
		7.2.2 Förhindra flera prövningar av samma brott för samma person .....	58
		7.2.3 Såväl ett andra straff som en andra prövning ska förhindras .....	58
	7.3	Vilka sanktioner ska omfattas av regleringen? .....	60
		7.3.1 Utgångspunkter.....	60
		7.3.2 Skattetillägg och brottspåföljder.....	60
		7.3.3 Tulltillägg och brottspåföljder .....	64
	7.4	Regeringens förslag .....	66
	7.5	Spärreglering i skattebrottslagen och skatteförfarandelagen .....	80
		7.5.1 Felaktighet eller passivitet .....	80
		7.5.2 Samma person .....	84
		7.5.3 Slutliga spärrar.....	85
		7.5.4 Tillfälliga spärrar .....	91
		7.5.5 Upphörande av tillfällig spärr.....	93
		7.5.6 Inget undantag från spärran att åtala efter beslut om skattetillägg .....	96
		7.5.7 Juridisk persons skattetillägg.....	101
		7.5.8 Skatteverkets beslut om skattetillägg efter upphörande av tillfällig spärr.....	105
	7.6	Justerade regler om särskild åtalsprövning i skattebrottslagen .....	108
	7.7	Samlad sanktionsprövning – en ny lag om talan om skattetillägg i vissa fall .....	120
	7.8	Lagens tillämpningsområde.....	121

	7.8.1	Felaktighet eller passivitet .....	122
	7.8.2	Samma person .....	122
7.9		Lagens innehåll .....	123
7.10		Prövningen och handläggningen av skattetillägget i brottmålsrättegången .....	124
7.11		Samordning av sanktioner .....	137
7.12		Åklagarens handläggning och talan om skattetillägg .....	141
	7.12.1	Åklagaren ska underrätta den enskilde om skattetilläggsfrågan .....	141
	7.12.2	Åklagaren ska vid åtals väckande om brott även föra talan om skattetillägg .....	144
	7.12.3	Möjlighet att återropa nya omständigheter ...	149
	7.12.4	Särskilt om åtalsunderlåtelse .....	150
7.13		Skattetillägg i allmän domstol .....	154
	7.13.1	Rättens avgörande av skattetilläggsfrågan.....	154
	7.13.2	Beslut om skattetillägg i avsaknad av beslut om skatt.....	155
	7.13.3	Tidsgräns för beslut om skattetillägg i allmän domstol .....	158
	7.13.4	Kompetensfrågor .....	159
7.14		Exempel på praktisk tillämpning av den föreslagna regleringen.....	160
	7.14.1	Situation 1 En oriktig uppgift i en deklaration .....	160
	7.14.2	Situation 2 Flera oriktiga uppgifter i en deklaration, som upptäcks vid olika tillfällen .....	161
	7.14.3	Situation 3 Ingen inlämnad deklaration, skönsbeskattning .....	162
	7.14.4	Situation 4 Oriktig uppgift i bolagets deklaration och oriktig uppgift i företagsledarens deklaration .....	164
	7.14.5	Situation 5 Brottmåls- och skattetilläggsprocess i avsaknad av skattebeslut .....	165
7.15		Särskilt om strafföreläggande.....	166
7.16		Offentlig försvarare och rättegångskostnader.....	168
7.17		Överklagande .....	173
7.18		Verkställighet m.m. ....	178
	7.18.1	Skatteverkets åtgärder med anledning av beslutat skattetillägg .....	178
	7.18.2	Betalningssäkring .....	183
	7.18.3	Omprövning med hänvisning till ny eller ändrad praxis från Högsta domstolen .....	187
	7.18.4	Några särskilda frågor om indrivning .....	188
7.19		Samarbete och uppgiftslämnande mellan berörda myndigheter.....	190
	7.19.1	Behovet av underrättelseregler .....	192
	7.19.2	Bestämmelser om underrättelseskyldighet kan regleras i förordning .....	196

	7.19.3	Sekretess kommer inte att hindra uppgiftslämnandet .....	198
	7.19.4	Registerförfattningarna tillåter nödvändig behandling av uppgifter .....	201
8		Normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	204
	8.1	Bakgrund .....	204
	8.2	Gällande rätt avseende normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	206
	8.2.1	Bestämmelser om normalt tillgängligt kontrollmaterial och skattetillägg .....	206
	8.2.2	Innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial i skatteförarandelagen .....	207
	8.2.3	Rättelse med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	208
	8.3	Skatteverkets arbete med normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	208
	8.3.1	Skatteverkets deklarationskontroll .....	209
	8.3.2	Beskattningsdatabasen .....	210
	8.3.3	Skatteverkets tillämpning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till inkomstdeklarationen .....	210
	8.3.4	Skatteverkets tillämpning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till skattedeklarationen .....	213
	8.3.5	Inget skattetillägg eller skattetillägg med lägre procentsats? .....	214
	8.4	Överväganden och förslag avseende normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	215
	8.4.1	Behovet av ändringar .....	215
	8.4.2	Tillgängliga avstämningsuppgifter .....	216
	8.4.3	Risk för skatteundandragande .....	221
9		Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	223
	9.1	Spärreglering och samlat sanktionsförfarande .....	223
	9.2	Normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	226
10		Konsekvenser .....	227
	10.1	Systemet med skattetillägg och skattebrott .....	227
	10.2	Normalt tillgängligt kontrollmaterial .....	238
	10.3	Övriga konsekvenser .....	240
11		Författningskommentar .....	240
	11.1	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) .....	240
	11.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförarandelagen (2011:1244) .....	243
	11.3	Förslaget till lag (2015:000) om talan om skattetillägg i vissa fall .....	250
Bilaga 1		Sammanfattning av betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförandet (SOU 2013:62) .....	257

Bilaga 2	Betänkandets lagförslag .....	261
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna avseende betänkandet .....	277
Bilaga 4	Lagförslagen i utkastet till lagrådsremiss .....	278
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanserna avseende utkastet till lagrådsremiss .....	291

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. lag om talan om skattetillägg i vissa fall.

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69)  
*dels* att 13 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas en ny paragraf, 13 b §, av följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

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

#### *Föreslagen lydelse*

##### 13 §<sup>1</sup>

Åtal för brott enligt 3 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. *Detsamma gäller åtal för brott enligt 2, 5 och 6 §§ om*

*1. det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp, och*

*2. en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan leda till skattetillägg för samma person.*

##### 13 b §

*Om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg av en fysisk person, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.*

*Om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § skatteförarandelagen (2011:1244) har träffats och fullföljts inom rätt tid,*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1996:658.



*får åklagaren inte väcka åtal,  
utfärda strafföreläggande eller  
besluta om åtalsunderlåtelse för  
samma fysiska person i fråga om  
den felaktighet eller passivitet som  
ligger till grund för beslutet om  
skattetillägg.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)  
*dels* att 49 kap. 12 § ska upphöra att gälla,  
*dels* att rubriken närmast före 49 kap. 12 § ska utgå,  
*dels* att 3 kap. 5 §, 46 kap. 14 §, 49 kap. 10 och 15 §§, 51 kap. 1 §,  
52 kap. 8 §, 59 kap. 11, 17 och 19 §§ och 66 kap. 3 § ska ha följande  
lydelse,  
*dels* att punkterna 16 och 18 i ikraftträdande- och övergångs-  
bestämmelserna ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas tre nya paragrafer, 49 kap. 10 a och 10 b §§ och  
52 kap. 8 a §, och närmast före 49 kap. 10 a och 10 b §§ och 52 kap.  
8 a § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 kap. 5 §<sup>1</sup>

Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti gäller andra och tredje styckena.

I stället för det egentliga beskattningsåret avses med beskattningsår den av följande perioder som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret:

- 1 januari–31 december,
- 1 maj–30 april,
- 1 juli–30 juni, eller
- 1 september–31 augusti.

Detta gäller vid tillämpning av

- 26 kap. 33 b § (när en mervärdesskattedeclaration för redovisningsperioden beskattningsår ska lämnas),
- 28 kap. 3 § andra stycket (när en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas),
- 32 kap. 2 § (när en inkomstdeklaration ska lämnas),
- 49 kap. 10, 12 och 15 §§ – 49 kap. 10 och 15 §§  
(*normalt tillgängligt kontroll- (tillgängliga avstämningsuppgif-  
material), ter*),
- 55 kap. 2 § första stycket (debitering av preliminär skatt),
- 56 kap. 10 § (besked om slutlig skatt),
- 62 kap. 4 § första stycket och 5 § (betalning av preliminär skatt),
- 65 kap. 5, 6, 9, 17 och 18 §§ (beräkning av ränta),
- 66 kap. 13 och 26 §§ (omprövning av beslut om debitering av preliminär skatt), samt

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2013:1068.

– 67 kap. 15 § (överklagande av beslut om debitering av preliminär skatt).

#### **46 kap.**

##### **14 §**

Ett beslut om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställt upphör att gälla, om Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades.

Om det finns särskilda skäl, får förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket förlänga tidsfristen med tre månader i taget.

*Om betalningsskyldigheten gäller ett sådant skattetillägg som avses i lagen (2015:000) om talan om skattetillägg i vissa fall gäller följande utöver vad som följer av första och andra stycket. Ett beslut om betalningssäkring som anges i första stycket upphör att gälla om åklagaren inte har yrkat att skattetillägg ska tas ut inom sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades. Om förundersökning har inletts, får tidsfristen i andra stycket förlängas med sex månader i taget.*

#### **49 kap.**

##### **10 §**

Skattetillägg får inte tas ut om

1. den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

1. den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts,

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt,

4. den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 §

skattebrottslagen (1971:69) eller en av någon annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om anmälan eller förundersökningen avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av, eller

5. den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.

### **Avstämningsuppgifter**

#### **10 a §**

Med avstämningsuppgifter avses

1. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande och underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning,

2. uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, och

3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

### **När får skattetillägg tas ut efter anmälan eller inledd förundersökning om brott?**

#### **10 b §**

I fall som avses i 10 § 4 får skattetillägg ändå tas ut, om åklagaren har beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.

## 15 §

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och

b) *kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och* b) *de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och*

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11, 13 och 14 §§.

## 51 kap.

### 1 §

Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha

a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,

b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller

c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, *eller*

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, *eller*

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

4. *felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.*

## 52 kap.

### 8 §

Ett beslut om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts.

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt.

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt. *I fall som avses i 49 kap. 10 b § får dock beslut om enbart skattetillägg meddelas, om ansvar för skatt redan har beslutats.*

### ***Skattetillägg efter anmälan eller inledd förundersökning om brott***

#### **8 a §**

*Ett beslut om skattetillägg i fall som avses i 49 kap. 10 b § får meddelas inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

### **59 kap.**

#### **11 §**

Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatter och avgifter enligt denna lag.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot handelsbolaget har preskriberats.

*Ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg får inte fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse.*

#### **17 §**

Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om det finns en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 19 §.

*Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat*

*strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som ansökan skulle avse.*

#### 19 §

Skatteverket får träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

Om talan om företrädaransvar har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet har återkallats och målet avskrivits.

*Skatteverket får inte träffa en överenskommelse i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse.*

### 66 kap.

#### 3 §

Skatteverket får inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

*Skatteverket får också på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga om skattetillägg som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande om skattetillägg från Högsta domstolen.*

16. Taxeringslagen (1990:324) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkten 10, för 2013 och tidigare års taxeringar.

Bestämmelserna om skattenämnd och dess medverkan i skatteärenden gäller dock inte efter utgången av 2011. I stället gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §.

Överklagandeförbudet i 6 kap. 2 § den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Vitesförelägganden som meddelas efter den tidpunkten gäller omedelbart.

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) eller en av någon annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om anmälan eller förundersökningen avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.*

*Skattetillägg får dock tas ut om åklagaren efter sådan anmälan eller inledd förundersökning beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.*

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte heller tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.*

*Skatteverket får fatta ett sådant beslut om skattetillägg som avses i femte stycket utan hinder av 5 kap. 16 § och 18 § första stycket den upphävda lagen inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

18. Skattebetalningslagen (1997:483) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkterna 2–4, 10 och 11, för beskattningsår,



redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Överklagandeförbudet i 22 kap. 2 § första stycket 4 den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011.

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) eller en av någon annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om anmälan eller förundersökningen avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.*

*Skattetillägg får dock tas ut om åklagaren efter sådan anmälan eller inledd förundersökning beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.*

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte heller tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.*

*Skatteverket får fatta ett sådant beslut om skattetillägg som avses i fjärde stycket utan hinder av 21 kap. 13 § tredje stycket den upphävda lagen inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

*Skatteverket får inte i fråga om skattetillägg ansöka om företrädaransvar enligt 12 kap. 7 §,*

*träffa en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § eller fatta beslut om ansvar enligt 12 kap. 8 a § den upphävda lagen, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som ansökan, överenskommelsen eller beslutet om ansvar skulle avse.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. Äldre bestämmelser i 49 kap. 10 § första stycket 1 och 49 kap. 12 och 15 §§ ska tillämpas i fråga om uppgifter som har lämnats eller skulle ha lämnats före den 1 januari 2016.

## 2.3 Förslag till lag om talan om skattetillägg i vissa fall

Härigenom föreskrivs följande.

### **Inledande bestämmelser**

**1 §** Denna lag gäller om en felaktighet eller passivitet kan utgöra grund för såväl beslut om skattetillägg enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) som åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) för samma fysiska person.

**2 §** I lagen finns bestämmelser om förfarandet när en fråga om skattetillägg prövas i samma rättegång som ett åtal för skattebrott i allmän domstol. Lagen innehåller också bestämmelser om förfarandet hos åklagaren samt vissa bestämmelser om verkställighet.

**3 §** När en fråga om skattetillägg ska prövas enligt denna lag tillämpas bestämmelserna om skattetillägg i 49 kap. och 51 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Bestämmelserna i 49 kap. 10 § 4 och 5 samt 10 b § ska dock inte tillämpas.

Ett beslut om skattetillägg får meddelas inom den tid som påföljd får dömas ut enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen (1971:69) för den felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet.

### **Förfarandet**

**4 §** Om inte något annat föreskrivs i denna lag, tillämpas i fråga om utredningen och förfarandet beträffande frågan om skattetillägg det som är föreskrivet för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med. Tvångsmedel enligt 24–28 kap. rättegångsbalken får dock inte användas.

**5 §** Vid underrättelse enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken ska den misstänkte också underrättas om att skattetillägg kan komma att tas ut samt om grunderna för detta.

**6 §** När åklagaren väcker åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) får åklagaren även framställa ett yrkande om skattetillägg för den person som åtalet gäller, om skattetillägget avser en felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet.

När åklagaren framställer ett yrkande om skattetillägg ska åklagaren i stämningsansökan lämna uppgift om de omständigheter som skattetillägget grundas på samt de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

**7 §** Om åklagaren åberopar en ny felaktighet eller passivitet till stöd för åtalet, får denna felaktighet eller passivitet också åberopas till stöd för talan om skattetillägg.

**8 §** Frågan om skattetillägg ska handläggas i samma rättegång som åtalet enligt skattebrottslagen (1971:69) och avgöras genom dom.

### **Särskilt om strafföreläggande**

**9 §** Ett strafföreläggande enligt 48 kap. 2 § rättegångsbalken får omfatta även skattetillägg, enligt de förutsättningar som anges i 10 och 11 §§.

**10 §** Om ett strafföreläggande ska omfatta även skattetillägg, ska också underlaget för skattetillägget föreläggas den misstänkte till godkännande.

Utöver vad som följer av 48 kap. 6 § rättegångsbalken ska strafföreläggandet innehålla uppgift om det underlag för skattetillägg som föreläggs den misstänkte och de omständigheter som åberopas till stöd för skattetillägget.

**11 §** Ett strafföreläggande som omfattar skattetillägg godkänns genom att den misstänkte, utöver vad som följer av 48 kap. 9 § rättegångsbalken, godtar det skattetillägg som tagits upp i föreläggandet.

### **Offentlig försvarare**

**12 §** I mål enligt denna lag har den som talan om skattetillägg förs mot rätt till offentlig försvarare enligt vad som gäller för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med.

### **Rättegångskostnader**

**13 §** I fråga om rättegångskostnader ska 31 kap. rättegångsbalken tillämpas.

### **Överklagande**

**14 §** I fråga om överklagande ska rättegångsbalkens bestämmelser om överklagande i brottmål tillämpas.

Prövningstillstånd krävs dock inte i hovrätten om endast frågan om skattetillägg överklagas dit.

### **Ansvar, betalning och verkställighet**

**15 §** Bestämmelser i följande kapitel i skatteförfarandelagen (2011:1244) som är tillämpliga på skattetillägg beslutade av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol ska också tillämpas på skattetillägg som kan beslutas enligt denna lag:

1. 46 kap. om betalningssäkring,
2. 61 kap. om skattekonton, 62 kap. om betalning av skatter och avgifter, 63 kap. om anstånd med betalning av skatter och avgifter, 64 kap. om återbetalning av skatter och avgifter och 65 kap. om ränta, och

3. 68 kap. om besluts verkställbarhet, 69 kap. om verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring, 70 kap. om indrivning och 71 kap. om övriga bestämmelser om verkställighet.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
2. Lagen tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tiden efter den 31 december 2015.

### 3 Ärendet och dess beredning

Den 8 mars 2012 beslutade den dåvarande regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att lämna förslag på hur rättssäkerheten i vissa delar av skatteförfarandet kan stärkas ytterligare utan att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet eller kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket minskar. Motsvarande gällde även för vissa förfaranden hos Tullverket (dir. 2012:14). Utredaren fick i uppdrag att se över frågor på fem områden. Tre av dessa gäller skattetilläggsfrågor, närmare bestämt systemet med skattetillägg och skattebrott, frågor om normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundragande samt nivåerna på skattetillägg. Även systemet med tulltillägg och tullbrott skulle ses över. De två övriga områdena var reglerna om tredjemansrevision och ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Utredningen antog namnet Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandet och lämnade den 12 september 2013 sitt betänkande Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62). En sammanfattning av relevanta delar av betänkandet finns i *bilaga 1*. Relevanta delar av betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi 2013/3266).

Inom Finansdepartementet utarbetades därefter en promemoria med utkast till lagrådsremiss, Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet. Utkastets lagförslag finns i *bilaga 4*. Delar av utkastet som har bedömts behöva nytt beredningsunderlag har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och remissens omfattning finns i *bilaga 5* och en sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi 2014/4044).

Denna lagrådsremiss innehåller förslag och bedömningar som avser systemet med skattetillägg och skattebrott samt frågor om normalt tillgängligt kontrollmaterial. Regeringen behandlar också frågan om systemet med tulltillägg och tullrelaterade brott.

## 4 Systemet med skattetillägg och skattebrott

### 4.1 Nuvarande regelsystem i stora drag

Skattetillägg som är en administrativ sanktion infördes i Sverige 1972. Som regel ska skattetillägg tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I vissa situationer ska skattetillägg inte tas ut, även om man lämnat en oriktig uppgift, t.ex. om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket

under vissa närmare angivna förutsättningar (49 kap. 10 § 1 SFL). Skattetillägg tas ut med olika nivåer varierande mellan 2 och 40 procent beroende på olika faktorer (49 kap. 11–18 §§ SFL). Regler om tulltillägg finns i 8 kap. tullagen (2000:1281) och de liknar reglerna om skattetillägg.

Skatteverket eller Tullverket fattar beslut om skattetillägg respektive tulltillägg, och beslutet kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Man kan vid sidan av uttaget skattetillägg också straffas för skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69) för samma oriktiga uppgiftslämnande. Exempel på andra brott i skattebrottslagen är skatteförseelse, grovt skattebrott, skatteredovisningsbrott och försvårande av skattekontroll. I det följande när det talas om skattebrott avses även andra brott enligt skattebrottslagen, om inte annat framgår av sammanhanget. Regler om tullbrott, som liknar reglerna om skattebrott, finns i 8–11 §§ lagen (2000:1225) om straff för smuggling. Åklagare för talan om brott och allmän domstol prövar åtalet.

## 4.2 Utveckling på senare tid

Regler som rör skatteförfarandet är föremål för ständig utvärdering. Sedan skattetilläggen infördes har de varit föremål för granskning och reglerna har genomgått förändringar, bl.a. genom olika rättssäkerhetsstärkande åtgärder. En av de senare åtgärderna var att samla alla förfaranderegler i en lag. Genom att skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012 stärktes rättssäkerheten ytterligare. I propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/11:165) uttalades att när det gäller skattetillägg finns det skäl att ytterligare utreda hur rättssäkerheten kan stärkas inom ramen för befintligt system. Frågor som nämns är rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, samt nivåerna på skattetillägg och frågor som rör normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande.

Den dåvarande regeringen tillsatte den 8 mars 2012 en utredning i just dessa frågor, vars betänkande lett fram till detta lagstiftningsärende.

Europakonventionen gäller som lag i Sverige, se lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. I konventionen regleras viktiga principer om mänskliga rättigheter såsom rätten till en rättvis rättegång i artikel 6. I artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till konventionen regleras rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger, det s.k. dubbelbestraffningsförbudet, men mer korrekt dubbelprövningsförbudet.

Det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott har tidigare prövats av Europadomstolen och har därvid ansetts förenligt med dubbelprövningsförbudet (*Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00, den 14 september 2004). Europadomstolen har dock på senare tid ändrat sin praxis (*Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03, den 10 februari 2009). Domens innebörd avseende det svenska systemet var dock inte

klar. I domen *Lucky Dev mot Sverige* (no. 7356/10, den 27 november 2014) prövade Europadomstolen det svenska systemet på nytt och fann nu att en kränkning av dubbelprövningsförbudet hade skett.

Dubbelprövningsförbudet finns även reglerat i EU-rätten, närmare bestämt i artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. EU-domstolen har i ett avgörande år 2013 ansett sig behörig att pröva de svenska skattetilläggs- och skattebrottsreglerna såvitt de gäller mervärdesskatt, men lämnade i domen över till den frågande tingsrätten att bedöma om förfarandet stred mot dubbelprövningsförbudet (EU-domstolens dom mål C-617/10, *Hans Åkerberg Fransson*).

Våra högsta domstolar har efter Europadomstolens ändrade praxis 2009 bedömt systemet med skattetillägg och skattebrott, 2009 och 2010, utan att anse det oförenligt med dubbelprövningsförbudet (RÅ 2009 ref. 94 och NJA 2010 s. 168 I och II). Dock har båda domstolarna under 2013 ändrat sin tidigare praxis och nu bedömt det svenska systemet som oförenligt med förbudet (NJA 2013 s. 502, NJA 2013 s. 746 och HFD 2013 ref. 71). I kölvattnet av denna ändrade praxis har ytterligare frågor och situationer uppkommit, som berör såväl Skatteverket och åklagare som domstolar.

## 5 Gällande rätt

### 5.1 Skattetillägg

#### 5.1.1 Bakgrund

När skattetilläggen infördes den 1 januari 1972 var administrativa sanktioner på skatteområdet i princip en nyhet i Sverige. Det nya sanktionssystemet byggde i huvudsak på Skattestrafflagsutredningens förslag som presenterades i betänkandet Skattebrotten (SOU 1969:42). Samtidigt som det administrativa sanktionssystemet infördes reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (1971:69).

Ett huvudsyfte med det skatteadministrativa sanktionssystemet var att öka trycket på de skattskyldiga att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. I propositionen Med förslag till skattebrottslag m.m. (prop. 1971:10) angavs bl.a. att de hårt ansträngda åklagarmyndigheterna och domstolarna skulle avlastas genom införandet av ett administrativt sanktionssystem och att den sakkunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisationen skulle utnyttjas i största möjliga mån. Det skulle göra det möjligt att från handläggning i judiciell ordning ta undan vissa som lindrigare ansedda former av skattebrott. Å andra sidan var en konsekvens att svårare brottslighet i högre grad skulle beivras. Sanktionerna skulle komma att träffa jämnare och rättvisare. Avsikten var dock att den administrativa sanktionsformen skulle tillämpas även i det fallet att gärningen ledde till åtal (s. 194–201).



Nu mera finns bestämmelser om skattetillägg i skatteförarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Skatteförarandelagen innehåller bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter och gäller i stort sett för hela skatteförarandet. Skatteförarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012 och ersatte en lång rad lagar, bl.a. taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483), från vilka reglerna om skattetillägg har överförts.

### **5.1.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift**

Av 49 kap. 4 § SFL framgår att skattetillägg ska tas ut av den som på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Detsamma gäller om en oriktig uppgift har lämnats i ett mål om egen beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Har talan exempelvis avvisats får skattetillägg inte tas ut trots att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i målet. Sakprövning krävs däremot inte om oriktig uppgift lämnas i en begäran om omprövning. I sådana fall kan skattetillägg alltså tas ut även om en begäran om omprövning återkallas, se propositionen Skatteförarandet (prop. 2010/11:165 s. 937).

En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig, eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut, 49 kap. 5 § SFL.

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats ligger på Skatteverket. Beskrivningen av beviskravet för oriktig uppgift ”klart framgår” ger uttryck för ett strängare krav på bevisningens styrka än det som gäller i den vanliga skatteprocessen, se propositionen Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. (prop. 2002/03:106 s. 233).

Huvudregeln om beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift finns i 49 kap. 11 § SFL. Skattetillägg på slutlig skatt är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Med slutlig skatt avses sådan skatt som anges i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 SFL. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

### **5.1.3 Skattetillägg vid skönsbeskattning och vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut**

I 49 kap. 6 § SFL anges att skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Förutsättningarna för skönsbeskattning framgår av 57 kap. 1 §. Av paragrafens andra stycke framgår att skönsbeskattning även kan avse avgift. Skatten eller underlaget för skatten ska bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet om den som är skyldig att lämna deklaration inte har gjort det. Detsamma gäller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på

grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen. Bestämmelsen om skönsbeskattning gäller vid omprövning av beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt, men också beslut om slutlig skatt (prop. 2010/11:165 s. 992). Av 57 kap. 2 § framgår att skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklaras-skyldige och föreläggandet inte har följts. Något krav på att den skattskyldige tagit del av föreläggandet ställs inte utan det är tillräckligt att det har sänts ut (prop. 2010/11:165 s. 993).

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklaras-skyldige inte har lämnat deklaration ska undanröjas om deklarationen lämnas inom viss tid (49 kap. 7 § SFL).

Enligt 49 kap. 8 § SFL ska skattetillägg tas ut om den som har skönsbeskattats på grund av att någon inkomstdeklaration inte har lämnats, inte heller har lämnat deklaration inom tid som föreskrivs i 7 § och på Skatteverkets initiativ påförs ytterligare skatt genom omprövning av skönsbeskattningsbeslutet. Bestämmelsen syftar till att undvika s.k. skönstaxeringsspekulation (prop. 2010/11:165 s. 487 f.). Vad avser de situationer då skattetillägg ska tas ut på grund av skönsbeskattning ska det allmänna göra sannolikt att omständigheterna är sådana att grund för skönsbeskattning finns.

Huvudregeln om beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning finns i 49 kap. 15 § SFL. Skattetillägget är på slutlig skatt 40 procent och på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret, samt den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

Enligt 49 kap. 17 § SFL är skattetillägg som tas ut vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut 40 procent av den ytterligare skatt som har tagits ut genom omprövningsbeslutet.

#### **5.1.4 Skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts**

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning är skyldig att göra skatteavdrag (10 kap. 2 § SFL). Så ska t.ex. en arbetsgivare göra skatteavdrag vid utbetalning av lön till arbetstagaren. Arbetsgivaren ska i en skattedeklaration för varje redovisningsperiod redovisa gjorda skatteavdrag. Utifrån deklarationen fattas ett beslut om skatteavdrag och arbetsgivarens skattekonto debiteras beloppet. Arbetsgivarens inbetalning av det avdragna beloppet leder till en kreditering med motsvarande belopp. Arbetstagaren tillgodoräknas de gjorda avdragen vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt som görs när den slutliga skatten för året har bestämts.

Skattetillägg på skatteavdrag kan tas ut i två olika situationer, dels på gjorda men inte redovisade skatteavdrag, dels på underlåtna skatte-

avdrag. I den första situationen är förhållandena jämförbara med skattetillägg på oredovisade arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt. Arbetsgivaren ska redovisa den innehållna skatten. Görs inte detta ska beslutet om skatteavdrag omprövas och skattekontot debiteras höjningen. Skattetillägg utgår då på grund av den oriktiga uppgiften beräknad med 20 procent på höjningen enligt 49 kap. 11 § SFL (prop. 2010/11:165 s. 484 f.).

I den andra situationen – där arbetsgivaren inte har gjort något skatteavdrag – knyts skattetillägget inte till en oriktig uppgift utan till att avdragsskyldigheten inte har fullgjorts. Skattetillägget beräknas då till 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts. Skattetillägg utgår oavsett om mottagaren i efterhand läker bristen genom att själv betala sin slutliga skatt, 49 kap. 9 och 18 §§ SFL (prop. 2010/11:165 s. 941).

### **5.1.5 Underlaget för skattetillägg**

När underlaget som skattetillägg ska beräknas på bestäms ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget, 49 kap. 19 § SFL. Om skattetillägg exempelvis ska tas ut på grund av att en kapitalvinst vid försäljning av fastighet inte har redovisats ska hänsyn tas till kostnader för inköp av fastigheten. Däremot ska hänsyn inte tas till förhållanden som rör en annan fråga, det s.k. kvittningsförbudet. Kvittningsförbudet innebär t.ex. att underlaget för beräkning av skattetillägget inte påverkas av att den skattskyldige, sedan den oredovisade vinsten vid fastighetsförsäljningen har upptäckts, invänder att han eller hon har haft kapitalförluster vid försäljning av aktier som motsvarar den oredovisade kapitalvinsten (se prop. 2010/11:165 s. 951).

Nästa steg i beräkningen av skattetillägget, dvs. i vilket inkomstskikt skattetillägget ska beräknas, regleras i 49 kap. 20 § SFL. Detta sker genom s.k. rätträkning. Rätträkning innebär att hänsyn tas till sådana förändringar av underlaget för inkomstskatt som hade kunnat göras i deklarationen. Uppenbara felskrivningar och felräkningar av den typ som inte är oriktiga uppgifter ska också rättas. Rätträkning gäller bara ändringar som avser en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. Om ändringen avser samma fråga som den som ligger till grund för skattetillägget, ska underlaget för skattetillägg i stället minskas enligt 19 § (prop. 2010/11:165 s. 952).

I 49 kap. 21 § SFL finns vissa bestämmelser om hur beräkningen av skattetillägg ska göras om tillägget ska tas ut enligt mer än en procent-sats.

### **5.1.6 När skattetillägg inte får tas ut**

I 49 kap. 10 § SFL anges i tre punkter när skattetillägg inte får tas ut.

Enligt den första punkten får skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret.

Enligt den andra punkten får skattetillägg inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts. Efter införandet av skatteförfarandelagen får skattetillägg inte tas ut om den uppgiftsskyldige rättar en oriktig uppgift efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion. Rättelsen ska ha gjorts utan att beskattningsmyndigheten särskilt agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges uppgifter. Så länge den uppgiftsskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av Skatteverket bör han eller hon ha möjlighet att tillbakaträda. Även om den uppgiftsskyldige rättar uppgiften med anledning av Skatteverkets information om generella kontrollaktioner avseende en viss fråga anses den uppgiftsskyldige ha rättat uppgiften på eget initiativ och skattetillägg får inte tas ut. Om däremot rättelsen sker efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat en oriktig uppgift i det enskilda fallet, ska skattetillägg tas ut. Tidigare gällde att om en uppgiftsskyldig fick kännedom om att Skatteverket skulle kontrollera t.ex. banktillgodohavande i utlandet eller vissa typer av transaktioner, var en därefter inkommen rättelse avseende sådana frågor inte att betrakta som frivillig. Denna restriktiva praxis ansågs motverka ett effektivt kontrollarbete (prop. 2010/11:165 s. 478 f.).

Vad gäller frågan om ”rättelser” som görs i andra situationer ska anses ha skett på eget initiativ ska praxis och förarbeten till bestämmelserna om ”frivillig rättelse” vara vägledande för bedömningen (prop. 2010/11:165 s. 1214).

I tredje punkten finns ett undantag för obetydliga skattebelopp. Skattetillägg får inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt. Enligt 66 kap. 35 § SFL får en omprövning, trots att den avser flera redovisningsperioder, hänföras till en viss period. När det gäller skattetillägget bör dock en uppdelning göras av skattebeloppet på det antal perioder som de oriktiga uppgifterna är hänförliga till, och om beloppet för varje period är obetydligt bör skattetillägg inte tas ut (prop. 2010/11:165 s. 944). Med obetydligt skattebelopp avses enligt ett rättsligt ställningstagande från år 2005 från Skatteverket att skattebeloppet inte överstiger tio procent av prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (nuvarande socialförsäkringsbalken). Detta bör vara vägledande vid bedömningen av vad som avses med att ett skattebelopp är obetydligt (prop. 2010/11:165 s. 1117).

### **5.1.7 Befrielse från skattetillägg**

I 51 kap. 1 § SFL anges olika situationer när befrielse av särskild avgift – förseningsavgift, skattetillägg och kontrollavgift – ska medges helt eller delvis. Befrielse enligt paragrafen ska medges om det är oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp (första stycket). Några fasta nivåer vid delvis befrielse finns inte.

Vissa angivna omständigheter ska särskilt beaktas vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det ska särskilt beaktas om den felaktighet eller passivitet som har lett till

avgiften kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter (andra stycket 1).

Förhållandet att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten ska också beaktas särskilt vid skälighetsbedömningen (andra stycket 2).

Det ska även beaktas särskilt om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet (andra stycket 3).

Vid bedömningen av oskälighetskriteriet ska även, enligt andra stycket 4, beaktas om felaktigheten eller passiviteten har medfört att den som avgiften gäller har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken. Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda sanktionsbördan för den enskilde blir orimligt tung. Endast vid ytterst kännbara straff bör det komma i fråga att ge hel befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör det bli aktuellt att sätta ned avgiften till hälften. I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt skattebrottslagen bör det uttagna skattetillägget inte anses oskäligt. Sker prövningen i den allmänna domstolen efter det att skattetillägg tagits ut ankommer det i stället på den allmänna domstolen att inom ramen för straffmätningen beakta ett uttaget skattetillägg (se prop. 2002/03:106 s. 244 och RÅ 2009 ref. 94 och RÅ 2010 ref. 117). Efter Högsta domstolens ändrade praxis sommaren 2013 då systemet med skattetillägg och skattebrott befanns vara oförenligt med dubbelprövningsförbudet har myndigheternas rutiner förändrats så att samma person därefter inte ska riskera att påföras två olika sanktioner, se avsnitt 5.3.2. Denna befrielseregel kan därför antas inte tillämpas i någon större utsträckning längre.

### **5.1.8 Tidsfrister för beslut om skattetillägg**

I 52 kap. SFL finns bestämmelser om beslut om särskilda avgifter. Bestämmelserna anger väsentligen de tidsfrister som ska iakttas i beslutsfattandet.

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska enligt huvudregeln i 52 kap. 3 § SFL meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).

Om efterbeskattning beslutas, får enligt 52 kap. 5 § SFL ett beslut om skattetillägg meddelas samtidigt. Bestämmelsen är ett undantag från huvudregeln i 3 § för fall då skattetillägg tas ut samtidigt som den skatt eller avgift som tillägget avser beslutas genom efterbeskattning. Beslut om efterbeskattning ska som huvudregel meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 §).

Genom bl.a. 66 kap. 32 § SFL kan tiden för efterbeskattning förlängas i vissa fall. Förutsättningarna för förlängning är enligt första stycket att den som efterbeskattningen gäller delgavs underrättelse om misstanke om brott som avser hans eller hennes beskattning på sådant sätt som

anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen, åtalades för sådant brott eller vidtog en åtgärd på eget initiativ enligt 12 § skattebrottslagen. Tiden förlängs också om allmän domstol har beslutat att förlänga tiden för att döma till påföljd. Om någon av förutsättningarna finns får efterbeskattning beslutas inom ett år från utgången av det kalenderår då förutsättningen inträffade. För att paragrafen ska vara tillämplig krävs att efterbeskattningen avser samma fråga som brottet.

Enligt 52 kap. 6 § SFL får ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende meddelas efter tvåårsfristen i 3 § om det meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet. Normalt innefattar beslutet i omprövningsärendet en prövning i sak. Om begäran om omprövning återkallas avslutas ärendet med ett avskrivningsbeslut. Skattetillägg kan tas ut även i ett sådant fall (se prop. 2010/11:165 s. 937 och 968). Beslutet om skattetillägg får i så fall meddelas samtidigt som avskrivningsbeslutet.

Om den som är deklarationsskyldig lämnar deklARATION efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom till Skatteverket, 52 kap. 4 § första stycket. Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklARATION, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, 52 kap. 4 § andra stycket. Efter tvåårsfristen får också fattas beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift som lämnas i ett mål om beskattning. Beslutet får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft (52 kap. 7 §). Ett beslut om att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts (52 kap. 8 § första stycket).

Av 52 kap. 10 och 11 §§ SFL framgår att särskild avgift inte får beslutas för en avliden person och att en särskild avgift ska tillfalla staten.

### 5.1.9 Överklagande

Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller enligt 67 kap. 2 § SFL. Huvudregeln är att Skatteverkets beslut överklagas till förvaltningsrätten (67 kap. 6 §). Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut enligt huvudregeln i 67 kap. 12 §. Ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft (67 kap. 14 §). Skatteverket ska snarast ompröva det överklagade beslutet om överklagandet inte ska avvisas och det inte finns hinder mot omprövning (67 kap. 20 §). Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att frågan utan olägenhet kan prövas i målet (67 kap. 33 §). Det krävs inte prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt av fråga som rör bl.a. skattetillägg och därmed sammanhörande fråga (jfr 67 kap. 27 §).

## 5.2 Skattebrott

### 5.2.1 Bakgrund

Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972 och ersatte då skattestrafflagen (1943:313). Lagen har under åren genomgått ett antal förändringar. De senaste stora förändringarna trädde i kraft den 1 juli 1996 då lagen blev generellt tillämplig på skatter och beteckningen skattebrott infördes, se propositionen Översyn av skattebrottslagen (prop. 1995/96:170). Det centrala brottet konstruerades då som ett farebrott.

### 5.2.2 Skattebrottslagens tillämpningsområde

Skattebrottslagen gäller, enligt 1 § första stycket, i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt. I och med översynen av skattebrottslagen 1996 kom lagen att bli generellt tillämplig på skatter. Med skatt avses sådana utskylder till det allmänna som i lag betecknas som skatt. Betecknas en utskyld till det allmänna som avgift och saknas särskild föreskrift om att skattebrottslagen ska tillämpas, är lagen därmed inte tillämplig, oberoende av om avgiften statsrättsligt helt eller delvis är att bedöma som en skatt. Vad gäller avgifter måste det i respektive författning direkt anges att skattebrottslagen är tillämplig (prop. 1995/96:170 s. 155).

Av 1 § andra stycket framgår att lagen inte tillämpas i fråga om gärningar som är belagda med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror, och skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift. Bestämmelsen har ansetts motiverad framför allt i fråga om avgränsningen av de avgifter som kan komma att omfattas av lagen (prop. 1995/96:170 s. 87).

### 5.2.3 Skattebrott

I 2 § skattebrottslagen stadgas att den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan ska dömas för skattebrott till fängelse i högst två år.

#### Oriktig uppgift

Begreppet oriktig uppgift i skattebrottslagen har samma innebörd som begreppet har i skatteförfarandelagen. Vad som avses med oriktig uppgift anges i 49 kap. 5 § SFL. Uppgiften behöver inte lämnas i en deklaration eller liknande utan den kan ha lämnats vid revision eller i annan korrespondens med Skatteverket. Även en oriktig uppgift lämnad till domstol kan leda till straffansvar. Det finns inte något formkrav på hur uppgiften ska ha lämnats men den oriktiga uppgiften måste framstå som ett tjänligt bevismedel (prop. 1995/96:170 s. 161).

## **Farebrott**

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott. Ett farebrott innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundragande faktiskt har skett utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker, dvs. ett faktiskt beslut om debitering av skatt behöver inte ha fattats, det är tillräckligt att det finns en fara för att så sker. Skattebrottet är fullbordat när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts.

Utgångspunkten är att farerekvisitet är uppfyllt om det är sannolikt att felet inte skulle ha upptäckts vid den normala rutinmässiga kontrollen. Det är åklagaren som måste göra sannolikt att förutsättningarna är sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle påförts med ett för lågt belopp eller tillgodoräknats med för högt belopp. Kontrollsystemets uppbyggnad och funktionssätt blir därmed av avgörande betydelse för farerekvisitets innehåll. Någon manuell kontroll av alla inkomstdeklarationer sker inte längre. I stället registreras alla deklara-tionsuppgifter på dator efter en kontroll som görs endast för att kunna registrera själva uppgiften. Farerekvisitet måste med hänsyn till att den maskinella kontroll som deklarationerna underkastas ofta är den enda kontroll som deklara-tionsmaterialet genomgår ges en tämligen vidsträckt innebörd (se prop. 1995/96:170 s. 157 f.).

### **Det subjektiva rekvisitet**

Det subjektiva rekvisitet är numera enhetligt för skattebrottet och omfattar samtliga uppsåtsformer (prop. 1995/96:170 s. 159). Av NJA 2010 s. 306 framgår att det krävs att den tilltalade haft uppsåt till skatteundragande (och inte endast till fara för sådant). Det krävs dock inte att den skattskyldige har en exakt uppfattning om vilka skatter som påverkas av den oriktiga uppgiften eller om storleken på det belopp som riskerar att undandras.

### **5.2.4 Skatteförseelse**

Enligt 3 § skattebrottslagen döms för skatteförseelse till böter om ett brott som avses i 2 § är att anse som ringa. Brottsubriceringen har, förutom i straffhänseende, även betydelse för frågan om åtal. Enligt åtalsprövningsregeln i 13 § får åtal för skatteförseelse väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Tanken är att skattetillägg i de allra flesta fall ska vara en tillräcklig sanktion. Det förhållandet att den misstänkte inte kan påföras skattetillägg, t.ex. vad gäller kontrolluppgiftsskyldighet, kan innebära att det anses föreligga särskilda skäl för åtal.

Enligt 17 § ska förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs (se avsnitt 5.2.15). Vid avgörandet av om anmälan ska göras är åtalsprövningsregeln i 13 § av betydelse, eftersom det krävs särskilda skäl för åtal för skatteförseelse.



I 3 § anges inte vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om brottet är ringa. I NJA 1984 s. 384 uttalade Högsta domstolen att samtliga objektiva omständigheter ska beaktas vid bedömningen. Någon bestämd beloppsgräns ansågs inte kunna anges, men det låg i sakens natur att skatte- eller avgiftsbeloppets storlek är av stor betydelse när det gäller att avgöra om ett skattebrott är att bedöma som ringa eller inte. Enligt de riktlinjer som Skatteverket tillämpar och som fastställts efter samråd med riksåklagaren går gränsen för åtalsanmälan och därmed mellan skattebrott och skatteförseelse vid ett prisbasbelopp. Anmälan kan dock i vissa fall göras även vid lägre belopp, t.ex. om det rör sig om upprepad brottslighet.

### **5.2.5 Grovt skattebrott**

Enligt 4 § skattebrottslagen ska, om brottet som avses i 2 § är att anse som grovt, dömas för grovt skattebrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

### **5.2.6 Vårdslös skatteuppgift**

Av 5 § skattebrottslagen framgår att den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift till böter eller fängelse i högst ett år. Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, ska inte dömas till ansvar.

### **5.2.7 Skatteavdragsbrott**

Enligt 6 § skattebrottslagen ska den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen dömas för skatteavdragsbrott till böter eller fängelse i högst ett år. I ringa fall ska inte dömas till ansvar.

### **5.2.8 Skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning**

I 7 § regleras skatteredovisningsbrott. I första stycket anges att den som, i annat fall än som avses i 2 §, på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt (1), eller till någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för

skyldigheten för honom eller annan att betala skatt (2), döms för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader.

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

I 8 § regleras vårdslös skatteredovisning, vilket den döms för som grov oaktsamhet begår gärning som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket.

Ringa gärningar är straffria.

### **5.2.9 Försvårande av skattekontroll**

Försvårande av skattekontroll regleras i 10 § skattebrottslagen. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. I ringa fall döms ej till ansvar.

Brottet är konstruerat som ett farebrott vilket innebär att brottet är fullbordat vid tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten och det krävs inte att förfarandet faktiskt har försvårat skattekontrollen utan endast att det har gett upphov till fara för detta (prop. 1995/96:170 s. 134).

### **5.2.10 Förberedelse till grovt skattebrott**

Enligt 11 § skattebrottslagen straffbeläggs grovt skattebrott på förberedelsestadiet. För förberedelse till grovt skattebrott döms till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

### **5.2.11 Frivillig rättelse**

Enligt 12 § skattebrottslagen kan en skattskyldig undgå ansvar för brott enligt 2–8 §§ genom att på eget initiativ vidta åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp. Möjligheten att på eget initiativ rätta tidigare uppgifter som varit felaktiga gäller samtliga brottstyper i skattebrottslagen. Förutsättningarna för att rätta en oriktig uppgift på eget initiativ är desamma i de straffrättsliga och administrativa sanktionssystemen (se prop. 2010/11:165 s. 1214 och avsnitt 5.1.6).

## 5.2.12 Preskription

Regler om preskription finns i 14 § skattebrottslagen. Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3 § eller 5–8 §§ skattebrottslagen ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. Har vid brott som avses i 10 § den misstänkte blivit föremål för revision av Skatteverket inom fem år från brottet, ska de i 35 kap. 1 § brottsbalken angivna tiderna räknas från den dag då revisionen beslutades.

Enligt andra stycket gäller att påföljd får ådömas för brott enligt skattebrottslagen utan hinder av att den misstänkte inte erhållit del av åtal för brottet inom den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken eller 14 § första stycket om den misstänkte inom samma tid har delgetts under rättelse om att han är skäligen misstänkt för brottet.

Enligt 14 § skattebrottslagen gäller således en enhetlig preskriptionstid på fem år för de olika typerna av brott enligt 3 § eller 5–8 §§ skattebrottslagen. Vidare följer av 35 kap. 1 § brottsbalken att preskriptionstiden för skattebrott enligt 2 § är fem år och att för grovt skattebrott enligt 4 § gäller en preskriptionstid på tio år.

I 14 a–14 c §§ skattebrottslagen finns regler om möjlighet att förlänga preskriptionstiden för brotten skattebrott och grovt skattebrott.

## 5.2.13 Vilandeförklaring

Har ett mål om brott enligt skattebrottslagen samband med en fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet får, enligt 15 § skattebrottslagen, handläggningen av brottmålet vila i avvaktan på utgången i skatte- eller avgiftsfrågan endast om det är av avgörande betydelse för prövningen av målet att den frågan avgörs först. Rätten ska samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten rörande målets handläggning, om det inte är obehövligt.

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott och de allmänna domstolarna är inte längre formellt bundna av ett förvaltningsrättsligt avgörande i skatteprocessen. Departementschefen uttalade i prop. 1995/96:170 (s. 157) bl.a. följande.

Det kan emellertid förväntas att de allmänna domstolarna även framdeles som regel kommer att följa förvaltningsdomstolarnas avgöranden i själva skattefrågan och i många fall finna det nödvändigt att avvakta denna frågas slutliga bedömning. I de fall ett skattemål innehåller komplicerade eller svårbedömda skattefrågor måste det vara ofrånkomligt att avvakta utgången i skattemålet innan brottmålet företas till slutlig handläggning oavsett om skattebedrägeribrottet har en konstruktion med ett effektrekvisit eller farerekvisit. Och även i fall då åtalet under alla omständigheter är till fullo styrkt, kan ju den slutliga bedömningen av det undandragna beloppets storlek ha betydelse för straffmätningen.

### **5.2.14 Förtursbehandling**

Av 16 § skattebrottslagen framgår att en fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet där ska handläggas med förtur, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning angående brott enligt skattebrottslagen eller ett åtal för sådant brott. Åklagaren ska se till att domstolen eller myndigheten underrättas om sådana omständigheter som kan vara av betydelse för frågan om förtursbehandling.

### **5.2.15 Anmälningssplikt**

Skatteverket har en skyldighet att göra en brottsanmälan vid misstänkta brott inom Skatteverkets verksamhetsområde enligt 17 § skattebrottslagen och 18 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Enligt 17 § skattebrottslagen ska förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt lagen har begåtts. Det gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt lagen eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Anmälan ska alltså göras till åklagaren om det finns anledning att anta att brottet kommer att leda till påföljd enligt skattebrottslagen. Som tidigare nämnts innebär detta att brott som avser fara för skatteundandragande under ett prisbasbelopp normalt inte anmäls till åklagare. Anmälan ska inte göras när det av andra skäl är uppenbart att någon anmälan inte behövs, t.ex. om anmälan redan har skett eller om det framkommer att åklagaren redan har kännedom om saken, se propositionen Med förslag till åtgärder för att åstadkomma snabbare avgöranden i skattebrottmål (prop. 1982/83:134 s. 40).

### **5.2.16 Påföljdsbestämning**

När det gäller straffmätningen vid brottmål finns särskilda bestämmelser. I 29 kap. 5 § brottsbalken anges att rätten vid straffmätningen, utöver brottets straffvärde, ska beakta om ett straff utmätt efter brottets straffvärde skulle framstå som oproportionerligt strängt med hänsyn till andra rättsliga sanktioner till följd av brottet (29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken). En domstol ska i ett skattebrottmål vid straffmätningen således bl.a. beakta om skattetillägg har tagits ut.

## **5.3 Reglering om flera förfaranden**

### **5.3.1 Nationell reglering om flera förfaranden**

#### **Brottmålsprocessen**

Rättegångsbalken gäller för processen i allmän domstol, däribland brottmålsprocessen. Den är också i viss mån utfyllande för förvaltningsprocessen, se under nästa rubrik. I rättegångsbalken finns bl.a. bestämmelser som tar sikte på att förhindra en andra prövning för samma

gärning (res judicata) eller förhindra samtidig prövning av samma gärning (lis pendens).

Principen om res judicata i brottmål kommer till uttryck i 30 kap. 9 § rättegångsbalken. Enligt denna bestämmelse får fråga om ansvar för den tilltalade för gärning, som har prövats genom en dom som har fått laga kraft, inte tas upp på nytt. Det finns dock extraordinära rättsmedel, varigenom en fråga i undantagsfall kan tas upp till prövning igen. Resning och återställande av försutten tid regleras i 58 kap. rättegångsbalken och möjligheten att undanröja en lagakraftvunnen dom pga. domvilla regleras i 59 kap. rättegångsbalken.

För brottmålsprocessen finns bestämmelser om lis pendens i 45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken. Där anges att nytt åtal inte får väckas mot den tilltalade för gärning för vilken han eller hon redan står under åtal.

Utöver detta finns regler som avser situationer när ett brottmålsförfarande har samband med ett förfarande i förvaltningsrätt. I 15 § skattebrottslagen finns bestämmelser om vilandeförklaring av brottmålet i avvaktan på ett avgörande i skattefrågan, i 16 § bestämmelser om förtursbehandling av skattefrågan när denna är av väsentlig betydelse för prövningen av ett brottmål och i 17 § bestämmelser om skyldighet för förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter att i vissa fall anmäla misstanke om skattebrott till åklagare. Reglerna i skattebrottslagen innebär inte att allmän domstol alltid måste invänta ett lagakraftvunnet avgörande i skatteprocessen för att avgöra ett brottmål. De får dock anses ge klart uttryck för att vad som är att bedöma som en oriktig uppgift i princip är en skatterättslig fråga. I motiven uttalas också att det inte bör komma i fråga att den allmänna domstolen ger sig in i egna bedömningar av komplicerade skatterättsliga frågor när dessa samtidigt är anhängiga i förvaltningsdomstol. I sådana fall bör det enligt motiven krävas att skattefrågan har avgjorts slutligt, dvs. att avgörandet har fått laga kraft (se NJA 2010 s. 168 punkt 26–27 och NJA II 1983 s. 512).

### **Förvaltningsprocessen och skatteförfarandet**

Rättegångsbalkens regler om rättskraft tillämpas i huvudsak analogt även på förvaltningsområdet (se t.ex. prop. 1989/90:74 s. 402). Detta innebär bl.a. att i förvaltningsmål som påminner om tviste- eller brottmål, får en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol inte omprövas, res judicata (prop. 2010/11:165 s. 1073).

Inom skatteförfarandet finns dock en uttrycklig bestämmelse om detta, i 66 kap. 3 § första stycket skatteförfarandelagen. Enligt bestämmelsen får Skatteverket inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. När skattemyndigheterna fick befogenhet och skyldighet att ompröva sina egna beslut infördes denna erinran om att domstols dom i mål om taxering vinner negativ rättskraft och att omprövning således inte kan ske av en fråga som domstol avgjort (tidigare fanns bestämmelsen bl.a. i 4 kap. 8 § taxeringslagen, se prop. 1989/90:74 s. 402 f.).

I 66 kap. 3 § andra stycket SFL finns ett undantag från detta: Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga

som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

Trots res judicata finns det också i likhet med i brottmålsprocessen möjligheter till resning och återställande av försutten tid, vilket regleras i 37 b och 37 c §§ förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Någon uttrycklig bestämmelse rörande lis pendens finns inte i skatteförfarandet. Omprövning ska dock inte ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning – detta är huvudregeln och har bedömts inte behöva sägas särskilt utan regeln anses gälla med stöd av allmänna förvaltningsprocessrättsliga principer (prop. 1989/90:74 s. 403 och prop. 2010/11:165 s. 1074).

Ytterligare reglering som tar sikte på situationer då det finns samband med ett straffrättsligt förfarande är regeln om befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § andra stycket 4 SFL. I ovanstående avsnitt nämnda regel i 16 § skattebrottslagen om förtursförklaring riktar sig till förvaltningsdomstol.

### **Europakonventionen som svensk lag**

Europakonventionen gäller som svensk lag genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Härigenom gäller bl.a. dubbelprövningsförbudet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till konventionen. Se mer i avsnitt 5.3.2.

## **5.3.2 Europarätten**

### **Allmänt om Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga**

I den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, finns civila och politiska rättigheter reglerade. Detta innefattar skydd för medborgarnas fysiska integritet, rörelsefrihet och privata sfär, krav på en rättvis och snabb rättegång inför en oberoende och opartisk domstol, förbud mot diskriminering, yttrande-, församlings- och religionsfrihet samt rättigheter knutna till val, undervisning och språk. Sverige ratificerade Europakonventionen år 1952 och konventionen införlivades med svensk rätt den 1 januari 1995. Införlivandet skedde genom lagen om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

I artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till konventionen regleras dubbelprövningsförbudet. Detta tilläggsprotokoll har också ratificerats av Sverige och gäller som lag enligt ovan nämnda lag. I Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, benämnd EU:s rättighetsstadga, finns också en bestämmelse om dubbelprövningsförbudet. Stadgan är sedan Lissabonfördragets ikraftträdande den 1 december 2009 en del av primärrätten och är således direkt tillämplig. En viktig skillnad mot Europakonventionen med tillhörande lag är att EU:s rättighetsstadga bara gäller vid tillämpning av unions-

rätten. Nedan följer en presentation av dessa regler och rättsutvecklingen på detta område.

#### **Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet – dubbelprövningsförbudet**

##### *Allmänt om dubbelprövningsförbudet*

Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll antogs av Ministerkommittén i Europarådet den 22 november 1984. Protokollet ratificerades av samtliga nordiska länder, men inte av exempelvis Storbritannien och Tyskland. Avsikten med tilläggsprotokollet var att föra in rättigheter från FN:s konvention om medborgerliga och politiska rättigheter och på så sätt stärka Europakonventionens skydd. Genom protokollets artikel 4 fick Europakonventionen en reglering av principen om att den som en gång blivit dömd eller frikänd av domstol för ett brott ska vara skyddad mot nytt åtal och ny dom för samma brott. Rättigheten eller förbudet har många benämningar: dubbelbestraffningsförbudet, mer korrekt dock dubbelprövningsförbudet, förbudet mot dubbla förfaranden och den latinska benämningen *ne bis in idem* (ej två gånger i samma sak). I det följande använder regeringen uttrycket dubbelprövningsförbudet.

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet har följande lydelse på svenska.

1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.
3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

Av ordalydelsen i punkt 1 framgår tydligt att dubbelprövningsförbudet är begränsat till att gälla samma rättssubjekt. Vidare skyddar bestämmelsen bara mot lagföring inom en och samma stat. I andra delar är bestämmelsen inte lika tydlig. Detta gäller bl.a. frågor om vad som avses med att lagföras eller straffas eller vad som utgör samma brott. Förenklat kan dock sägas att bestämmelsen avser att förhindra att samma person prövas för samma brott två gånger.

Det kan framhållas att dubbelprövningsförbudet inte förbjuder att flera straff döms ut för samma brott, utan att samma brott prövas på nytt, dvs. vid olika tillfällen.

I punkt 2 finns undantag från huvudregeln. Hinder mot ny lagföring ska inte föreligga när det har framkommit nya viktiga omständigheter som kan påverka utgången i målet eller det i den tidigare rättegången förekommit ett grovt rättegångsfel som kunnat ha sådan effekt. Det finns således utrymme för t.ex. resning eller undanröjande av en dom på grund av domvilla om sådana förfaranden är möjliga enligt den nationella rätten.

Nedan redovisas några av de olika momenten i dubbelprövningsförbudet.

### *Skattetillägg i Europadomstolen*

Det har konstaterats att uttag av de svenska skattetilläggen, även om de fastställs i en administrativ process, utgör en anklagelse om brott i Europadomstolens mening (Europadomstolens avgöranden i målen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002). Denna bedömning avsåg artikel 6 i Europakonventionen, men bedömningen av vad som utgör ett straff i Europakonventionens mening görs på samma sätt avseende dubbelprövningsförbudet. Avgörandena innebär inte något krav på att skattetilläggen, även om de anses ha straffrättslig karaktär i Europakonventionens mening, omdefinieras till en straffrättslig sanktion eller prövas i ett straffrättsligt förfarande. I det följande när det talas om Europakonventionen avses även de tilläggsprotokoll som Sverige har anslutit sig till, om inte annat framgår av sammanhanget.

Det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott och dess förenlighet med dubbelprövningsförbudet prövades av Europadomstolen bl.a. genom *Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00, den 14 september 2004. Reglerna bedömdes då inte strida mot dubbelprövningsförbudet. I det fallet ansåg domstolen att de båda förfarandena inte avsåg samma brott (idem) bl.a. eftersom ansvar för skattebrott förutsatte att det fanns uppsåt, medan motsvarande krav inte ställdes upp för att ta ut skattetillägg. Domstolen beaktade också att ansvar för skattebrott och skattetillägg tjänade olika syften.

Europadomstolen gjorde dock en annan bedömning i domen *Lucky Dev mot Sverige* (no. 7356/10, den 27 november 2014). Klagomålet om dubbelprövningsförbudet avsåg såväl skattetillägg i relation till skattebrott som skattetillägg i relation till bokföringsbrott. Vad avser skattebrottet hade klaganden frikänts från åtalet men avseende bokföringsbrottet hade fällande dom meddelats. Klagomålet avsåg också rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 6, där det hade gjorts gällande att beviskraven för uttag av skattetillägg var för låga. Europadomstolen ansåg, i likhet med både klaganden och regeringen, att påförandet av skattetillägg och åtalet för skattebrott avsåg samma brott. Domstolen ansåg att en kränkning av dubbelprövningsförbudet hade skett på den grunden att processen avseende skattetillägg hade fortsatt efter det att brottmålsprocessen hade avslutats. Processen avseende bokföringsbrott ansågs röra en annan gärning än den som var aktuell i processen om skattetillägg och kombinationen av dessa förfaranden hade därför inte innefattat någon kränkning av dubbelprövningsförbudet. Klagomålet enligt artikel 6 avvisades som uppenbart ogrundat.

Den 21 oktober 2014 har Europadomstolen också avvisat tre klagomål gällande dubbelprövningsförbudet pga. ej uttömda inhemska rättsmedel. Med hänsyn till den nya rättsliga synen som följt på Högsta domstolens ändrade praxis 2013 kom Europadomstolen fram till att det nu fanns tillgängliga och effektiva rättsmedel i Sverige som kunde ge kompensation för påstådda kränkningar av artikel 4 och som gällde retroaktivt, som kunde tillkomma klagandena (*Shibendra Dev mot Sverige*, no. 7362/10, *Henriksson mot Sverige*, no. 7396/10 och *Åberg mot Sverige*, no. 57762/10). Härefter har ytterligare ett antal avgöranden med motsvarande innebörd meddelats av Europadomstolen.



### *Utvecklad praxis angående samma brott*

Dubbelprövningsförbudet gäller nya straffrättsliga förfaranden för samma brott som i det tidigare avgörandet. Före domen i målet *Zolotukhin mot Ryssland* (no. 14939/03, den 10 februari 2009, *Grand Chamber*) uppställde Europadomstolens praxis två villkor för att det nya förfarandet skulle anses gälla samma brott. Det nya förfarandet skulle för det första gälla samma faktiska handling som det tidigare avgörandet. För det andra skulle det inte vara någon väsensskillnad mellan de tillämpliga lagreglerna. Lagreglerna fick inte skilja sig från varandra ”in their essential elements” (*Franz Fischer mot Österrike*, no. 37950/97, den 29 maj 2001). Med tillämpning av detta synsätt uttalade domstolen i målet *Rosenquist mot Sverige*, gällande förhållandet mellan de svenska reglerna om skattetillägg och skattebrott, att brotten i lagreglerna skilde sig åt med avseende på subjektiva rekvisit och syfte och därför inte utgjorde ”samma brott” enligt artikel 4 i tilläggsprotokollet.

Genom *Zolotukhindomen* har emellertid praxis på området för samma brott (*idem*) ändrats. Det står nu klart att dubbelprövningsförbudet ska förstås som ett förbud mot åtal eller rättegång för ett andra ”brott” i den mån som detta härrör från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma (*Zolotukhin mot Ryssland* p. 82). Det nya synsättet baserar sig helt på faktiska gärningar och avvisar den rättsliga klassificeringen av gärningar som mindre relevant. Enligt Europadomstolen ska prövningen utgå från de fakta som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum och vars existens måste bevisas för att en fällande dom ska uppnås eller ett straffrättsligt förfarande inledas. Det kan nämnas att *Zolotukhindomen* inte avsåg skatteförfarandet utan sanktioner till följd av en persons agerande inne på ett militärt område.

Förändringen av Europadomstolens praxis har sedermera bekräftats i ett antal domar (se t.ex. *Ruotsalainen mot Finland*, no. 13079/03, den 16 juni 2009, *Maresti mot Kroatien*, no. 55759/07, den 25 juni 2009 och *Tsonyo Tsonnev mot Bulgarien*, no. 2376/03, den 14 januari 2010). Praxisförändringen bekräftades i svensk rätt i NJA 2010 s. 168 I och II. Högsta domstolen uttalade där att Europadomstolens tidigare praxis gällande bedömningen av vad som utgör samma brott enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet numera är överspelad. Av olika anledningar ansåg domstolen dock att det inte fanns skäl att anse det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott som oförenligt med dubbelprövningsförbudet. Om svensk praxis, se nedan under rubrik ”Europarätten i svensk praxis”.

I Europadomstolens dom *Pirttimäki mot Finland* (no. 35232/11, den 20 maj 2014) där en person dels dömts för skattebedrägeri i sin egenskap av företrädare för ett bolag, dels påförts ett skattetillägg, ansågs det inte vara fråga om samma brott dels då det gällde två olika personer, ”legal entities” (ett bolag och en person), dels då det gällde olika ageranden: Skattebedrägeriet avsåg oriktigt uppgiftslämnande i bolagets deklaration och skatteförhöjningen avsåg den enskilde personens deklareringsförfarande. Någon kränkning av dubbelprövningsförbudet hade således inte ägt rum.

Den 27 november 2014 kom så ett avgörande även avseende Sverige. I domen *Lucky Dev mot Sverige* ansåg domstolen att påförandet av skattetillägg och åtalet för skattebrott avsåg samma brott. För att komma fram till detta tog Europadomstolen uttryckligen vägledning av uttalanden i *Zolotukhin*-domen (p. 82) och anförde att klagandens åtal och uttag av skattetillägg grundades på samma underlåtenhet att deklarerar inkomster från affärsverksamhet och mervärdesskatt. Dessutom avsåg skatteförfarandet och brottmålsförfarandet samma tidsperiod och väsentligen samma belopp undandragna skatter. Därmed var idem-momentet av dubbelprövningsförbudet uppfyllt (p. 54). Det aktuella klagomålet omfattade också en påstådd kränkning avseende bokföringsbrott och skattetillägg. Processen avseende bokföringsbrott befanns dock av Europadomstolen röra en annan gärning än den som var aktuell i processen om skattetillägg och kombinationen av dessa förfaranden hade därför inte innefattat någon kränkning av dubbelprövningsförbudet (p. 55).

### *Lagföras eller straffas*

Den svenska ordalydelsen av bestämmelsen anger att man inte får lagföras eller straffas på nytt. Det engelska uttrycket är ”tried or punished again”. Dubbelprövningsförbudet syftar till att förhindra upprepanandet av ett straffrättsligt förfarande som har avslutats genom ett slutligt avgörande (*Gradinger mot Österrike*, no. 15963/90, den 23 oktober 1995). Ett avgörande spärrar således mot ny lagföring endast om det innebär att den tilltalade blir fälld eller frikänd från brottet, se t.ex. *Smirnova och Smirnova mot Ryssland* (nos. 46133/99 och 48183/99, den 3 oktober 2002) och *Wassdahl mot Sverige* (no. 36619/03, den 29 november 2005).

Dubbelprövningsförbudet hindrar alltså inte bara ett andra straff utan även en andra prövning för samma brott. Det är således inte av betydelse om personen verkligen döms för ett brott, utan själva prövningen utgör hinder för en andra prövning. Att en person frikänns från ett åtal utgör också hinder för en andra prövning av samma brott, se också *Lucky Dev mot Sverige* p. 58. Lagföringen eller prövningen ska alltså innebära att man prövar den enskildes skuld slutligt. Sådana förfaranden som inte innebär en slutlig prövning av den enskildes skuld är inte hinder för ett andra förfarande.

### *Laga kraft*

Dubbelprövningsförbudet är utformat som en res judicata-regel och som nämns under ovanstående rubrik syftar det till att förhindra upprepanandet av ett straffrättsligt förfarande som har avslutats genom ett slutligt avgörande (*Gradinger mot Österrike* p. 53). Ett avgörande är slutligt om det har ”acquired the force of res judicata” (*Zolotukhin mot Ryssland* p. 83). Så är fallet när avgörandet är oåterkalleligt, dvs. när inga ordinarie rättsmedel är tillgängliga eller när parterna har uttömt sådana rättsmedel eller har låtit tidfristen löpa ut utan att göra bruk av dem (*Zolotukhin mot Ryssland* p. 107). Även Explanatory Report till sjunde tilläggsprotokollet (ETS No. 117) betonar att principen bara är tillämplig om det finns ett slutligt avgörande, p. 29 jämfört med p. 22). Det handlar således om att

ett förfarande inte får upprepas efter att ett avgörande fått laga kraft. Se mer under nästa rubrik.

### *Parallella förfaranden och förfaranden med nära samband*

Frågan om vad som är samma brott (idem) kan sägas ha klargjorts i stora delar genom *Zolotukhin mot Ryssland*. Innebörden av förbudet mot upprepningen (bis), har dock inte varit lika klar. Det finns exempel på när straff utdömda i olika förfaranden har ansetts förenligt med dubbelprövningsförbudet, såsom *RT mot Schweiz* (no. 31982/96, den 30 maj 2000), *Nilsson mot Sverige* (no. 73661/01, den 13 december 2005) och *Maszni mot Rumänien* (no. 59892/00, den 21 september 2006). I vissa fall har det varit fråga om parallella förfaranden. I vissa fall har grunden för bedömningen att förfarandet är förenligt med förbudet angetts vara att förfarandena haft en tillräckligt nära koppling, eller att det andra förfarandet inte varit en självständig prövning av skuldfrågan.

Det finns senare praxis där parallella förfaranden har bedömts som oförenliga med förbudet, på så sätt att det andra, pågående förfarandet borde ha avbrutits när det första förfarandet fick laga kraft, se t.ex. *Tomasovic mot Kroatien* (no. 53785/09, den 18 oktober 2011), *Muslija mot Bosnien-Herzegovina* (no. 32042/11, den 14 januari 2014), *Grande Stevens and Others mot Italien* (nos. 18640/10, 18647/10, 18663/10 och 18698/10, den 4 mars 2014), *Glantz mot Finland* och *Nykänen mot Finland* (no. 37394/11 respektive 11828/11, den 20 maj 2014).

I *Häkkä mot Finland* (no. 758/11, den 20 maj 2014) som också gäller parallella förfaranden befanns ingen kränkning ha ägt rum trots att ett av förfarandena fick laga kraft. Skälet synes vara att det kvarstående förfarandet inte var föremål för klagomål av den enskilde (p. 52).

Frågan om vad som gäller för parallella förfaranden i relation till det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott har också klargjorts genom domen *Lucky Dev mot Sverige*. I domen sägs bl.a. följande. Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet hindrar inte att parallella förfaranden pågår före dess att det finns ett slutligt avgörande. I de fallen kan det inte sägas att den enskilde har prövats flera gånger för ett brott för vilket han redan har slutligt blivit frikänd från eller dömts för (p. 59). Artikel 4 utgör inget skydd mot lis pendens. I svenskt avseende skulle samtidiga skatteprocesser om skattetillägg och brottmålsförfaranden om ett motsvarande skattebrott alltså inte vara oförenligt med artikel 4. En kränkning inträffar dock om ett förfarande fortsätter efter det att ett förfarande avslutas genom ett slutligt avgörande. Europadomstolen noterar att de svenska högsta domstolarna har ansett att även pågående, ej avslutade förfaranden hindrar att ett andra förfarande avseende samma brott påbörjas och att de har ansett att hindret uppstår när Skatteverket beslutar att ta ut skattetillägg eller när ett åtal väcks. Denna garanti mot parallella förfaranden kan dock inte härledas från artikel 4 (p. 60).

Enligt Europadomstolen är således samtidiga skattetilläggs- och skattebrottsförfaranden inte oförenliga med dubbelprövningsförbudet utan en kränkning sker först om det kvarvarande förfarandet inte avbryts när ett förfarande får laga kraft.

## Dubbelprövningsförbudet i EU:s rättighetsstadga

### *Förbudet i EU:s rättighetsstadga*

Enligt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. Formuleringen är inte helt identisk med dubbelprövningsförbudet i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Det är inte heller helt självklart att den har exakt samma innebörd som konventionens dubbelprövningsförbud.

Vidare gäller stadgan, som nämnts ovan, vid tillämpning av unionsrätten. Det är således av vikt vad som utgör unionsrätt. Det kan också nämnas att bestämmelsen har ett vidare tillämpningsområde, då det i stället för att begränsas till samma stat, gäller ”i unionen”.

### *Åkerberg Fransson-domen*

Med anledning av att Haparanda tingsrätt i december 2010 begärt förhandsavgörande från EU-domstolen avseende tolkningen av dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga meddelade EU-domstolen dom den 26 februari 2013 i mål C-617/10, *Hans Åkerberg Fransson*. Av domen kan utläsas bl.a. följande.

EU-domstolen ansåg sig vara behörig att besvara de frågor som hade ställts och att lämna samtliga tolkningsfakta som var nödvändiga för att den hänskjutande domstolen skulle kunna avgöra om den nationella lagstiftningen är förenlig med dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i rättighetsstadgan (p. 31). Ställningstagandet motiverades med att skattetillägg och åtal för skattebrott som grundats på att oriktiga uppgifter lämnats avseende mervärdesskatt utgör tillämpning av EU-rätten i den mening som avses i stadgan. I det sammanhanget uttalades att när en domstol i en medlemsstat har att – i ett fall där de åtgärder som vidtas av medlemsstaterna inte är fullständigt bestämda av unionsrätten – pröva om en bestämmelse eller en åtgärd i nationell rätt, som utgör en tillämpning av unionsrätten, är förenlig med de grundläggande rättigheterna, förblir nationella myndigheter och domstolar behöriga att tillämpa nationella normer för skydd av grundläggande rättigheter. Detta förutsatt att tillämpningen av dessa normer varken undergräver den skyddsnivå som föreskrivs i stadgan, såsom den tolkats av domstolen, eller unionsrättens företrädare, enhetlighet och verkan (p. 29).

När det gäller frågan om dubbelprövningsförbudet i artikel 50 i EU:s rättighetsstadga ska tolkas så att den utgör hinder för att väcka åtal för skattebrott mot någon som redan har påförts skattetillägg för samma oriktiga uppgiftslämnande i deklarationen, förutsätter en sådan tillämpning att de åtgärder som redan vidtagits mot den tilltalade genom ett lagakraftvunnet avgörande är av straffrättslig karaktär (p. 32–33). Artikel 50 hindrar inte en medlemsstat från att, för samma gärning i form av underlåtenhet att deklarerera mervärdesskatt, tillämpa en kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner. I syfte att säkerställa uppbördens av samtliga inkomster från mervärdesskatt, och därigenom att värna unionens ekonomiska intressen, står det medlemsstaterna fritt att själva välja de sanktioner som ska vara tillämpliga. Det kan vara administrativa eller straffrättsliga sanktioner. Det är först när ett skatte-

tilllägg har straffrättslig karaktär, i den mening som avses i artikel 50 i stadgan, och skattetilläggsbeslutet fått laga kraft, som artikeln hindrar att en och samma person lagförs för samma gärning (p. 34).

Enligt EU-domstolen ankom det på Haparanda tingsrätt att bedöma huruvida det finns anledning att pröva den kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner som är föreskriven i den nationella lagstiftningen mot de nationella normerna. En sådan prövning kan utmyнна i att Haparanda tingsrätt finner att kombinationen strider mot dessa normer, förutsatt att återstående sanktioner är effektiva, proportionella och avskräckande (p. 36, enligt lydelse efter EU-domstolens rättelse den 7 maj 2013).

Genom *Åkerberg Fransson*-domen står således klart att EU:s rättighetsstadga är tillämplig när skattetillägg används för mervärdesskatt. Därmed omfattas inte t.ex. inkomstskatteområdet. De svenska skattetilläggsreglerna är dock desamma på dessa områden. I övriga delar innebär inte domen så många klargöranden. EU-domstolen överlämnade till frågeställande tingsrätt att bedöma frågan om dubbelprövningsförbudet överträtts. Vägledningen som lämnades kan sägas vara inte helt klar. Samtidigt som domstolen angav ett antal kriterier för bedömningen av om en sanktion var att betrakta som straffrättslig, angav domstolen också att en prövning av tingsrätten kunde leda till att kombinationen skattetillägg och skattebrott befinns strida mot reglerna, under vissa förutsättningar, nämligen att återstående sanktion är tillräckligt effektiv, proportionell och avskräckande. Detta tyder på att dubbelprövningsförbudet inte är absolut i EU-rätten, och på att unionsrätten till och med kan kräva att båda sanktionerna påförs (mer angående innebörden av domen, se SvJT 2014 s. 36, artikel av Dominique Ritzleng).

Att förbudet inte är absolut framgår också av artikel 52.1 i stadgan. Där anges att varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i denna stadga ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter samt att begränsningar får, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter. Detta förbud får således inskränkas, dock endast under vissa förutsättningar.

### **Dubbelprövningsförbudet i svensk praxis**

*Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013, NJA 2013 s. 502*

Fram till den 11 juni 2013 har både Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen ansett att det svenska systemet med skattetillägg och en straffrättslig sanktion inte är oförenligt med Europakonventionens dubbelprövningsförbud (RÅ 2009 ref. 94 och NJA 2010 s. 168 I och II).

Genom Högsta domstolens beslut i plenum den 11 juni 2013 ändrades praxis (NJA 2013 s. 502). Sammanfattningsvis ansåg Högsta domstolen att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning) omfattar systemet med skattetillägg och påföljd för brott mot skattebrottslagen. Rätten omfattar såväl mervärdesskatt som andra skatter och avgifter. Den gäller när skattetillägg och påföljd för skattebrott aktualiseras för en och samma fysiska person, också i vissa situationer

när en juridisk person är primärt ansvarig för skattetillägget. Det föreligger hinder (lis pendens) mot åtal för skattebrott även om beslutet om skattetillägg inte har fått laga kraft. I avgörandet uttalades också att dubbelprövningsförbudet normalt inte hindrar åtal och dom för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut.

Häri genom har således systemet med skattetillägg och skattebrott bedömts som oförenligt med dubbelprövningsförbudet och dubbelprövningsförbudets innebörd nationellt konstaterats äga tillämpning även på lis pendens-situationer.

Det kan nämnas att vad gäller dubbelprövningsförbudet enligt EU-stadgan bedömde Högsta domstolen att *Åkerberg Fransson*-domen innebär att den som har fått ett skattetillägg avseende mervärdesskatt inte kan åtalas för ett motsvarande skattebrott, oavsett vilken bedömning som kan göras av de olika sanktionernas effektivitet.

#### *Högsta domstolens beslut den 16 juli 2013, NJA 2013 s. 746*

Högsta domstolen har i beslut den 16 juli 2013 tagit ställning till frågor om resning i fall då en person – i strid med dubbelprövningsförbudet – fällt till ansvar för skattebrott (NJA 2013 s. 746).

Högsta domstolen biföll ansökan om resning i fråga om ansvar för skattebrott grundat på oriktiga uppgifter av betydelse för inkomstskatten. I övriga delar avslogs ansökan.

Högsta domstolen ansåg att det svenska systemets oförenlighet med Europakonventionens dubbelprövningsförbud fick anses ha inträffat i och med Europadomstolens avgörande den 10 februari 2009, *Zolotukhin*-domen, varigenom dubbelprövningsförbudet enligt Högsta domstolen fått ett ändrat innehåll. Högsta domstolen fann att det saknades skäl för resning enligt nationell praxis och med stöd av rättegångsbalkens regler. Resning beviljades i stället genom att artikel 13 i Europakonventionen om rätten till ett effektivt rättsmedel tillämpades.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens dom den 29 oktober 2013, HFD 2013 ref. 71*

Högsta förvaltningsdomstolen har genom dom den 29 oktober 2013 frångått sin tidigare praxis (HFD 2013 ref. 71). Högsta förvaltningsdomstolen fann att när en skattskyldig har åtalats för skattebrott får beslut inte fattas om skattetillägg som grundas på samma oriktiga uppgifter som åtalet.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens dom den 5 juni 2014, HFD 2014 ref. 35*

Högsta förvaltningsdomstolen har genom dom den 5 juni 2014 (HFD 2014 ref. 35) bifallit en ansökan om resning som gäller skattetillägg som hade beslutats efter det att den enskilde hade åtalats för skattebrott. Den klandrade domen meddelades den 21 december 2010. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att för det fall Skatteverkets beslut om skattetillägg hade föregått åtalet följer det av NJA 2013 s. 746 att den enskilde hade haft rätt till resning i brottmålet, och Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den nu aktuella situationen inte borde behandlas annorlunda. I domen undanröjdes de beslutade skattetilläggen.

*Högsta förvaltningsdomstolens dom den 19 juni 2014, HFD 2014 ref. 43*

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom den 19 juni 2014 (HFD 2014 ref. 43) som gällde ett pågående förfarande, funnit att ett uttaget skattetillägg skulle undanröjas, trots att skattetilläggsförfarandet hade inletts före processen om skattebrott. Domstolen hänvisade till Europadomstolens senare avgöranden *Häkka mot Finland*, *Nykänen mot Finland* och *Glantz mot Finland* (se ovan i detta avsnitt).

#### *Högsta domstolen och bokföringsbrott*

Högsta domstolens syn i NJA 2013 s. 502 att dubbelprövningsförbudet normalt inte hindrar åtal och dom för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut, har bekräftats av senare avgörande. Högsta domstolen undanröjde den 25 april 2014 (NJA 2014 s. 377) en hovrättsdom om avvisning av ett åtal för bl.a. bokföringsbrott pga. tidigare uttaget skattetillägg. Högsta domstolen fann att besluten om skattetillägg inte hindrade en prövning av åtalet för grovt bokföringsbrott.

#### *Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket*

Efter Högsta domstolens ändrade praxis sommaren 2013 förändrade åklagaren och Skatteverket sina rutiner för åtal och uttag av skattetillägg så att samma person därefter inte skulle riskera att påföras två olika sanktioner. Vidare har Åklagarmyndigheten tillsammans med Ekobrottsmyndigheten inventerat pågående ärenden, ärenden där fängelsepåföljd verkställdes och till sist granskat alla domar rörande skattebrott från februari 2009 och framåt. Arbetet har lett till att ett antal pågående utredningar och åtal lades ned, att 42 personer redan sommaren 2013 släpptes ut från fängelse och att av de 2 700 skattebrottsdomar som inventerades, 541 resningsansökningar framställdes. Arbetet avslutades våren 2014.

## 6 Myndigheternas verksamhet

### 6.1 Skatteverkets verksamhet

#### 6.1.1 Inledning

Skatteverkets huvuduppgifter är att ta in skatter, sköta folkbokföringen, registrera bouppteckningar och vara borgenär åt staten. Inom Skatteverket finns också en skattebrottsenhet som har till uppgift att bistå i skattebrottsutredningar (förordning [2007:780] med instruktion för Skatteverket).

Skatteverkets beskattningsarbete är i huvudsak inriktat på information, löpande ärendehantering och kontroll. I den löpande ärendehanteringens ingår bl.a. registrering och formaliakontroll av skattedeclarationer, kontrolluppgifter och inkomstdeklarationer. Kontrollerna riktar sig mot oavsiktliga fel, fusk och avancerad skatteplanering.

Nedan följer en presentation av beskattningsverksamhetens förfaranden gällande beslut om skattetillägg och brottsanmälan, samt skattebrottsenhetens verksamhet.

### **6.1.2 Beslut om skattetillägg i praktiken**

Skatteverket har organiserat kontrollarbetet inom beskattningen i två områden, ärendeflöden och insatser. Ärendeflöden avser löpande hantering av inkomna ärenden (t.ex. inkomstskattedeclarationer) där det största urvalet för manuell kontroll av handläggare sker maskinellt. Insatser avser särskilda inriktningar för hantering av olika risker och avser i större utsträckning fördjupade utredningar som initierats av Skatteverket. Exempel på inriktningar är nya företag, oredovisade inkomster, kontanthandel och utlandstransaktioner. Insatser har ett större inslag av manuella urval, i synnerhet avseende områden med hög risk såsom skatteupplägg och grov ekonomisk brottslighet.

När en oriktig uppgift upptäckts ska enligt Arbetsordning för Skatteverket (version 3-2012, s. 38) handläggaren i det aktuella ärendet kontakta en av Skatteverket utsedd ”särskilt kvalificerad beslutsfattare” och förankra beslutet om skattetillägg (detta gäller även vid befrielse från skattetillägg). Att ett beslut förankras hos en särskilt kvalificerad beslutsfattare innebär att handläggaren inhämtar synpunkter avseende beslutet om skattetillägg som handläggaren har för avsikt att fatta. Det är således handläggaren som är beslutsfattaren och inte den särskilt kvalificerade beslutsfattaren. En särskilt kvalificerad beslutsfattare är en tjänsteman med lång erfarenhet av att fatta kvalificerade beslut.

Särskilt kvalificerade beslutsfattare ska enligt 66 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, även ompröva beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg och betalningsansånd när omprövningen sker på begäran av den som beslutet gäller. Den särskilda beslutsfattaren får inte ha prövat frågan tidigare. Andra förutsättningar är att det finns nya (eller oprövade) omständigheter och bevis i ärendet, att det handlar om en prövning i sak och att frågan inte är för enkel.

När det gäller bedömningar av rättelse av oriktig uppgift och frågan om normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande, se mer i avsnitt 8.

### **6.1.3 Anmälningssplikten i praktiken**

Skatteverket arbetar efter formella rutiner i form av en s.k. riks rutin med bilaga som reglerar hur och när en brottsanmälan ska ske. Bilagan kallas ”Minneslistan” och i den anges förutom brottsrekvisiten bl.a. vid vilka beloppsnivåer en brottsanmälan ska göras.

Från och med årsskiftet 2012/2013 hanteras brottsanmälningarna elektroniskt i syfte att göra systemet mer effektivt och enhetligt. Ansvaret för att en brottsanmälan blir gjord åligger den handläggande revisorn, skrivbordshandläggaren etc. som i varje ärende ska bedöma om misstanke om brott finns. Anmälaren skapar en brottsanmälan och bifogar de nödvändiga handlingarna för utredningen. Skatteverkets samtliga



regioner har utsedda kvalitetssäkrare som har i uppdrag att kontrollera de brottsanmälningar som upprättas innan de skickas vidare till Ekobrottsmyndigheten. Denna funktion säkerställer att Skatteverkets riksgemensamma rutiner följs och att brottsanmälningarna håller rätt kvalitet. Beslut om att skicka anmälan till åklagare fattas av kontorschefen eller en särskilt förordnad tjänsteman (Arbetsordning för Skatteverket s. 64). Brottsanmälan görs i förekommande fall i den region där ärendet utreds. Från den 1 juli 2013 anmäler Skatteverket misstänkta brott till Ekobrottsmyndigheten. Anmälan skickas till Ekobrottsmyndigheten i den berörda personens folkbokföringskommun eller den juridiska personens säteskommun (Arbetsordning för Skatteverket s. 35).

Nedan beskrivs Skatteverkets rutiner enligt nuvarande lagstiftning. Det bör dock noteras att efter Högsta domstolens ändrade praxis sommaren 2013 förändrade åklagaren och Skatteverket sina rutiner för åtal och uttag av skattetillägg så att samma person därefter inte ska riskera två olika sanktioner.

### **Anmälningstidpunkt**

I de fall då Skatteverket har en lagstadgad skyldighet (se avsnitt 5.2.15) att anmäla brottsmisstanke ska anmälan göras så snart det finns anledning att anta att ett brott har begåtts. Så snart en samlad bedömning av utredningsmaterialet ger underlag för brottsmisstankar ska således en anmälan upprättas. I praktiken innebär detta att anmälningstidpunkten oftast infaller i samband med att skatteutredningen färdigställts. I de fall då utredning sker inom området ”skatteundandragande” kan en brottsanmälan komma tidigare i utredningen, dvs. innan beslut har fattats i frågan om beskattning. I dessa ärenden väljer åklagaren normalt att fatta beslut om åtal efter att ett beslut om skatt eller avgift har fattats. I ärenden som inte gäller grov brottslighet är den vanliga proceduren att Skatteverket fattar beslut i beskattningsfrågan och att en brottsanmälan lämnas utan särskild kontakt med åklagaren.

Det faktum att en brottsanmälan görs påverkar inte Skatteverkets handläggning i övrigt av ärendet. I vissa fall kan handläggningen påskyndas, t.ex. inför häktningsförhandlingar, och ibland fördröjas något på grund av omständigheter i förundersökningen.

I de fall då Skatteverket inte har en lagstadgad skyldighet att anmäla misstanke om brott finns det inte reglerat när en anmälan ska göras. Det är upp till Skatteverket själv att bedöma omständigheterna i det enskilda fallet.

### **6.1.4 Skattebrottsenheten**

Skattebrottsenheten är organisatoriskt skild från Skatteverkets verksamhet i övrigt och dess verksamhet styrs av lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Enligt 1 § får Skatteverket medverka vid undersökning av brott enligt bl.a. skattebrottslagen men även vid andra brott som har ett sådant naturligt samband med Skatteverkets verksamhet att Skatteverket framstår som bäst lämpad att utföra förundersökningen.

Skattebrottsutredaren vid skattebrottsenheten kan få uppdrag av åklagare att i stället för polisen genomföra en förundersökning. Omkring en fjärdedel av Ekobrottsmyndighetens inkomna ärenden utreds av Skatteverkets skattebrottsenhet (Ekobrottsmyndighetens årsredovisning år 2013 s. 25).

## 6.2 Åklagarens verksamhet

### 6.2.1 Inledning

Åklagaren har tre huvuduppgifter: att utreda brott, att fatta beslut om åtal ska väckas eller inte samt att framträda i domstolen. Ekobrottsmyndigheten är en åklagarmyndighet där åklagare, poliser, ekorevisorer och andra experter arbetar tillsammans i utredningsteam. Den 1 juli 2013 fick Ekobrottsmyndigheten ett rikstäckande ansvar för de ärendetyper som myndigheten handlägger, dvs. för ekobrottsbekämpning.

Enligt 1 § förordning (2007:972) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten ansvarar myndigheten för samordning och andra åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten. Ekobrottsmyndigheten har således till uppgift att bekämpa och förebygga ekonomisk brottslighet. Verksamheten är uppdelad i brottsförebyggande arbete samt utredning och lagföring.

De vanligaste måltyperna vid Ekobrottsmyndigheten är skattebrott och bokföringsbrott men myndigheten utreder och lagför också anmälda brott på de finansiella marknaderna och EU-bedrägerier.

De brott som Ekobrottsmyndigheten utreder upptäcks och anmäls oftast av Skatteverket. Misstänkta brott anmäls också bl.a. av Finansinspektionen, Tullverket, revisorer, myndigheter som administrerar utbetalning av EU-bidrag och allmänheten. Från den 1 juli 2013 anmäler Skatteverket alla misstänkta brott enligt skattebrottslagen till Ekobrottsmyndigheten.

Ekobrottsmyndigheten har olika möjligheter att hantera en brottsanmälan beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Nedan följer en presentation av vilka åtgärder som en brottsanmälan kan leda till.

### 6.2.2 Förundersökning

Enligt 23 kap. 1 § första stycket rättegångsbalken ska förundersökning inledas så snart det på grund av angivelse eller av annat skäl finns anledning att anta att ett brott har förövats. När det gäller brott mot skattebrottslagen är åklagare alltid förundersökningsledare. Det är därför i dessa fall åklagarens uppgift att besluta om att förundersökning ska inledas. Ett beslut om att förundersökning ska inledas ska sättas upp särskilt eller antecknas i akten. Vanligen fattas ett beslut skriftligen och på samma handling lämnas normalt direktiv till polisen eller skattebrottsenheten som har resurser för utredning. I och med beslutet om att inleda förundersökning träder åklagaren in i rollen som förundersökningsledare (SKV 623,Handledning för skatterevision Samarbete med åklagare och brottsutredare s. 67).

Förundersökningen genomförs av ett utredningsteam som består av poliser, ekorevisorer och ekoadministratörer under ledning av förundersökningsledaren. Utredningsteamet håller förhör med misstänkta personer och vittnen, inhämtar skriftlig dokumentation samt genomför husrannsakingar och frihetsberövanden om det behövs. Som framgår av avsnitt 6.1.4 utreds ärenden också av skattebrottsutredare vid Skatteverkets skattebrottsenhet.

Ibland är det material som presenteras i en anmälan inte tillräckligt för att det ska gå att ta ställning till frågan om förundersökning ska inledas. Det kan då vara nödvändigt att bredda beslutsunderlaget innan beslut fattas. De punktvisa åtgärder som då kan vidtas brukar benämnas förutredning. Denna utredningsform är oreglerad i lagstiftningen men gränserna för vad som är tillåtet respektive otillåtet att göra har utkristalliserat sig i praxis. Det är t.ex. inte tillåtet att använda tvångsmedel som beslag, husrannsakan eller att hålla förhör. I förarbetena, se propositionen Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m. (prop. 1997/98:10 s. 51) anges att en förutredning kan avse olika utredningsåtgärder som registerslagning eller inhämtande av muntliga uppgifter under hand. I regel handlar det om att ta reda på enkla förhållanden, t.ex. vem som är arbetsgivare eller vem som är legal ställföreträdare för ett bolag. En förutredning kan också ta sikte på den juridiska bedömningen av föreliggande fakta.

Det kan nämnas att det ligger i sakens natur att en brottsutredning under utredningens gång kan förändras, allteftersom utredningsmaterialet förbättras. Detta kan innebära att nya frågor tillkommer eller att andra frågor bortfaller från utredningen.

### **6.2.3 Förundersökning inleds inte**

Om åklagaren finner att det utifrån uppgifterna i anmälan inte finns anledning att anta att brott har förövats fattas ett beslut att inte inleda förundersökning. Det kan vara fråga om att anmälan görs på för svaga skäl. Sådant beslut kan också fattas om åklagaren anser att det inte går att visa på subjektiva grunder att det är fråga om brott. Ett beslut att inte inleda förundersökning innebär att ärendet är avslutat (avskrivet) hos åklagaren. När ett ärende som Skatteverket har anmält avslutas genom avskrivning hos åklagaren ska Skatteverket underrättas om detta (Handledning för skatterevision Samarbete med åklagare och brottsutredare s. 68).

### **6.2.4 Nedläggning av förundersökning och beslut att inte väcka åtal**

Enligt 23 kap. 4 § andra stycket rättegångsbalken ska förundersökningen nedläggas om det inte längre finns anledning att fullfölja den. Det kan t.ex. vara så att åklagaren visserligen finner att ett brott har begåtts, men det går inte att styrka att det är den misstänkte som har begått det. Andra skäl för att lägga ned förundersökningen kan vara att det inte går att finna någon misstänkt för brottet eller att utredningen visar att vad den misstänkte har gjort inte är brottsligt.

Man ska skilja mellan beslut att lägga ned förundersökningen och beslut att inte väcka åtal, s.k. negativa åtalsbeslut. Av 23 kap. 20 § rättegångsbalken framgår att då förundersökningen avslutats ska beslut i åtalsfrågan meddelas. En förundersökning anses slutförd när utredningen har slutdelgivits enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken. Fram till tidpunkten för slutdelgivning kan således förundersökningen läggas ned, därefter ska ett negativt åtalsbeslut fattas.

Ett beslut om att lägga ned förundersökningen får inte rättskraft utan förundersökningen kan tas upp igen senare om det framkommer nya uppgifter. Inte heller ett beslut att inte väcka åtal får rättskraft. Även i detta fall kan förundersökningen återupptas om nya omständigheter framkommer.

### **6.2.5 Förundersökningsbegränsning**

Reglerna om förundersökningsbegränsning finns i 23 kap. 4 a § rättegångsbalken och innebär ett undantag från förundersökningsplikten. Bestämmelsen innehåller processekonomiskt motiverade regler om att förundersökning i vissa fall inte behöver genomföras. En förundersökning behöver inte inledas och en redan inledd förundersökning får läggas ned dels vid brott med lågt straffvärde som skulle kräva orimligt stora utredningskostnader, dels då man kan anta att något åtal för brottet ändå inte skulle komma att ske till följd av reglerna om åtalsunderlåtelse eller om särskild åtalsprövning. I de senare fallen är det en förutsättning att något väsentligt allmänt eller enskilt intresse inte hindrar att förundersökningen läggs ned. När det gäller brott mot skattebrottslagen fattas beslut om förundersökningsbegränsning alltid av åklagare. Förundersökningsbegränsning innebär således att beslut fattas om att antingen inte inleda eller att nedlägga en förundersökning. Som tidigare nämnts får sådana beslut inte rättskraft.

Förundersökning för utredning av visst brott behöver inte inledas eller får läggas ned om det kan antas att åtal för brottet inte skulle komma att ske till följd av ett beslut om åtalsunderlåtelse på den grunden att den misstänkte har begått annat brott och det, utöver påföljden för detta brott, inte krävs påföljd med anledning av det nu aktuella brottet (20 kap. 7 § första stycket 3 rättegångsbalken). Förundersökningsbegränsning av detta slag tillämpas ofta när det gäller ekobrott. I riksåklagarens riktlinjer om förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse (RÅR 2008:2) nämns som ett exempel att någon misstänkts för flera olika skattebrott, varav ett medför utredningssvårigheter. För att åstadkomma ett snabbt avgörande av de klara fallen kan det då vara befogat att besluta om förundersökningsbegränsning beträffande det svårutredda brottet. Andra praktiska fall anges vara då misstanken gäller både relativt lättutredda skattebrott och komplicerade gäldenärsbrott eller då misstanken omfattar flera gäldenärsbrott, varav något kan utredas snabbt, t.ex. ett bokföringsbrott. Under förutsättning att den väntade påföljden för den lättutredda brottsligheten kan anses innefatta en med hänsyn till omständigheterna tillräcklig sanktion bör det vara möjligt att begränsa förundersökningen till den brottsligheten.

### **6.2.6 Åtalsunderlåtelse**

Enligt 20 kap. 7 § rättegångsbalken får en åklagare under vissa förutsättningar besluta om åtalsunderlåtelse. En grundförutsättning för beslut om åtalsunderlåtelse är att något väsentligt allmänt eller enskilt intresse inte åsidosätts. Reglerna om åtalsunderlåtelse kan sägas ha två syften. Det ena syftet är processekonomiskt och det andra är att kunna undvika åtal när det misstänkta brottets straffvärde är begränsat eller när en domstolsprocess framstår som onödig eller meningslös. Det kan vara fråga om fall där omständigheterna kring gärningen eller gärningsmannen är särpräglade eller där gärningsmannen får adekvat vård oberoende av ett åtal. Av 20 kap. 7 § första stycket 3 rättegångsbalken framgår att åtal får underlåtas om den misstänkte begått annat brott och det utöver påföljden för detta brott inte krävs påföljd med anledning av det föreliggande brottet.

För att ett beslut om åtalsunderlåtelse ska kunna fattas krävs att förundersökningen är slutförd och slutdelgiven. Det är inget absolut krav att gärningen måste vara erkänd men det måste stå helt klart för åklagaren att den misstänkte har begått brottet och det får inte föreligga någon tveksamhet om hur brottet är att bedöma rättsligt. Så kan t.ex. vara fallet när den misstänkte inte har erkänt, men samtidigt har lämnat en berättelse som utan tvekan innebär att han eller hon gjort sig skyldig till brottet.

Ett beslut att meddela åtalsunderlåtelse innebär en sakerförklaring, dvs. ett konstaterande av beslutande åklagare att den misstänkte har gjort sig skyldig till det aktuella brottet. Beslutet om åtalsunderlåtelse ska därför antecknas i belastningsregistret (3 § 4 lagen [1998:620] om belastningsregister).

### **6.2.7 Strafföreläggande**

Enligt reglerna i 48 kap. rättegångsbalken får åklagaren, i stället för att väcka åtal, utfärda strafföreläggande. Åklagaren förelägger skriftligen den tilltalade ett bötesstraff eller en villkorlig dom. Om den misstänkte godkänner strafföreläggandet, genom att förklara att han eller hon erkänner brottet och godtar straffet, gäller detta som en dom som har fått laga kraft. För det fall den misstänkte inte godkänner strafföreläggandet väcker åklagaren regelmässigt åtal, om det inte tillkommit några nya omständigheter som ställer skuldfrågan i en ny dager. I 59 kap. rättegångsbalken finns särskilda regler om klagan på strafföreläggande.

### **6.2.8 Väcka åtal**

Åklagaren kan bedöma att det finns skäl att väcka åtal. Förundersökningen dokumenteras i ett protokoll som utgör underlag för åklagarens beslut i åtalsfrågan och förberedelser för rättegången. När åklagaren beslutar om åtal lämnar han eller hon in en stämningsansökan till tingsrätten. Det är domstolen som slutligen avgör frågan om skuld.

## 6.2.9 Andra uppgifter som kan ankomma på åklagare

Åklagare för inte bara talan om brott utan kan också föra annan talan i samband med åtal för brott.

I rättegångsbalkens 22 kap. regleras enskilt anspråk i anledning av brott. I samband med åtal för ett brott kan talan om enskilt anspråk i anledning av brott föras mot den misstänkte eller annan (22 kap. 1 §). Om det enskilda anspråket grundas på brott som hör under allmänt åtal, är åklagarens på målsägandens begäran under vissa förutsättningar skyldig att i samband med åtalet förbereda och utföra även målsägandens talan (22 kap. 2 §). Denna del av processen är således inte en process om brottet.

Enligt lagen (2014:836) om näringsförbud får allmän åklagare framställa yrkande om näringsförbud på grund av brott (15 § jämfört med 4 § lagen om näringsförbud). Åklagaren får också framställa yrkande om näringsförbud i vissa andra fall, och då handläggs ärendet enligt lagen (1996:242) om domstolsärenden (18 § lagen om näringsförbud).

Ytterligare exempel på uppgifter som ankommer på åklagare är talan enligt 20 kap. 13 § utlänningslagen (2005:716) om påförande av avgift för att en fysisk eller juridisk person haft en utlänning anställd, trots att han eller hon inte haft föreskrivet arbetstillstånd eller saknat rätt att vistas i Sverige, talan enligt 20 kap. 15 och 16 §§ utlänningslagen om att en fysisk eller juridisk person för viss tid ska fråntas sin rätt till en del av eller alla offentliga stöd, bidrag och förmåner som har beviljats men ännu inte betalats ut eller kommit honom eller henne till del och att det som har erhållits ska återbetalas, att företräda staten i mål om vattenföreningssavgift enligt 9 kap. 5 § lagen (1980:424) om åtgärder mot förorening från fartyg, talan om äktenskapskillnad enligt 5 kap. 5 § äktenskapsbalken, talan om hävande av registrering av växtförädlarrätt, se 30 § växtförädlarrättsförordningen (1997:383) samt talan förd i enlighet med 8 kap. 2 § varumärkesförordningen (2011:594) om hävning av registrering av varumärkesrätt enligt 3 kap. 5 § andra stycket varumärkeslagen (2010:1877).

## 7 Överväganden och förslag

### 7.1 Behovet av ändringar

<b>Regeringens bedömning:</b> Systemet med skattetillägg och skattebrott bör ändras.
--

#### Skälen för regeringens bedömning

Reglerna om skattetillägg och skattebrott som tillåter prövningar vid två olika tillfällen har återkommande utsatts för kritik från olika håll. Reglerna har förändrats vid ett flertal tillfällen bl.a. för att stärka rättssäkerheten. I propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/11:165) aviserades att systemet med skattetillägg och skattebrott borde ses över i

syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten och den 8 mars 2012 tillsattes utredningen om stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet. Medan utredningen pågick, sommaren 2013, förändrades rättsläget då systemet med skattetillägg och skattebrott av Högsta domstolen genom NJA 2013 s. 502 bedömdes som oförenligt med dubbelprövningsförbudet. Högsta förvaltningsdomstolen följde efter med samma bedömning i oktober 2013 genom HFD 2013 ref. 71. Europadomstolen meddelade 2014 en dom avseende det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott, *Lucky Dev mot Sverige* (no. 7356/10, den 27 november 2014), där kränkning befanns ha skett (mer om dessa avgöranden, se avsnitt 5.3.2). Rättsutvecklingen under 2013 och 2014 har således gjort ändringar i aktuell lagstiftning mycket angelägna.

## 7.2 Vad ska uppnås med förändringarna?

### 7.2.1 Stärkt rättssäkerhet och sanktioner i balans på skatteområdet

**Regeringens bedömning:** Rättssäkerheten på skatteområdet bör stärkas och ett väl avvägt sanktionssystem bör bibehållas.

#### Skälen för regeringens bedömning

##### *Stärkt rättssäkerhet*

Rättssäkerhet är av grundläggande betydelse i en rättsstat. Begreppet rättssäkerhet brukar användas för att beskriva sådana företeelser och regelsystem som ska finnas för att en stat ska kunna kallas för en rättsstat. Uttrycket kan anses bl.a. innefatta att lagar och regler uppfyller krav på förutsebarhet, proportionalitet, likabehandling, praktisk tillämpbarhet och rätt till domstolsprövning.

Sedan lång tid tillbaka finns lagreglerade principer som syftar till att garantera rättssäkerheten i domstolsprocessen: Några exempel på detta är regler om res judicata och lis pendens i rättegångsbalken och regler om samordning av påföljder för att den sammanlagda påföljdsbördan inte ska bli för stor i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och brottsbalken (se avsnitt 5.3.1). I ett större perspektiv kan nämnas regeringsformen, förkortad RF, som innehåller ett stort antal principer som kan betecknas som rättssäkerhetsgarantier. Vidare gäller den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, som svensk lag i Sverige sedan 1995 och europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, benämnd EU:s rättighetsstadga, är bindande och direkt tillämplig sedan den 1 december 2009.

Sedan reglerna om skattetillägg infördes har reglerna förändrats och rättssäkerheten stärkts vid ett flertal tillfällen. Efter att Europadomstolen år 2002 konstaterade att uttag av de svenska skattetilläggen utgör en anklagelse om brott i Europakonventionens mening (*Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, no. 34619/97

respektive 36985/97, den 23 juli 2002) skedde många ändringar på skattetilläggsområdet för att stärka rättssäkerheten, genom 2003 års skattetilläggsreform, som medförde bl.a. rätt till anstånd med betalning innan en domstolsprövning skett, ökad rätt till muntlig förhandling och generösare regler om befrielse. Skattetillägg är dock fortsatt en administrativ sanktion enligt svensk rätt och prövas i ett administrativt förfarande. Vidare har regler för samordning av skattetillägg och påföljd för skattebrott tillkommit för att garantera en rimlig total påföljdsbörda, se propositionen Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. (prop. 2002/03:106). I det följande när det talas om skattebrott avses även andra brott enligt skattebrottslagen, om inte annat framgår av sammanhanget. Vidare när det talas om Europakonventionen avses även de tilläggsprotokoll som Sverige har anslutit sig till, om inte annat framgår av sammanhanget.

När det gäller dubbelprövningsförbudet bör det erinras om att Europakonventionen inte hindrar att en person ådöms flera straff för samma agerande. Dubbelprövningsförbudet handlar om att man inte får prövas eller straffas vid olika tillfällen för samma brott.

Även relativt nyligen har ändringar gjorts på skatteförfarandeområdet. Den 1 januari 2012 trädde skatteförfarandelagen i kraft, som täcker i stort sett hela skatteförfarandet. Genom att bestämmelserna samlades i en lag tydliggjordes och förenklades regelverket, vilket bl.a. har stärkt rättssäkerheten i skatteförfarandet. I skatteförfarandelagen gjordes även vissa materiella ändringar som innebar att rättssäkerheten stärktes, däribland i reglerna om skattetillägg. Vidare har proportionalitetsprincipen kommit till konkret uttryck i 2 kap. 5 § SFL.

Regeringen anser att det är mycket viktigt att ständigt förbättra rättssäkerheten och att anpassa regelverket till den pågående rättsutvecklingen. Detta lagstiftningsärende syftar till att stärka rättssäkerheten ytterligare på skatteförfarandeområdet.

#### *Väl avvägda sanktioner för otillåtna ageranden*

Viktigt i en rättsstat är också fungerande verktyg för att förebygga och komma till rätta med felaktigt agerande. Det är också viktigt med väl fungerande verktyg för att säkra statens inkomster, varav skatter och avgifter är en mycket viktig andel. Att dessa är viktiga mål framgår också av t.ex. Europakonventionen. Av artikel 8.2 Europakonventionen framgår att rätten till skydd för privat- och familjeliv får inskränkas bl.a. om det behövs till skydd för allmän ordning eller landets ekonomiska välförhållanden. Av artikel 1 i första tilläggsprotokollet till konventionen framgår att rätten till egendom inte inskränker en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig i syfte att säkerställa betalning av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten.

Även unionsrätten visar att det är viktigt att bekämpa skatteundandragande. Fördraget om europeiska unionens funktionssätt föreskriver en skyldighet för medlemsstaterna att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom åtgärder som ska vara avskräckande och effektiva (artikel 325, se även t.ex. EU-domstolens dom mål C-617/10, *Hans Åkerberg Fransson*, p. 25–26). Vikten av effektiva, proportionerliga och avskräckande sanktioner



illustreras i *Åkerberg Fransson*-domen, se avsnitt 5.3.2, vari anges att den nationella domstol som hade att pröva kombinationen av skattetillägg och skattebrott skulle kunna komma fram till att ett brott mot dubbelprövningsförbudet har ägt rum, förutsatt att återstående sanktioner är effektiva, proportionella och avskräckande (p. 36). Unionsrätten kan således till och med kräva att båda sanktionerna påförs (mer om innebörden av domen, se SvJT 2014 s. 36, artikel av Dominique Ritleng).

Det måste således finnas effektiva verktyg bl.a. för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Exempel på sådana verktyg är skattetillägg.

Det är även av stor vikt att brottsliga förfaranden leder till påföljd för att visa att samhället inte accepterar sådana ageranden. Det är vidare mycket viktigt att personer som gör rätt för sig inte hamnar i en sämre position än de som inte gör det. Detta gäller vare sig det handlar om brottsligt agerande eller på annat sätt otillåtet agerande. Personer och företag ska kunna verka på lika villkor och åsidosättande av skyldigheter som leder till förmåner jämfört med för dem som följer regler, ska medföra reaktioner från samhällets sida.

Det befintliga systemet med skattetillägg och sanktioner för skattebrott har funnits alltsedan 70-talet och har sedan dess bedömts vara viktigt av regering och riksdag. Som nämns ovan i avsnitt 5.1.1 var ett huvudsyfte med det skatteadministrativa sanktionssystemet att öka trycket på de skattskyldiga att fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. Vid införandet, se propositionen Med förslag till skattebrottslag, m.m. (prop. 1971:10 s. 194–201) angavs bl.a. att sanktionerna skulle komma att träffa jämnare och rättvisare. Sedan dess har det således varit klart att båda sanktionerna kan och ska, när förutsättningarna är uppfyllda, utgå. Exempel som visar att detta är huvudregeln är t.ex. 13 § skattebrottslagen (1971:69), som utgör ett undantag från denna huvudregel. Det är en bestämmelse om särskild åtalsprövning, med innebörd att åklagaren ska väcka åtal i fråga om det lindrigare brottet skatteförseelse bara om det finns särskilda skäl. Exempel på särskilda skäl är om personen inte kan påföras en annan sanktion, t.ex. skattetillägg. Vad gäller skatteförseelse har man alltså funnit att detta brott som regel inte ska leda till både brottspåföljd och skattetillägg, men att i vart fall en sanktion alltid bör påföras (prop. 1971:10 s. 262).

Regeringen anser det alljämt mycket viktigt att felaktigheter beivras och att samhällets reaktion mot sådant är såväl kraftfull som verksam. Som utgångspunkt för detta lagstiftningsärendet har regeringen att det sanktionssystem som finns i dag uppfyller dessa krav. Båda sanktionerna ska således kunna utgå även fortsättningsvis.

### *Sammanfattningsvis*

Sammanfattningsvis kan sägas att syftet med de ändringar som regeringen föreslår i denna lagrådsremiss är att stärka rättssäkerheten på skatteområdet samtidigt som ett väl avvägt sanktionssystem bibehålls.

## 7.2.2 Förhindra flera prövningar av samma brott för samma person

**Regeringens bedömning:** Reglerna om undvikande av olika förfaranden bör avse samma person och samma brott.

### Skälen för regeringens bedömning

Som framgår av utredningens direktiv (dir. 2012:14) var avsikten att sanktionsprövningar avseende samma oriktiga uppgiftslämnande inte längre skulle ske i olika förfaranden, redan före den tidpunkt då Högsta domstolen fann att det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott var oförenligt med dubbelprövningsförbudet. Utredningens förslag är utformat i enlighet med denna avsikt.

I avsnitt 5.3 har redogjorts för bestämmelser och praxis angående dubbelprövningsförbudet och andra regler som tar sikte på två sanktionsförfaranden. Regeringen väljer att ha de principer och regler som följer av Europakonventionen i relevanta delar som vägledning för lagstiftningsärendet, även i fall då detta inte är nödvändigt. Regeringen kommer därför att återkomma till vad som följer av Europakonventionen. Som framgår i det följande kommer regeringen i vissa förslag dock att gå längre än vad Europakonventionen kräver.

Även EU:s rättighetsstadga är tillämplig i delar av nu aktuell översyn, och artikel 50 om dubbelprövningsförbudet är därmed relevant (skattetillägg avseende mervärdesskatt). Som framgått av redovisningen i avsnitt 5.3.2 så har bestämmelserna i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga ganska lika lydelse, medan deras exakta överensstämmelse med varandra inte är självklar. Regeringens bedömning är att om någon av dessa bestämmelser går längre än den andra i rättighetsavseende, är det Europakonventionens reglering om dubbelprövningsförbudet. Därför ser regeringen det inte som nödvändigt att återkomma särskilt till EU:s rättighetsstadgas dubbelprövningsförbud, om inte särskilda skäl gör sig gällande.

Som framgår av redovisningen ovan (se avsnitt 5.3.2 t.ex.) gäller dubbelprövningsförbudet när samma person kan drabbas av två förfaranden. Vidare gäller att man inte får prövas eller straffas för samma brott en andra gång. Frågan om vad som utgör ett brott och vad som utgör samma brott i Europakonventionens mening har varit föremål för prövning i både Europadomstolen och våra högsta domstolar.

Regeringen anser att reglerna om undvikande av sanktionsprövningar i olika förfaranden ska gälla när detta kan bli aktuellt för samma person och för samma brott. När det gäller uttrycket ”samma brott” som används i det följande, är det dess innebörd enligt Europakonventionen som det syftar till.

## 7.2.3 Såväl ett andra straff som en andra prövning ska förhindras

**Regeringens bedömning:** Samma person bör varken riskera att straffas eller prövas för samma brott i olika förfaranden.

## Skälen för regeringens bedömning

### *Inledning*

Dubbelprövningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen syftar som nämnts i avsnitt 5.3.2 till att förhindra upprepadet av ett straffrättsligt förfarande som har avslutats genom ett slutligt avgörande (se t.ex. *Gradinger mot Österrike*, no. 15963/90, den 23 oktober 1995). Ett avgörande spärrar således mot ny lagföring endast om det innebär att den tilltalade blir fälld eller frikänd från brottet.

Dubbelprövningsförbudet förbjuder inte bara ett andra straff (dvs. ett nytt straff vid ett annat tillfälle än det första) utan även en andra lagföring, en andra prövning, för samma brott. Lagföringen eller prövningen ska innebära att man prövar den enskildes skuld slutligt. Sådana förfaranden som inte innebär en slutlig prövning av den enskildes skuld är således inte hinder för ett andra förfarande.

Regeringen avser med den ändrade regleringen att förhindra såväl en andra skuldprövning som ett andra straff för samma brott. I vissa fall går regeringen längre än vad Europakonventionen kräver. Regleringen ska nämligen förhindra även vissa prövningar som inte innebär en slutlig skuldprövning.

### *Även parallella förfaranden ska förhindras*

Artikel 4.1 är en res judicata-regel och säger att ingen får straffas eller lagföras på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilken han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen om rättegångsordningen i denna stat. Huruvida den regeln hindrar parallella processer eller inte har inte varit helt klart. Europadomstolens praxis har spretat och bl.a. Högsta domstolen har bekräftat att frågan inte är klar (NJA 2013 s. 502).

Europadomstolen har (efter Högsta domstolens praxisändrande avgörande) i ett mål som gällde parallella förfaranden funnit att en kränkning av dubbelprövningsförbudet hade ägt rum, då den andra processen inte avslutades när det första avgörandet blev slutligt (*Muslija mot Bosnien-Herzegovina*, no. 32042/11, den 14 januari 2014). Liknande resonemang fördes i Europadomstolens dom i målen *Grande Stevens and Others v. Italy* (nos. 18640/10, 18647/10, 18663/10 och 18698/10, den 4 mars 2014), *Glantz mot Finland* och *Nykänen mot Finland* (no. 37394/11 respektive 11828/11, den 20 maj 2014).

Högsta domstolen har i sitt praxisändrande avgörande valt att tillämpa dubbelprövningsförbudet inte bara som en res judicata-regel utan även som en lis pendens-regel, genom att tillämpa bestämmelsen i ljuset av nationell rätt, med motiveringen att det råder ett starkt systematiskt samband mellan reglerna om rättskraft och bestämmelserna om lis pendens som rättegångshinder (NJA 2013 s. 502 p. 69). Högsta förvaltningsdomstolen har gjort samma bedömning som Högsta domstolen i HFD 2013 ref. 71. Härigenom har det nationellt slagits fast att parallella förfaranden är otillåtna, även innan det första förfarandet fått laga kraft.

I domen *Lucky Dev mot Sverige* konstaterade Europadomstolen att artikel 4.1 inte hindrar att parallella förfaranden avseende skattetillägg och skattebrott pågår, före dess att det att det finns ett slutligt avgörande, se mer i avsnitt 5.3.2.

Regeringen anser dock att den nya regleringen inte bara ska hindra ett andra förfarande när det första har fått laga kraft, utan att även parallella förfaranden ska förhindras. Härigenom minimeras risken att det sker två separata prövningar för samma brott. Regeringens bedömning innebär att den nya regleringen ska hindra ett andra förfarande så snart ett första förfarande har påbörjats. Om det första förfarandet inte leder till någon skuldprövning, ska dock hindret upphöra.

#### *Sammanfattningsvis*

Regeringen avser att föreslå regler som säkerställer att samma person varken riskerar att straffas eller prövas för samma brott i två olika förfaranden. Det avser såväl förfaranden där det andra påbörjas eller slutförs efter att det första blivit slutligt avgjort som rent parallella förfaranden.

### 7.3 Vilka sanktioner ska omfattas av regleringen?

#### 7.3.1 Utgångspunkter

Det behöver pekas ut vilka sanktioner som ska omfattas av den nya regleringen. Grund för bedömningen av vilka sanktioner på skatteområdet som inte ska kunna prövas vid flera olika tillfällen ska enligt regeringens mening utgöra sådant som anses utgöra straff i Europakonventionens mening, och när dessa sanktioner kan medföra att det kan bli fråga om flera prövningar eller flera straff för samma brott. På detta område har både Europadomstolen och våra högsta domstolar utvecklat praxis på senare tid.

Som beskrivits i avsnitt 5.3.2 ska dubbelprövningsförbudet enligt europadomstolspraxis förstås som ett förbud mot åtal eller rättegång för ett andra ”brott” i den mån som detta härrör från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma. Prövningen ska utgå från de fakta som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum och vars existens måste bevisas för att en fällande dom ska uppnås eller ett straffrättsligt förfarande inledas (*Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03, den 10 februari 2009, p. 82 och 84). Högsta domstolen talar i NJA 2013 s. 502 om samma faktiska omständigheter (p. 39), se mer i avsnitt 7.3.2.

Det handlar om att ringa in vilka sanktioner – straffrättsliga till sin karaktär – som kan grundas på identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma (Högsta domstolen: ”samma faktiska omständigheter”).

#### 7.3.2 Skattetillägg och brottspåföljder

**Regeringens förslag:** Skattetillägg enligt skatteförfarandelagen och brott enligt skattebrottslagen ska omfattas av den nya regleringen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser tillstyrker förslaget eller har inga invändningar mot det. *Hovrätten över Skåne och Blekinge*, *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* väcker frågan om dubbelprövningsförbudet aktualiseras vid företagsbot. Hovrätten över Skåne och Blekinge, *Förvaltningsrätten i Malmö*, *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* lyfter frågan om bokföringsbrott ska lyftas in i regleringen. *Justitiekanslern* bedömer att bokföringsbrott inte är att jämföra med skattebrott vid tillämpningen av Europakonventionens dubbelprövningsförbud.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* lämnar ändå synpunkter, och anser att försvårande av skattekontroll inte ska omfattas av den föreslagna lagen eftersom det i detta avseende inte finns skäl att göra någon skillnad mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott, jämför Högsta domstolens beslut den 13 juni 2014 i mål nr Ö 3157-13.

## Skälen för regeringens förslag

### *Skattetillägg*

Uttag av skattetillägg har av Europadomstolen alltsedan 2002 bedömts utgöra en anklagelse om brott i Europakonventionens mening (*Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*).

Utgångspunkten för detta lagstiftningsärende är att skattetillägg generellt ska bedömas som att det utgör ett straff för ett brott i Europakonventionens mening. Skattetillägg ska därmed omfattas av den nya regleringen.

När det i det följande talas om ”samma brott” inkluderas däri skattetillägg. Det bör dock observeras att skattetillägg enligt svensk rätt är en administrativ sanktion, som prövas genom ett administrativt förfarande.

### *Skattetillägg och brott enligt skattebrottslagen*

Nästa fråga är vilka andra sanktioner som ska pekas ut, då det är relevant i vilka fall det kan bli fråga om ett andra förfarande för samma brott. Det som har diskuterats mest är skattetillägg i relation till skattebrott. I utredningsdirektiven pekades också skattebrott enligt skattebrottslagen ut – det var just systemet med skattetillägg och skattebrott som skulle ses över. I direktiven nämndes ett antal specifika brott enligt skattebrottslagen, nämligen sådana som var kopplade till oriktigt uppgiftslämnande. Utredningen har inkluderat alla brott enligt skattebrottslagen i sitt förslag. Detta innebär att inte bara brott som är kopplade till oriktigt (eller avsaknad av) uppgiftslämnande omfattas av utredningens förslag utan även sådana brott som skatteavdragsbrott (6 §) och försvårande av skattekontroll (10 §).

Högsta domstolen har bl.a. i NJA 2013 s. 502 tagit ställning till om skattetillägg och skattebrott avser samma brott (gärning). Högsta domstolen angav här att fastän förhållandena kan växla något mellan enskilda fall, måste skattetillägg och ansvar för skattebrott som baserar sig på en och samma deklarationsuppgift anses grundade på samma

faktiska omständigheter, nämligen de konkreta handlingar som innebär att en oriktig uppgift lämnas i skattebrottslagens respektive skatteförordningens mening. Därmed avser förfarandena ”samma brott” enligt Europakonventionen och ”samma lagöverträdelse” enligt EU:s rättighetsstadga (p. 39).

Regeringen anser att det står klart att de brott enligt skattebrottslagen som avser oriktigt (eller uteblivet) uppgiftslämnande ska omfattas av regleringen. Detta innebär att brotten skattebrott (2 §), skatteförseelse (3 §), grovt skattebrott (4 §), vårdslös skatteuppgift (5 §), skatteredovisningsbrott (7 §), vårdslös skatteredovisning (8 §) och förberedelse till grovt skattebrott (11 §) ska omfattas.

Utöver detta finns skatteavdragsbrott (6 §) och försvårande av skattekontroll (10 §), brott som inte tar sikte på oriktigt (eller uteblivet) uppgiftslämnande. Även om skatteavdragsbrott (6 §) inte är kopplat till oriktigt uppgiftslämnande kan samma fakta komma att ligga till grund för såväl påföljd för ett sådant brott som ett skattetillägg. Skattetillägg ska nämligen tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag, 49 kap. 9 § SFL, vilket liknar rekvisiten för skatteavdragsbrott. Därför ska även detta brott enligt regeringens mening omfattas av regleringen.

När det gäller försvårande av skattekontroll (10 §) vill regeringen framhålla följande. Högsta domstolen har efter sin praxisändring på området för skattetillägg och skattebrott också meddelat avgörande som innebär att den praxis som har skapats avseende bokföringsbrott, nämligen att dubbelprövningsförbudet normalt inte hindrar åtal och dom för bokföringsbrott om skattetillägg har beslutats (se under rubriken nedan, skattetillägg och bokföringsbrott), även bör gälla åtal och dom för försvårande av skattekontroll i aktiebolag, handelsbolag eller enskild firma (Högsta domstolens beslut den 13 juni 2014, mål Ö 3157-13). Det kan således förväntas att försvårande av skattekontroll inte kommer att aktualiseras vid tillämpning av den föreslagna regleringen. Det kan dock inte helt uteslutas att just de fakta som kan ligga till grund för ett sådant brott någon gång också skulle kunna utgöra grund för ett skattetillägg. Regeringen anser därför inte att det finns skäl att utesluta just detta brott från den föreslagna regleringen, utan anser att samtliga brott enligt skattebrottslagen ska omfattas.

Det bör framhållas att när regleringen tillämpas i praktiken ska i varje enskilt fall en bedömning göras om det är samma fakta eller samma omständigheter som utgör grund för de eventuella olika sanktionerna.

När det i det följande talas om skattebrott avses också andra brott enligt skattebrottslagen, om inte annat anges.

### *Skattetillägg och bokföringsbrott*

Flera remissinstanser har väckt frågan om inte bokföringsbrott ska inkluderas i regleringen.

Bokföringsbrott regleras i 11 kap. 5 § brottsbalken. För bokföringsbrott döms den som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringskyldigheten enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation, eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på något annat sätt. Brottet

förutsätter att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

I utredningens uppdrag ingick inte att se över bokföringsbrotten och det saknas därför överväganden om detta i betänkandet. Skattetillägg och bokföringsbrott har inte varit föremål för diskussion på samma sätt som skattetillägg och skattebrott. Europadomstolen har i ett avgörande i nära anslutning i tid med *Zolotukhin*-domen kommit fram till att påföljd för bokföringsbrott och skattetillägg inte avsåg samma brott (*Carlberg mot Sverige*, no. 9631/04, den 27 januari 2009).

På senare tid har frågan om skattetillägg och bokföringsbrott åter aktualiserats, främst i samband med den ändrade praxisen angående skattetillägg och skattebrott.

Högsta domstolen har i sitt praxisändrande avgörande (NJA 2013 s. 502) även bedömt frågan om skattetillägg och bokföringsbrott avser samma brott (gärning). Högsta domstolen uttalade bl.a. följande:

41. Ett bokföringsbrott kan på olika sätt ha samband med ett oriktig uppgiftslämnande av betydelse för beskattningen. Att en affärshändelse i rörelsen inte bokförs på ett korrekt sätt kan sålunda öppna för att oriktigheten medvetet eller omedvetet kommer att föras över till skatteförfarandet. Sambandet med skatteförfarandet framstår naturligtvis som mera tydligt om ett grovt bokföringsbrott, på det sätt som har skett i detta fall, har konsumerat ett försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen (jfr prop. 2004/05:69 s. 31 f.).

42. Den faktiska handling (eller underlåtenhet) som ger upphov till ett skattetillägg är emellertid att den skattskyldige annat än muntligen ”under förfarandet” har lämnat en oriktig uppgift ”till ledning för egen beskattning” eller har lämnat en oriktig uppgift ”i ett mål om egen beskattning”. Skattetillägget förutsätter sålunda ett tillkommande faktiskt moment i skatteförfarandet som åtminstone typiskt sett ligger något senare i tiden, efter det att bokföringen för perioden har avslutats. Den faktiska handlingen (eller underlåtenheten) att inte korrekt bokföra affärshändelsen sker i allmänhet ytterligare en tid dessförinnan. De konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott kan därför normalt inte med tillämpning av Europadomstolens hittillsvarande praxis anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som läggs till grund för ett skattetillägg. (Jfr Europadomstolens beslut i målet mellan *Carlberg* och *Sverige*, § 69, om att bokföringsskyldigheten för en näringsidkare är en skyldighet i sig. Det bör dock noteras att beslutet meddelades innan Europadomstolen avgjorde målet mellan *Zolotuchin* och *Ryssland*.)

43. Förbuden mot dubbla förfaranden och straff enligt tilläggsprotokollet och enligt rättighetsstadgan hindrar därför normalt inte åtal och dom för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut.

Denna syn har bekräftats av ett senare avgörande, se Högsta domstolens dom den 25 april 2014 (NJA 2014 s. 377) där Högsta domstolen undanröjde hovrättens dom om avvisning av ett åtal för bl.a. bokföringsbrott pga. tidigare påfört skattetillägg. Högsta domstolen fann att beslutet om

skattetillägg inte hindrade en prövning av åtalet för grovt bokföringsbrott.

Europadomstolen har också på senare tid bekräftat sin tidigare syn, i domen *Lucky Dev mot Sverige* den 27 november 2014 (se avsnitt 5.3.2).

Regeringen ser inte skäl att inkludera bokföringsbrott i den nu aktuella regleringen. För det fall att det i praktiken skulle komma att bedömas att skattetillägg och bokföringsbrott i ett enskilt fall skulle omfattas av dubbelprövningsförbudet, kan påminnas om att Europakonventionen gäller som lag här i landet och myndigheterna ska tillämpa dessa regler. Sådana eventuella situationer får således lösas även utan särreglering.

*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* påpekar att ett eventuellt ställningstagande från Högsta domstolen om bokföringsbrott kan påverka möjligheten till åtal för försvårande av skattekontroll. Som nämnts ovan har regeringen valt att inkludera försvårande av skattekontroll i den föreslagna regleringen.

#### *Skattetillägg och andra brottspåföljder*

Några remissinstanser har väckt frågan om dubbelprövningsförbudet aktualiseras vid företagsbot i relation till skattetillägg. Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anger att om dubbelprövningsförbudet kan aktualiseras i ett fall då t.ex. ett aktiebolag påförts skattetillägg och åklagaren därefter i ett brottmål yrkar att bolaget även ska påföras företagsbot för samma felaktighet eller passivitet, är det mycket angeläget att en framtida lagstiftning på området omfattar även denna situation.

Denna fråga omfattades inte av uppdragen i direktiven och utredningen har inte heller berört denna fråga. Regeringen har inte för avsikt att i detta lagstiftningsärende föreslå en ordning som inkluderar företagsbot, som riktar sig mot juridiska personer. Precis som har angetts angående bokföringsbrott gäller att om dubbelprövningsförbudet aktualiseras, ska myndigheterna tillämpa den principen och säkerställa att förbudet inte överträds. Vid denna tillämpning kan erinras om att för att dubbelprövningsförbudet ska aktualiseras, ska lagföringen eller prövningen medföra att man prövar den enskildes skuld slutligt två gånger, se mer i avsnitt 5.3.2.

#### *Sammanfattningsvis*

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att skattetillägg enligt skatteförfarandelagen och brott enligt skattebrottslagen ska omfattas av den nya regleringen.

### **7.3.3 Tulltillägg och brottspåföljder**

<b>Regeringens bedömning:</b> Reglerna om tulltillägg och tullrelaterade brott bör inte omfattas av detta lagstiftningsärende.
--

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår i princip motsvarande ändringar i systemet



med tulltillägg och tullrelaterade brott som i systemet med skattetillägg och skattebrott.

**Remissinstanserna:** Endast ett fåtal remissinstanser uttalar sig särskilt om tullområdet. *Tullverket* tillstyrker utredningens förslag om ändringar avseende systemet med tulltillägg och tullrelaterade brott.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Stockholm* och *Justitiekanslern* är kritiska mot att förslag nu inte läggs fram även på tullområdet och anser det viktigt att reglering kommer på plats.

**Skälen för regeringens bedömning:** I utredningens direktiv ingick även att se över systemet med tulltillägg och tullbrott. Utredningen har föreslagit i princip motsvarande ändringar som den har föreslagit på skatteområdet. Utredningen har motiverat förslagen med att eftersom likheterna mellan skattetillägg och tulltillägg är stora finns det en risk att en felaktighet eller passivitet som leder både till tulltillägg och till ett straffrättsligt förfarande skulle kunna ifrågasättas i förhållande till förbudet mot dubbla förfaranden enligt Europakonventionen på samma sätt som skattetillägg (betänkandet s. 226).

Sanktioner på tullområdet är just nu föremål för lagstiftningsarbete på EU-nivå. En ny tullkodex beslutades den 9 oktober 2013, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen. Den fastställer de allmänna regler och förfaranden som ska tillämpas på varor som förs in i eller ut ur unionens tullområde. I december 2013 presenterades ett förslag till ett direktiv om sanktioner på tullområdet, COM (2013) 884 Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om en unionsrättslig ram för tullrättsliga överträdelse och sanktioner. Förslaget innehåller bl.a. bestämmelser om vilka överträdelse av tullagstiftningen som ska leda till sanktioner och även ramarna för dem. Om förslaget antas kommer reglerna om tulltillägg att behöva ses över och arbetas om. Nya slag av sanktioner kan behöva införas och andra, befintliga regleringar ses över.

Med anledning av det pågående lagstiftningsarbetet på EU-nivå och då reglerna om tulltillägg m.m. som en följd av det arbetet kan behöva omarbetas, anser regeringen att tullområdet inte ska inkluderas i detta lagstiftningsärende. Sanktionerna på tullområdet bör ses över men i ett senare sammanhang, t.ex. vid ett eventuellt genomförande av det föreslagna direktivet.

Härutöver kan följande nämnas som enligt regeringens mening medför att – oavsett pågående EU-rättslig översyn på området – det inte råder ett lika trängande behov av ändringar på tullområdet som på skatteområdet. I lagstiftning hittills har regeringen ofta av likställighetsskäl behandlat tulltillägg i stort lika med skattetillägg. Det finns dock flera undantag, se t.ex. vid skatteförfarandelagens införande, prop. 2010/11:165 s. 490 ff. Gällande tulltillägg finns likheter men också skillnader jämfört med skattetillägg.

Tulltillägg har inte konstaterats utgöra ett straff av Europadomstolen och det är enligt regeringen inte säkert att tulltillägg skulle anses utgöra ett straff i Europakonventionens mening, se också regeringens bedömning i prop. 2002/03:106 s. 200.

Även om tulltillägg skulle anses utgöra ett straff, är nästa fråga om samma person kan riskera att prövas en andra gång för samma brott, t.ex. först påföras tulltillägg och därefter prövas för ett tullrelaterat brott avseende samma felaktighet eller passivitet. Tulltillägg påförs fysiska personer mycket sällan. År 2011 var det 9 st och år 2012 var det 7 st (jämför totalt antal tulltilläggsbeslut under dessa år: 1 643 respektive 761 st). Åtal för brott väcks mot fysiska personer. Vidare finns i 31 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling en åtalsprövningsregel som innebär att om vissa brott såsom smuggling eller tullbrott även kan leda till sanktion som t.ex. tulltillägg, får åtal väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. För det fall det är fråga om ett bötesbrott bör särskilda skäl anses finnas när den administrativa avgiften inte kan drabba den som har begått brottet, se propositionen En ny smugglingslag m.m. (prop. 1999/00:124 s. 178). Detta innebär att det på tullområdet är mycket sällan som samma person kan riskera att prövas för två sanktioner i olika förfaranden.

Det kan också nämnas att reglerna om företrädaransvar i 59 kap. SFL som gäller för skattetillägg, inte gäller för tulltillägg. En företrädare kan således inte bli personligt betalningsansvarig för ett tulltillägg som tagits ut för ett företag. Därmed kan inte heller den vägen en fysisk person bli ansvarig för ett tulltillägg.

Förutom att detta innebär att en förändrad reglering inte kan anses vara lika nödvändig på tullområdet som på skatteområdet, talar dessa särdrag också för att en förändrad reglering på tullområdet angående dubbelprövningsförbudet bör utformas på ett annat sätt än som nu föreslås för skatteområdet. En sådan förändring bör dock ske först när det är klart vad som blir resultatet av lagstiftningsarbetet på EU-nivå.

För det fall att det i praktiken skulle komma att bedömas att tulltillägg och ett tullrelaterat brott i ett enskilt fall omfattas av dubbelprövningsförbudet kan påminnas om att Europakonventionen gäller som lag här i landet och myndigheterna ska tillämpa dessa regler.

Sammanfattningsvis bedömer regeringen att tulltillägg och tullrelaterade brott inte bör omfattas av detta lagstiftningsarbete.

I det följande när regeringens förslag presenteras och dess överensstämmelse med utredningens förslag anges, anges inte i varje enskilt fall att de avviker i fråga om tullregleringen. Vidare har utredningen presenterat vissa förslag som enbart gäller tullområdet. Det gäller t.ex. regler om tullåklagare som saknar motsvarighet på skatteområdet. Då regeringen inte föreslår några ändringar på tullområdet återges inte heller i dessa avseenden utredningens förslag i det följande. Detsamma gäller remissinstansernas synpunkter i de delarna.

## 7.4 Regeringens förslag

### **Regeringens förslag:**

- En spärreglering ska införas med innebörd att åklagaren inte får väcka åtal eller vidta andra åtgärder som innebär en slutlig skuldprövning, om Skatteverket dessförinnan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet avseende

samma person. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg om åklagaren har väckt åtal eller vidtagit andra åtgärder som innebär en slutlig skuldprövning i fråga om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Även vissa andra åklagaråtgärder ska ha spärrande verkan, och i dessa fall kan spärren senare upphöra.

- En reglering om ett samlat sanktionsförfarande i en domstol ska införas. Allmän domstol ska i skattebrottsprocessen på yrkande av åklagare kunna besluta om skattetillägg.
- Reglerna om särskild åtalsprövning i skattebrottslagen ska justeras.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår dock ingen justering i reglerna om särskild åtalsprövning i skattebrottslagen.

**Remissinstanserna:** Göteborgs tingsrätt, Sundsvalls tingsrätt, Linköpings tingsrätt, Förvaltningsrätten i Stockholm, Justitiekanslern, Domstolsverket, Datainspektionen, Stockholms Handelskammare, Tullverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Stockholms universitet, Uppsala universitet, Näringslivets skattedelegation och Svensk Näringsliv tillstyrker eller är positiva till förslaget. Några av dessa anger att förslaget uppfyller kravet på likabehandling bättre än den renodlade vägvalsmodellen, att det stärker rättssäkerheten och att den enskilde inte riskerar att bestraffas två gånger för samma gärning.

Riksrevisionen, Statskontoret, Ekonomistyrningsverket, Statistiska centralbyrån, Regelrådet, Landsorganisationen i Sverige LO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Sveriges kommuner och landsting SKL, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, FöretagarFörbundet, Lantbrukarnas Riksförbund LRF, Svenska Bankföreningen, Svensk Handel, Tjänstemännens Centralorganisation TCO och Transportindustriförbundet avstår från att yttra sig, har inget att redovisa eller har inte hörts av.

Riksdagens ombudsmän, Hovrätten för Västra Sverige, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Malmö tingsrätt, Attunda tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet, FAR, Företagarna, Advokatsamfundet och Jusek avstyrker eller är kritiska mot förslaget om ett samlat sanktionsförfarande i en domstol.

De kritiska remissinstanserna anser att förslaget är problematiskt, komplicerat och svåröverskådligt för både enskilda och myndigheter, att det innebär omfattande och komplicerad samordning mellan myndigheterna samt ifrågasätter om det kommer att fungera. Flera anser att förslaget inte är genomarbetat och behöver utredas närmare. Vissa anser att direktiven och utredningen har varit för snäva och för låsta vid dagens system. Vissa anser att det blir en olämplig sammanblandning av roller och att det kan påverka effektiviteten i brottsbekämpningen negativt. Många ifrågasätter även rättssäkerhetsaspekterna, bl.a. om den föreslagna ordningen är förenlig med dubbelprövningsförbudet.

Flera remissinstanser pekar på att det är en helt annan fråga att behöva fastställa det undandragna beloppet och att detta kan kräva en helt annan

utredning och prövning, att en förskjutning av processens tyngdpunkt sker, att detta är olämpligt då målet tyngs med saker som är oviktiga för påföljden för brottet, särskilt om personen är frihetsberövad, och att färre faktiska omständigheter kan komma att vitsordas av den enskilde. Flera anser en överflyttning av skattetilläggsfrågan vara olämplig och anser att det kolliderar med den pågående utredningen om specialisering i domstolarna.

Flera remissinstanser ser hellre en renodlad vägvalsmodell och anser att detta alternativ har avfärdats för snabbt. De anser att en vägvalsmodell är tydligare, mer rättssäker och undanröjer eller kraftigt minskar de påtalade problemen med förslaget. De hänvisar till reglerna i andra nordiska länder. De föreslår vidare andra påföljder, t.ex. böter eller särskild rättsverkan av brott (skattebot), och/eller ändrad anmälningssplikt för Skatteverket så att färre ärenden brottsanmäls eller förändringar av nivåerna på skattetillägg eller straffsatserna i vissa fall. Vissa remissinstanser anser att straffrättslig påföljd borde vara ett ingripande med tillräcklig skärpa och att det inte är något problematiskt om en person inte fälls för ett brott och heller inte blir föremål för en administrativ sanktion. Brottsförebyggande rådet anser att ribban för när överträdelse på skatteområdet ska hanteras straffrättsligt kunde höjas väsentligt.

Flera remissinstanser, främst inom näringslivet, anser att det bör införas krav på subjektiva rekvisit och samma beviskrav för skattetillägg som för skattebrott. Flera remissinstanser anser att det är problematiskt att så många ärenden kommer att återgå från åklagaren till Skatteverket.

Flera remissinstanser uttalar en farhåga för att praxis kan komma att bli oenhetlig med två prejudikatinstanser. Förvaltningsrätten i Uppsala och Justitiekanslern är mindre negativa och anser att det inte borde bli så många fall eller pekar på att då det vanligaste är skattetillägg i allmän förvaltningsdomstol, bör allmän domstol noggrant följa utvecklingen i förvaltningsdomstolarna.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utkastet föreslås även en justering av regeln om anmälningsskyldighet av misstänkt brott i skattebrottslagen samt ett undantag från spärren att åtala för skattebrott efter beslut om skattetillägg.

**Remissinstanserna:** Avsnittet omfattas inte av remissen men flera remissinstanser yttrar sig vid remitteringen av de utpekade avsnitten i utkastet till lagrådsremiss ändå över förslaget i sin helhet. Flera remissinstanser som tillstyrkte eller var positiva till förslaget anger därvid ingen förändrad inställning. Flera remissinstanser som avstyrkte utredningens förslag anger att förslaget dock har blivit bättre (*Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Uppsala, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten*). Flera remissinstanser som avstyrkte utredningens förslag avstyrker uttryckligen fortfarande förslaget. *Stockholms tingsrätt* och *Malmö tingsrätt* är kritiska mot hur remissinstansernas invändningar har bemötts samt till varför man valt att avfärda vägvalsmodellen trots remisskritiken. *Stockholms tingsrätt* anför vidare att förslaget kommer att medföra återkommande behov av översyn på området. *Malmö tingsrätt* anger att det finns en fara med att redan långa utredningstider förlängs ytterligare om tillstånd söks i efterhand av åklagare och det kan inte uteslutas att en misstänkt kvarblir i häkte på

grund av en utredningsåtgärd som i praktiken endast hänför sig till frågan om skattetillägg.

*Åklagarmyndigheten* anger att de justeringar, ändringar och tillägg som har gjorts under beredningen inte har kommit till rätta med de grundläggande problemen i förslaget. Inte heller har de utförliga synpunkter som lämnats av framförallt Ekobrottsmyndigheten men även av Åklagarmyndigheten beaktats i tillräcklig utsträckning vid utformningen av utkastet. Alternativa förfaranden har inte utretts och analyserats i tillräcklig mån och inte heller har möjligheten att låta Skatteverket vara part i brottmålsprocess såvitt avser frågan om skattetillägg övervägts tillräckligt. Synsättet i Straffrättsanvändningsutredningens betänkande SOU 2013:38 att straff bör väljas i sista hand verkar inte ha beaktats i förslaget förutom i åtalsprövningsregeln. Vidare har Europadomstolen slagit fast att parallella förfaranden är tillåtna och det finns därför inget hinder från europarättsligt perspektiv för en ordning med parallella förfaranden, vilket innebär väsentligt bättre förutsättningar när det gäller att skapa ett enkelt och väl avvägt sanktionssystem för skattebrott. Bl.a. därför ifrågasätts om befintligt beredningsunderlag är tillräckligt för att nu besluta om ett nytt sanktionssystem för skatteundanhållande. Åklagarmyndigheten anger också att eftersom rekvisiten och bevisreglerna skiljer sig åt kan domstolen komma fram till att olika belopp är bevisade i respektive del, varvid domstolen måste bortse från vad som framkommit i den ena delen och det kan ifrågasättas om domstolen inte får anses jävig i den andra delen.

*Ekobrottsmyndigheten* och även *Åklagarmyndigheten* genom anslutande ifrågasätter om det föreslagna systemet blir mer rättssäkert, rättvist och bättre för den enskilde. De principiella invändningarna mot förslaget kvarstår, och vad gäller tillämpningsproblem och praktiska effekter så finns områden som behöver utvecklas för att systemet ska vara rättssäkert och effektivt.

*Advokatsamfundet* anser att beviskraven för skattetillägg inte är acceptabla från rättssäkerhetssynpunkt mot bakgrund av att det är fråga om en straffrättslig sanktion. Advokatsamfundet vill också att vägvalsmodellen övervägs ytterligare.

*Näringslivets skattedelegation* och *Svenskt Näringsliv* tillstyrkte tidigare förslaget men avstyrker nu förslaget om ett samlat sanktionsförfarande i allmän domstol. Skälet är att då det planerade ikraftträdandet nu är 1 ½ år senare än vad utredningen föreslog måste myndigheterna bryta mot svensk lag under denna tid, och regeringen har inte heller gett till känna några avsikter att skyndsamt låta utreda skattetilläggen vilket var ett villkor för tillstyrkandet. Skälen för att trots allt tillstyrka utredningens förslag har nu bortfallit. Den bästa lösningen i dagens läge är att lagfästa det vägvalssystem som myndigheterna tillämpar och att regeringen skyndsamt tillsätter en ny utredning med den inriktning som föreslogs i förra remissyttrandet, nämligen att det bl.a. skulle införas subjektiva rekvisit.

## Skälen för regeringens förslag

### *Inledning*

Dagens lagreglering innebär att den som t.ex. har lämnat en oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration kan påföras två olika sanktioner, en administrativ och en straffrättslig. Sanktionerna påförs i olika förfaranden. Skattetillägget tas ut av Skatteverket och kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Straff för brott prövas och döms ut av allmän domstol efter yrkande av åklagaren. De två förfarandena är skilda från varandra även om samordningsregler finns.

Den nuvarande ordningen har utsatts för kritik från olika håll. En svaghet i systemet kan sägas vara att processen inte är sammanhållen för den enskilde och att han eller hon måste argumentera om i princip samma sak i olika förfaranden. Detta kan medföra praktiska olägenheter och leder förmodligen till att kostnaderna för den enskilde att ta till vara sin rätt ökar. I systemet finns det som angetts tidigare regler som innebär att en redan beslutad sanktion ska beaktas vid utdömande av en annan sanktion för samma oriktiga uppgift. I och med att sanktionerna beslutas vid skilda tillfällen av olika myndigheter kan det dock ibland uppstå tveksamhet om en samlad bedömning av sanktionerna alltid sker på ett tillfredsställande sätt. De två skilda förfarandena kan också innebära att den samlade sanktionsprövningen, utifrån t.ex. en oriktig uppgift, tar lång tid. Den största kritiken handlar dock om förenligheten med dubbelprövningsförbudet.

Sedan Högsta domstolens praxisändring sommaren 2013 har myndigheterna skapat nya rutiner för att säkerställa att det inte kan bli fråga om både skattetillägg och skattebrott för samma person avseende samma fråga.

Som anges i avsnitt 7.2 är syftet med föreslagna ändringar att stärka rättssäkerheten på skatteområdet, bl.a. genom att förhindra att samma person prövas för samma brott flera gånger, samtidigt som ett väl avvägt sanktionssystem bibehålls. Bland olika aspekter av rättssäkerhet i detta sammanhang kan nämnas att regeringen anser att föreslagna regler ska vara i god överensstämmelse med dubbelprövningsförbudet och att reglerna ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt. En annan viktig målsättning är likabehandling. Lika fall ska behandlas lika så långt möjligt. När det gäller väl fungerande sanktionssystem är det enligt regeringens mening mycket angeläget att en sanktion för otillåtet agerande ska kunna påföras när det finns förutsättningar för det.

En ändrad reglering kan innebära mer eller mindre ingripande förändringar för såväl tillämplande myndigheter som enskilda. Regeringen har som målsättning att behålla de regler och principer som fungerar väl, men föreslår också större förändringar där det bedöms nödvändigt eller lämpligt. Regeringen har som utgångspunkt att inblandade myndigheter har förmåga att väl hantera förändrade arbetsuppgifter, där så är nödvändigt.

### *Spärreglering*

För att stärka rättssäkerheten och säkerställa att samma person inte kan komma att prövas för samma brott i två olika förfaranden anser regeringen att en spärreglering ska införas. Innebörden av spärregle-

ringen är att åklagaren inte får väcka åtal eller vidta andra åtgärder som innebär en slutlig skuldprövning, om Skatteverket dessförinnan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma brott för samma person. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg om åklagaren har väckt åtal eller vidtagit andra åtgärder som innebär en slutlig skuldprövning i fråga om samma brott för samma person.

*Åklagarmyndigheten* anger att eftersom Europadomstolen har slagit fast att parallella förfaranden är tillåtna finns det inget hinder från europarättsligt perspektiv för en ordning med parallella förfaranden. Det stämmer att Europadomstolen i domen *Lucky Dev mot Sverige* har konstaterat att parallella förfaranden är tillåtna så länge det inte finns ett slutligt avgörande, men Högsta domstolen har gått längre än så och underkänt parallella förfaranden (NJA 2013 s. 502), se avsnitt 5.3.2. Regeringen anser inte att parallella förfaranden ska förekomma i den nya ordningen, se avsnitt 7.2.3. Regeringen bedömer vidare att den föreslagna ordningen är väl förenlig med såväl dubbelprövningsförbudet som Högsta domstolens praxis såsom den slagits fast i främst NJA 2013 s. 502. Den föreslagna spärregleringen förhindrar även parallella förfaranden, och går till och med längre än så.

Även vissa andra åklagaråtgärder ska ha spärrande verkan. I sistnämnda fall handlar det om åtgärder före ett väckt åtal eller annat slutligt ställningstagande i skuldfrågan. Denna spärr ska vara av tillfällig karaktär, på så vis att om frågan avslutas på ett sätt som inte innebär ett slutligt ställningstagande i skuldfrågan, ska Skatteverket kunna fatta beslut om skattetillägg. Regleringen får således en räckvidd som minimerar risken för oavsiktliga dubbla prövningar, samtidigt som möjligheten att påföra en sanktion kvarstår på ett sätt som är förenligt med dubbelprövningsförbudet.

Denna spärreglering kan ensamt anses utgöra en renodlad vägvalsmodell. En renodlad vägvalsmodell innebär att den ena sanktionen hindrar en andra sanktion (och även en andra prövning) för samma brott. Vid en viss tidpunkt blir det fråga om antingen ett skattetillägg eller en prövning för brott, även om det felaktiga agerandet i sig kan utgöra grund för såväl skattetillägg som brottspåföljd. En sådan ordning kan enligt regeringens mening leda till en otillfredsställande olikbehandling. Detta kan illustreras med ett exempel. Två personer driver ett företag tillsammans, som de är anställda i, varvid de i sina inkomstdeklarationer redovisar sina inkomster med alldeles för låga belopp. De har lämnat oriktiga uppgifter på samma sätt. Vad gäller den ena personen har Skatteverket beslutat att ta ut skattetillägg och underlåtit anmälan till åklagare. Den andra personen har Skatteverket i stället anmält för misstänkt skattebrott till åklagare (t.ex. för att han bedöms ha undandragit ett högre skattebelopp), och har då inte tagit ut något skattetillägg. En utredning om brott leder inte alltid till åtal, och ett åtal leder inte heller alltid till en fällande dom. I det angivna exemplet kan det därför inträffa att den person som har brottsanmälts inte fälls för något brott. Medan den personen således går helt fri från sanktion, trots att det finns förutsättningar för en sanktion, har den första personen påförts skattetillägg för samma agerande, ett skattetillägg som kan uppgå till högt belopp. Den som har fuskat i mindre omfattning kan således drabbas av en kännbar sanktion för sitt agerande medan den som har fuskat i större

omfattning inte får någon sanktion alls. Lika fall behandlas inte lika, och till och med kan lindrigare fall behandlas hårdare än allvarligare fall. Regeringen anser att ett system där detta kan inträffa innebär en olämplig skevhet.

Att en person kanske inte fälls för ett brott som han eller hon åtalats för är, precis som några remissinstanser påpekar, inget märkvärdigt i sig. Det är en naturlig del i rättssystemet att inte alla som åtalas för brott fälls för brott. En prövning har skett och förutsättningarna har inte bedömts vara uppfyllda för att fälla personen för brottet. Regeringen har ingen avsikt att förändra en sådan ordning. Regeringen vill dock vad gäller nu aktuell reglering – skattetillägg och skattebrott – påminna om att den är uppbyggd så att inte bara en, utan båda sanktionerna kan och ska påföras när det finns förutsättningar för det. Som angetts i avsnitt 7.2.1 är det av stor vikt att otillåtna ageranden beivras och regeringen finner befintlig sanktionsreglering i detta avseende vara väl avvägd. När det gäller området som omfattas av unionsrätten, såsom mervärdesskatt och sanktioner för att beivra undandragande av detta, kräver unionslagstiftning att skatteundandragande ska bekämpas och, närmare bestämt, att olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen ska bekämpas genom åtgärder som ska vara avskräckande och effektiva (se EU-domstolens dom i mål C-617/10, *Hans Åkerberg Fransson* p. 25–26).

Regeringen bedömer att enbart skattetillägg kan vara en otillräcklig sanktion i flera fall av skatteundandragande. Sanktionerna måste dock vara proportionerliga. För att den sammanlagda påföljdsbördan i de fall det blir fråga om båda sanktionerna inte ska vara för tung finns regler om samordning av påföljder.

De ovan redovisade nackdelarna med den renodlade vägvalsmodellen avser både rättssäkerhetsaspekter och frågan om ett väl avvägt sanktions-system. Vad som nu anförts talar enligt regeringens mening för att en renodlad vägvalsmodell har stora svagheter.

### *Samlad sanktionsprövning i vissa fall*

Skälen för en samlad sanktionsprövning i vissa fall

För att uppfylla syftena med den förändrade regleringen krävs enligt regeringens bedömning något utöver en spärreglering, som möjliggör båda sanktionerna i vissa fall.

Skattetillägg och påföljd för skattebrott avseende samma sak eller samma agerande avser i Europakonventionens mening samma brott (se avsnitt 5.3.2). Att dessa sanktioner skulle prövas tillsammans, i ett och samma sammanhang, får därmed sägas vara rimligt och logiskt. Den uppdelning som har valts i det svenska rättssystemet mellan allmän domstol och förvaltningsdomstol och därmed sammanhängande olika processtraditioner är dock en komplicerande faktor när det gäller att införa en samlad sanktionsprövning. Regeringen anser dock inte, i motsats till vad flera remissinstanser synes ge uttryck för, att det faktum att vi har olika domstolar och olika regler för processerna i dessa domstolar utgör ett bärande argument emot att sammanföra dessa sanktionsprövningar. Inte heller det faktum att ett sådant sammanförande påverkar vilka frågor som prövas i processen anser regeringen medför att



sanktionsprövningarna inte ska sammanföras. Övervägandena i det lämnade betänkandet Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål SOU 2014:76 påverkar inte heller denna bedömning. Tydliga regler behövs dock för att klargöra vad som ska gälla.

För de fall då brottsmisstanke finns och förutsättningar för åtal finns, anser regeringen således att skattetillägg och skattebrott ska prövas i ett sammanhang. Åklagarmyndigheten anser att synsättet som framkommer i betänkandet SOU 2013: 38 att straff bör väljas i sista hand inte verkar ha beaktats. I avsnitt 7.2.1 under rubriken Väl avvägda sanktioner för otillåtna ageranden framgår regeringens överväganden till ställningstagandet att både skattetillägg och påföljd för skattebrott ska kunna dömas ut.

I vilket sammanhang ska den samlade prövningen ske?

Frågan är i vilket sammanhang den samlade prövningen ska ske. Även om skattetilläggsfrågans vikt inte ska förringas, utgör prövningen av brott normalt en mer omfattande prövning än en prövning av skattetillägg. För att fälla någon för brott behöver först ställning tas till om förundersökning ska inledas, därefter förundersökningen genomföras, ledd av åklagare och utförd av polis eller med bistånd av skattebrottsutredare på Skatteverkets skattebrottsenhet, varvid olika förhör och andra utredningsåtgärder m.m. genomförs, varefter – om förutsättningar för detta bedöms finnas – åtal väcks och allmän domstol prövar åtalet efter hållande av huvudförhandling, där parter och vittnen hörts osv.

När det gäller skattetillägg prövas frågan om skattetillägg ska tas ut i samband med att beslut om skatt eller avgift fattas. Skatteförfarandelagen gäller inte bara skatter utan även för vissa avgifter, se 2 kap. 1 och 2 §§ SFL. Härefter när det talas om skatt, avses också avgift om inte annat framgår. Själva förfarandet som leder fram till ett beslut om skatt kan ha inslag av utredningsåtgärder liknande brottmålsprocessen, då skatte-revisorer kommunicerar med den enskilde och andra slag av utredningsåtgärder vidtas. Själva skattetilläggsfrågan kan sägas ”hakas på” beslutet om skatt, även om det beslutas enligt särskilda rekvisit. Såväl efterbeskattning som uttag av skattetillägg kräver att oriktig uppgift har lämnats. Som bekant krävs inte uppsåt eller oaktsamhet utan skattetillägg tas ut på objektiva grunder, främst i fall då oriktig uppgift har lämnats eller om skönsbeskattning sker. Själva skattetillägget baseras på den undandragna skatten, som också bestäms i beslutet om skatt.

Eftersom brottmålsfrågan är den tyngre eller mer omfattande av de två sanktionsprövningarna anser regeringen att den samlade sanktionsprövningen lämpligen görs där brottet prövas, således i allmän domstol (eller av åklagare i vissa fall, se avsnitt 6.2.7 t.ex.). Prövningen av skattetillägget ska således ske i samband med prövningen av skattebrottet. Eftersom åklagaren för talan om brott anser regeringen det rimligt att åklagaren också för talan om skattetillägg i samband därmed. Det är den allmänna domstolen som i dom ska besluta om skattetillägg ska tas ut.

### Mer specifikt om förslaget

Mer specifikt föreslår regeringen i likhet med utredningen en ny ordning där allmän domstol på talan av åklagare i samband med brottmålet ska kunna besluta om skattetillägg. Om Skatteverket ser anledning att anmäla misstänkt skattebrott till åklagaren och gör detta, ska åklagaren, om förutsättningar finns för åtal för skattebrott, vid sidan om yrkande om ansvar för brott också framställa yrkande om skattetillägg i allmän domstol. Allmän domstol ska då inte bara ta ställning till om personen kan fällas till ansvar för brottet utan även besluta om skattetillägg ska tas ut. Ordningen ska tillämpas om skattebrottet och skattetillägget gäller samma person och samma felaktighet eller passivitet. Prövningen av om skattetillägg ska tas ut är, även om den sker i allmän domstol i stället för av Skatteverket eller i allmän förvaltningsdomstol, ett administrativt förfarande och skattetillägg är även fortsättningsvis en administrativ sanktion.

Det föreslås inga förändringar avseende själva brottmålsprocessen som frågan om skattetillägg har samband med. Däremot föreslås en reglering med huvudsaklig innebörd att för den processuella handläggningen ska rättegångsbalkens regler tillämpas för skattetilläggsfrågan, medan prövningen av de materiella frågorna avseende skattetillägget ska styras av reglerna i skatteförfarandelagen. *Malmö tingsrätt*, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten har farhågor kring förlängda häktningstider eller risk för jävssituationer. Eftersom regeringen inte föreslår några ändrade regler i rättegångsbalken får det ankomma på berörda myndigheter att tillämpa befintlig lagstiftning även vid tillämpning av det nya förfarandet.

### Förslagets omfattning

Skattetillägg ska prövas i allmän domstol endast i de fall då det är aktuellt med en prövning för skattebrott avseende samma person och samma felaktighet eller passivitet. Det innebär att skattetillägg ska beslutas av Skatteverket i vanlig ordning inte bara då det inte är aktuellt med någon brottsmisstanke, utan även då åklagaren avstår från att pröva frågan om brott, t.ex. om förundersökningen läggs ned eller åklagaren beslutar att inte väcka åtal (mer om detta, se avsnitt 7.5.5). I praktiken gäller i dag som huvudregel att felaktigheter på skatteområdet endast leder till skattetillägg. I de allra flesta fall är det alltså inte aktuellt med brottsmisstankar och därmed inte heller några processer om brott. Detta kan illustreras med följande siffror: År 2012 fattade Skatteverket 123 435 beslut om skattetillägg. Antalet anmälda brottsmisstankar avseende brott enligt skattebrottslagen uppgick till 22 942 st (det bör dock noteras att anmälningar kan komma även från andra håll än Skatteverket). Endast 3 277 brottsmisstankar ledde till åtal för brott enligt skattebrottslagen. Jämfört med det totala antalet skattetillägg är det således en mycket liten andel som brottsanmäls, och av dessa ännu en mycket mindre andel som leder till åtal. För mer statistik, se bilagorna 2–5 i betänkandet.

Vidare, att skattetillägg ska prövas i allmän domstol endast i de fall då det är aktuellt med en prövning för skattebrott avseende samma felaktighet eller passivitet innebär t.ex. att det inte ska ske en samlad sanktionsprövning om skattetillägget avser oriktiga uppgifter i en

deklaration medan brottmålet avser en annan deklaration, även om det gäller samma person och samma år. Den felaktighet eller passivitet som åberopas till stöd för det straffrättsliga ansvaret kan motsvara den som åberopas till stöd för yrkandet om skattetillägg. Åtalet kan dock avse fler felaktigheter eller passiviteter.

Att frågan ska avse samma person innebär att även om det är samma agerande som ligger till grund för båda möjliga sanktionerna, men det är olika personer som är föremål för sanktionerna, ska inte en prövning i allmän domstol ske (mer om samma person, se avsnitt 7.5.2).

I avsnitt 7.6 presenteras ett förslag som förväntas leda till att färre skattebrottsfrågor än i dag ska leda till åtgärder hos åklagaren. Antalet skattetillägg för åklagare och allmän domstol att hantera kommer således jämfört med totala antalet skattetillägg vara mycket lågt. Vidare kommer åklagare och allmän domstol att få färre brott enligt skattebrottslagen att hantera än i dag, och jämfört med utredningens förslag därmed också färre skattetillägg att handlägga.

Det bör också nämnas att jämfört med brottsutredningen är skattetillägget normalt en mindre fråga, se mer i detta avsnitt under rubriken I vilket sammanhang ska den samlade prövningen ske?

Även i fortsättningen kommer som huvudregel alltså endast skattetillägg vara aktuellt. I dessa fall ska handläggningen ske precis som i dag. Skatteverket fattar beslut som kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol osv. enligt befintliga regler. Åklagare och allmän domstol berörs inte.

#### Fördelar med förslaget – rättssäkerhetsaspekter

Vad gäller rättssäkerhetsaspekter hindrar europarättsliga regler inte att man påför två sanktioner för samma agerande (se avsnitt 5.3.2). Det krävs att sanktioner är proportionerliga, och för att garantera detta finns regler om samordning av sanktioner.

Att den enskilde får en enda prövning av det som tidigare prövades i två olika processordningar är en avsevärd förbättring jämfört med befintlig lagreglering. Genom den föreslagna ordningen garanteras såväl att samma brott inte kan prövas i flera olika förfaranden som en väl avvägd sanktionsbörda. Genom att sanktionerna – när båda är aktuella – prövas i ett och samma förfarande, kan en väl avvägd total påföljd för den enskilde säkerställas bättre, jämfört med dagens ordning.

Att den enskilde får det oriktiga agerandet prövat vid endast ett tillfälle innebär en långt större förutsebarhet än i dag samt en besparing av både tid och resurser för argumentation m.m.

Förslaget innebär också att lika fall kommer att behandlas lika i största möjliga utsträckning.

#### Nackdelar med förslaget

Precis som vissa remissinstanser påpekar finns det nackdelar med förslaget. En följd av förslaget att det ska ske en samlad sanktionsprövning i allmän domstol är nya inslag i brottmålsprocessen. Regeringen har dock som utgångspunkt att myndigheterna kan hantera sådana nya inslag och att eventuella effekter av dessa nya inslag är hanterbara. Denna fråga

behandlar regeringen huvudsakligen i avsnitt 7.10, men se också avsnitt 10.1.

Att en fråga som i huvudsak prövas av Skatteverket och i förvaltningsdomstol i vissa fall kommer att prövas i en annan processordning, av åklagare och allmän domstol ger upphov till viss likabehandlingsproblematik. Vissa av de föreslagna reglerna uppnår inte målsättningen att lika fall ska behandlas lika. Regeringen har dock i dessa fall bedömt att vinsterna för den enskilde är större, trots den avvikelser. Sådana förslag behandlas bl.a. i avsnitt 7.10 och 7.16.

En annan nackdel är som flera remissinstanser påpekar att två högsta instanser kommer att avgöra frågor om skattetillägg. Detta är en oundviklig följd av förslaget. Praxis kommer således att utvecklas i två olika domstolsslag. Regeringen kan naturligtvis inte utesluta att de högsta domstolarna kommer att göra olikartade bedömningar och att praxis därmed kan komma att bli oenhetlig. Det är naturligtvis en svårighet om de två högsta domstolsinstanserna i respektive domstolsslag kommer till olika slutsatser, men det är inte fullständigt främmande att sådana situationer kan uppstå.

Det förekommer i dag att båda domstolsslagen har att bedöma lika eller likartade situationer. Ett exempel är just avgöranden som behandlar dubbelprövningsförbudet. Såväl frågor om systemet med skattetillägg och skattebrott som andra sanktioner som döms ut av både allmän domstol och förvaltningsdomstol har båda domstolsslagen att bedöma. I HFD 2013 ref. 71 instämde Högsta förvaltningsdomstolen uttryckligen i Högsta domstolens bedömning från NJA 2013 s. 502. Även om situationen inte är helt jämförbar, kan också nämnas att såväl Europadomstolen som EU-domstolen kan göra andra bedömningar avseende i princip samma frågor som våra högsta domstolar har att bedöma.

Risken för eller med oenhetlig praxis ska således enligt regeringen inte överdrivas. Beskattningsfrågor och skattetilläggsfrågor handläggs i dag i allmän förvaltningsdomstol, men även allmän domstol hanterar skatterättsliga frågor. Allmän domstol har därvid skäl att ta intryck av vad som sker i förvaltningsdomstol. Exempel är bedömningen av vad som är en oriktig uppgift, som är detsamma avseende skattebrott och skattetillägg. Vidare har själva beskattningsfrågan ofta betydelse för själva skattebrottet, och omvänt har vad som framkommit vid brottmålsutredningen ofta betydelse för beskattningsfrågan (se mer i avsnitt 7.19).

I det nya systemet, när allmän domstol har att bedöma en skattetilläggsfråga, sker detta i samband med prövningen av brottet (skattetilläggsfrågan kan dock enskilt överklagas till hovrätt), en samlad prövning som aldrig kan bli aktuell i förvaltningsdomstol. Den praxis som kommer att utvecklas i allmän domstol kan därför förväntas ofta handla om en annan situation än den som förvaltningsdomstolar står inför. En särskild praxis, skattetillägg i samband med brottmål, kan således komma att utvecklas av Högsta domstolen.

Sammantaget anser inte regeringen att nackdelarna medför att en reglering om ett samlat sanktionsförfarande inte ska föreslås.

### *Den bortvalda vägvalsmodellen*

Många remissinstanser förordar den renodlade vägvalsmodellen, bl.a. med motiveringar som att den är enklare och mer rättssäker. Regeringen delar remissinstansernas bedömning att en renodlad vägvalsmodell medför en enklare reglering samt att man undviker vissa ställningstaganden som krävs kring vilka processregler som ska styra en skatte-tilläggsprovning i allmän domstol.

Regeringen delar dock inte alla synpunkterna. Flera av de gränsdragnings- och samordningsproblem som remissinstanserna anser utgör skäl just för att välja bort förslaget om en sammanhållen sanktionsprocess, finns nämligen även i den renodlade vägvalsmodellen. Exempel på detta är följande. Såväl i en renodlad vägvalsmodell som i en samlad sanktionsprocess krävs att man definierar vilka omständigheter eller vilket agerande som ska utgöra hinder för ett andra förfarande. Vidare, i båda systemen behöver det avgöras i vilka situationer som till åklagare anmälda fall kan återgå till Skatteverket för en provning (se mer i avsnitt 7.5.5).

Bl.a. dessa frågor, som är tämligen komplicerade, behöver lösas i båda alternativen. Vad gäller den sistnämnda frågan har flera remissinstanser invänt mot att många ärenden kommer att ”studsa tillbaka” till Skatteverket för ny handläggning. Regeringen anser i likhet med remissinstanserna att det vore bra om dessa ärenden vore så få så möjligt. Regeringen anser dock att ett anmält fall som inte leder till någon slutlig skuldprovning ska kunna bli föremål för provning hos Skatteverket. Det är av stor vikt att ett ärende blir provat när det finns grund för det. Ordningen är också förenlig med dubbelprovningförbudet. Regeringen presenterar i detta lagstiftningsärende ett förslag som bedöms minska antalet sådana fall, se avsnitt 7.6.

Flera remissinstanser har också ansett förslaget om ett samlat sanktionsförfarande som problematiskt avseende det höga kravet på samordning och kommunikation mellan myndigheter. Regeringen vill påpeka att en renodlad vägvalsmodell i likhet med ett samlat sanktionsförfarande ställer höga krav på god kommunikation och samordning mellan inblandade myndigheter. I andra nordiska länder som har en renodlad vägvalsmodell är detta ett faktum, likaså att skattetilläggsfrågan kan återgå till Skatteverket för ny handläggning (om detta, se betänkandet 7 kap.).

Som regeringen angett ovan faller i en renodlad vägvalsmodell helt bort det som av regering och riksdag under årtionden ansetts vara viktigt, nämligen att såväl skattetillägg som brottspåföljd ska kunna utdömas när det finns skäl för det, och som varit en del av utredningens uppdrag att uppnå. Som nämns ovan anser också regeringen att vägvalsmodellen har nackdelar ur ett likabehandlings- och därmed rättssäkerhetsperspektiv.

### *Justerad åtalsprovning*

Endast en liten andel av de anmälda brottsmisstankarna leder till åtal (eller strafföreläggande). Det finns skäl att överväga om nuvarande ordning är effektiv och ändamålsenlig. Vare sig man väljer en renodlad vägvalsmodell eller en samlad sanktionsprovning i vissa fall finns det skäl att se över mekanismerna för Skatteverkets anmälan om skattebrott

och vilka skattebrott som åklagaren ska utreda. Flera remissinstanser har invänt mot att många ärenden kommer att ”studsas tillbaka” till Skatteverket för ny handläggning. Regeringen anser i likhet med remissinstanserna att det vore bra om dessa ärenden inte vore fler än nödvändigt.

Utredningen har inga förslag i denna del. Regeringen anser dock att reglerna ska förändras, i korthet enligt följande. Regeringen föreslår att reglerna i skattebrottslagen om särskild åtalsprövning i 13 § skattebrottslagen ska justeras, med innebörd att inte bara skatteförseelse som i dag, utan även skattebrott där det undandragna skattebeloppet understiger ett visst belopp som huvudregel inte ska leda till åtal, för de fall då även skattetillägg kan bli aktuellt. Mer om förslaget, se avsnitt 7.6.

#### *Förutsättningarna för skattetillägg och reglerna om skattetillägg i övrigt*

Flera remissinstanser anser att regleringen om förutsättningarna för skattetillägg bör ändras, t.ex. att det ska införas krav på subjektiva rekvisit eller att beviskraven för att ta ut skattetillägg ska höjas, vare sig de ska tas ut av Skatteverket eller enligt den nya ordningen.

Som framgår redan av utredningens direktiv (dir. 2012:14) är utgångspunkten att uttaget av skattetillägg även fortsättningsvis ska vara baserat på objektiva kriterier, dvs. det ska inte krävas subjektiva rekvisit såsom uppsåt eller oaktsamhet. Varken denna fråga eller frågan om förändrade beviskrav har utretts av utredningen. Regeringen anser inte att förutsättningarna för uttag av skattetillägg bör förändras i detta lagstiftningsärende. *Advokatsamfundet*, *Näringslivets skattedelegation* och *Svenskt Näringsliv* har fortsatt kritik i detta avseende och hänvisar bl.a. till Europakonventionen. Regeringen bedömer att reglerna för uttag av skattetillägg är förenliga med Europakonventionen och vill erinra om att frågan om beviskraven för skattetillägg nyligen har prövats av Europadomstolen. I Europadomstolens dom *Lucky Dev mot Sverige* hävdade klaganden att beviskraven för skattetillägg innebar en kränkning av rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 6 i Europakonventionen. Europadomstolen gjorde dock inte samma bedömning. Domstolen hänvisade till tidigare avgöranden och uttalade att det inte strider mot artikel 6 att tillämpa samma beviskrav för att påföra skattetillägg som vid själva beskattningsbeslutet, förutsatt att myndigheter och domstolar gör en nyanserad bedömning av frågan om huruvida skattetillägg ska utgå i det enskilda fallet. Klagomålet avvisades som uppenbart ogrundat (p. 67–69).

Att frågan om skattetillägg i vissa fall ska prövas av åklagare och allmän domstol kräver enligt regeringens mening inte heller att förutsättningarna för uttag av skattetillägg förändras. Regeringen bedömer att åklagare och allmän domstol kan pröva skattetillägg enligt de regler som Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar tillämpar.

#### *Sammanfattningsvis*

Regeringen anser sammanfattningsvis att den renodlade vägvalsmodellen har sådana stora nackdelar att detta alternativ inte bör väljas, och att en spärreglering tillsammans med en samlad sanktionsprövning för vissa fall bäst uppfyller målen med lagstiftningsärendet. Regeringen föreslår

därför en sådan lösning. Förslaget medför visserligen vissa svårigheter såsom olika gränsdragningsfrågor, att åklagare och domstolar får nya frågor att hantera och att praxis kan komma att utvecklas i skilda domstolsslag. Regeringen anser dock inte att dessa svårigheter är skäl att inte gå fram med förslaget. Fördelarna med förslaget överväger nackdelarna. Såväl tillämpningen av principen om att inte prövas två gånger för samma brott som proportionaliteten i den sammanlagda påföljdsbördan garanteras. Samma brott prövas i ett sammanhang och den enskilde får endast en sanktionsprövning av det felaktiga agerandet och en väl sammanvägd påföljdsbörda garanteras. Vidare kommer lika fall att behandlas lika i största möjliga utsträckning. Omfattningen av det nya förslaget minskas på så sätt att färre skattetillägg än enligt utredningens förslag kommer att prövas av åklagare och allmän domstol, samt även färre skattebrottmål än vad som sker enligt dagens regler. Här kan också nämnas att tulltillägg inte kommer att omfattas av den nya regleringen.

Utöver detta föreslår regeringen att reglerna i skattebrottslagen om särskild åtalsprövning för skattebrott ska ändras, med innebörd att skattebrott där det undandragna skattebeloppet understiger ett visst belopp som huvudregel inte ska leda till åtal, under vissa närmare förutsättningar.

Det kan påpekas igen att det faktum att skattetillägg i vissa fall föreslås prövas i allmän domstol i stället för av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol inte förtar skattetillägget dess egenskap av administrativ sanktion. Prövningen av om skattetillägg ska tas ut i allmän domstol är ett administrativt förfarande, även om det sker i samband med prövningen av ett brottmål.

Några remissinstanser anser i sitt andra remissyttrande att olika alternativ inte har övervägts tillräckligt, att remissynpunkterna inte har bemötts eller omhändertagits tillräckligt eller att beredningsunderlaget inte är tillräckligt. Regeringen delar inte dessa synpunkter. Olika tänkbara alternativ har både övervägts och presenterats. Utredningens förslag har efter remissynpunkterna omarbetats kraftigt, remissynpunkterna har föranlett många ändringar av utredningens förslag och andra remissynpunkter behandlas ingående, fördelade på de olika förslag som synpunkterna avser. Den omarbetade produkten, utkastet till lagrådsremiss, har remitterats med nio utpekade avsnitt och remissynpunkterna efter denna remissomgång har som kommer att framgå i det följande lett till ytterligare justeringar i förslagen. De presenterade förslagen har således beretts ingående, även genom underhandsavstämningar med de främst berörda myndigheterna såsom Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket. Vad gäller invändningarna om den omfattande remisskritiken mot det samlade förslaget kan påminnas om att visserligen avstyrker drygt en tredjedel förslaget om ett samlat sanktionsförfarande, men ca en tredjedel tillstyrker och ca en tredjedel avstår från att yttra sig.

Den föreslagna ordningen är precis som flera remissinstanser anger ny, vilket naturligtvis kan medföra behov av översyn när den har varit på plats en tid. Regeringen kommer att följa tillämpningen av den nya ordningen noga.

I det följande presenteras varje förslag närmare.

## 7.5 Spärreglering i skattebrottslagen och skatteförfarandelagen

**Regeringens förslag:** Regler som förhindrar att samma person kan prövas för skattetillägg och skattebrott i två olika förfaranden avseende samma felaktighet eller passivitet ska föras in i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga invändningar mot förslaget.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** Som nämns i avsnitt 7.2 är ett av huvudsyftena med regeländringarna att säkerställa att samma person inte riskerar att prövas för samma brott i två olika förfaranden. Av avsnitt 7.3.2 framgår att det är fråga om förfaranden rörande skattetillägg och brott enligt skattebrottslagen. Som framgår av avsnitt 7.4 föreslår regeringen att en spärreglering införs med innebörd att åklagaren inte får väcka åtal eller vidta andra åtgärder som innebär en slutlig skuldprövning, om Skatteverket dessförinnan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg om åklagaren har väckt åtal eller vidtagit andra åtgärder som innebär en slutlig skuldprövning i fråga om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Även vissa andra åtgärder som åklagare vidtar ska ha spärrande verkan och i dessa fall kan spärren senare upphöra. Regeringen anser att denna spärreglering ska föras in i skatteförfarandelagen, närmare bestämt där skattetillägg regleras, och i skattebrottslagen, där bestämmelser om åtal regleras.

Angående uttrycken ”samma felaktighet eller passivitet” och ”samma person”, se i avsnitt 7.5.1 och 7.5.2.

Regeringen föreslår spärrar som är slutliga, se i avsnitt 7.5.3.

Regeringen föreslår också tillfälliga spärrar, se i avsnitt 7.5.4.

### 7.5.1 Felaktighet eller passivitet

**Regeringens förslag:** ”Felaktighet eller passivitet” ska i spärregleringen användas som uttryck för de omständigheter som i det enskilda fallet kan utgöra grund för såväl skattetillägg som talan om skattebrott.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som uttalar sig om detta uttryck gör det när det gäller den nya lagen om en samlad sanktionsprövning i allmän domstol. *Riksdagens ombudsmän, Hovrätten för Västra Sverige, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Göteborgs tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Justitie-*



kanslern, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, Stockholms universitet och Uppsala universitet ser problem med förslaget, såsom tillämpningssvårigheter, risk för 'smitta', risk för missförstånd och därmed risk för dubbel bestraffning, mycket arbete och många processuella invändningar. Flera remissinstanser ifrågasätter om utredningens bedömning av "saken" är förenlig med Europakonventionens definition av "saken". Flera remissinstanser anser att det straffrättsliga sakbegreppet ska gälla även för skattetilläggsprocessen, en remissinstans att det skatterättsliga begreppet ska gälla även i brottmålsprocessen och flera att det i vart fall bör vara samma sakbegrepp som ska gälla.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Hovrätten över Skåne och Blekinge, Malmö tingsrätt och Kamrarrätten i Stockholm* avstyrker inte förslaget men anser att det kommer att uppstå tillämpningssvårigheter eftersom begreppet är nytt i förhållande till såväl det straffrättsliga som det skatterättsliga sakbegreppet. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* instämmer i bedömningen att det nya systemet kan utgå från Europakonventionens definition av samma brott och har inga synpunkter på det föreslagna begreppet. Tillämpningen är dock inte problemfri och det behövs ytterligare förtydliganden och exemplifieringar. *Stockholms universitet* godtar förslaget men anser att frasen framstår som mindre väl formulerad och anser t.ex. att begreppet passivitet är ett olyckligt ordval. *Hovrätten för Västra Sverige* och *Stockholms tingsrätt* är kritiska mot förslaget och anser att avgränsningen ska ske genom det straffrättsliga sakbegreppet. *Göteborgs tingsrätt* kan inte se att uttrycket "felaktighet eller passivitet" innebär något annat än "omständighet". *Uppsala universitet* anger att man genom förslaget rimligen undviker att den föreslagna ordningen råkar i strid med Europakonventionen, men man borde ha upprätthållit den högre ambitionsnivån som finns i den inhemska regleringen om rättskraftens verkan, som går längre.

**Skälen för regeringens förslag:** För att spärregleringen ska tillämpas i det enskilda fallet krävs att det just i det enskilda fallet finns en risk att samma brott kommer att prövas två gånger. Som nämns i avsnitt 7.3.2 inkluderas i uttrycket "samma brott" även skattetillägg, även om det är en administrativ sanktion.

Enligt regeringens mening ska Europakonventionen vara vägledande för om ett andra förfarande är tillåtet eller inte. Det är också den princip som våra myndigheter och domstolar har att använda sig av redan i dag, när de har att bedöma om ett åtal eller skattetillägg är tillåtet med hänsyn till dubbelprövningsförbudet. Sedan Högsta domstolens praxisändring sommaren 2013 har detta således blivit en inte sällan förekommande bedömning att göra för inblandade myndigheter. Vidare har myndigheterna att tillämpa detta även på andra områden än skatteområdet där dubbelprövningsförbudet kan aktualiseras.

Innebörden av regeringens förslag skiljer sig delvis från utredningens förslag, då utredningen mer riktat in sig på det skatterättsliga sakbegreppet, även om Europakonventionen anges som yttersta gräns (se betänkandet avsnitt 9.14). Det kan också påpekas att varken det

straffrättsliga eller skatterättsliga sakbegreppet ska förändras enligt regeringens förslag.

Genom ordningen att Europakonventionen ska vara vägledande för om ett andra förfarande är tillåtet eller inte undanröjs flera av de oklarheter som många remissinstanser har ansett föreligga. Det ska varken vara det skatterättsliga eller det straffrättsliga sakbegreppet som ska styra vad som utgör ett tillåtet eller otillåtet förfarande, utan Europakonventionens innebörd av samma brott. Härigenom riskerar inte heller regleringen stå i konflikt med Europakonventionen. *Uppsala universitet* vill att den inhemska rättskraftens verkan ska användas i stället. Regeringen anser att det är Europakonventionens avgränsning av vad som utgör samma brott som ska användas och anser inte att detta val innebär en låg skyddsnivå.

I den nya regleringen måste det väljas ett uttryck för att ringa in detta.

För att det ska vara fråga om samma brott krävs enligt europarättspraxis att det andra "brottet" härrör från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma (*Zolotukhin mot Ryssland* p. 82). Denna prövning ska enligt Europadomstolen utgå från de fakta som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum och vars existens måste bevisas för att en fällande dom ska uppnås eller ett straffrättsligt förfarande inledas (*Zolotukhin mot Ryssland* p. 84). I domen *Lucky Dev mot Sverige* hänvisade Europadomstolen till dessa uttalanden och anförde att klagandens åtal och uttag av skattetillägg grundades på samma underlåtenhet att deklarerera inkomster från affärsverksamhet och mervärdesskatt. Dessutom avsåg skatteförbandet och brottmålsförbandet samma tidsperiod och väsentligen samma belopp undandragna skatter. Därmed var idemomentet av dubbelprövningsförbudet uppfyllt (*Lucky Dev mot Sverige* p. 54).

Högsta domstolen har i fråga om dubbelprövningsförbudet använt uttryck som "samma faktiska omständighet" och på skatteområdet kan domstolen sägas ha preciserat detta till "en och samma deklarationsuppgift" eller "samma oriktiga uppgift" (se NJA 2013 s. 502 p. 39 och p. 66). Närmare uttryckte sig domstolen enligt följande: "Fastän förhållandena kan växla något mellan enskilda fall, måste skattetillägg och ansvar för skattebrott som baserar sig på en och samma deklarationsuppgift anses grundade på samma faktiska omständigheter, nämligen de konkreta handlingar som innebär att en oriktig uppgift lämnas i skattebrottslagens respektive skatteförbandelagens mening. Därmed avser förbandena "samma brott" enligt Europakonventionen och "samma lagöverträdelse" enligt EU:s rättighetsstadga".

I andra avgöranden från Högsta domstolen återfinns uttryck som "samma oriktiga uppgift" (Högsta domstolens dom den 25 mars 2014 mål nr Ö 5324-13, även NJA 2014 s. 371), "samma underlåtna uppgiftslämnande" (NJA 2013 s. 1076) "samma oriktiga uppgifter" eller "samma gärning" (Högsta domstolens beslut den 4 mars 2014 mål nr Ö 4211-13).

Högsta förvaltningsdomstolen har t.ex. använt uttrycket "samma faktiska omständigheter" (domar den 8 respektive den 9 oktober 2014, mål nr 6861-13 och HFD 2014 ref. 65).

Domen den 8 oktober 2014 (mål nr 6861-13) gäller resning. Sökanden hade påförts skattetillägg på grund av skönstaxering för oredovisad lön, som bl.a. handlade om vissa provisionsersättningar. Högsta förvaltnings-

domstolen fann att sökanden hade dömts för skattebrott och påförts skattetillägg för samma faktiska omständigheter vad gäller provisionsersättningarna, varför han beviljades resning avseende dessa. I övrigt sattes skattetilläggen inte ned.

I HFD 2014 ref. 65 prövade Högsta förvaltningsdomstolen frågor om vilka skattetillägg som skulle undanröjas med anledning av att åtal hade väckts innan beslut om skattetillägg hade fattats. När det gäller en och samma självdeklaration undanröjdes påfört skattetillägg i den del det befanns avse samma faktiska omständigheter som väckt åtal. Åtalspunkten avsåg att oriktigt uppgiftslämnande hade skett genom att en försäljning av en del av en fastighet inte hade deklarerats. Skattetilläggen i övrigt ansågs inte vara grundade på samma faktiska omständigheter som åtalet, och togs följaktligen inte bort med hänvisning till dubbelprövningsförbudet.

Den vanliga bilden av vad som utgör grund för ett skattetillägg och ett åtal för brott är att en oriktig uppgift, t.ex. en felaktig uppgift om en inkomst i en deklaration, har lämnats. Även en passivitet eller underlåtenhet kan dock vara grund för skattetillägg och åtal för skattebrott, t.ex. att man inte lämnat någon uppgift om en kapitalvinst, eller att man inte lämnat någon deklaration alls trots att man haft inkomster. Det uttryck som väljs måste täcka in även sådana fall. Ett alternativ som annars hade varit lättillgängligt vore uttrycket ”oriktigt uppgiftslämnande”. Regeringen anser dock detta inte vara lämpligt, just då det inte täcker in alla situationer som kan leda till båda slagen av sanktioner. Uttrycket är helt enkelt för snävt.

I den i Finland relativt nyligen antagna regleringen på skatteområdet om dubbelprövningsförbudet har uttrycket ”samma ärende” valts. I lagen anges vidare att med ”samma ärende” avses en gärning eller försummelse där fakta i fallet är desamma eller till väsentliga delar desamma (2 § lag om skatteförhöjning och tullhöjning som påförs genom särskilt beslut). Man synes här ha knutit an direkt till uttrycket i Europadomstolens dom *Zolotukhin mot Ryssland*. Detta är en möjlighet även för svensk reglering. Regeringen anser dock att trots den förklarande noten, är uttrycket ”ärende” något oprecist och otydligt avgränsat. Ett närliggande alternativ är att använda uttrycket ”fråga” men även detta synes vara ganska otydligt avgränsat.

I skatteförfarandelagen förekommer uttrycket ”felaktighet eller passivitet” i 49 kap. 10 § som anger i vilka fall skattetillägg inte får tas ut och i 51 kap. där det talas om befrielse från skattetillägg bl.a. i samband med att det även dömts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. Felaktighet eller passivitet finns inte definierat i skatteförfarandelagen. Uttrycket har ersatt det tidigare använda ”felaktighet eller underlåtenhet”. Detta uttryck beskrevs i prop. 2002/03:106, s. 242, som syftande till både arten av den lämnade – eller utelämnade – uppgiften och den skattskyldiges faktiska agerande. Av språkliga skäl ersattes ordet ”underlåtenheten” med ”passiviteten” i skatteförfarandelagen (prop. 2010/11:165 s. 944). ”Underlåtenhet” är det begrepp som även fortsättningsvis används i skattebrottslagen. När det gäller befrielse från skattetillägg var det genom 2003 års skattereform som bestämmelsen infördes om att det vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg särskilt ska beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten eller passiviteten även har

medfört att den som skattetillägget gäller även har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (den finns nu i 51 kap. 1 § andra stycket 4 SFL). Bestämmelsen infördes i samband med överväganden gällande dubbelprövningsförbudet, även om regeringen då ansåg att det svenska systemet inte behövde ändras av skäl hänförliga till förbudet. Ändringen genomfördes för att säkerställa att den sammanlagda påföljden stod i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till (prop. 2002/03:106 s. 153–154).

Regeringen anser att uttrycket ”felaktighet eller passivitet” och dess i förarbeten beskrivna innebörd synes väl överensstämma med uttrycken som används i Europadomstolen och Högsta domstolen för att ringa in de omständigheter eller det agerande som utgör hinder för ett andra förfarande. Vidare knyter uttrycket redan i dag an till just både skattetillägg och brott enligt skattebrottslagen, således just till de sanktioner som nu är föremål för ändrad reglering. Regeringen anser det därför lämpligt att detta redan vedertagna uttryck används i nu aktuell reglering. Det ska enligt vad som sägs ovan motsvara vad som enligt Europakonventionen ska ligga till grund för bedömningen av om ett förfarande skulle innebära att samma brott skulle prövas en andra gång, av Europadomstolen beskrivet som ”identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma”.

Flera remissinstanser anser att tillämpningssvårigheter kommer att uppkomma och *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* väcker frågan om det skatterättsliga sakbegreppet kan tillämpas utan att det står i konflikt med Europakonventionen, och hänvisar därvid till ovan nämnda dom från Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 6861-13. Som regeringen nämner ovan är det Europakonventionen som ska användas som vägledning. Utgångspunkten måste vara att det är vad domstolarna också i dag använder när dubbelprövningsförbudet aktualiseras och de bedömer om det är fråga om samma brott. De högsta domstolarna har meddelat ett stort antal avgöranden på detta område sedan deras praxisändring 2013 varför erfarenhet av sådan bedömning redan finns. Att Europakonventionen ska utgöra vägledning innebär också att en konflikt med konventionen inte ska uppstå, även om praxis på området förändras.

Sammanfattningsvis anser således regeringen att ”felaktighet eller passivitet” i den nya regleringen ska användas som uttryck för de omständigheter som i det enskilda fallet kan utgöra grund för såväl skattetillägg som talan om skattebrott.

## 7.5.2 Samma person

<p><b>Regeringens förslag:</b> I spärregleringen ska anges att förfarandena ska avse samma fysiska person.</p>
--

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen lämnar inga förslag i denna del.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Göteborg*, *Förvaltningsrätten i Malmö*, *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* påpekar att det saknas en avgränsning avseende samma person och att detta bör finnas.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** En och samma felaktighet eller passivitet skulle kunna utgöra grund för sanktioner för olika personer, t.ex. skattebrott för en person och skattetillägg för en annan – t.ex. juridisk – person. För att regleringen inte ska omfatta fler situationer än vad som är avsikten, föreslår regeringen att det anges uttryckligen i lagtexten att det ska avse samma fysiska person. Spärregleringen ska gälla när samma fysiska person kan vara föremål för skattetillägg och prövning för brott enligt skattebrottslagen. Ordet fysisk tas med så att bestämmelserna inte kan misstolkas inkludera juridiska personer.

I vissa fall föreslås reglerna om spärrar utvidgas även till fall som gäller juridiska personer, se i avsnitt 7.5.7.

### 7.5.3 Slutliga spärrar

**Regeringens förslag:** Skatteverket ska inte få fatta beslut om skattetillägg om åtal har väckts, strafföreläggande har utfärdats eller åtalsunderlåtelse har meddelats. Åklagaren ska inte få åtala, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för skattebrott om Skatteverket har fattat beslut om skattetillägg. Hindret ska gälla om det avser samma felaktighet eller passivitet och samma fysiska person.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens förslag är dock något annorlunda utformat. Det är vidare något oklart om förslaget om strafföreläggande som hinder för skattetillägg tar sikte på ett utfärdat eller ett godkänt strafföreläggande.

**Remissinstanserna:** De allra flesta remissinstanserna har inga invändningar mot förslaget. *Attunda tingsrätt* anser att spärregleringen även bör finnas i form av en rättskraftsregel som grund för avvisning av ett åtal. *Förvaltningsrätten i Stockholm, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten* och *Skatteverket* anser att det behöver tydliggöras om spärran gäller ett utfärdat eller godkänt strafföreläggande.

*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* vill också ha en reglering om att ett godkännande av ett strafföreläggande är utan verkan om det sker sedan skattetilläggsbeslut fattats. Förvaltningsrätten i Stockholm anger att utredningen inte ger något svar på frågan vid vilken tidpunkt ett förfarande, vad gäller såväl brott som skattetillägg, ska anses inlett, och förutser att denna fråga kommer att ge upphov till många framtida tvister.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men några remissinstanser lämnar ändå synpunkter. *Stockholms tingsrätt* anser att förslaget att ett väckt åtal hindrar att skattetillägg meddelas för samma felaktighet eller passivitet, alldeles oavsett hur talan därefter hanteras är svårmotiverat. Det bör beaktas att ett slutligt beslut som innebär t.ex. att ett mål skrivs av eller att ett åtal avvisas inte får rättskraft och att dubbelprövningsförbudet tar sikte på avgöranden som innebär att anklagelsen

om brott prövas slutligt. Även om det är riktigt att frikännande dom ofta yrkas av den tilltalade när ett väckt åtal läggs ned är detta inte alltid fallet. Det är svårförklarligt varför åklagare i en sådan situation ska ha större möjligheter att väcka åtal på nytt än Skatteverket ska ha möjlighet att besluta om skattetillägg för samma gärning och spärreglerna borde i stället följa det som gäller i fråga om rättskraft i straffprocessen. Motsvarande synpunkt gör sig gällande beträffande talan om företrädaransvar.

*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anger att det föreslagna systemet utgår från Högsta domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens praxis om att låta tillämpningen av dubbelprövningsförbudet styras av tidpunkten för åtal respektive beslut om skattetillägg, vilket är att gå längre än vad Europakonventionen kräver. Ett undantag från hinder för åtal föreslås dock i utkastet. Däremot föreslås inte motsvarande undantag för andra situationer som kan uppkomma då det varken finns ett annat pågående förfarande eller ett rättskraftigt avgörande, t.ex. om åklagaren justerar åtalet så att en viss felaktighet eller passivitet inte längre omfattas av åtalet eller att en domstol skiljer ett mål eller en del av ett mål ifrån sig genom ett beslut som inte vinner rättskraft. Även om det inte går att reglera alla tänkbara fall i vilka denna situation kan uppkomma bör överväganden i fråga om när en slutlig spärr kan upphöra att gälla utvecklas. Enligt Åklagarmyndighetens och Ekobrottsmyndighetens uppfattning är, med hänsyn till domstolens uttalande om att det straffrättsliga förfarandet pågick när skattetillägget beslutades, en rimlig tolkning av Högsta förvaltningsdomstolens dom HFD 2014 ref. 65 att domstolen har ansett att det förelåg lis pendens på grund av det pågående straffrättsliga förfarandet. Det kan inte klart utläsas att domstolen skulle ha kommit till samma slut om åtalsjusteringen hade ägt rum innan beslutet om skattetillägg fattades.

## **Skälen för regeringens förslag**

### *Inledning*

Som sägs i avsnitt 7.2 syftar den förändrade regleringen till att det inte ska vara möjligt att prövas eller straffas för samma brott i två olika förfaranden. Ett förfarande som innebär en prövning av den enskildes skuld ska således utgöra en spärr för ett andra förfarande som innebär en sådan prövning. Det behöver därför pekats ut vilka myndighetsåtgärder inom nu aktuellt område som ska spärra för en annan myndighetsåtgärd.

Vad som utgör att straffas ter sig tämligen oproblematiskt. En tingsrätts dom om ett begånget brott med en utdömd påföljd måste innebära att en person straffas. När det gäller skatteprocessen har sedan år 2002 konstaterats att skattetillägg har straffrättslig karaktär i Europakonventionens mening (se avsnitt 5.3.2).

Vilka myndighetsåtgärder eller beslut som kan innebära att en person prövas för samma brott två gånger är inte alltid lika självklart. Det som avses är en slutlig prövning av den enskildes skuld, se avsnitt 5.3.2. Även om det finns europadomstolspraxis på området, har den inte gett svar på alla de moment som kan uppkomma i en svensk process om skattetillägg eller skattebrott.

*Förvaltningsrätten i Stockholm* anger att utredningen inte ger något svar på frågan vid vilken tidpunkt ett förfarande, vad gäller såväl brott som skattetillägg, ska anses inlett, och förutser att denna fråga kommer att ge upphov till många framtida tvister. Såsom regeringens förslag om spärreglering är utformat så är det de utpekade myndighetståtgärderna som ska medföra spärrverkan, varför frågan om när ett förfarande inleds inte är relevant för dessa bedömningar.

#### *Åklagaråtgärder som spärr för Skatteverket*

I detta avsnitt behandlas vilka åtgärder hos åklagaren som ska utgöra hinder för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg.

#### Åtal

I avsnitt 6.2 beskrivs olika åtgärder som åklagaren kan vidta till följd av en anmälan om misstänkt brott.

Åklagaren kan välja att väcka åtal. Frågan är om detta ska ha en slutlig spärrande verkan för Skatteverket, då det kan ifrågasättas om ett åtal innebär en slutlig skuldprövning. Åklagaren har tagit ställning till att det finns tillräckliga skäl för att åtala, men en prövning av den enskildes skuld sker först genom en prövning av domstolen.

Europadomstolens praxis tyder på att den spärrande verkan kan bero på om åtalet fullföljs eller inte, se t.ex. *Smirnova och Smirnova mot Ryssland* (nos. 46133/99 och 48183/99, den 3 oktober 2002) som anger att ”The discontinuance of criminal proceedings by a public prosecutor did not amount to either conviction or an acquittal and therefore Article 4 of Protocol No. 7 finds no application to the second applicants’ situation either”. I bl.a. domen *Lucky Dev mot Sverige* finns uttalanden som tyder på att någon spärrverkan inte uppkommer om ett av två förfaranden avbryts (p. 59), se mer i avsnitt 5.3.2.

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att det är hinder att påföra skattetillägg om åtal har väckts (HFD 2013 ref. 71). I ett senare avgörande har Högsta förvaltningsdomstolen bedömt att det gäller även om tingsrätten inte prövar åtalet (HFD 2014 ref. 65). Högsta domstolen har i sitt avgörande NJA 2013 s. 502 ansett att det är hinder för åtal om det har fattats beslut om skattetillägg.

I fråga om väckt åtal synes det alltså finnas en diskrepans mellan Europadomstolen och våra högsta domstolars bedömning. Enligt Europadomstolen har inte ett åtal nödvändigtvis slutlig spärrverkan, medan Högsta förvaltningsdomstolens avgörande tyder på att ett väckt åtal har slutlig spärrverkan, dvs. oavsett vad som inträffar därefter.

Regeringen anser att ett väckt åtal ska ha slutlig spärrverkan, oavsett om åtalet leder till en fällande dom, och oavsett om åtalet läggs ned. Även om det efter åtals väckande kan inträffa något så att det inte sker en slutlig skuldprövning av frågan, anser regeringen att det faktum att åklagaren har inlett åtalsprocessen och därmed själv tagit ställning i frågan innebär att frågan har kommit så långt att ett skattetilläggsförfarande hos Skatteverket inte ska vara möjligt. Regeringen går i detta fall längre än vad Europadomstolen synes kräva. Om åtal har väckts, kan den enskilde vara säker på att det inte kan bli aktuellt med ett beslut om skattetillägg av Skatteverket.

*Stockholms tingsrätt, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten* ger uttryck för att regeringens förslag går väl långt och att det bör finnas större utrymme för beslut om skattetillägg efter väckt åtal. Stockholms tingsrätt anger att eftersom ett slutligt beslut som innebär t.ex. att ett mål skrivs av eller att ett åtal avvisas inte får rättskraft och då dubbelprövningsförbudet tar sikte på avgöranden som innebär att anklagelsen om brott prövas slutligt, borde spärreglerna följa det som gäller i fråga om rättskraft i straffprocessen. Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anger att det föreslagna systemet går längre än vad Europakonventionen kräver och att undantag motsvarande möjligheten till åtal trots skattetilläggsbeslut inte föreslås för andra situationer som kan uppkomma då det varken finns ett annat pågående förfarande eller ett rättskraftigt avgörande. Vidare kan det inte klart utläsas att Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2014 ref. 65 skulle ha kommit till slutsatsen att det förelåg lis pendens på grund av det pågående straffrättsliga förfarandet, om åtalsjusteringen hade ägt rum innan beslutet om skattetillägg fattades.

Regeringen delar remissinstansernas syn att förslaget går längre än vad som gäller i straffprocessen och att det till viss del möjligen går längre även av vad som krävs enligt nationell praxis avseende dubbelprövningsförbudet och anser, som framgår ovan, att det i vart fall går längre än vad som krävs enligt Europadomstolens praxis. Det är möjligt att det är förenligt även med nationell praxis att ett åtal som inskränks tillåter beslut om skattetillägg i den delen som inte längre omfattas av åtalet, t.ex. om en viss felaktighet eller passivitet inte längre omfattas av åtalet. Regeringen har övervägt detta men har valt att låta spärverkan inträda vid åtalets väckande, oavsett vad som inträffar därefter. Se också avsnitt 7.5.6 där undantag övervägs. Ett åtal som inskränks eller läggs ned utökar därmed inte möjligheten till uttag av skattetillägg. Förslaget är till nackdel för fiskala intressen men till fördel för den enskilde. Förslaget innebär också att Stockholms tingsrätts förslag att låta straffprocessens rättskraft styra reglernas utformning inte är aktuellt.

### Straffföreläggande

Åklagaren kan i vissa fall i stället för att väcka åtal utfärda ett straffföreläggande, som därefter kan godkännas av den misstänkte och då gäller som en dom som har fått laga kraft (se avsnitt 6.2.7). Utredningen har föreslagit att ett straffföreläggande ska ha spärrande verkan. Flera remissinstanser har påpekat att det är otydligt om det som föreslås av utredningen avser ett utfärdat eller ett godkänt straffföreläggande. Eftersom ett godkänt straffföreläggande gäller som en fällande dom, ska enligt regeringens mening ett sådant ha spärrverkan. Detta är också vad utredningen synes anse.

Frågan är om redan utfärdandet av ett straffföreläggande ska medföra spärverkan för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg. Ett straffföreläggande som inte godkänns har ingen verkan och åklagaren brukar i sådana fall i stället vidta en annan åtgärd, nämligen väcka åtal. Själva utfärdandet kan inte anses utgöra en slutlig skuldprövning, vilket kan jämföras med vad som sägs om åtal – åklagaren har visserligen bedömt att det finns skäl för att utfärda ett straffföreläggande, men den rättsliga verkan uppkommer först vid en senare tidpunkt. Regeringen



anser ändå att redan ett utfärdat strafföreläggande ska ha spärverkan för Skatteverket, även om detta synes gå längre än vad som krävs enligt Europakonventionen. Såsom anges under rubriken ovan om åtal har ärendet ändå kommit så långt att åklagaren har tagit ställning i skuldfrågan. Det kan också nämnas att i 48 kap. 1 § första stycket rättegångsbalken sägs att ett strafföreläggande träder i stället för åtal. En följd av att redan ett utfärdat strafföreläggande ska ha slutlig spärverkan är att Skatteverket inte kan fatta beslut om skattetillegg efter en sådan tidpunkt, även om strafföreläggandet inte skulle godkännas. Med förslaget går regeringen längre än vad Europakonventionen synes kräva.

Genom att redan ett utfärdat strafföreläggande får spärverkan aktualiseras inte Åklagarmyndighetens och Ekobrottsmyndighetens synpunkt om att 48 kap. 12 § rättegångsbalken bör kompletteras med en bestämmelse om att ett godkännande av ett strafföreläggande är utan verkan om det sker sedan beslut meddelats om att ta ut skattetillegg för felaktighet eller passivitet som ligger till grund för strafföreläggandet. Eftersom Skatteverket inte ska få fatta beslut om skattetillegg om ett strafföreläggande har utfärdats ska den påtalade situationen inte kunna inträffa, varför en reglering om detta enligt regeringens bedömning inte behövs.

#### Åtalsunderlåtelse

Åklagaren kan i vissa fall besluta om åtalsunderlåtelse. Som framgår av redogörelsen i avsnitt 6.2.6 innebär ett beslut att meddela åtalsunderlåtelse en sakerförklaring, dvs. ett konstaterande av beslutande åklagare att den misstänkte har gjort sig skyldig till det aktuella brottet och att beslutet antecknas i belastningsregistret. Det är dock ändå inte helt självklart att åtalsunderlåtelse utgör ett sådant beslut som avses med dubbelprövningsförbudet. Åtalsunderlåtelse innebär som sagt ett konstaterande av åklagaren att den misstänkte har gjort sig skyldig till det aktuella brottet. I de flesta fall blir också prövningen det slutgiltiga ställningstagandet i skuldfrågan. När en förundersökning avslutas genom ett beslut om åtalsunderlåtelse, får den misstänkte normalt antas utgå från att hans eller hennes skuld till felaktigheten eller passiviteten avgjorts slutligt. Detta talar för att beslutet innefattar en prövning av den tilltalades skuld på det sätt som avses med dubbelprövningsförbudet.

Å andra sidan kan ett beslut om åtalsunderlåtelse återkallas under vissa förutsättningar. Enligt 20 kap. 7 b § rättegångsbalken får ett beslut om åtalsunderlåtelse återkallas om särskilda omständigheter föranleder det. Någon tidsbegränsning finns inte, men återkallelse kan naturligtvis inte ske sedan möjligheten att utdöma påföljd för brottet har bortfallit enligt 35 kap. brottbalken. Möjligheten att återkalla åtalsunderlåtelse ska i och för sig tillämpas restriktivt; i princip krävs nya omständigheter för att återkallelse ska kunna komma i fråga. Av det som nu sagts kan slutsatsen dras att beslutet inte kan sägas få rättskraft eller innebära en slutlig skuldprövning på samma sätt som en dom som fått laga kraft eller ett godkänt strafföreläggande. Det är således oklart om åtalsunderlåtelse är en sådan åtgärd som hindrar ett andra förfarande.

Regeringen anser, i likhet med utredningen, att även åtalsunderlåtelse är en sådan myndighetsåtgärd som ska ha spärverkan för Skatteverket, då den har en sådan långtgående karaktär. Även här går således

regeringen längre i sitt förslag än vad Europakonventionen synes kräva även om detta är oklart. Genom denna ordning säkerställs regleringens överensstämmelse med Europakonventionen och den enskilde kommer att veta att det efter ett sådant beslut inte kan bli aktuellt med skattetillägg.

I propositionen Tydligare reaktioner på ungas brottslighet (prop. 2014/15:25) föreslås att när det gäller lagen (1964:167) med särskilda bestämmelser om unga lagöverträdare ska begreppet åtalsunderlåtelse enligt den lagen utmönstras och ersättas av straffvarning (avsnitt 5.5). Genomförs förslaget i nämnda proposition får begreppet åtalsunderlåtelse i detta lagstiftningsprojekt anses innefatta även sådan straffvarning.

#### Andra åklagaråtgärder

Utöver detta finns ett antal andra åtgärder och förfaranden hos åklagaren som kan leda till en bedömning av den enskildes skuld, men som inte i sig utgör sådana prövningar. Exempel på detta är beslut att inte inleda förundersökning eller lägga ned en förundersökning. Sådana åtgärder utgör enligt regeringens mening inte åtgärder som hindrar ett andra förfarande i dubbelprövningsförbudets mening. Här kan också nämnas Europadomstolens beslut i målet *Wassdahl mot Sverige* (no. 36619/03, den 29 november 2005) som avsåg just en nedlagd förundersökning. Dubbelprövningsförbudet ansågs inte ha överträtts och klagomålet avvisades som uppenbart ogrundat. Regeringen anser dock att vissa sådana åtgärder av rättssäkerhetsskäl ska utgöra ett tillfälligt hinder för ett andra förfarande. Se mer om detta i avsnitt 7.5.4 om tillfälliga spärrar.

#### *Skatteverksåtgärder som spärr för åklagare*

Skattetillägg är som angetts ovan att anse som ett straff i Europakonventionens mening och ett beslut om skattetillägg ska därför enligt regeringens mening ha spärrande verkan. Högsta domstolen har också i sitt avgörande NJA 2013 s. 502 funnit att det är hinder för åtal om Skatteverket har fattat beslut om skattetillägg.

När det gäller andra åtgärder hos Skatteverket än beslut om skattetillägg kan följande sägas. Inför ett beslut om skattetillägg kan Skatteverket utföra olika utredningsåtgärder, såsom t.ex. en revision, skicka frågor till den enskilde och sammanställa ett övervägande som sänds till den enskilde. Ett övervägande kan innehålla en presentation av ärendet och information om att Skatteverket överväger att ompröva ett tidigare beslut om skatt och att höja personens inkomst av tjänst och ta ut skattetillägg. Den enskilde får tillfälle att bemöta detta och det kan leda till att Skatteverket agerar på annat sätt än som övervägts, t.ex. inte fattar något beslut om skattetillägg eller fattar beslut om skattetillägg med ett lägre belopp. Regeringen anser dock inte att ett övervägande är att jämställa med att Skatteverket tar ställning till eller gör en slutlig bedömning av den enskildes ”skuld”. Detta sker först om Skatteverket fattar ett beslut om skattetillägg. Inte heller några andra åtgärder hos Skatteverket utgör sådana ställningstaganden enligt regeringens mening. Regeringen föreslår därför inte några andra åtgärder av Skatteverket än beslut om skattetillägg som hinder mot ett straffrättsligt förfarande av åklagare.

Det är således beslut om skattetillägg som ska ha spärreverkans för åklagaren. De åtgärder som åklagaren inte får vidta om beslut om skattetillägg har fattats bör också pekas ut, och ska korrespondera med de spärrende åtgärderna på åklagarens sida som redovisats under ovanstående rubrik. Regeringen föreslår därför att åklagaren inte ska få åtala, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för skattebrott om Skatteverket har fattat beslut om skattetillägg.

*Attunda tingsrätt* anger att spärregleringen även bör finnas i form av en rättskraftsregel som grund för avvisning av ett åtal. Enligt regeringens mening behövs det inte någon uttrycklig reglering om att det som spärerar för åklagaren även utgör hinder för allmän domstol att pröva åtalet. Att även domstolen är förhindrad att pröva åtalet får anses vara en konsekvens av spärren för åklagaren.

#### *Sammanfattningsvis*

Sammanfattningsvis föreslår således regeringen att Skatteverket inte ska få fatta beslut om skattetillägg om åtal har väckts, strafföreläggande har utfärdats eller åtalsunderlåtelse har meddelats, och att åklagaren inte ska få åtala för skattebrott, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse om Skatteverket har fattat beslut om skattetillägg. Detta gäller om det avser samma felaktighet eller passivitet och samma fysiska person.

Förslaget genomförs genom en ny punkt 5 i 49 kap. 10 § första stycket SFL och ett första stycke i en ny paragraf i skattebrottslagen, 13 b §.

När det gäller information mellan myndigheterna överväger regeringen att i förordning närmare reglera om detta, se mer i avsnitt 7.19.

### **7.5.4 Tillfälliga spärerar**

**Regeringens förslag:** Även i ett tidigare skede ska en spärre hindra Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg, nämligen i fall då Skatteverket har gjort en anmälan om brott till åklagaren eller om förundersökning har inletts på något annat sätt än efter Skatteverkets anmälan. Denna spärre är dock tillfällig, och gäller i avvaktan på ett ställningstagande från åklagaren. Hindret gäller om det avser samma felaktighet eller passivitet och samma fysiska person.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår dock att spärren för Skatteverket ska gälla om utredning om brott pågår hos åklagare. Utredningens förslag är också annorlunda utformat, då utredningen inte föreslår någon bestämmelse som räknar upp spärren.

**Remissinstanserna:** De allra flesta remissinstanserna har inget att invända mot förslaget. *Kammarrätten i Göteborg* anser dock att den föreslagna 49 kap. 10 b § skatteförfarandelagen är svårtillgänglig och att det av lagtexten samlat bör framgå i vilka fall Skatteverket inte får ta ut skattetillägg. *Skatteverket* anger vad gäller förslaget till 49 kap. 10 b § SFL att det bör krävas att en brottsanmälan har gjorts för att verket ska vara förhindrat att ta ut skattetillägg och att detta synes vara utredningens

uppfattning, men att denna fråga bör klargöras i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

## **Skälen för regeringens förslag**

### *Inledning*

Vissa åtgärder hos Skatteverket eller åklagare kan syfta till att leda fram till en bedömning av om åtal ska väckas, men görs i ett så tidigt skede att de inte utgör någon prövning av den enskildes skuld i dubbelprövningsförbudets mening. Därmed utgör de inte heller hinder för ett andra förfarande i förbudets mening. Då sådana åtgärder dock kan leda till en slutlig skuldprövning finns det en risk för oavsiktliga dubbla prövningar. För att undanröja denna risk ska det enligt regeringens mening regleras att vissa sådana åtgärder utgör ett hinder för ett andra förfarande.

### *Brottsanmälan från Skatteverket*

En åtgärd som ska utgöra ett hinder för ett andra förfarande är en anmälan från Skatteverket till åklagare om misstänkt skattebrott. Regeringen anser att om Skatteverket har valt att enligt 17 § skattebrottslagen anmäla en felaktighet eller passivitet till åklagare såsom misstänkt brott, ska Skatteverket vara förhindrat att fatta beslut om skattetillägg avseende samma felaktighet eller passivitet. På så vis undanröjs risken att Skatteverket fattar beslut om skattetillägg och åklagaren väcker åtal avseende samma felaktighet eller passivitet gällande samma person. Detta hinder ska vara av tillfällig karaktär, och åklagarens agerande härefter kan medföra antingen att hindret upphör, eller att hindret blir slutligt, se mer om detta i avsnitt 7.5.5 och 7.5.3. *Skatteverket* önskar klargöranden om att det ska krävas att anmälan har gjorts, vilket också är regeringens förslag. Regeringen anser dock inte att det behöver anges uttryckligen, utan att det framgår av hur bestämmelsen är utformad.

### *Initiativ från annat håll*

Åklagaren kan påbörja en utredning om brott eller inleda förundersökning av något annat skäl än efter en anmälan från Skatteverket. En anmälan om misstänkt brott kan ha kommit in från någon annan, en person eller en myndighet, eller det kan vara ett s.k. egenupparbetat ärende hos åklagaren. För att inte riskera två separata prövningar, att Skatteverket fattar ett beslut om skattetillägg samtidigt som åklagarens brottsutredning leder till att han eller hon väcker åtal för samma felaktighet eller passivitet, bör även en sådan åtgärd utgöra ett hinder för ett andra förfarande.

Regeringen anser dock till skillnad från utredningen att detta hinder ska uppstå först om förundersökning har inletts. Eventuella utredningsåtgärder innan dess anser regeringen pga. det tidiga skedet inte behöver ha spärrekan. Åtgärder före dess är inte reglerade i samma omfattning och synes inte heller alltid antecknas formellt. *Åklagarmyndigheten* och

*Ekobrottsmyndigheten* har när det gäller frågan om underrättelser från åklagaren till Skatteverket invänt mot en underrättelseskyldighet vid ett så tidigt skede att förundersökning inte har inletts. Genom denna justering av utredningens förslag tillgodoses denna synpunkt. Mer om underrättelser, se avsnitt 7.19.

Som nämns i bl.a. avsnitt 6.2.2 och 7.19.1 kan det förekomma att en pågående brottsutredning förändras, t.ex. så att en felaktighet eller passivitet tillkommer till brottsutredningen. Skulle efter förundersökningens inledande detta inträffa, ska den föreslagna spärren även gälla denna tillkomna felaktighet eller passivitet.

Även detta ska vara ett tillfälligt hinder, och kan upphöra eller bli slutligt beroende på åklagarens fortsatta hantering, se avsnitt 7.5.5 nedan.

#### *Skatteverkets övervägande om skattetillägg*

I avsnitt 7.5.3 ovan redovisas regeringens inställning att ett övervägande om skattetillägg inte anses utgöra någon prövning av den enskildes skuld och att det därmed inte är ett slutligt hinder för en andra prövning. Frågan är om ett övervägande ska utgöra en tillfällig spärr för en andra prövning. Regeringen ser dock inte behov av detta. En skattebrottsutredning startar oftast efter en anmälan från Skatteverket. Det är således anmälningsmomentet som är den avgörande åtgärden från Skatteverkets sida. För att Skatteverket inte ska kunna fatta beslut om skattetillägg i fall när Skatteverket inte känner till att brottsutredning kan vara aktuell, dvs. fall när det är någon annan än Skatteverket som är initiativtagare, föreslår regeringen att en inledd förundersökning ska utgöra hinder för skattetillägg. Den föreslagna regleringen är således tillräcklig enligt regeringens mening.

#### *Sammanfattningsvis*

Sammanfattningsvis föreslår således regeringen att om Skatteverket har gjort en anmälan om brott till åklagaren eller om förundersökning har inletts på något annat sätt än efter Skatteverkets anmälan, får Skatteverket inte fatta beslut om skattetillägg avseende samma felaktighet eller passivitet och samma fysiska person. Denna spärr är dock tillfällig, och gäller i avvaktan på ett ställningstagande från åklagaren. Regeringen föreslår en uttrycklig bestämmelse som anger dessa spärrar, varigenom *Kammarrätten i Göteborgs* synpunkt också tillgodoses.

Förslaget genomförs genom en ny punkt i 49 kap. 10 § första stycket SFL, punkt 4.

Angående kommunikation mellan myndigheterna om detta, se avsnitt 7.19.

### **7.5.5 Upphörande av tillfällig spärr**

**Regeringens förslag:** Om åklagaren har beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt, ska Skatteverket få ta ut skattetillägg.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens förslag är dock utformat på ett annorlunda sätt.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga invändningar mot förslaget, men flera remissinstanser reagerar emot att skattetilläggsfrågan kan återgå till Skatteverket i så många fall, se avsnitt 7.6. *Attundatingsrätt* och *Kammarrätten i Göteborg* anser att den av utredningen föreslagna bestämmelsen i 49 kap. 10 b § SFL om när skattetillägg får tas ut efter avslutad utredning om brott är otydlig och svårtillgänglig. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anger att det kan ta lång tid tills skattetillägg beslutas och att detta kan vara skäl för befrielse.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men *Kammarrätten i Göteborg* lämnar ändå synpunkter, som avser placeringen av den föreslagna bestämmelsen.

**Skälen för regeringens förslag:** Ovan har redovisats vilka åtgärder som ska utgöra en slutlig spärr för ett andra förfarande, och vilka åtgärder som ska utgöra en tillfällig spärr för ett andra förfarande. De tillfälliga spärrarna avser brottsutredningsperioden som kan leda till att åklagaren gör en slutlig skuldbedömning, t.ex. väljer att väcka åtal. I stället för att göra en skuldbedömning kan åklagaren besluta om åtgärder varigenom han eller hon skiljer sig från ärendet utan att ta ställning till om den misstänkte har gjort sig skyldig till felaktigheten eller passiviteten. Beslutar åklagaren om någon sådan åtgärd, anser regeringen i likhet med utredningen att den tillfälliga spärren ska upphöra och att det därmed ska stå Skatteverket fritt att pröva frågan om skattetillägg.

Det handlar om följande åtgärder eller beslut:

Beslut om att inte inleda förundersökning: Åklagaren kan av flera anledningar besluta att inte inleda förundersökning i ett ärende. Åklagaren kan t.ex. anse att anmälan har gjorts på för svaga grunder. Ett beslut om att inte inleda förundersökning innefattar inte någon slutlig bedömning av den enskildes skuld. Beslutet hindrar inte att förundersökning inleds senare om det föranleds av nytillkomna omständigheter.

Beslut om att lägga ned förundersökningen eller beslut att inte väcka åtal (s.k. negativt åtalsbeslut): Finns det inte längre anledning att fullfölja förundersökningen ska denna läggas ned enligt 23 kap. 4 § rättegångsbalken. En utredning som brister i åtalsförutsättningarna efter slutdelgivning (23 kap. 18 § rättegångsbalken) ska skrivas av med ett beslut att inte väcka åtal, ett s.k. negativt åtalsbeslut, inte med ett beslut om att lägga ned förundersökningen. Oavsett vilken typ av beslut det är fråga om uttalas det inte något om den enskildes skuld i beslutet. Förundersökningen kan återupptas om nya omständigheter tillkommer. Här kan också hänvisas till Europadomstolens avgörande *Wassdahl mot Sverige* där domstolen fann att åklagarens nedläggning av förundersökningen inte innebar att personen hade blivit slutligt frikänd eftersom ingen domstol hade avdömt frågan och utredningen teoretiskt sett kunde tas upp igen. Liknande bedömning gjorde Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2014 not 2: Skäl att bevilja resning förelåg inte när förundersökning avseende misstänkt brott lagts ned. Även bl.a. domen *Lucky Dev mot Sverige* tyder

på att spärrverkan inte uppkommer ifall ett förfarande avbryts (p. 59), se mer i avsnitt 5.3.2.

Beslut om förundersökningsbegränsning: Ett beslut om förundersökningsbegränsning är ett beslut att inte inleda eller lägga ned en förundersökning som fattas främst utifrån processekonomiska grunder. Någon slutlig prövning av om den misstänkte har gjort sig skyldig till en viss felaktighet eller passivitet görs inte.

Ännu en åklagaråtgärd som inte sker genom ett beslut på sätt som de ovan angivna men som är att jämföra med dessa är när omfattningen av en brottsutredning minskar på ett sådant sätt att den felaktighet eller passivitet som också kan utgöra grund för ett beslut om skattetillägg inte längre omfattas av den pågående brottsutredningen. En komplikation med denna situation jämfört med ovan redovisade fall är att det inte såvitt regeringen erfar fattas något formligt beslut. Frågan är hur denna situation ska bestämmas. Utredningen bedömer att när en brottsmisstanke inte längre finns avseende en viss felaktighet eller passivitet i en utredning om brott bör åklagaren fatta beslut om detta (se betänkandet avsnitt 9.14.2). Regeringen ser inte tillräckliga skäl att föreskriva om en beslutsskyldighet för åklagaren, men anser att det vore lämpligt om åklagaren på något sätt noterade detta så att det finns bevarat. Det får antas vara i åklagarens eget intresse att ha noteringar om sådana händelser bevarade.

Då det i dessa redogjorda fall inte har skett någon prövning av den enskildes skuld, finns det inte hinder mot att Skatteverket prövar frågan om skattetillägg. Denna Skatteverkets prövning utgör nämligen då inte en andra prövning i dubbelprövningsförbudets mening. Den av regeringen föreslagna regleringen står således väl i överensstämmelse med principerna i Europakonventionen. Som ytterligare bekräftelse på detta kan nämnas den tidigare nämnda bedömningen av Europadomstolen, att ”The discontinuance of criminal proceedings by a public prosecutor did not amount to either conviction or an acquittal and therefore Article 4 of Protocol No. 7 finds no application to the second applicants’ situation either” (*Smirnova och Smirnova mot Ryssland*).

Det är inte uteslutet att åklagaren kan avsluta en brottsutredning på andra sätt utan att slutligt ha prövat felaktigheten eller passiviteten, eller på sätt som benämns annorlunda än de nu angivna åtgärderna. Lagförslaget lämnar utrymme för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg även i sådana fall.

Som framgår av statistiken i betänkandet (bilaga 4, tabell 2–6) är det en stor mängd ärenden där åklagaren skiljer sig från ärendet utan att ta slutlig ställning till om den misstänkte är skyldig till brottet eller inte. Regeringen föreslår dock, som framgår i avsnitt 7.6, en förändring av reglerna avseende åtal för skattebrott som förväntas minska antalet brottsmisstankar för åklagare att hantera.

När den tillfälliga spärran upphör kan det ha gått så lång tid att det enligt befintliga regler kan finnas hinder att pröva skattetillägget. Regeringen lämnar förslag i dessa avseenden i avsnitt 7.5.8.

*Förvaltningsrätten i Stockholm* anger att det kan ta lång tid innan skattetillägg beslutas och att detta kan vara skäl för befrielse. En fråga om skattetillägg som har ”tagit omvägen” om åklagare innan den bedöms av Skatteverket kan såsom förvaltningsrätten anger ha tagit så lång tid att

befrielsegrunden i 51 kap. 1 § andra stycket 3 SFL, dvs. att en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, kan vara tillämplig och det därmed finns skäl för delvis, eller hel befrielse. Denna bestämmelse säkerställer således att ett skattetillägg inte tas ut i den utsträckning det skulle vara oskäligt.

Sammanfattningsvis föreslår således regeringen att om åklagaren beslutat att inte inleda förundersökning, lägga ned förundersökning eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt ska Skatteverket få ta ut skattetillägg. Även då en pågående utredning minskar i omfattning, ska Skatteverket kunna fatta beslut om skattetillägg i den del som inte längre är föremål för en utredning om brott. Detta innefattas i förslaget. Bestämmelsen har fått en annorlunda utformning än utredningens förslag, varigenom bestämmelsen har blivit tydligare. *Attunda tingsrätts* och *Kammarrätten i Göteborgs* önskemål om förtydliganden är därigenom också tillgodosedda.

Förslaget genomförs genom en ny paragraf i 49 kap. SFL, 10 b §. Kammarrätten i Göteborg anser att förslaget om upphörande av tillfällig spärr i 49 kap. 10 b § SFL som är ett undantag från förslaget i 10 § samma kapitel i stället bör placeras som ett andra stycke i den sistnämnda paragrafen. Regeringen anser dock att bestämmelsen bör placeras som en egen paragraf och föreslår också en rubrik framför denna som anger när skattetillägg får tas ut.

### 7.5.6 Inget undantag från spärren att åtala efter beslut om skattetillägg

**Regeringens bedömning:** Det bör för närvarande inte föras in något undantag från den föreslagna spärren för åklagaren att väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för skattebrott efter det att Skatteverket har beslutat om skattetillägg.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer delvis med regeringens bedömning. Utredningen anser att bestämmelsen i artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen innebär att åtal kan vara möjligt i vissa situationer trots att skattetillägg har tagits ut (betänkandet s. 250) men föreslår ingen reglering om detta.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser med hänvisning till artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen att det bör framgå av 13 b § skattebrottslagen att ett påfört skattetillägg inte utgör hinder mot att åtala, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse om nya eller nyuppdagade omständigheter framkommit efter beslutet om skattetillägg. För att det inte heller ska råda någon tvekan om att ett uttaget skattetillägg eller ett väckt åtal m.m. inte hindrar Skatteverket från att ta ut ett nytt skattetillägg om det framkommer nya eller nyuppdagade omständigheter bör enligt Skatteverket tillägg göras även i 49 kap. 10 § SFL.



Ingen annan remissinstans tar upp frågan om möjligheten till åtal trots skattetillägg i vissa fall.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. I utkastet föreslås en bestämmelse om att spärren för åklagaren att väcka åtal m.m. inte gäller om Skatteverket har undanröjt beslutet om skattetillägg inom sin omprövningstid genom ett beslut som inte medför att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser har synpunkter på förslagens utformning. *Kammarrätten i Göteborg*, *Förvaltningsrätten i Malmö* och *Förvaltningsrätten i Uppsala* ser oklarheter med förslaget, t.ex. om det krävs nya omständigheter för den föreslagna ordningen och önskar klagoranden avseende skatteförfarandelagen. *Stockholms tingsrätt*, *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *Skatteverket*, *Stockholms universitet* och *Uppsala universitet* anser att möjligheten till åtal trots skattetilläggsbeslut ska bygga på resningsreglerna i 58 kap. rättegångsbalken eller artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, dvs. att nya omständigheter eller bevis har tillkommit för att åtal ska vara möjligt. Vissa remissinstanser anser att även om förslaget inte strider mot Europakonventionen eller artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet inte är formellt tillämplig är förslaget för allmänt. *Kammarrätten i Stockholm* ser inte att det i utkastet framförs några tungt vägande skäl som motiverar en ordning som innebär en betydande rättsosäkerhet för den enskilde.

*Hovrätten för Västra Sverige*, *Hovrätten över Skåne och Blekinge*, *Malmö tingsrätt*, *Näringslivets skattedelegation* och *Svenskt Näringsliv* avstyrker eller är kritiska till förslaget i sin helhet. De anser att spärren för åtal ska vara absolut och att förslaget medför rättsosäkerhet och riskerar medföra en dubbel prövning av den enskildes skuld. Flera remissinstanser anser att förslaget är problematiskt utifrån den långa omprövningstid som råder och väcker frågan om undanröjandebeslutet är ett för- eller nackdelsbeslut och om det kan överklagas eller inte. Skatteverket föreslår att det ska regleras i skatteförfarandelagen att ett sådant undanröjandebeslut som är i fråga inte kan omprövas eller överklagas. Skatteverket anser vidare det vara problematiskt om det inte skulle gå att lagföra allvarliga brott i fall då frågan hamnat i domstol, då man i sådana fall på ett enkelt sätt skulle kunna skydda sig från åtal genom att överklaga. Näringslivets skattedelegation och Svenskt Näringsliv anger att det skulle vara ett självklart råd till alla som fått ett skattetillägg av Skatteverket att överklaga det för att skydda sig.

## Skälen för regeringens bedömning

### Bakgrund

I fall som gäller skönsbeskattning kan ett beskattningsbeslut och beslut om skattetillägg fattas antingen i avsaknad av deklaration eller genom avvikelser från deklaration genom en uppskattning (49 kap. 6 § SFL jämfört med 57 kap. 1 § SFL). T.ex. kan en deklarationsskyldig inte ha lämnat någon deklaration skatten eller underlaget för skatten bestämmas utan egentlig kännedom om t.ex. omfattningen av en näringsverksamhet, se propositionen Ny taxeringslag m.m. (prop.

1989/90:74 s. 376–378) och RÅ 2002 ref. 46. Det uppskattade beloppet baserar sig då på en schablonmässig bedömning, t.ex. i form av tidigare lämnade deklARATIONER. Vid tidpunkten för dessa beslut finns i regel ingen brottsmisstanke.

Vid en senare utredning, t.ex. vid en revision, kan det framkomma att den bedrivna verksamheten varit väsentligt mer omfattande och att den faktiska undanhållna skatten varit mycket högre. Reglerna om omprövning i skatteförfarandelagen möjliggör då att såväl beskattningsbeslutet som ett eventuellt beslut om skattetillägg kan omprövas så att det blir en korrekt beskattning och en korrekt sanktion (se t.ex. efterbeskattning i 66 kap. 27 § SFL, se också prop. 1989/90:74 s. 378). Efterbeskattning får ske bl.a. om ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning (66 kap. 27 § 1 a SFL).

De framkomna omständigheterna kan emellertid också medföra att misstanke uppkommer om att brott har begåtts, vilket innebär att ärendet egentligen bör bli en fråga för åklagare.

Den nu föreslagna spärregleringen i avsnitt 7.5.3 innebär att om Skatteverket har fattat beslut om skattetillägg, får inte åtal väckas i fråga om samma felaktighet eller passivitet. Det är en slutlig spärr och gäller således oberoende av om nya omständigheter framkommer efter beslutet om skattetillägg, som medför att saken hade bedömts annorlunda om de varit kända. Åtal kan således inte väckas trots att misstanke om brott har uppkommit. Vidare gäller spärran oavsett om det löper en omprövningsperiod och beslutet inte har fått laga kraft. Denna period kan vara en lång tid, då ett beslut kan omprövas upp till sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (66 kap. 27 § SFL), med möjlighet till viss ytterligare förlängning (66 kap. 30 §). Under denna tid kan också den enskilde överklaga beslutet (67 kap. 11 och 14 §§).

Den spärreglering som regeringen föreslår kan sägas kodifiera dubbelprövningsförbudet för vissa utpekade situationer på skatteområdet. Genom att spärran inträder redan vid beslutstidpunkten går regleringen dock längre än vad Europakonventionens dubbelprövningsförbud kräver, enligt vilket hindret inträder först när ett förfarande får laga kraft (se avsnitt 5.3.2).

Även om ett förfarande får laga kraft, kan en fråga i vissa fall tas upp på nytt utan att bryta mot Europakonventionens dubbelprövningsförbud. I artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet regleras själva dubbelprövningsförbudet. I artikel 4.2 anges att bestämmelserna i föregående punkt inte ska utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet. Detta utgör ett betydelsefullt undantag från huvudregeln. Det finns således inte något hinder mot ny lagföring när det framkommit nya viktiga omständigheter som kan påverka utgången i målet eller när det i den tidigare rättegången förekommit ett grovt rättegångsfel som påverkat utgången. Exempel på nationell reglering är institutet resning, som regleras i 58 kap. rättegångsbalken och 37 b § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Europakonventionen lämnar således utrymme för ett andra förfarande såväl före som efter laga kraft, under vissa förutsättningar. Det bör dock noteras att Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen har tillämpat dubbelprövningsförbudet så att hinder finns i ett tidigare skede än vad Europadomstolen har funnit, nämligen även i ej lagakraftvunna situationer (lis pendens, se avsnitt 5.3.2).

### *Olika alternativ*

Utredningen, vars förslag om spärreglering i allt väsentligt motsvarar den som föreslås av regeringen, tar upp frågan om möjlighet till lagföring för skattebrott om det vid en senare utredning framkommer misstanke om brott. Utredningen anser att artikel 4.2 i sjunde tilläggsprotokollet medför en sådan möjlighet, men föreslår ingen lagreglering. Regeringen anser dock i likhet med vad Skatteverket uppger i sitt remissvar över betänkan- det att en uttrycklig lagreglering skulle behövas för att en sådan möjlighet ska kunna utnyttjas.

Befintliga regler om resning är inte möjliga att tillämpa i nu aktuella situationer, eftersom de reglerna tar sikte på att en fråga tas upp till ny prövning, av samma domstolsordning. Här är det fråga om att kunna pröva en felaktighet eller passivitet i ett annat förfarande. För denna situation finns ingen reglering.

I utkastet till lagrådsremiss föreslås en reglering med innebörd att spärren för åklagaren att väcka åtal m.m. inte ska gälla om Skatteverket har undanröjt beslutet om skattetillägg inom sin omprövningstid genom ett beslut som inte medför att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt. Förslaget tar utgångspunkt i att beslutet om skattetillägg inte har fått laga kraft när skälen för en annan hantering uppstår, varigenom en annan prövning såsom åtal för samma felaktighet eller passivitet är möjlig inom ramen för vad som tillåts enligt dubbelprövningsförbudet i artikel 4.1. Några villkor motsvarande dem som ställs upp i artikel 4.2 såsom nya omständigheter anges inte i förslaget, eftersom förslaget inte avser lagakraftvunna situationer. Däremot uppställs som villkor att skattetilläggsbeslutet undanröjs, på ett sätt som inte innebär en slutlig skuldprövning, varigenom det inte ska kunna bli fråga om två förfaran- den.

Flera remissinstanser motsätter sig inte förslaget i utkastet till lagråds- remiss men anser att det finns oklarheter. Andra remissinstanser anser att förslaget är för vitt och att möjligheten till åtal bör vara villkorad på sätt som föreskrivs i artikel 4.2 i Europakonventionens sjunde tilläggsproto- koll eller med utgångspunkt i 58 kap. rättegångsbalken om resning. Flera andra remissinstanser anser att spärren att väcka åtal om beslut om skattetillägg har fattats ska vara absolut, dvs. att den ska gälla oavsett vad som inträffar efter beslutet. Några remissinstanser anser det vara problematiskt om det inte skulle gå att lagföra allvarliga brott i fall då frågan hamnat i domstol, då man i sådana fall på ett enkelt sätt skulle kunna skydda sig från åtal genom att överklaga. Några remissinstanser väcker också frågor om undanröjandebeslutet är ett för- eller nackdels- beslut och om det kan överklagas.

### *Regeringens bedömning*

Det som övervägs är ett undantag från den föreslagna regeln att ett beslut om skattetillägg medför slutlig spärverkan för åtal. För att införa ett sådant undantag bör det finnas tungt vägande skäl och regleringen ska i sådana fall kunna användas effektivt. Regeringen anser i likhet med flera av remissinstanserna att det finns vissa svårigheter med utkastets förslag. Även om det är möjligt att i förenlighet med Europakonventionen ha en reglering som möjliggör åtal trots att skattetillägg en gång har beslutats och det som framgår ovan finns situationer där det kan framstå som väl motiverat att möjliggöra åtal i vissa fall, ser regeringen svårigheter att få till stånd en effektiv reglering och föreslår därför inte något sådant undantag från spärren i detta lagstiftningsärende.

Att förslaget inte genomförs innebär att om Skatteverket har beslutat om skattetillägg, får inte åklagaren åtala samma person för skattebrott avseende samma felaktighet eller passivitet, och att denna regel inte har några undantag. Som nämns ovan finns vid tidpunkten för skönsbeskattning sällan någon misstanke om brott, och därmed finns det sällan någon brottsmisstanke då skattetillägg beslutas i samband med skönsbeskattning. Att förslaget inte genomförs betyder därför också att det mer sällan kommer att bli aktuellt med brottsanmälan och därmed brottsutredning för skattebrott, än om förslaget hade genomförts.

Det bör framhållas att frågeställningen om möjligheten till åtal trots fattat beslut om skattetillägg endast aktualiseras om det är fråga om samma felaktighet eller passivitet. Om det inte är fråga om samma felaktighet eller passivitet, har det inte uppstått någon spärverkan.

### *Behövs andra undantag?*

Skatteverket har framfört önskemål även om annan reglering. För att det inte ska råda någon tvekan om att ett uttaget skattetillägg inte hindrar Skatteverket från att ta ut ett nytt skattetillägg om det framkommer nya eller nyuppdagade omständigheter bör enligt Skatteverket ett tillägg göras även i 49 kap. 10 § SFL. Därutöver föreslår Skatteverket också ändring i samma paragraf med innebörd att ett väckt åtal, godkänt strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse inte heller är hinder för att ta ut ett nytt skattetillägg om sådana omständigheter har framkommit.

Regeringen anser inte att det finns behov av att införa någon reglering om möjlighet till nytt skattetillägg trots tidigare uttaget skattetillägg. Den av regeringen föreslagna spärregleringen tar sikte på skattetillägg som hinder för åtal m.m. och åtal m.m. som hinder för skattetillägg. Den reglerar inte på något sätt möjligheten för Skatteverket att ompröva sina beslut om skattetillägg. Möjligheten för Skatteverket att ompröva sina beslut om skattetillägg får således även i fortsättningen prövas enligt befintliga regler. Som nämns ovan löper Skatteverkets omprövningsmöjligheter under tiden före det att beslutet fått laga kraft. Det är således inte fråga om att dubbelprövningsförbudet aktualiseras eller att Skatteverket skulle ta upp frågan på nytt efter att beslutet blivit slutligt.

Regeringen kan i nuläget inte heller se några tungt vägande skäl för en möjlighet för Skatteverket att fatta skattetilläggsbeslut trots väckt åtal, godkänt strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse om nya eller

nyuppdagade omständigheter har framkommit, varför någon sådan ordning inte föreslås. Se även avsnitt 7.5.3 där några remissinstanser väcker frågan om den föreslagna spärren ska vara slutlig.

### 7.5.7 Juridisk persons skattetillägg

**Regeringens förslag:** Spärren för åklagare att väcka åtal m.m. för ett brott där skattetillägg har tagits ut ska gälla inte bara om skattetillägg har påförts den fysiska person som brottsmisstanken gäller, utan även om denna fysiska person av Skatteverket har krävts på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person. Spärren ska också gälla om en överenskommelse om betalningsskyldighet avseende företrädaransvar har träffats och fullföljts inom rätt tid. Skatteverket ska inte heller få ansöka eller träffa en överenskommelse om företrädaransvar eller besluta om betalningsansvar för en fysisk person för ett skattetillägg som avser en juridisk person, om personen har åtalats för brott m.m.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen har inga förslagsförslag i dessa frågor.

**Remissinstanserna:** *Justitiekanslern* anger att det visserligen inte kan anses klarlagt att Europakonventionen kräver att åtal inte väcks om företrädarkaren har krävts på skattetillägg för en juridisk person, men finner inte skäl att motsätta sig att även denna situation ska omfattas.

*Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Malmö, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket* anger att det saknas lagförslag om att åtal inte får väckas om staten har krävt den fysiska personen på betalning av en juridisk persons skattetillägg (främst företrädaransvar). Vissa remissinstanser pekar också på att även det omvända bör regleras, att staten inte får inleda företrädaransvarstalan om åtal har väckts. Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anger också att det är oklart vad som gäller om Skatteverket skulle återkalla en talan om företrädaransvar. Kammarrätten i Göteborg anger också att det saknas resonemang om vid vilken tidpunkt företrädaransvar hindrar åtal samt att det bör övervägas om det behövs motsvarande bestämmelser för övriga ansvarsformer, t.ex. ansvaret enligt 25 kap. aktieförhållningslagen (2005:551).

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utkastet föreslås dock ingen lagreglering om spärreverkans avseende överenskommelser i företrädaransvarssituationer. Utkastets förslag är vidare något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans motsätter sig förslaget, men *Stockholms tingsrätt, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten* anser att det finns behov av en tillfällig spärre även för företrädaransvarssituationer. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* vill att det förtydligas i lagtext att regleringen också omfattar överenskommelser med företrädare. *Helsingborgs tingsrätt* anser att det bör föreskrivas att åklagare har en skyldighet att göra en kontroll beträffande eventuellt påfört skattetillägg innan förundersökning inleds på grund av brottsmisstanke som uppkommit på annat sätt än genom anmälan från Skatteverket.

*Kammarrätten i Göteborg* anser att det bör övervägas att låta hinder mot straffrättsliga åtgärder inträda först när förvaltningsrätten prövar ansökan. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att ordvalet ”krävt” kan medföra tillämpningsproblem och önskar tydliggöranden i lagtext eller författningskommentar vid vilken tidpunkt den föreslagna spärren inträder. *Skatteverket* anser att ett utsänt kravbrev enligt aktiebolagslagen inte ska tillmätas någon spärrverkan utan att spärrverkan ska uppkomma först när talan väcks i domstol. Stockholms tingsrätt lämnar en synpunkt som avser slutliga spärrar men även företrädaransvar. Om detta se avsnitt 7.5.3.

**Skälen för regeringens förslag:** Den föreslagna spärregleringen ska gälla om sanktionerna gäller samma fysiska person. En juridisk person kan inte straffas för ett brott. En juridisk person som utgör ett skatteobjekt kan påföras skattetillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet, men ett skattebrott som begåtts inom ramen för t.ex. ett aktiebolags verksamhet lagförs genom att en företrädare för den juridiska personen ställs till ansvar. I en situation där företrädaren har lämnat en oriktig uppgift i bolagets inkomstdeklaration och därför åtalas och bolaget påföras skattetillägg, är det visserligen fråga om samma felaktighet eller passivitet som ligger till grund för sanktionerna, men det är olika subjekt eller personer som träffas av sanktionerna. Det nya förfarandet blir då inte aktuellt att tillämpa. Däremot, när det gäller delägare i handelsbolag, är det fråga om samma subjekt när delägaren t.ex. lämnat oriktig uppgift avseende sin beskattning av bolagets inkomst, eftersom det är delägaren och inte bolaget som är skattskyldig för sådan inkomst.

En företrädare för t.ex. ett aktiebolag kan under vissa förutsättningar bli personligt betalningsansvarig för ett skattetillägg som påförts bolaget. Med stöd av bestämmelserna i 59 kap. 12–21 §§ SFL kan han eller hon göras betalningsansvarig för bolagets skattetilläggs-skuld. Det är Skatteverket som för s.k. företrädaransvarstalan i förvaltningsdomstol. Skatteverket kan också träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten. Liknande ansvar för skattetillägg som avser en juridisk person kan komma i fråga även enligt annan lagstiftning, t.ex. enligt 25 kap. aktiebolagslagen eller 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. När det gäller 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har genom 59 kap. 11 § SFL Skatteverket fått möjligheten att besluta om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag avseende skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen.

Högsta domstolen har i sitt praxisändrande avgörande NJA 2013 s. 502 tagit upp frågan om hur sådana situationer ska bedömas, med följande bedömning (p. 66):

När staten genom ett rättsligt förfarande har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg, får förbudet mot dubbel lagföring anses hindra ett åtal enligt skattebrottslagen mot henne eller honom för samma oriktiga uppgift, även om en juridisk person är primärt ansvarig. Detta gäller också om förfarandet har varit civilrättsligt till sin natur (såsom vid en talan om ansvar på grund av de aktiebolagsrättsliga kapitalbrixtreglerna) och oavsett om det har rört sig om en rättegång eller ett rättsligt förfarande av något annat slag (jfr 59 kap. 11 § SFL om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag), bestämmande är skattetilläggets straffrättsliga karaktär. Att skyddet omfattar

dubbla förfaranden och inte bara dubbla straff innebär också att det saknar betydelse om staten har fått framgång med sitt krav eller inte.

Regeringen anser att även i det fall då en fysisk person genom talan om företrädaransvar eller på annat sätt har krävts på betalning av ett skattetillegg som avser en juridisk person, ska spärregleringen gälla. Utredningen har tagit upp denna fråga men har inte lämnat några författningsförslag. Regeringen anser dock att detta bör regleras uttryckligen.

Regeringen föreslår att spärregleringen ska utformas så att om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillegg som avser en juridisk person, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillegg.

Härigenom klargörs också, vilket *Åklagarmyndigheten*, *Ekobrottsmyndigheten* och *Kammarrätten i Göteborg* önskar, att hindret för åklagaren uppstår vid den tidpunkt då Skatteverket har krävt den fysiska personen på betalning. Detta kan gå till på olika sätt beroende på vilket förfarande det är fråga om. När det gäller företrädaransvar enligt 59 kap. 12–14 § SFL sker det genom att Skatteverket gör en ansökan hos förvaltningsrätten, 59 kap. 16 §. När det gäller ansvar för delägare i handelsbolag kan det ske genom att Skatteverket fattar ett beslut om ansvar, 59 kap. 11 § SFL. När det gäller aktiebolagslagen kan det gå till t.ex. genom att Skatteverket sänder ett kravbrev till den som berörs, eller så kan talan väckas vid tingsrätt. Det avgörande är att Skatteverket ska ha gjort ett riktat anspråk där verket har tagit ställning och den fysiska personen har ställts ansvarig för betalning. Förfrågningar eller överväganden är inte att jämställa med krav eftersom verket då inte har slutligt bestämt sig om ett krav ska riktas eller inte. Eftersom kravtidpunkten ska vara det avgörande delar inte regeringen *Skatteverkets* syn om att spärrverkan vid ansvar enligt aktiebolagslagen ska uppkomma först när talan väcks i domstol. Regeringens förslag att spärren ska uppkomma vid kravtidpunkten kan sägas gå längre än vad Högsta domstolen har angett i t.ex. ovan nämnda avgörande, som riktar in sig på krav genom rättsliga förfaranden.

Regeringens förslag innebär också att regeringen inte anser att spärren ska inträda först när förvaltningsrätten prövar ansökan vilket Kammarrätten i Göteborg anser bör övervägas. En sådan ordning är inte heller förenlig med Högsta domstolens bedömning i avgörandet ovan.

I stället för att ansöka om företrädaransvar hos förvaltningsdomstol kan Skatteverket träffa en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § SFL. Skatteverket och företrädarkan således komma överens om betalningsskyldighet. En överenskommelse som inte fullföljs inom rätt tid upphör dock att gälla, 59 kap. 20 § andra stycket SFL. Sker inte överenskommen betalning inom överenskommen tid, står det Skatteverket fritt att ansöka om företrädaransvar.

I utkastet föreslogs inte att spärrverkan avseende överenskommelser uttryckligen skulle regleras i lagen, eftersom det i överenskommelsefallen också ligger en form av anspråk på betalning av den juridiska personens skattetillegg. Regeringen anser dock i likhet med *Hovrätten över Skåne och Blekinge* att även överenskommelsefallen av tydlighets-

skäl ska regleras uttryckligen i lag. Som nämns ovan upphör en icke i tid fullföljd överenskommelse att gälla. För att spärverkan ska inträda anser därför regeringen att betalningen ska ha fullföljts på rätt sätt. Bestämmelsen föreslås därför utformas så att spärren för åklagaren att väcka åtal m.m. ska gälla om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § SFL har träffats och fullföljts inom rätt tid.

Regleringen tar endast sikte på överenskommelser i 59 kap. SFL. En frivillig betalning av en juridisk persons skattetillägg i fall som inte avser en sådan överenskommelse träffas alltså inte av spärregleringen (jfr Högsta domstolens beslut i mål nr Ö 5698-13 som gäller frivillig betalning för ett handelsbolags skatteskulder). Med frivillig avses när inget krav har riktats.

Det kan övervägas om en tillfällig spär i likhet med vad som föreslås för beslut om skattetillägg i avsnitt 7.5.4 bör införas även för betalningskrav mot en fysisk person för en juridisk persons skattetillägg (och därmed sammanhängande reglering om upphörande av den tillfälliga spärren). Regleringen om den tillfälliga spärren är inget som krävs enligt Europakonventionen utan syftar till att undanröja risken för oavsiktliga otillåtna förfaranden, som en extra säkerhetsåtgärd. Företrädaransvar och annat personligt betalningsansvar är inte tillnärmelsevis lika vanligt förekommande som beslut om skattetillägg. Regeringen bedömer att det inte finns behov av en sådan reglering avseende talan om företrädaransvar. Regeringen bedömer i motsats till *Stockholms tingsrätt*, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten att den föreslagna spärregleringen är tillräcklig. Däremot finns det inget som hindrar att Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket upprättar kontrollrutiner för att oavsiktliga dubbla förfaranden inte ska uppkomma. Regeringen har i avsnitt 7.19.1 överväganden om liknande frågor. *Helsingborgs tingsrätt* anser att det bör föreskrivas att åklagare har en skyldighet att göra en kontroll beträffande eventuellt påfört skattetillägg innan förundersökning inleds på grund av brottsmisstanke som uppkommit på annat sätt än genom anmälan från Skatteverket. Även avseende detta hänvisas till avsnitt 7.19.1.

Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anser att det är oklart vad som gäller om Skatteverket skulle återkalla en talan om företrädaransvar. Regeringen anser att även om det skulle vara möjligt att reglera att spärren kan upphöra i vissa situationer, t.ex. om Skatteverket återkallade en ansökan om företrädaransvar, finns det inte några tungt vägande skäl att införa en sådan särreglering. Hindret ska således vara slutligt. Den föreslagna ordningen är till fördel för den enskilde.

Regeringen delar Åklagarmyndighetens, Ekobrottsmyndighetens och Kammarrätten i Göteborgs synpunkt att även det omvända bör gälla, att Skatteverket inte ska få kräva en fysisk person på skattetillägg som avser en juridisk person, om en åklagare mot samma fysiska person har väckt åtal, utfärdat ett strafföreläggande eller beslutat om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen, avseende den felaktighet eller passivitet som skattetillägget avser. Därför föreslås även vissa sådana bestämmelser. Regeringen föreslår att Skatteverket inte ska få ansöka om företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL eller fatta ett beslut om ansvar för delägare i fråga om handelsbolags skattetillägg enligt 59 kap. 11 § SFL i sådana fall. Ovan har nämnts att Skatteverket i stället för en talan i



domstol kan träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten med stöd av reglerna i 59 kap. 19 § SFL. Eftersom Skatteverket inte ska få ansöka om företrädaransvar om åklagaren har väckt åtal, utfärdat ett strafföreläggande eller beslutat om åtalsunderlåtelse, ska verket naturligtvis inte heller träffa någon överenskommelse om betalningsskyldigheten. Regeringen anser i likhet med Hovrätten över Skåne och Blekinge att detta bör regleras uttryckligen och föreslår därför en sådan reglering. I denna situation ska regelns tillämplighet inte vara knuten till om överenskommelsen fullföljts på rätt sätt, utan det är ett hinder att träffa överenskommelsen.

När det gäller handelsbolag kan följande förtydliganden göras. När det gäller bl.a. inkomstskatt är det delägarna som ska beskattas. Nu aktuell reglering berör inte dessa skatter. För vissa andra skatter såsom mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter, är handelsbolaget ett eget skatteobjekt. Enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag svarar dock samtliga bolagsmän solidariskt för bolagets förpliktelser, och genom 59 kap. 11 § SFL har som nämns ovan Skatteverket fått möjlighet att självt besluta om ansvar. Det är alltså bolagets skatter och därmed sammanhörande avgifter som det är fråga om att besluta om ansvar för enligt 59 kap. 11 § SFL. Detta kan förekomma t.ex. om bolaget låter bli att betala.

Som framgår ovan tar spärregleringen för personligt betalningskrav sikte på talan om företrädaransvar och beslut om ansvar enligt 59 kap. 11 § SFL. Som nämns ovan i detta avsnitt finns även andra sätt att kräva ansvar för ett skattetillägg som avser en juridisk person. Som nämns ovan i bl.a. avsnitt 5.3.1 gäller Europakonventionen som svensk lag i Sverige, genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Det betyder att reglerna, såsom de tolkats av Europadomstolen men också av våra nationella domstolar, gäller även utan särreglering. Det är således upp till tillämpande myndigheter att tillämpa befintlig reglering, vilket skulle kunna leda till att en talan om ansvar enligt aktiebolagslagen i vissa situationer inte får föras.

Förslaget genomförs genom ett andra stycke i den föreslagna nya paragrafen 13 b § i skattebrottslagen, ett nytt tredje stycke i 59 kap. 11 § SFL, ett nytt andra stycke i 59 kap. 17 § och ett nytt tredje stycke i 59 kap. 19 § samma lag.

### **7.5.8 Skatteverkets beslut om skattetillägg efter upphörande av tillfällig spärr**

**Regeringens förslag:** I fall då den tillfälliga spärren har upphört så att Skatteverket får fatta beslut om skattetillägg, ska Skatteverket få besluta om skattetillägg inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott. Ett beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts ska få fattas utan samband med ett beslut om ansvar för ej avdragen skatt.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens författningsförslag är dock utformat på ett något annorlunda sätt.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna har inget att invända mot förslaget. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att det bör förtydligas i lagtexten när sexmånadersfristen börjar löpa. När det gäller skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts anser *Skatteverket* att de föreslagna bestämmelserna om möjligheten till skattetillägg hos Skatteverket efter åklagarens handläggning bör sammanföras i en bestämmelse, till skillnad från utredningens förslag som föreslår separata regleringar.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* lämnar ändå synpunkter och anser att förslaget bör utformas på ett annat sätt, nämligen att tiden inom vilken Skatteverket kan ta ut skattetillägg ska kopplas till ett formellt beslut. Skatteverket bör därför ges möjlighet att, i de fall det dessförinnan inte har fattats något formellt beslut om brottsmisstankarna, besluta om skattetillägg inom sex månader från det att åtal väckts om felaktigheten eller passiviteten rör en omständighet som inte är föremål för åtalet. Sexmånadersfristen bör under alla förhållanden börja löpa först när åklagaren har underrättat verket om att en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för utredning. Underrättelseskyldigheten bör endast gälla vid formella beslut.

**Skälen för regeringens förslag:** I dag får Skatteverket, som huvudregel, meddela ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, 52 kap. 3 § SFL. Från detta finns vissa undantag. Är det t.ex. fråga om efterbeskattning får beslut om skattetillägg meddelas samtidigt med beslutet om efterbeskattning (52 kap. 5 § SFL). Ett beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende får meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet (52 kap. 6 § SFL).

I fall då Skatteverket i det nya systemet gör en brottsanmälan och därmed låter bli att meddela skattetillägg, kommer verket att fortsätta handläggningen av beskattningsärendet, om inte beslut i skattefrågan redan har fattats. I många av de fall då Skatteverket gör en anmälan om brott kan frågan om skattetillägg komma tillbaka till verket, nämligen då någon slutlig skuldprövning inte har skett hos åklagaren, se avsnitt 7.5.5. De befintliga reglerna om möjligheter till beslut om skattetillägg kan då kanske inte alltid användas, t.ex. för att den angivna tiden har passerats.

En förutsättning för att systemet ska fungera är därför att Skatteverket har möjlighet att meddela beslut om skattetillägg under viss tid efter det att den tillfälliga spärren har upphört. Regeringen anser att Skatteverket ska få sex månader på sig att fatta beslut om skattetillägg från det att åklagaren har avslutat utredningen om brott utan att slutligt ha prövat felaktigheten eller passiviteten. Detta föreslås regleras i en ny paragraf, 52 kap. 8 a § SFL.

*Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att tidpunkten från vilken sexmånadersfristen ska tillämpas är något otydlig och föreslår att bestäm-

melsen förtydligas. Regeringens förslag är dock annorlunda utformat än utredningens.

Regeringens förslag innebär att om en utredning om brott har avslutats hos åklagaren på ett sådant sätt att Skatteverket tillåts besluta om skattetillägg, får beslut om skattetillägg meddelas inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott. Det kan förstås vara så att de vanliga fristerna inte har löpt ut vid denna tidpunkt, men genom förslaget säkerställs att Skatteverket alltid har sex månader på sig från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

Detta kan ske på olika sätt, i vissa fall som beslut (att lägga ned förundersökning t.ex.) eller genom ett mer formlost agerande (utredningen om brott minskar i omfattning t.ex.). Regeringen överväger att införa en bestämmelse om att Skatteverket ska underrättas om sådana åtgärder (se avsnitt 7.19.1). Skatteverket måste samtidigt antas få kännedom om tidpunkten för åtgärden.

*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser att förslaget bör utformas så att Skatteverket får möjlighet att, i de fall det dessförinnan inte har fattas något formellt beslut om brottsmisstankarna, besluta om skattetillägg inom sex månader från det att åtal väckts om felaktigheten eller passiviteten rör en omständighet som inte är föremål för åtalet. Vidare anser de att sexmånadersfristen under alla förhållanden bör börja löpa först när åklagaren har underrättat verket om att en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för utredning. Underrättelseskyldigheten bör endast gälla vid formella beslut. Regeringen föreslår en annan lösning än den av Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten föreslagna. Vad gäller underrättelseskyldigheter hänvisas till avsnitt 7.19.1.

När det gäller skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts, gäller enligt 52 kap. 8 § andra stycket SFL att om ansvar för skatt som inte har dragits av ska beslutas enligt 59 kap. samma lag, ska beslut om skattetillägg meddelas samtidigt. Genomförs den föreslagna regleringen kan den situationen uppkomma att ett ärende som gäller avdrag för skatt anmäls enligt 17 § skattebrottslagen samtidigt som Skatteverket arbetar vidare med ärendet och meddelar beslut om skatt. Avslutas sedan utredningen om brott utan att felaktigheten eller passiviteten prövas slutligt i sak hindrar 52 kap. 8 § andra stycket SFL Skatteverket från att meddela beslut om skattetillägg om beslut om ansvar för inte avdragen skatt redan har meddelats enligt 59 kap.

För att Skatteverket i dessa fall ska kunna meddela beslut om skattetillägg utan samband med ett beslut om ansvar för inte avdragen skatt föreslår regeringen i likhet med utredningen att om någon av de situationer råder som anges i förslaget till 49 kap. 10 b § SFL ska Skatteverket få meddela beslut om skattetillägg utan samband med ett beslut om ansvar för inte avdragen skatt, om ett beslut om ansvar redan har meddelats. Detta föreslås regleras genom ett tillägg i 52 kap. 8 § SFL. Om ärendet kommer till Skatteverket utan att verket har meddelat ett beslut enligt 59 kap. gäller, precis som i dag, att beslut om skattetillägg ska meddelas samtidigt med ett beslut om ansvar enligt 59 kap. SFL, om ett sådant ansvarsbeslut ska meddelas.

*Skatteverket* anser att det är lämpligare om den föreslagna bestämmelsen i 52 kap. 8 § SFL stryks och att innehållet i stället flyttas till 52 kap.

8 a § och anser att kapitlet då får en bättre struktur och att allt som handlar om skattetillägg efter avslutad utredning om brott samlas under samma rubrik. Regeringen delar inte denna åsikt, då det handlar om olika regleringar, den ena om tidsfrist för beslut om skattetillägg, och den andra om att beslut om skattetillägg inte måste fattas samtidigt som ett annat beslut. Bestämmelserna bör därför regleras i olika paragrafer.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen dels en bestämmelse om att ett beslut om skattetillägg i fall som avses i 49 kap. 10 b § får meddelas inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott, dels en bestämmelse om att i fall som avses i 49 kap. 10 b § får beslut om enbart skattetillägg meddelas, om ansvar för skatt redan har beslutats.

Förslaget genomförs genom en ny paragraf i 52 kap. SFL, 8 a §, och en ny mening i 52 kap. 8 § andra stycket samma lag.

## 7.6 Justerade regler om särskild åtalsprövning i skattebrottslagen

**Regeringens förslag:** Dagens regel om särskild åtalsprövning i 13 § skattebrottslagen för skatteförseelse ska utvidgas till att även gälla skattebrott, vårdslös skatteuppgift och skatteavdragsbrott i de fall det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp och en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan leda till skattetillägg för samma person.

**Regeringens bedömning:** Reglerna om anmälningssplikten i 17 § skattebrottslagen bör inte ändras.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Utredningen lämnar inga förslag i dessa delar.

**Remissinstanserna:** *Justitiekanslern* instämmer uttryckligen i utredningens förslag att anmälningssplikten inte ska förändras.

Flera remissinstanser såsom *Kammarrätten i Stockholm*, *Kammarrätten i Göteborg*, *Förvaltningsrätten i Uppsala*, *Stockholms universitet*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenskt Näringsliv* och *Stockholms Handelskammare* har reagerat på att så få av de av Skatteverket anmälda brottsmisstankarna leder till åtal. Flera remissinstanser är därför kritiska mot förslaget och anser att det kommer att bli mycket merarbete och många ärenden som ”studsar tillbaka” till Skatteverket. Flera remissinstanser kommer med konkreta förslag på ändringar i detta avseende, bl.a. att Skatteverket ska kunna beakta subjektiva rekvisit inför anmälan, att beloppsnivån för när skattebrott ska anmälas bör höjas eller att det bör övervägas en generell åtalsbegränsningsregel i skattebrottslagen motsvarande 31 § lagen om straff för smuggling. Utöver detta finns förslag om att skattetilläggsnivån ska höjas, skatteförseelse avkriminaliseras eller att nivån för när överträdelser på skatteområdet ska hanteras straffrättsligt höjs.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. I utkastet föreslås även ett tillägg i regeln om anmälningsskyldighet av misstänkt brott i 17 § skattebrotts-

lagen om att inför en anmälan ska en bedömning göras av om rekvisiten för brott är uppfyllda. Utkastets förslag avseende 13 § skattebrottslagen är något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** *Riksdagens ombudsmän, Attunda tingsrätt, Sundsvalls tingsrätt, Linköpings tingsrätt, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Domstolsverket, Brottsförebyggande rådet, Datainspektionen, Tullverket, Stockholms universitet, Företagarna, Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Advokatsamfundet* har inga synpunkter på eller yttrar sig inte särskilt över detta avsnitt.

När det gäller förslaget om särskild åtalsprövning i 13 § skattebrottslagen tillstyrker *Hovrätten för Västra Sverige, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Göteborgs tingsrätt, Malmö tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Justitiekanslern, Åklagarmyndigheten, Skatteverket, Uppsala universitet* och *Jusek* uttryckligen förslaget eller har inget emot det. Flera av dem lämnar dock synpunkter på förslaget. Stockholms tingsrätt ifrågasätter varför det förhållandet att ett skattetillägg tagits ut i en juridisk person skulle vara ett särskilt skäl att väcka åtal mot ställföreträdaren när det undandragna beloppet understiger två prisbasbelopp, eftersom det då sanktioneras väsentligt strängare än motsvarande gärning av en fysisk person. Malmö tingsrätt vill ha förtydliganden i lagtext om även skatteförseelse ska vara med i regleringen och förtydliganden om särskilda skäl. Kammarrätten i Göteborg anser att förslaget bör justeras så att även fara för felaktigt tillgodoräknad eller återbetalad skatt omfattas, eftersom brotten i 2 och 5 §§ skattebrottslagen inte bara tar sikte på undandragen skatt utan också på att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas.

Åklagarmyndigheten har ingen erinran mot den föreslagna beloppsgränsen förutsatt att det görs klart att denna avser den samlade brottslighet som en och samma person gjort sig skyldig till och inte varje enskilt brott. Skatteverket anger att den nu föreslagna utvidgningen torde innebära att prövningen av om det finns särskilda skäl blir mer svårbedömd. Vidare anser Skatteverket att det bör finnas förutsättningar för att genom förslaget nedbringa antalet anmälningar. För att det ska vara möjligt måste det i förarbetena dock klargöras vad som avses med det undandragna skattebeloppet när det samtidigt finns misstanke om flera skattebrott, dvs. om beloppsbegränsningen avser varje enskilt brott eller det belopp som sammanlagt undandragits. Skatteverket anser att det ska vara det sistnämnda för att tillämpningsområdet inte ska bli för vitt. Vidare bör Ekobrottsmyndigheten i samverkan med Skatteverket utarbeta vägledande rekommendationer.

*Ekobrottsmyndigheten* ifrågasätter förslaget och framför bl.a. följande. I praktiken kan förslaget innebära en avkriminalisering av relativt omfattande skatteundandraganden. I ärendena finns ofta även misstankar om bokföringsbrott och/eller försvårande av skattekontroll, där det redan i dag finns möjlighet att låta bli att utreda skattebrottet och därför kan det ifrågasättas om det behövs en sådan regel. Det är viktigt att förslaget rör en åtalsprövningsregel och inte en gräns för vad som ska anmälas. Det vore högst olyckligt om den föreslagna utökningen av åtalsprövningsregeln kommer att påverka Skatteverkets anmälningar till Ekobrotts-

myndigheten eftersom det skulle få stora konsekvenser för lagföringar och möjligheter att utreda även andra typer av brott och den kan därför bli mer omfattande än vad som är avsett. Om åtalsprövningsregeln utökas behövs ett myndighetsgemensamt uppdrag rörande Skatteverkets anmälningsförfarande. Ekobrottsmyndigheten uppfattar intentionerna i utkastet så att åtalsprövningen styrs av värdet av det totala skatteundrandragandet, men det behöver förtydligas hur den föreslagna åtalsprövningsregeln ska tillämpas när skatteundrandragandet för det enskilda brottet understiger två basbelopp men för den samlade brottsligheten totalt överstiger detta belopp. Vidare bör Skatteverkets medverkan i brottsutredningen författningsregleras.

När det gäller förslaget om ändring av anmälningsplikten i 17 § skattebrottslagen anger följande remissinstanser uttryckligen att de tillstyrker eller inte invänder emot förslaget: *Hovrätten för Västra Sverige, Stockholms tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg och Uppsala universitet.*

Följande avstyrker eller är kritiska till förslaget: *Hovrätten över Skåne och Blekinge, Göteborgs tingsrätt, Malmö tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Justitiekanslern, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och Jusek.* De kritiska remissinstanserna anför att bedömningen av subjektiva rekvisit är en uppgift för åklagaren och kräver att förhör hålls och är därmed en uppgift som Skatteverket varken kan eller ska ägna sig åt. Det anges också medföra risk för sammanblandning av åklagarens och Skatteverkets roller och den utökade tillämpningens innebörd för passivitetsrätten kan ifrågasättas.

Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anger att det stora flertalet anmälningar från Skatteverket håller hög kvalitet och att Skatteverket erfarenhetsmässigt redan i dag gör en viss bedömning av det subjektiva rekvisitet och anmäler inte ärenden där det utifrån Skatteverkets utredning uppenbart framgår att det saknas brottsligt uppsåt. Enligt Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten torde detta vara förenligt med den nu gällande anmälningsplikten. Skatteverket anger sig sakna befogenhet att vidta utredning som har till syfte att ligga till grund för en bedömning om det finns uppsåt eller oaktsamhet. Detta innebär enligt verket bl.a. att de inte får hålla något förhör, vilket är det normala verktyget för att utreda det subjektiva rekvisitet. Vidare skulle Skatteverket behöva bedöma omständigheter som inte har någon relevans för skattefrågan. Justitiekanslern anger att även utan lagändring bör Skatteverket kunna vidta vissa åtgärder utöver de som sker i dag för att förbättra sitt underlag. Såväl Justitiekanslern som Skatteverket ser oklarheter i vad förslaget innebär när det avser vilken bevisnivå som ska gälla.

## **Skälen för regeringens förslag och bedömning**

### *Inledning*

En förvaltningsmyndighet ska enligt 17 § skattebrottslagen göra en anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt lagen har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs.

Uttrycket ”anledning att anta” i 17 § skattebrottslagen anknyter till formuleringen i 23 kap. 1 § rättegångsbalken, som anger förutsättningarna för att förundersökning ska inledas. Meningen är alltså att anmälan ska göras så snart det finns förutsättningar att inleda en förundersökning (se NJA II 1983 s. 517).

Skatteverket bedömer frågan om brottsanmälan ska göras på objektiva grunder. Verket använder sig av en nationellt utarbetad riks rutin som innehåller den s.k. minneslistan med bl.a. angivna beloppsgränser som ska vara vägledande vid bedömningen av om brottsanmälan ska göras eller inte (se avsnitt 6.1.3). I normalfallet ska tillämpningen av riks rutinen innebära att anmälan underläts när det undandragna skattebeloppet är lägre än ett prisbasbelopp. Ett prisbasbelopp är också normal gränsen för att bedöma brottet som skatteförseelse, vilket brott endast får åtalas om det är påkallat av särskilda skäl, i enlighet med 13 § skattebrottslagen.

Av statistiken i betänkandet framgår att ett stort antal brottsmisstankar anmäls varje år till åklagaren. År 2012 anmäldes 22 942 brottsmisstankar. Det bör dock observeras att brottsanmälningar kan komma även från annat håll än Skatteverket. Det bör också observeras att statistiken innefattar även företrädare för juridiska personer. Av statistiken kan utläsas att cirka en femtedel av antalet brottsmisstankar under 2012 avslutades med att förundersökning inte inleddes eller att brottsmisstanken avslutades (se betänkandet bilaga 4, tabell 2). Vidare framgår av statistiken att i det absoluta flertalet fall görs inte någon slutlig prövning av den enskildes skuld såsom att åtal väcks, strafföreläggande utfärdas eller åtalsunderlåtelse beslutas. Cirka en sjundedel av andelen anmälda brottsmisstankar ledde till åtal, med strafförelägganden och åtalsunderlåtelser inräknat ej över en sjättedel.

Som framgår i avsnitt 7.5.5 ovan föreslår regeringen att i de fall då det inte sker en slutlig skuldprövning hos åklagaren ska Skatteverket kunna fatta beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet. Om åklagaren vid sin utredning av det misstänkta brottet t.ex. kommer fram till att det inte finns anledning att inleda förundersökning, ska återrapportering ske till Skatteverket som därefter kan utreda om det finns förutsättningar att ta ut skattetillägg. Eftersom ärendet i dessa fall ändå slutligen kommer att avgöras av Skatteverket vore det önskvärt att det inte tvingades att gå omvägen över åklagaren. Utan denna omväg skulle beslut om skattetillägg kunna meddelas tidigare i processen och åklagaren skulle slippa att hantera en rad fall där förundersökning aldrig blir aktuell. Den enskilde skulle också få ett avgörande i frågan fortare. Detsamma skulle gälla alla andra fall där åklagaren inte når så långt att han eller hon gör en slutlig skuldprövning. Med den spärreglering som föreslås synes den ordning som nu råder inte vara effektiv och därmed inte helt fördelaktig från rättssäkerhetssynpunkt.

Utredningen har gjort överväganden kring detta, dock enbart avseende de fall där inte förundersökning inleddes, och har därvid angett att en möjlighet att minska antalet ”onödiga” brottsanmälningar kunde vara att Skatteverket vid bedömningen av om brottsanmälan ska göras även tog hänsyn till om de subjektiva rekvisiten för brottet är uppfyllda. Utredningens bedömning var att en sådan förändrad tillämpning av anmälningsskyldigheten förutsatte en ändring av 17 § skattebrottslagen

men att en sådan ändring inte var motiverad (se betänkandet avsnitt 9.5.1). Utredningen bedömde vidare att en förändrad anmälningsskyldighet sannolikt också skulle kräva att åklagarnas förundersökningsplikt justerades. Annars skulle brott anmälda till åklagarna från någon annan än Skatteverket kunna komma att bli bedömda annorlunda än de som Skatteverket upptäcker och anmäler.

Även flera remissinstanser har reagerat på att så få av de av Skatteverket anmälda brottsmisstankarna leder till åtal. Flera remissinstanser är därför kritiska mot utredningens överväganden (av samma anledning också mot förslaget om en samlad sanktionsprövning, se dock i avsnitt 7.4 att samma problematik skulle göra sig gällande även i en renodlad vägvalsmodell samt att länder med vägvalsmodellen har en sådan ordning som nu föreslås) och anser att det kommer att bli mycket merarbete och många ärenden som återgår till Skatteverket. Flera remissinstanser ger konkreta förslag på ändringar i detta avseende. Vissa anser att Skatteverket ska kunna beakta subjektiva rekvisit inför anmälan, vissa att beloppsnivån för när skattebrott ska anmälas bör höjas. Utöver detta finns förslag om att höja skattetillägsnivån eller avkriminalisera skatteförseelse.

Regeringen instämmer i flera av synpunkterna. Även om det är förenligt med dubbelprövningsförbudet att en fråga om skattetillägg kan återgå till Skatteverket i de fall åklagaren inte gör någon slutlig prövning i skuldfrågan avseende en viss felaktighet eller passivitet, medför en sådan ordning att en fråga kan hamna på flera myndigheters bord innan den avgörs och att den slutliga bedömningen därför kan dra ut på tiden. Detta är oönskat bl.a. ur förutsebarhets- och effektivitetsperspektiv, såväl för den enskilde som för inblandade myndigheter. Det är fråga om ett stort antal frågor om skattetillägg som skulle komma att återgå till Skatteverket. Det finns därför skäl att undersöka om en effektivare och därmed från rättssäkerhetssynpunkt även mer fördelaktig ordning kan uppnås. Därutöver medför själva den nu föreslagna processuella regleringen om skattetillägg och skattebrott att det finns skäl att se över rutinerna för anmälan och beivrande av skattebrott, för att säkerställa att deras utformning är ändamålsenlig och att resurserna fördelas på rätt sätt. Härvid tar regeringen återigen sikte på syftet med föreslagen reglering: stärkt rättssäkerhet och sanktioner i balans. Regeringen presenterar nedan överväganden som tar sikte dels på frågan om vilka brott som ska anmälas och prövas av åklagare, dels på kvaliteten i Skatteverkets brottsanmälningar.

### *Särskild åtalsprövning i 13 § skattebrottslagen*

Den särskilda åtalsprövningsregeln bör utvidgas

När en spärreglering införs som medför att sanktionsprövningar av samma felaktighet eller passivitet inte längre kommer att kunna ske i olika förfaranden, finns det enligt regeringens mening skäl att se över de mekanismer som styr vilka ärenden som hamnar hos åklagare och vilka som inte gör det. Detta kan innefatta även vilka brott som ska utredas av åklagare. Exempel på sådana bestämmelser är anmälningssplikten i 17 § och åtalsprövningsregeln i 13 § skattebrottslagen.



Utredningen anger att det skulle kunna finnas skäl att se över åklagarens förundersökningsplikt. Flera remissinstanser har väckt frågan om anmälningssplikten inte bör styras av en höjd beloppsgräns.

Ändringar i enbart anmälningssplikten enligt 17 § skulle precis som utredningen anger leda till att ärenden som inleds på annat sätt än genom förvaltningsmyndigheter (i praktiken oftast Skatteverket) inte berörs. Regeringen anser till skillnad från utredningen att det dock inte är åklagarens förundersökningsplikt som i stället bör ses över, utan snarare regeln om särskild åtalsprövning i 13 § skattebrottslagen. Den innebär i dag att åtal för skatteförseelse (3 § skattebrottslagen) får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Gränsen för skatteförseelse går enligt huvudregeln vid ett prisbasbelopp (se t.ex. ovan nämnda minneslista).

När det gäller särskilda skäl anges i förarbetena till bestämmelsen bl.a. att ”särskilda skäl bör i regel anses föreligga om gärningsmannen inte kan påföras någon administrativ sanktion för sitt förfarande. Det torde nämligen ofta te sig stötande för den allmänna rättskänslan att en person som begår ett uppsåtligt brott helt undgår reaktion från samhällets sida. -- - Ett annat fall när det kan finnas anledning att åtala ett ringa brott är om gärningsmannen är ställföreträdare för en juridisk person eller en omyndig, eftersom administrativ sanktion i form av exempelvis skattetillägg träffar den skattskyldige och inte ställföreträdaren för denne. Vid åtalsprövningen enligt förevarande lagrum bör även omständigheterna vid brottets begående beaktas. Dessa kan vara så graverande att åtal på grund av allmänpreventiva skäl inte bör underlåtas trots att administrativ sanktion påförts” (prop. 1971:10 s. 262). Skatteförseelser anmäls mycket sällan (år 2013 anmälde Skatteverket 18 brottsmisstankar avseende 3 § skattebrottslagen).

Regeringen anser att regeln om särskild åtalsprövning bör justeras till att inte bara omfatta skatteförseelse utan även omfatta andra brott i skattebrottslagen av viss, lindrigare grad, närmare avgränsade genom en beloppsgräns. Nivån för vilka skattebrott som åklagaren som huvudregel ska åtala för bör alltså höjas något. Som nämnts ovan gäller att i det absoluta flertalet anmälda fall prövas inte den enskildes skuld slutligt av åklagare eller allmän domstol. Endast skattetillägg, beslutat av Skatteverket, blir som huvudregel aktuellt. Genom en justering av beloppsgränsen uppåt i åtalsprövningsregeln skulle fler felaktigheter och passiviteter komma att sanktioneras i ett tidigt skede genom skattetillägg, och färre hamna hos åklagaren för handläggning först. De kommer inte att gå ”omvägen” via åklagare.

Utvidgningen ska avse skatteundandraganden under två prisbasbelopp

Eftersom det, som nämns i bl.a. avsnitt 7.2.1, är av stor vikt att felaktigheter beivras genom väl avvägda sanktioner från samhällets sida, bör justeringen vara tämligen modest. När skattetilläggen infördes 1972 sades i förarbetena att ”Det föreslagna nya administrativa sanktions-systemet är avsett att få till följd att de judiciella organen – åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna – skall befatta sig med huvudsakligen allvarligare fall av överträdelser mot skattelagstiftningen” (prop. 1971:10 s. 221). Skatteförseelse som i dag är föremål för särskild

åtalsprövning gäller som huvudregel skatteundandragande på upp till ett prisbasbelopp. Gränsen mellan skattebrott av normalgraden och grovt skattebrott går som huvudregel vid tio prisbasbelopp.

Regeringen anser att åtalsprövningsregeln lämpligen justeras till att gälla fall där det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp. Detta utgör enligt regeringens mening en rimlig avvägning av intressena stärkt rättssäkerhet och sanktioner i balans. Att skatteundandraganden under denna gräns inte längre som huvudregel ska beivras genom åtal innebär inte att samhället lämnar felaktigheten eller passiviteten utan sanktion, utan skattetillägg, som av Europadomstolen har konstaterats utgöra ett straff, kommer att bli aktuellt, se mer nedan i detta avsnitt. Regeringen anser således inte att *Ekobrottsmyndighetens* syn att förslaget i praktiken kan innebära en avkriminalisering av relativt omfattande skatteundandraganden är rättvisande. Det kan också påminnas om att *Brottsförebyggande rådet* i sitt första remissvar, till vilket det hänvisar i sitt andra remissvar, anser att ribban för när överträdelse på skatteområdet ska hanteras straffrättsligt kunde höjas väsentligt.

Vad gäller Ekobrottsmyndighetens synpunkt att det kan ifrågasättas om det behövs en utökad åtalsprövningsregel då det i ärendena ofta även finns misstankar om bokföringsbrott och/eller försvårande av skattekontroll, där det redan i dag finns möjlighet att låta bli att utreda skattebrottet, ser regeringen inte skäl till någon annan bedömning av förslaget. Regeringen avser inte att förändra den möjligheten. Skyldigheten att åtala för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll föreslås inte heller ändras.

*Åklagarmyndigheten*, *Ekobrottsmyndigheten* och *Skatteverket* anser att det behövs förtydliganden kring om beloppet ska avse det enskilda brottet eller det sammanlagda skatteundandragandet, t.ex. om åtalsprövningsregeln ska tillämpas när skatteundandragandet för det enskilda brottet understiger två basbelopp men för den samlade brottsligheten totalt överstiger detta belopp. De anser att förslaget ska avse det belopp som sammanlagt undandragits/den sammanlagda brottsligheten. Regeringen noterar att tillämpningen av skattebrottslagen i dag bygger på ett system med gränsvärden, dvs. beloppsgränser för när en brottsanmälan ska göras.

Förslaget innebär i princip att den befintliga gränsen för den särskilda åtalsprövningsregeln höjs med ett prisbasbelopp. Det nya gränsvärdet är tänkt att användas på samma sätt som gränsvärden används i dag. Detta är upp till berörda myndigheter att tillämpa. En viss skillnad mot dagens ordning är dock att vad gäller bedömningen hur ett brott ska rubriceras i dag eller hur brottets svårighetsgrad i övrigt ska bedömas är det undandragna beloppet endast en av flera faktorer. Även i den föreslagna åtalsprövningsregeln finns dock andra faktorer inbyggda vilka ska beaktas vid tillämpningen om av den nya regeln, se nedan om särskilda skäl.

Med prisbasbelopp avses prisbasbeloppet enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken. Det är det prisbasbelopp som gällde det år då brottet begicks som ska användas, närmare bestämt vid beskattningsårets ingång.

Vilka brott ska utvidgningen gälla?

Det behöver vidare pekas ut vilka brott enligt skattebrottslagen som ska omfattas av denna förändring. Såväl skattebrott av normalgraden enligt 2 § som vårdslös skatteuppgift enligt 5 § har undandragen skatt som signifikant faktor. Dessa brott ska därför enligt regeringens mening inkluderas i förslaget. Ett ytterligare brott där undandraget belopp har betydelse är skatteförseelse enligt 3 §, som redan regleras i den aktuella bestämmelsen. Även grovt skattebrott enligt 4 § har undandragen skatt som rekvisit. Regeringen anser dock inte att grova brott ska omfattas av denna regel, som är en lättnadsregel. Utöver skattebrott enligt 2 § och vårdslös skatteuppgift enligt 5 § bör enligt regeringens mening även skatteavdragsbrott enligt 6 § inkluderas i förslaget. Detta brott tar inte sikte på undandragen skatt på samma sätt som de övriga brotten, utan snarare på när skatteavdrag inte har gjorts på rätt sätt. Även här har dock skattebeloppet betydelse och i grunden rör det sig om ett undandragande. Straffskalan är dessutom samma som för vårdslös skatteuppgift. Denna typ av brott bör därför inte beivras hårdare än vårdslös skatteuppgift, och ska därför också inkluderas i förslaget.

Regeringen föreslår således att dagens regel om särskild åtalsprövning i 13 § skattebrottslagen ska utvidgas till att även gälla skattebrott enligt 2 §, vårdslös skatteuppgift enligt 5 § och skatteavdragsbrott enligt 6 §, om det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp.

*Malmö tingsrätt* vill ha förtydliganden i lagtext om även skatteförseelse ska vara med i regleringen. För skatteförseelse föreslås inga ändringar utan befintlig reglering gäller. Regeringen anser att det med tillräcklig tydlighet framgår att de tillagda förutsättningarna endast avser de tillagda brotten. *Kammarrätten i Göteborg* anser att förslaget bör justeras så att även fara för felaktigt tillgodoräknad eller återbetalad skatt omfattas, eftersom brotten i 2 och 5 §§ skattebrottslagen inte bara tar sikte på undandragen skatt utan också på att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Regeringen anser att lagregleringen ska ta sikte på undandragen skatt. Detta inkluderar dock även fara för undandragen skatt. Med uttrycket ”det undandragna skattebeloppet” avses när det gäller 2 och 5 §§ storleken av den skatt (eller avgift) som har eller kunde ha undandragits och när det gäller 6 § storleken av ej fullgjort skatteavdrag.

Utvidgningen ska gälla bara då det även kan bli skattetillägg

Regeringen anser att den nu föreslagna utvidgade åtalsprövningsregelns tillämpning ska avgränsas genom ytterligare en förutsättning. Ett syfte med den föreslagna ändringen är att påverka antalet anmälda fall som skulle komma att återgå från åklagaren till Skatteverket för att där leda till endast skattetillägg. Det gäller således sådana felaktigheter eller passiviteter som kan leda till såväl påföljd för skattebrott som skattetillägg för samma person. Regeringen har inget intresse av att utvidgningen av den särskilda åtalsprövningsregeln skulle omfatta fall som inte kan leda till skattetillägg. Som regeringen anger bl.a. i avsnitt 7.2.1 är det viktigt med väl avvägda sanktioner för otillåtna ageranden – en felaktighet eller passivitet ska leda till en sanktion när det finns grund för det.

Regeringen föreslår därför att den utvidgade åtalsprövningsregeln endast ska gälla för fall då en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan leda till skattetillägg för samma person. Som nämns ovan är detta redan angivet som ett särskilt skäl i förarbetena till den befintliga åtalsprövningsregeln. För att säkerställa att den utvidgade åtalsprövningsregeln inte tillämpas i de fall då det inte kan bli aktuellt med skattetillägg, anser regeringen alltså att denna förutsättning ska regleras uttryckligen.

Ett exempel på fall som härigenom kan hamna utanför den utvidgade åtalsprövningsregeln är situationer som avser företrädare för juridiska personer. Dessa kan dömas för skattebrott för felaktigheter eller passiviteter som de har gjort sig skyldiga till i sitt företag, t.ex. oriktiga uppgifter som de lämnat i företagets deklaration. Det är i dessa fall den juridiska personen och inte företrädaren som kan påföras skattetillägg, och det är alltså inte fråga om att samma person kan påföras både skattetillägg och dömas för ett skattebrott avseende samma felaktighet eller passivitet.

Det bör noteras att en företrädare för en juridisk person också kan ha gjort felaktigheter i sin egen inkomstdeklaration, som kan föranleda såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott. Sådana fall omfattas av förslaget. Vad gäller personligt betalningsansvar för en juridisk persons skattetillägg kan följande sägas. Att felaktigheten eller passiviteten som skulle ligga till grund för åtalet också ska kunna leda till skattetillägg för samma person innebär att det ska handla om ett skattetillägg som kan påföras den personen. Talan om företrädaransvar och andra möjligheter att kräva en fysisk person på en juridisk persons skattetillägg omfattas därför inte av denna bestämmelse. Genom förslaget till en ny 13 b § i skattebrottslagen förhindras dock åklagaren att åtala en person för skattebrott, om personen har krävts på betalning av en juridisk persons skattetillägg, se avsnitt 7.5.7.

*Stockholms tingsrätt* ifrågasätter varför det förhållandet att ett skattetillägg tagits ut i en juridisk person skulle vara ett särskilt skäl att väcka åtal mot ställföreträdaren när det undandragna beloppet understiger två prisbasbelopp, eftersom det då sanktioneras väsentligt strängare än motsvarande gärning av en fysisk person. Regeringen vill med anledning härav påminna om att förslaget är i enlighet med befintlig reglering om särskilda skäl. Vidare är det inte samma person som drabbas om den ena sanktionen träffar en juridisk person och den andra en fysisk person.

#### Särskilda skäl även fortsättningsvis

Såsom förslaget är utformat ska även i fortsättningen gälla att åtal ska väckas om det finns särskilda skäl. Samma skäl som uttalats i tidigare förarbeten gör sig gällande. Ett skäl som nämns är just om det inte är aktuellt med skattetillägg för personen. Som framgår ovan föreslår regeringen dock att den nya bestämmelsen uttryckligen inte ska omfatta sådana fall, varför detta skäl inte i någon större utsträckning bedöms komma att bli aktuellt som bedömningsgrund för åtal i den nu föreslagna ändringen. Andra särskilda skäl som enligt förarbetena bör beaktas är omständigheterna vid brottets begående. Andra omständigheter såsom upprepad brottslighet eller dylikt bör också beaktas, för det fall det inte

redan omhändertagits vid bedömningen av det undandragna skattebeloppet. *Malmö tingsrätt* vill ha förtydliganden om särskilda skäl och Skatteverket anser att prövningen av om det finns särskilda skäl blir mer svårbedömd. Regeringen anser att eftersom särskilda skäl tillämpas redan i dag och förändringen förenklat endast avser en höjning av befintlig regel med ett prisbasbelopp, för vissa utpekade brott, att befintliga principer för bedömningen av särskilda skäl kan tillämpas.

#### Påverkan på anmälningsplikten

Föreslagen ändring i 13 § bedöms komma att påverka anmälningsplikten i 17 §, då det som anges ovan i detta avsnitt redan i dag gäller att brott som nämns i 13 § som regel inte anmäls, just då åtal som huvudregel inte ska väckas. En sådan justering som föreslås av regeringen i 13 § kommer således att innebära att antalet anmälda brottsmisstankar från Skatteverket till åklagare kommer att sjunka. Till skillnad från vad Ekobrottsmyndigheten vill så hör alltså åtalsprövningsregeln i 13 § samman med Skatteverkets anmälningar enligt 17 §, och förslaget syftar också som anges ovan till att även påverka anmälningsflödet. Åklagaren kommer således att få färre skattebrott än i dag att utreda och domstolarna färre åtal att pröva (se mer om beräknade effekter av förslaget i avsnitt 10.1).

Genom att ändringen görs i 13 § träffas inte bara sådana anmälningar som kommer från Skatteverket, utan även anmälningar från andra håll. En förändrad åtalsprövningsregel bedöms således komma att minska anmälningsflödet även från andra håll.

#### Samverkan mellan myndigheterna

När det gäller rutiner för brottsanmälningar tillämpas i dag som nämns ovan i detta avsnitt en riksrutin som utarbetats av Skatteverket och riksåklagaren tillsammans, för bedömningen av under vilka förutsättningar brottsanmälan enligt 17 § ska ske. Några remissinstanser har lyft behovet av gemensamma rutiner eller uppdrag. Det finns inget som hindrar att myndigheterna tillsammans utarbetar rutiner och rekommendationer för anmälningsförfarandet även för de föreslagna förändringarna. En nära samverkan mellan Skatteverket och åklagarna i detta avseende främjar att regeln får bästa möjliga tillämpning även hos Skatteverket.

#### *Anmälningsplikten i 17 § skattebrottslagen*

Som nämnts ovan inleder åklagaren rörande ungefär en femtedel av andelen anmälda brottsmisstankar inte förundersökning eller avslutar brottsmisstanken. I dessa fall motsvarar alltså anmälan inte i praktiken nivån för att förundersökning ska inledas. Även om detta kan ha naturliga orsaker ser regeringen inte några självständiga skäl att bevara denna skillnad.

I utkastet till lagrådsremiss föreslås att det i regeln om anmälningsskyldighet i 17 § skattebrottslagen läggs till en regel om att inför en anmälan om brott ska en bedömning göras av om rekvisiten för brott är uppfyllda, vilket innefattar en bedömning av både objektiva och subjektiva rekvisit. Syftet är bl.a. att stärka kvalitetsgranskningen av vilka brottsmisstankar som anmäls till åklagare, vilket ska bidra till högre

kvalitet och ett bättre förberett ärende för åklagaren att handlägga. Det föreslagna tillägget syftar till att Skatteverket med det material eller underlag som verket har i dag inför bedömningen av om anmälan ska göras, ska göra en närmare bedömning av om rekvisiten för brott synes vara uppfyllda. Utrymmet för ett förfarande i enlighet med det föreslagna bedöms i utkastet egentligen finnas redan i dag.

Ett antal remissinstanser har invänt mot utkastets förslag och anser att det är problematiskt då bedömningen av subjektiva rekvisit bör vara en uppgift för åklagaren och som kräver att förhör hålls och därmed är en uppgift som Skatteverket varken kan eller ska ägna sig åt. Frågeställningar kring vilka beviskrav m.m. som ska gälla väcks. Skatteverket, som är den myndighet som främst kommer att tillämpa bestämmelsen, anger sig sakna befogenhet att vidta utredning som har till syfte att ligga till grund för en bedömning om det finns uppsåt eller oaktsamhet. Även om det i utkastets förslag anges att tanken inte är att Skatteverket ska vidta några större, aktiva utredningsåtgärder, synes förslaget skapa förvirring och osäkerhet över vad som förväntas, medan syftet med förslaget var att skapa tydliga ramar för vad som redan bedöms vara möjligt och därmed en större förutsebarhet och bättre kvalitet i anmälningarna. Detta medför att utkastets förslag enligt regeringens mening inte bör genomföras.

Det bör dock erinras om följande. En förvaltningsmyndighet ska som anges ovan göra en anmälan till åklagare så snart det finns anledning att anta att brott enligt skattebrottslagen har begåtts, 17 § första stycket första meningen skattebrottslagen. Enligt första stycket andra meningen gäller dock inte skyldigheten att anmäla om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Som anges i utkastet till lagrådsremiss ger denna reglering utrymme för olika bedömningar, och tillämpas i dag t.ex. genom att Skatteverket normalt inte anmäler misstänkta skatteförseelser då det finns en särskild åtalsprövningsregel för sådana brott (13 § skattebrottslagen). Såsom anmälningsplikten i 17 § skattebrottslagen är utformad ger den möjlighet till även andra sannolikhetsbedömningar, vilket bör utnyttjas i praktiken. Det är alltså inte så att en anmälan om brott alltid måste göras så snart det finns anledning att anta att brott har begåtts. Även Ekobrottsmyndigheten och Åklagarmyndigheten anger att Skatteverket redan i dag gör en viss bedömning av det subjektiva rekvisitet och att Skatteverket inte anmäler ärenden där det utifrån Skatteverkets utredning uppenbart framgår att det saknas brottsligt uppsåt. Regeringen ser inga hinder mot sådana överväganden.

För det fall det råder olika uppfattningar om vilket utrymme som befintlig reglering ger, kan Skatteverket och åklagare tillsammans överväga om befintliga anmälningsrutiner bör ses över. Detta är väl förenligt med förarbetsuttalanden avseende 17 § att det "får ankomma på riksskatteverket att efter samråd med berörda myndigheter förorda lämpliga rutiner för anmälningsskyldigheten" (NJA II 1983 s. 516–517).

Utöver detta kan övervägas om även själva beslutsfattandet om anmälan bör regleras närmare. Enligt Skatteverkets arbetsordning gäller redan i dag att utsedda kvalitetssäkrare har i uppdrag att kontrollera de brottsanmälningar som upprättas innan de skickas vidare till Ekobrotts-

myndigheten (se betänkandet s. 122). Regeringen ser därför inte något behov av att föreslå någon författningsreglering om detta.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen inga förändringar i 17 § skattebrottslagen om anmälningsskyldighet, men erinrar om de möjligheter till avvägningar som redan finns enligt bestämmelsen.

#### *Skatteverkets inställning till skattetilläggsfrågan i samband med brottsanmälan*

Skatteverket väcker frågan om inte verket bör ges möjlighet att uttala sig i skattetilläggsfrågan i samband med att verket gör brottsanmälan till åklagare.

Skatteverket har ansvar för att utreda och besluta om enskildas beskattning, och därmed också frågor om skattetillägg när det är aktuellt. Skattetillägg kommer även i fortsättningen i de allra flesta fall att beslutas av Skatteverket och därmed hanteras inom ramen för förvaltningsprocessen som i dag. Åklagare och allmän domstol får genom den föreslagna regleringen en ny uppgift, nämligen att i flera fall utöver frågan om skattebrott även utreda och pröva frågan om skattetillägg. Frågan kommer i de allra flesta fall att initieras via Skatteverket, genom att Skatteverket anmäler ett misstänkt skattebrott till åklagare. Regeringen anser i likhet med Skatteverket att det vore en fördel om Skatteverket i samband med anmälan om brott också bidrog med sin uppfattning om skattetilläggsfrågan. Frågorna om skattebrott och skattetillägg är nära sammanhängande med varandra. Regeringen anser inte att det finns några hinder för Skatteverket att uttala sin uppfattning i fråga om skattetillägg i samband med att verket anmäler en misstanke om skattebrott.

Ekobrottsmyndigheten anser att Skatteverkets medverkan i brottsutredningen bör regleras i lag eller förordning för att säkerställa effektiviteten i processen. Regeringen vill påminna om att lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar innehåller sådana regler, t.ex. om möjligheten för åklagare att anlita biträde av Skatteverket vid förundersökning. Utredningen av skattetilläggsfrågan hos åklagaren kommer som anges ovan oftast att aktualiseras via en brottsanmälan från Skatteverket, men i de fall som detta inte sker ser regeringen inget hinder att åklagaren kontakter Skatteverket för att få sådant underlag som behövs. Regeringen ser för närvarande inte skäl att reglera någon skyldighet för Skatteverket att biträda åklagaren i dessa fall i lag, men avser att överväga frågan om författningsbehov när övrigt regleringsbehov i förordning med anledning av den nya ordningen införs, se i övrigt avsnitt 7.19.

#### *Sammanfattningsvis*

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att dagens regel om särskild åtalsprövning i 13 § skattebrottslagen för skatteförseelse, dvs. att särskilda skäl ska finnas för åtal, ska utvidgas till att även gälla skattebrott, vårdslös skatteuppgift och skatteavdragsbrott, om det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp och en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan leda till skattetillägg för samma person. Regeringen bedömer att 17 § skattebrottslagen om anmäl-

ningsplikt inte ska förändras men erinrar om de möjligheter till avvägningar som redan finns i bestämmelsen, inför om en anmälan ska göras.

Förslaget genomförs i 13 § skattebrottslagen.

## 7.7 Samlad sanktionsprövning – en ny lag om talan om skattetillägg i vissa fall

**Regeringens förslag:** Den nya regleringen om en samlad sanktionsprövning i allmän domstol ska samlas i en ny lag. Den ska heta lag om talan om skattetillägg i vissa fall.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen föreslår att flera bestämmelser ska regleras i rättegångsbalken i stället för i den nya lagen och att lagens namn ska vara ”lagen om skattetillägg i allmän domstol”.

**Remissinstanserna:** Inga remissinstanser har synpunkter på att den nya regleringen samlas i en ny lag eller synpunkter på dess namn. Som nämns i avsnitt 7.4 avstyrker ett antal remissinstanser förslaget om en samlad sanktionsprövning i allmän domstol i sin helhet.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringen föreslår som nämns i avsnitt 7.4 inte bara en spärreglering för att undanröja risken för separata prövningar av skattetillägg och skattebrott utan även att en samlad sanktionsprövning ska ske i vissa fall. När det är aktuellt med misstanke om brott för en felaktighet eller passivitet som samtidigt kan utgöra grund för skattetillägg, ska åklagare och allmän domstol pröva frågan om skattetillägg i samband med att brottet prövas.

De nya regler som regeringen föreslår innebär att förfarandena för administrativa och straffrättsliga sanktioner knyts samman i flera avseenden. Det är en inte tidigare tillämpad ordning. Frågan är då var den nya regleringen ska placeras. Valet står mellan att göra ändringar i befintlig reglering, såsom skatteförfarandelagen och rättegångsbalken, eller att skapa en ny lag.

Den samlade sanktionsprövningen ska tillämpas i specifika situationer. Vissa situationer som behöver regleras i det nya förfarandet är skatterättsliga till sin natur, och hör därför närmast hemma i skatteförfarandelagen. Andra är av straffrättslig karaktär och hör i princip till rättegångsbalkens regler om brottmålsprocessen. En samlad reglering kan därför inte på något naturligt sätt i sin helhet passas in vare sig i de skatterättsliga regelverken eller i reglerna för brottmålsprocessen. Termer och uttryck som används i de olika processordningarna skiljer sig också åt i flera fall. Dessa omständigheter talar för att en helt ny lag bör skapas. Det bör tydligt framgå när de specifika reglerna ska tillämpas, vilket en separat lag väl uppfyller. Regeringen föreslår att nästan alla bestämmelser som rör den samlade sanktionsprövningen ska samlas i en ny lag. Regeringens förslag avviker härigenom delvis från utredningens, då



utredningen föreslår att ett antal bestämmelser som rör åklagarens handläggning ska regleras i rättegångsbalken.

Ett fåtal av de regler som föreslås gäller enbart Skatteverkets beslut om skattetillägg. Dessa regler passar bäst in bland de övriga skattetilläggsreglerna i skatteförfarandelagen, varför de föreslås regleras där, se avsnitt 7.18.2 och 7.18.3.

Andra regler som kan behöva införas berör huvudsakligen myndigheternas handläggning och regeringen avser i sådana fall att reglera dem i en ny förordning.

Regeringen föreslår att lagen benämns lagen om talan om skattetillägg i vissa fall. Lagen föreslås innehålla bestämmelser som riktar sig till åklagare och till allmän domstol. En mindre del gäller även verkställighetsfrågor som främst riktar sig till Skatteverket, se avsnitt 7.18.

## 7.8 Lagens tillämpningsområde

**Regeringens förslag:** Lagen ska gälla om en felaktighet eller passivitet kan utgöra grund för såväl beslut om skattetillägg enligt skatteförfarandelagen som åtal för brott enligt skattebrottslagen för samma fysiska person.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen har inget förslag om lagens tillämpningsområde.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga synpunkter om lagens tillämpningsområde.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Skälen för regeringens förslag:** Genom regeringens förslag införs helt nya regler för hanteringen av skattetillägg i vissa fall. För att det inte ska råda någon tveksamhet om när de nya reglerna ska tillämpas ska det enligt regeringens mening finnas en bestämmelse som anger lagens tillämpningsområde. Regeringen föreslår att lagen ska gälla när en felaktighet eller passivitet kan vara grund för såväl beslut om skattetillägg som åtal för brott enligt skattebrottslagen. Om en felaktighet eller passivitet kan leda till skattetillägg men även till en prövning avseende skattebrott, gäller alltså denna lag. Själva tillämpningen av lagen kan leda till att ett beslut om skattetillägg inte ska fattas av Skatteverket, utan att frågan om skattetillägg i stället ska prövas av allmän domstol eller av åklagare.

I bestämmelsen pekas ut vilka typer av sanktioner som lagen omfattar, nämligen skattetillägg och brott enligt skattebrottslagen. Brott enligt skattebrottslagen omfattar inte bara skattebrott utan även alla andra brott enligt lagen, såväl uppsåtliga brott som oaktsamhetsbrott. Genom den valda avgränsningen omfattas t.ex. inte brott enligt brottsbalken såsom bokföringsbrott. Se mer om valet av brott i avsnitt 7.3. I det följande när det talas om skattebrott avses också andra brott enligt skattebrottslagen, om inte annat anges.

Vidare ska framgå att det ska vara en och samma felaktighet eller passivitet som kan utgöra grund för skattetillägget som för brottet enligt skattebrottslagen. Mer om detta i avsnitt 7.8.1.

Vidare ska sanktionerna gälla samma fysiska person. Mer om detta nedan i avsnitt 7.8.2.

Förslaget genomförs genom 1 § i den nya lagen.

## 7.8.1 Felaktighet eller passivitet

**Regeringens förslag:** ”Felaktighet eller passivitet” ska i den nya lagen användas som uttryck för de omständigheter som i det enskilda fallet kan utgöra grund för såväl skattetillägg som talan om skattebrott.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** För remissinstansernas synpunkter, se motsvarande avsnitt om felaktighet eller passivitet i kapitlet om spärreglering i skattebrottslagen och skatteförfarandelagen, avsnitt 7.5.1.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** För remissinstansernas synpunkter, se avsnitt 7.5.1.

**Skälen för regeringens förslag:** Endast om en felaktighet eller passivitet kan utgöra grund för såväl beslut om skattetillägg som åtal för brott enligt skattebrottslagen, ska den nya lagen tillämpas.

I avsnitt 7.5.1 föreslås uttrycket ”felaktighet eller passivitet” för att beskriva de omständigheter som i det enskilda fallet kan utgöra grund för såväl skattetillägg som talan om skattebrott. Det ska motsvara vad som enligt Europakonventionen ska ligga till grund för bedömningen av om ett förfarande skulle innebära att samma brott skulle prövas en andra gång, av Europadomstolen beskrivet som ”identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma”. Uttryckets närmare innebörd beskrivs i avsnitt 7.5.1. Samma överväganden som anges där, gör sig gällande här.

I avsnitt 7.12.2 framgår också att det bara är vid samma felaktighet eller passivitet som åklagaren ska föra talan både om skattebrott och skattetillägg. För exempel på situationer som kan uppkomma, se avsnitt 7.14.

## 7.8.2 Samma person

**Regeringens förslag:** Den nya lagen ska gälla när felaktigheten eller passiviteten kan utgöra grund för såväl skattetillägg som åtal för brott för samma fysiska person.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen har inget förslag om utpekande av person.

**Remissinstanserna:** Som anges i avsnitt 7.5.2 om samma person har några remissinstanser påpekat att det saknas en avgränsning avseende samma person och att detta bör finnas.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** I avsnitt 7.5.3 föreslår regeringen en spärregel i skattebrottslagen om att åklagaren inte får väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende den felaktighet eller passivitet som för samma fysiska person ligger till grund för ett skattetillägg. Genom att uttryckligen ange att det ska gälla samma fysiska person får regeringen den avgränsning som är avsedd.

Regeringen gör samma bedömning avseende den nya lagens räckvidd. Därför föreslår regeringen att den nya lagen ska gälla när felaktigheten eller passiviteten kan utgöra grund för de olika sanktionerna för samma fysiska person.

När det gäller spärregleringen föreslår regeringen (i avsnitt 7.5.7) att den ska gälla även när den fysiska personen har krävts på betalning för ett skattetillägg som har påförts en juridisk person. Den regleringen föreslås för att säkerställa att en person som har gjorts personligt betalningsansvarig för ett beslutat skattetillägg inte ska kunna bli föremål för en andra process för samma felaktighet eller passivitet.

Den nya lagen om talan om skattetillägg i vissa fall ska användas i de fall då skattetillägg inte tidigare har beslutats (eller en juridisk persons skattetillägg inte har avkrävts en fysisk person). Vid tillämpningen av den nya lagen blir det därför inte aktuellt med frågor om personligt betalningsansvar för beslutade skattetillägg. Det skattetillägg som ska beslutas av allmän domstol genom det nya förfarandet är skattetillägg för den fysiska person som skattebrottet avser. Därmed är någon reglering om ansvar för juridiska personers skattetillägg inte behövlig i den nya lagen, varför regeringen inte föreslår någon sådan.

## 7.9 Lagens innehåll

**Regeringens förslag:** Lagen ska innehålla bestämmelser om förfarandet när en fråga om skattetillägg prövas i samma rättegång som ett åtal för skattebrott i allmän domstol, om förfarandet hos åklagaren och om verkställighet, vilket ska framgå av en inledande bestämmelse om lagens huvudsakliga innehåll.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I utredningens förslag finns ingen hänvisning till bestämmelser om förfarandet hos åklagaren eller om verkställighet.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga synpunkter på förslaget.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** Av tydlighetsskäl anser regeringen att det i lagens inledande bestämmelser bör anges vad för bestämmelser som finns i lagen och till vilka de riktar sig. Den nya lagen reglerar hur skattetillägg döms ut och i övrigt hanteras i allmän domstol. Den anger också ramarna för åklagarens handläggning av skattetilläggsfrågan. Detta bör framgå av den inledande bestämmelsen.

I slutet av lagen finns en bestämmelse om verkställighet m.m. som riktar sig till främst Skatteverket men också till andra myndigheter som Kronofogdemyndigheten och allmänna förvaltningsdomstolar. Regeringen anser därför att det också ska anges att lagen innehåller vissa bestämmelser om verkställighet.

Förslaget genomförs genom 2 § i den nya lagen.

## 7.10 Prövningen och handläggningen av skattetillägget i brottmålsrättegången

**Regeringens förslag:** Prövningen av de materiella frågorna ska styras av reglerna i skatteförarandelagen. Det innebär att bestämmelserna om skattetillägg i 49 och 51 kap. skatteförarandelagen ska tillämpas. 49 kap. 10 § 4 och 5 samt 10 b § ska dock inte tillämpas.

För den processuella handläggningen ska det som är föreskrivet för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med tillämpas, om inte något annat föreskrivs i lagen. Tvångsmedel enligt 24–28 kap. får dock inte användas.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen har dock inga författningsförslag eller ställningstaganden i fråga om utredningen och handläggningen av skattetilläggsfrågan hos åklagaren eller om tvångsmedel, men föreslår viss särreglering i rättegångsbalken. Utredningens förslag är också annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** *Domstolsverket* utgår från att domstolarna kommer att kunna hantera skillnaderna i regelverken och anger att sådant sker redan i dag inom ramen för ett brottmål, även om det kommer att komplicera handläggningen. Dock är det viktigt att vara tydlig mot den enskilde. *Förvaltningsrätten i Uppsala* pekar på att allmän domstol har erfarenhet av olika beviskrav t.ex. vid enskilda anspråk inom ramen för brottmål.

*Hovrätten för Västra Sverige, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Attunda tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, FAR, Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Stockholms Handelskammare* är negativa eller ser stora problem med att flera olika sorters regler kommer att hanteras i samma domstolsprocess. De anser att det får flera negativa effekter, såsom olika överklagandefrister, olika regler om prövningstillstånd, att det blir svårt både att särskilja och att samordna processerna samt att det är problematiskt att allmän domstol ska bedöma oriktig uppgift både skatterättsligt och straffrättsligt. Flera av dem påpekar att det kommer att behöva göras komplicerade skatterättsliga bedömningar, att mycket är okänd materia, att det saknas kompetens (både hos domstol och åklagare) för att bedöma skatterättsliga regler och att utbildning och/eller förvaltningsrättslig kompetens behövs. Flera remissinstanser har synpunkter som gäller de olika beviskrav och rekvisit som kommer att gälla vid skattetilläggsprövningen jämfört med prövningen av ansvar för brott: *Riksdagens*

ombudsmän, *Helsingborgs tingsrätt*, *Attunda tingsrätt*, *Kammarrätten i Stockholm*, *Ekobrottsmyndigheten*, *Åklagarmyndigheten*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenskt Näringsliv*, och *Stockholms Handelskammare* är negativa till att olika beviskrav ska prövas i samma process och anger att det är komplicerat och svårt att förstå för den enskilde samt kommer att leda till stora praktiska problem för både åklagare och allmän domstol. Flera remissinstanser pekar på samma problem avseende frågan om subjektiva rekvisit. Företagarna, Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Stockholms Handelskammare föreslår att beviskraven för skattetillägg – generellt – höjs till det som gäller inom straffrätten. Ungefär samma remissinstanser vill också att det ska införas subjektiva rekvisit för skattetillägg – generellt – och att en utredning om detta ska tillsättas, och några anser att det i vart fall ska övervägas.

Flera remissinstanser anser att det är oklart vilka regler som ska gälla för åklagaren i dess handläggning av skattetilläggsfrågan, t.ex. vilka bestämmelser i rättegångsbalken som ska gälla angående bl.a. bevisning och utredning. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anger t.ex. att den föreslagna lagen inte tycks omfatta förundersökningsförfarandet som föregår processen i domstol och pekar på att någon särskild reglering för vad som gäller under utredningsfasen liknande den som gäller vid utredningen av en näringsförbudsfråga, 8 § (numera upphävda) lagen (1986:436) om näringsförbud, inte föreslås av utredningen, vilket orsakar oklarheter. De undrar om åklagaren får förordna om förhör eller använda sig av straffprocessuella tvångsmedel i situationen när t.ex. ett förhör inte har någon betydelse för straffvärdet men för fastställande av underlag för skattetillägg. De anger vidare att det är oklart om inhämtade uppgifter för ett brottmål också kommer att få användas för yrkandet om skattetillägg. Om så inte är fallet kan det uppstå situationer där det i brottmålsprocessen kommer att finnas inhämtade underlag som endast får utgöra bevisning för att styrka brottmålen men inte för att fastställa vare sig underlaget till skattetillägg eller för att styrka den oriktiga uppgiften vad avser yrkandet om skattetillägg. Det kan gälla t.ex. när uppgifter inhämtas genom lagen (2000:562) om internationell rättslig hjälp i brottmål.

*Göteborgs tingsrätt* vill klargöra att reglerna om bevisning i kap. 35–40 och åtal, förberedelse m.m. i 45–46 kap. rättegångsbalken bör tillämpas. *Stockholms universitet* anser att det bör övervägas om rätten till muntlig förhandling i 67 kap. SFL bör utökas.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Endast *Stockholms tingsrätt* avstyrker förslaget i sin helhet. Flera remissinstanser lämnar dock synpunkter på förslaget. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* bedömer att det som sägs om hur användningsbegränsningar ska hanteras kan fungera men påpekar att det sannolikt kommer att uppstå gränsfall med svårigheter för domstolen att avgöra frågor med bortseende från uppgifter som lagts fram men som inte får beaktas och det kan inte uteslutas att det kan uppkomma en risk för att sådan information som inte får beaktas påverkar utgången. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anser vidare att det inte ges klart

besked om någon utredningsskyldighet ska åvila domstolen och anser att så inte ska vara fallet.

*Stockholms tingsrätt* som är kritisk mot förslaget hänvisar till tidigare remissvar och framför därutöver invändningar mot förslaget som gäller oskuldspresumtionen, beviskrav, hur remisskritiken bemöts och om förslaget inte i vissa fall kan leda till att domstolen inom ramen för samma rättegång måste göra två prövningar av närliggande omständigheter, något som framstår problematiskt. *Malmö tingsrätt* anser det vara ändamålsenligt att samma materiella regler ska tillämpas för skattetillägg oavsett var prövningen sker, men problematiskt att olika processordningar och därmed tillämpliga principer tillämpas beroende på om skattetillägget handläggs i allmän domstol eller i förvaltningsdomstol och att systemet riskerar att för den enskilde framstå som oförståeligt och oförutsägbart.

*Helsingborgs tingsrätt* anger när det gäller beviskrav och enskilt anspråk att rättens avgörande i ansvarsfrågan enligt 29 kap. 6 § tredje meningen rättegångsbalken är bindande vid prövningen av det enskilda anspråket och anser att en bestämmelse motsvarande den bör införas om allmän domstol ska pröva frågan om skattetillägg.

*Åklagarmyndigheten* anser att skattetillägg kommer att utgöra en stor del av processen. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* som har principiella invändningar mot förslaget om ett samlat sanktionsförfarande instämmer dock i huvudsak i förslaget att prövningen av de materiella frågorna om skattetillägg ska styras av reglerna i skatteförfarandelagen och att den processuella handläggningen ska ske enligt rättegångsbalkens regler. När det gäller själva författningsförslagen anser *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* att det bör förtydligas i 4 § i den nya lagen att rättegångsbalkens regler ska tillämpas och att det bör övervägas om inte alla processuella regler bör finnas samlade i rättegångsbalken. I vart fall bör en hänvisning till den föreslagna lagen övervägas.

Några remissinstanser framför synpunkter som gäller de föreslagna undantagen avseende tvångsmedel. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* delar bedömningen att skattetilläggets administrativa karaktär manar till försiktighet avseende straffprocessuella tvångsmedel men anser att åklagaren i det nya systemet inte bör få sämre möjligheter till tvångsmedel än vad som i dag gäller för beviskrav enligt 45 kap. SFL. Material som har inhämtats genom tvångsmedel ska enligt utkastets förslag få användas i skattetilläggsfrågan om inte användningsbegränsningar eller dylikt förhindrar det. Detta innebär enligt *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* exempelvis att originalmaterial som finns i beslag i brottmålet kan användas som bevisning även avseende skattetilläggsfrågan så länge brottmålsprocessen pågår men inte efter att brottmålet har fått laga kraft eftersom beslaget då inte längre kan bestå. Det bör därför i det fortsatta arbetet övervägas om inte i vart fall reglerna om beslag ska få tillämpas i skattetilläggsfrågan. Det bör också belysas om material från hemliga tvångsmedel får användas i skattetilläggsfrågan. *Stockholms tingsrätt* är tveksam till att betalningssäkring hålls utanför brottmålsrättegången och anser det inte ändamålsenligt att den domstol som beslutar om en viss sanktion inte ska kunna styra över de tvångsmedel som är kopplade till sanktionen. I vart fall när åklagaren

väcker åtal bör därför frågan gå över till allmän domstol enligt reglerna om kvarstad i 26 kap.

Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt och *Uppsala universitet* har invändningar mot jämförelsen med beviskrav och skadeståndsanspråk och anser att den haltar.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Skatteförfarandelagens materiella regler om skattetillägg ska tillämpas*

En fråga är enligt vilka regler skattetillägg ska prövas när frågan avgörs i allmän domstol. En målsättning med lagstiftningsärendet är att lika-behandlingsprincipen ska följas och därmed att bedömningen av ett skattetilläggsärende så långt det är möjligt ska ske på samma sätt oavsett var beslutet fattas.

Den absoluta merparten av skattetilläggsärendena kommer fortfarande att hanteras av Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna och således bedömas enligt de materiella reglerna i skatteförfarandelagen. Att tillämpa andra regler för att bedöma om skattetillägg ska tas ut när det prövas i allmän domstol skulle framstå som mycket märkligt. Vidare framgår redan av avsnitt 7.4 att förutsättningarna för uttag av skattetillägg inte enligt regeringens mening ska förändras. Regeringen anser därför att även skattetillägg som ska tas ut av allmän domstol ska bedömas enligt de materiella reglerna i skatteförfarandelagen.

Bestämmelser om skattetillägg finns i 49 och 51 kap. SFL. 49 kap. reglerar bl.a. hur skattetillägg ska tas ut vid oriktig uppgift (4 §), vilka uppgifter som ska anses vara oriktiga (5 §), skattetillägg vid skönsbeskattning (6–8 §§), skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §) och beräkning av skattetillägg (11–21 §§). Dessa bestämmelser ska således tillämpas även när skattetillägg prövas i den nya ordningen. Regeringen föreslår i avsnitt 7.5.4 en spärreglering i skatteförfarandelagen som riktar sig enbart till Skatteverket. Dessa bestämmelser, 49 kap. 10 § 4 och 5 samt 10 b § SFL ska inte tillämpas av åklagare eller allmän domstol.

I 51 kap. SFL regleras förutsättningar för befrielse från bl.a. skattetillägg. Åklagare och allmän domstol ska vid bedömningen av frågan om skattetillägg också tillämpa bestämmelsen om befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL.

Regeringen föreslår således att när en fråga om skattetillägg ska prövas enligt den nya lagen ska bestämmelserna om skattetillägg i 49 och 51 kap. SFL tillämpas, med ovan nämnda undantag i 49 kap.

Det kan dock framhållas att flera av bestämmelserna kan tänkas bli aktuella för åklagare och allmän domstol att tillämpa mycket sällan. T.ex. finns vid skönsbeskattning vid avsaknad av deklaration sällan någon brottsmisstanke (49 kap. 6–8 §§). Flera av befrielsegrunderna i 51 kap. avser sådana situationer där det också kan antas att brottsmisstanke helt saknas. I dessa fall blir det bara fråga om skattetillägg hos Skatteverket i vanlig ordning.

Vidare kan följande sägas. Även om det finns stora likheter med rekvisiten för skattebrott, skiljer sig reglerna åt. T.ex. krävs inte uppsåt eller andra subjektiva rekvisit för att skattetillägg ska tas ut. Vidare är beviskraven för uttag av skattetillägg något annorlunda. Detta kan leda till att en domstol vid sin prövning meddelar en friande dom avseende

brottmålet och samtidigt beslutar om att skattetillägg ska tas ut. Mer om detta, se längre ned i detta avsnitt under rubriken Några konsekvenser av förslaget.

Flera remissinstanser har uttryckt oro för behovet av komplicerade skatterättsliga bedömningar och att det saknas kompetens för att bedöma skatterättsliga regler och att utbildning och/eller förvaltningsrättslig kompetens behövs. Regeringen bedömer att myndigheterna kan ta till sig detta regelverk. Mer om kompetensfrågor, se avsnitt 7.13.4, och mer om omfattningen av skattetilläggsfrågan, se avsnitt 7.4.

Förslaget genomförs genom 3 § första stycket i den nya lagen.

#### *De regler som gäller för brottmålet ska tillämpas för handläggningen av skattetilläggsfrågan*

En annan fråga är vilka regler som bör styra själva handläggningen av skattetilläggsfrågan. I den föreslagna regleringen ska åklagare och allmän domstol i vissa fall hantera frågan om skattetillägg samtidigt med brottmålet. En målsättning är att reglerna ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt. En annan målsättning är att följa likabehandlingsprincipen. Det innebär att en skattetilläggsfråga bör hanteras så lika som möjligt oavsett om frågan bedöms av allmän domstol eller allmän förvaltningsdomstol. I vissa fall kan intressena sammanfalla, men i vissa fall kan de vara svåra att förena.

En gemensam handläggning av skattetilläggsfrågan och brottmålet talar för att frågorna praktiskt bör hanteras enligt samma regler. Att handlägga frågorna enligt olika regler skulle göra processen tung och komplicerad. Den mest lämpliga och lätthanterliga lösningen anser regeringen är att låta brottmålsreglerna styra även handläggningen av skattetilläggsfrågan. Denna lösning kan inte heller anses ge den enskilde ett sämre skydd än om förvaltningsprocessreglerna skulle gälla.

När det gäller de processuella reglerna för åklagaren, dvs. vilka regler åklagaren ska ha att förhålla sig till vid sin utredning och handläggning, har utredningen inte lämnat några förslag eller presenterat några samlade överväganden. Regeringen anser i likhet med *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* att det behöver klargöras vilka regler som ska vara tillämpliga för åklagaren i skattetilläggsdelen av processen.

Åklagaren kommer att få frågan om skattetillägg på sitt bord endast i vissa situationer. Det är när brott enligt skattebrottslagen och skattetillägg avseende samma person är aktuellt för samma felaktighet eller passivitet. Åklagarens huvudsakliga uppgift är att utreda och beivra brott och ska vara det även i fortsättningen. Skattetilläggsfrågan är en i jämförelse med utredningen om brott mindre fråga, och kommer att handläggas i samband med en fråga om brott (frågan om skattetillägg kan i och för sig överklagas ensamt till hovrätt). I praktiken kommer som huvudregel åklagaren ha fått brottsanmälan från Skatteverket med tillhörande utredningsmaterial som kan inkludera handlingar, revisionspromemorior med bedömningar, däribland även frågan om skattetillägg. Är frågan om brott inte längre aktuell, faller även frågan om skattetillägg bort. Anser åklagaren t.ex. att det inte finns skäl att inleda förundersökning, eller lägger ned en förundersökning, ska alltså inte heller frågan



om skattetillägg utredas längre. Den frågan ska i stället hanteras av Skatteverket.

Med utgångspunkten att brottmålet är huvudfrågan bör skattetilläggsfrågan följa med brottmålsutredningen och därför är det rimligt att det som gäller för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med tillämpas även för skattetilläggsdelen. Genom att ange detta uttryckligen i den nya lagen tydliggörs att den ordningen ska gälla. Detta har föreslagits av utredningen när det gäller handläggningen i allmän domstol. Regeringen anser att utredningens förslag bör anpassas till att även åklagarens utredning och handläggning ingår i regleringen. Till skillnad från Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anser regeringen dock inte att det behövs en uttrycklig hänvisning till rättegångsbalken.

När det gäller åklagarens hantering ska alltså de regler som gäller för det brottmål som skattetillägget har samband med användas i tillämpliga delar även för skattetilläggsdelen av processen. Detta innebär bl.a. följande. De flesta straffprocessuella reglerna finns i rättegångsbalken. Reglerna om förundersökning i 23 kap. rättegångsbalken som gäller för det brottmål som skattetillägget har samband med ska tillämpas även för skattetilläggsdelen, i de delar de är relevanta. Skattetilläggsfrågan kan därmed bli en del av förundersökningen och förhör m.m. kan hållas. De delar av förundersökningskungörelsen (1947:948) som gäller för det aktuella brottmålet ska också tillämpas i skattetilläggsdelen, så vitt bestämmelserna är relevanta att tillämpa. Även här kan jämförelser göras med motsvarande bestämmelser i lagen om näringsförbud, se propositionen till tidigare lag om näringsförbud, Om ändring i konkurslagen, prop. 1979/80:83 s. 59. Det bör dock observeras att vad gäller näringsförbud styrs tillämpningen av bestämmelserna inte av det sammanhörande brottets svårighetsgrad utan är fast: mål som rör allmänt åtal för brott där straffet är fängelse högst ett år, se ovan. Vidare, även om det när det gäller näringsförbud gjordes bedömningen att lagen med särskilda bestämmelser om unga lagöverträdare saknade aktualitet (prop. 1979/80:83 s. 59), utesluter inte regeringen att denna lag kan bli aktuell att tillämpa när det gäller skattetillägg, även om det kan tänkas ske sällan. Även här gäller att bestämmelserna i den lagen ska tillämpas endast i den utsträckning de gäller för det brottmål som skattetillägget har samband med och de är relevanta att tillämpa.

Vad gäller frågan om hur stor del av åklagarens utredning som skattetilläggsdelen kan komma att utgöra kan följande sägas. Då som nämnts tidigare frågan om skattetillägg kan sägas vara sekundär på så vis att om åklagaren inte går vidare med brottet, behöver i många fall åklagaren inte befatta sig med den frågan. Avslutas frågan om brott i ett relativt tidigt skede, kan det förväntas att skattetilläggsfrågan inte blir föremål för några utredningsåtgärder alls. Regeringen anser i motsats till Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten att skattetilläggsfrågan är en jämfört med brottsutredningen mindre fråga (se även t.ex. avsnitt 7.4). Huvuddelarna är lika varandra, men det gäller både andra beviskrav och färre rekvisit för att ta ut skattetillägg. Även dessa faktorer talar för att skattetilläggsfrågan blir en mindre del av åklagarens utredning. Till detta kommer att beskattningsfrågan som regel kommer att vara avgjord hos Skatteverket när frågan om skattetillägg blir aktuell hos åklagaren. I beskattningsbeslutet och därmed tillhörande handlingar kan förväntas

framgå både grund för höjning av beskattningen och oriktigt uppgiftslämnande, som utgör underlag för åklagarens handläggning av skattetilläggsfrågan.

För den allmänna domstolen innebär förslaget att rättegångsbalkens regler om t.ex. kallelse, delgivning och huvudförhandling ska tillämpas.

#### *Undantag avseende tvångsmedel*

En ytterligare fråga är om rättegångsbalken ska tillämpas i sin helhet, fränsett begränsningen att det är vad som är föreskrivet för det brottmål som skattetillägget har samband med som ska tillämpas. Som nämns ovan är en målsättning att likabehandlingsprincipen ska följas, och att skattetillägg därmed ska behandlas så lika som möjligt, oavsett var prövningen sker. Regeringen ser skäl att uppfylla detta till viss del, trots att rättegångsbalkens regler ska tillämpas för utredningen, enligt följande. Skattetillägg är ingen brottspåföljd utan är en administrativ sanktion enligt nationell rätt, även när den prövas i allmän domstol. I straffprocessen finns möjligheter till tvångsåtgärder såsom t.ex. häktning och anhållande i 24 kap. Vilka åtgärder som får vidtas är ibland beroende av allvarlighetsgraden i det misstänkta brottet. Ett skattetillägg är inte en följd av ett brott, i nationell bemärkelse. Att det anses som ett straff i Europakonventionens mening, med de rättssäkerhetsgarantier som följer på detta, innebär inte att ett skattetillägg ska eller får i alla delar hanteras som en brottspåföljd. Exempelvis anser regeringen att utredningsåtgärder avseende ett skattetillägg inte ska kunna vara grund för frihetsberövande eller liknande tvångsåtgärder. Skattetilläggets administrativa karaktär manar således till försiktighet avseende vilka utredningsåtgärder eller andra åtgärder som ska få vidtas. Det finns dock även i beskattningsprocessen tillgång till vissa tvångsåtgärder, t.ex. genomsökning av verksamhetslokaler och omhändertagande av handlingar (45 kap. SFL). Dessa är dock generellt sett långt mindre ingripande än rättegångsbalkens regler om tvångsmedel.

Rättegångsbalkens regler om brottmål bör därför enligt regeringens mening inte tillämpas fullt ut. Möjligheterna till utrednings- och tvångsåtgärder bör av hänsyn till den administrativa karaktären hos skattetillägget och av hänsyn till den enskilde inte gå längre än möjligheter som finns i beskattningsprocessen. Regeln att rättegångsbalkens regler ska tillämpas för utredningen och förfarandet angående skattetilläggsfrågan ska således ha undantag, dvs. utöver den begränsning som följer av att det är vad som är föreskrivet för brottmålet som skattetillägget har samband med som ska tillämpas. Dessa undantag bör, med hänsyn till ovan sagda, vara 24 och 25 samt 27 och 28 kap. rättegångsbalken. 24 kap. gäller häktning och anhållande och 25 kap. reglerar reseförbud och anmälningsskyldighet. 27 kap. handlar om beslag, hemlig avlyssning av elektronisk kommunikation m.m. och 28 kap. om husrannsakan samt kroppsvisitation och kroppsbesiktning. 26 kap. rättegångsbalken handlar om kvarstad. I 26 kap. 1 § anges att är någon skäligen misstänkt för brott och kan det skäligen befaras, att han genom att avvika eller genom att undanskaffa egendom eller annorledes undandrag sig att betala böter, värdet av förverkad egendom, företagsbot eller annan ersättning till det allmänna eller skadestånd eller annan ersättning till målsägande, som kan

antagas komma att på grund av brottet ådömas honom, får förordnas om kvarstad på så mycket av hans egendom att fordringen kan antas bli täckt vid utmätning. Reglerna om kvarstad kan sägas likna skatteförfarandelagens regler om betalningssäkring i 46 kap. SFL och synes inte vara långt mer ingripande än skatteförfarandelagens regler. Som framgår av avsnitt 7.18.2 föreslår regeringen att skatteförfarandelagens regler om betalningssäkring ska tillämpas. Det är således inte åklagare eller allmän domstol som ska tillse att skattetillägsbelopp säkras. Det finns därför inte skäl att låta kvarstadsreglerna i 26 kap. rättegångsbalken vara tillämpliga. Även om 26 kap. inte synes gå längre än skatteförfarandelagens regler ska därför även 26 kap. rättegångsbalken undantas.

Sammantaget innebär regeringens förslag att tvångsmedel enligt 24–28 kap. rättegångsbalken inte får användas.

Några remissinstanser har framfört synpunkter på de föreslagna undantagen. Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anser att åklagaren i det nya systemet inte bör få sämre möjligheter till tvångsmedel än vad som i dag gäller för bevissäkring enligt 45 kap. SFL. *Stockholms tingsrätt* är tveksam till att betalningssäkring hålls utanför brottmålsrättegången och anser att i vart fall när åklagaren väcker åtal bör frågan övergå till allmän domstol enligt reglerna om kvarstad i 26 kap.

Vad gäller dessa synpunkter gör regeringen följande bedömning. Det finns inget hinder för en reglering innebärande att den nivå av tvångsmedel som får användas enligt skatteförfarandelagen får användas även när skattetillägg prövas i det nya förfarandet. Även om regeringens förslag att 24–28 kap. rättegångsbalken inte får användas medför att åklagare och allmän domstol kan använda färre tvångsmedel för skattetilläggsfrågan än vad Skatteverket kan, anser regeringen att den nu föreslagna ordningen är tillräcklig och till fördel för den enskilde. Skattetilläggsfrågan hos åklagaren kommer normalt att aktualiseras efter en utredning hos Skatteverket, eftersom en brottsutredning om skattebrott som huvudregel initieras genom en brottsanmälan från Skatteverket. Anmälningstidpunkten infaller oftast i samband med att skatteutredningen färdigställts. Skatteverkets utredning kan ha genomförts genom revision, varvid tvångsmedel kan ha utnyttjats. Som anges i avsnitt 7.19 skickar Skatteverket över det utredningsmaterial som de har i frågan, som också kommer att vara relevant för frågan om skattetillägg. Det kan således förväntas att åklagaren ofta har fått ett tillräckligt utredningsmaterial för skattetilläggsfrågan från Skatteverket. Vidare, som framgår nedan, får information som kommit fram vid tvångsmedel som använts för brottmålet användas även för skattetilläggsfrågan, så länge inte användningsbegränsningar el. dyl. förhindrar detta.

När det gäller synpunkterna avseende kvarstad gör regeringen följande bedömning. Som anges ovan liknar reglerna om kvarstad reglerna om betalningssäkring. Regeringen anser att det visserligen vore rimligt och logiskt att i de fall som åklagare och allmän domstol råder över frågan om skattetillägg, de även skulle ha tillgång till kvarstadsinstitutet. I avsnitt 7.18.2 föreslår regeringen emellertid att Skatteverket ska kunna ansöka om betalningssäkring även för ett skattetillägg som kan komma att beslutas i allmän domstol. Som framgår av det avsnittet bedöms det som logiskt att Skatteverket i samband med betalningssäkring för skatten kan ”haka på” även skattetillägget som hör samman därmed, i enlighet

med vad som sker i nuvarande ordning, även om skattetillägget kan komma att beslutas av allmän domstol. Vidare framgår att betalningssäkring kan vidtas när en betalningsskyldighet inte är fastställd och att betalningssäkring ofta är aktuellt i ett tidigt skede i ett ärende för att förhindra att tillgångar undandras. Detta innebär att frågan om betalningssäkring kan vara aktuell innan en brottsanmälan har gjorts och därmed innan det finns någon vetskap om att frågan om skattetillägg inte ankommer på Skatteverket. Även i de fall en brottsanmälan görs till åklagaren kommer inte sällan frågan om skattetillägg ändå hamna hos Skatteverket, nämligen i de fall åklagaren inte väcker åtal eller utfärdar strafföreläggande osv. (se avsnitt 7.5.5).

Detta är enligt regeringens mening tungt vägande skäl till att möjligheten till betalningssäkring ska finnas även för skattetillägg som kan komma att beslutas av allmän domstol.

Om en betalningssäkring skulle upphöra att gälla t.ex. för att frågan om skattetillägg har hamnat hos åklagaren, och möjligheten till kvarstad i stället skulle inträda, finns en risk för att egendomen under tidsperioden som kan löpa däremellan inte längre kan tas i anspråk utan att den har undanskaffats. Det är som nämns ovan inte heller ens säkert att frågan om skattetillägg kommer att tas om hand av åklagaren, och därmed skulle inte heller frågan om kvarstad aktualiseras alls. Även om det skulle regleras att betalningssäkringen skulle upphöra först vid tidpunkten för åtal, skulle en sådan tidsperiod uppkomma. Det är enligt regeringens mening därför inte aktuellt att reglera att en betalningssäkring ska upphöra vid en viss angiven tidpunkt för att i stället övertas av kvarstadsinstitutet.

Då kvarstår alternativet att båda ordningarna ska vara möjliga att tillgripa. Om både betalningssäkring och kvarstad vore möjligt för samma potentiella skattetilläggsbelopp är dock risken för dubbelt ianspråktagande av egendom uppenbar, med tanke på det tidiga skede som betalningssäkring ofta kan ha beslutats i. För att undvika att egendom riskerar att säkras två gånger för samma potentiella skattetilläggsbelopp skulle samordningsregler eller spärreglering krävas. Regeringen anser inte att nyttan med möjligheten till kvarstad väger över den tämligen detaljerade reglering som skulle krävas för att båda ordningarna skulle vara tillgängliga.

Det ovan nämnda gör sammantaget att regeringen anser att 26 kap. rättegångsbalken om kvarstad inte ska få tillämpas. Om åklagaren ser skäl att egendom för betalning av skattetillägg bör säkras, kan åklagaren vända sig till Skatteverket och framföra skäl för en ansökan om betalningssäkring, ifall Skatteverket inte redan har gjort en sådan. I likhet med att det är en fördel om Skatteverket i samband med anmälan om brott bidrog med sin uppfattning om skattetilläggsfrågan (se avsnitt 7.6), vore det en fördel om Skatteverket vid sin brottsanmälan till åklagaren även informerade ifall betalningssäkring har ägt rum.

Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anser att i vart fall reglerna om beslag ska få tillämpas i skattetilläggsfrågan, eftersom originalmaterial som finns i beslag i brottmålet kan användas som bevisning även avseende skattetilläggsfrågan så länge brottmålsprocessen pågår men inte efter att brottmålet har fått laga kraft, eftersom beslaget då inte längre kan bestå. Regeringen bedömer att även om

originalmaterial kan ha återlämnats bör möjligheten att pröva frågan om skattetillägg som regel kvarstå, och ser därför inte skäl att på denna grund göra det tvångsmedlet tillämpligt för skattetilläggsfrågan.

Att kapitlet undantas innebär att tvångsmedlen inte får användas i syfte att utreda skattetilläggsfrågan. Behövs de för brottmålet så får de förstas användas. Skulle genom sådana metoder information komma fram, får den förstas användas för skattetillägget, så länge inte användningsbegränsningar el. dyl. förhindrar detta. Detta kan jämföras med förarbetsuttalanden i tidigare lag om näringsförbud: ”Liksom tidigare skall reglerna om häktning, anhållande och gripande inte vara tillämpliga i fråga om näringsförbud. Detsamma gäller bestämmelserna om reseförbud och anmälningsskyldighet. Givetvis kan det ändå bli aktuellt att tillgripa dessa tvångsmedel som en följd av att vederbörande samtidigt misstänks för brott. Övriga tvångsmedel kan användas i fråga om näringsförbud, i den mån reglerna över huvud är tillämpliga”, se propositionen Om lag om näringsförbud, m.m. (prop. 1985/86:126 s. 168 f.). I andra avsnitt föreslås vissa processuella regler om åklagarens och allmän domstols hantering av skattetilläggsfrågan (se t.ex. avsnitt 7.12 och 7.13).

Vad gäller förslagets placering bedömer som framgår av avsnitt 7.7 regeringen i motsats till Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten att bestämmelsen bör finnas i den nya lagen.

Förslaget genomförs genom 4 § i den nya lagen.

#### *Något om användningsbegränsningar*

Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten uttrycker osäkerhet kring om det kan uppstå situationer där det i brottmålsprocessen kommer att finnas inhämtade underlag som endast får utgöra bevisning för att styrka brottmålen men inte för att fastställa vare sig underlaget till skattetillägg eller för att styrka den oriktiga uppgiften vad avser yrkandet om skattetillägg. Som exempel anges uppgifter inhämtade genom lagen om internationell rättslig hjälp i brottmål, eller då Skatteverket inhämtat uppgifter för vilkas användande är villkorat. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* kan inte utesluta att det kan uppkomma en risk för att sådan information som inte får beaktas påverkar utgången.

Regeringen vill med anledning härav framföra följande. Redan i dag har åklagaren och Skatteverket nära samarbete med varandra vid utredning av beskattningsfrågor (och därmed skattetilläggsfrågan) och brottmål. Skatteverkets revisionspromemoria synes ha stor betydelse för åklagarens talan i brottmålet och åklagarens förhörsprotokoll m.m. används för att styrka uppgifter och argumentera i beskattningsärendet (och därmed skattetilläggsärendet). I dag gäller begränsningar i rätten att använda uppgifter enligt olika regelverk, vilka styr möjligheterna till uppgiftsutbyte och informationsanvändning. Dessa regler ska tillämpas även i fortsättningen.

Jämfört med en situation som kan inträffa i dag, att åklagaren får kännedom om ett förhållande som han eller hon anser kan vara av intresse även för utredningen av beskattningsfrågan (och därmed även skattetilläggsfrågan) men pga. en användningsbegränsning inte kan lämna till Skatteverket, blir situationen annorlunda i den nya ordningen

då det är åklagaren som kan ha skattetilläggsfrågan på sitt bord, och därmed har information som han eller hon inte kan använda för skattetilläggsdelen. Detta är naturligtvis svårare att hantera än att avstå från att lämna över informationen till Skatteverket. Sådana situationer måste dock kunna inträffa även i dag. Vid rättslig hjälp enligt lagen om internationell rättslig hjälp i brottmål kan gälla att uppgifter eller bevisning som en svensk myndighet har fått från en annan stat får användas endast för de ändamål som har angivits vid förfrågan. Skyldigheten att följa villkor som begränsar möjligheten att använda uppgifterna eller bevisningen gäller, enligt 5 kap. 1 § lagen om internationell rättslig hjälp i brottmål, oavsett vad som annars är föreskrivet i lag eller annan författning. Det i paragrafen angivna förbudet mot att utnyttja informationen på ett sätt som strider mot villkoren gäller inte bara för den myndighet som har inhämtat materialet. Även andra myndigheter omfattas av bestämmelsen, se propositionen Om vissa frågor om internationellt samarbete i brottmål m.m. (prop. 1990/91:131 s. 23). Det är således angeläget att undvika att en situation uppstår där bevisning, som uppenbarligen har betydelse för såväl åtalet som för frågan om skattetillägg, endast får åberopas för den ena frågan. Om åklagaren har fått information i brottmålsdelen som är av intresse även för frågan om skattetillägg men där ett villkor förhindrar att informationen används i den delen, bör åklagaren i efterhand söka tillstånd av den som lämnat ut uppgiften att använda den också avseende skattetillägget. Om åklagaren bedömer att uppgiften får användas som bevisning för att styrka påstått brott enligt skattebrottslagen, men däremot inte avseende frågan om skattetillägg, måste åklagaren klargöra för rätten att beviset åberopas endast till styrkande av åtalet. Har information, som på grund av en användningsbegränsning inte får användas, avgörande betydelse för skattetilläggsfrågan, och finns det inte någon grund för talan om skattetillägg utan denna information, ska åklagaren avstå från att föra talan om skattetillägg.

Det kan påminnas om att åklagaren enligt regeringens förslag har en skyldighet att föra talan om skattetillägg endast om förutsättningar för en sådan talan finns, se avsnitt 7.12.

Som vägledning för vilka uppgifter åklagaren får använda i skattetilläggsdelen bör kunna tjäna de uppgifter som åklagaren i dag bistår eller inte bistår Skatteverket med. Regeringen bedömer att dessa frågor kan hanteras med ledning av befintliga rutiner och regler. Se närmare om samverkan i avsnitt 7.19.

#### *Några konsekvenser av förslaget*

Stockholms tingsrätt är kritisk mot förslaget och anser bl.a. att det är tveksamt om den föreslagna ordningen är förenlig med oskuldspresumtionen och att de olika beviskraven riskerar att stegvis i praktiken sänka beviskravet i brottmål. Vidare ifrågasätter tingsrätten om ordningen inte i vissa fall kan leda till att domstolen inom ramen för samma rättegång måste göra två prövningar av närliggande omständigheter, som framstår som både processekonomiskt tveksamt och problematiskt med hänsyn till att det rör sig om just en brottmålsrättegång. Regeringen har tidigare redogjort för vilka alternativ som står till buds när det gäller prövningen

av åtal för skattebrott och frågan om skattetillägg för samma felaktighet eller passivitet och varför den nu valda vägen är att föredra. Att den föreslagna ordningen kan medföra vissa svårigheter är ofrånkomligt, men dessa bör kunna hanteras av domstolarna.

Vad gäller oskuldspresumtionen är uttag av skattetillägg tillåtet på det sätt som nuvarande reglering är utformad (och vars förutsättningar inte föreslås förändras i detta lagstiftningsärende). Att förutsättningarna för uttag av skattetillägg är godtagbara enligt Europakonventionens artikel 6 och oskuldspresumtionen har prövats och godkänts av Europadomstolen vid ett flertal tillfällen, se t.ex. den relativt nya domen *Lucky Dev mot Sverige* den 27 november 2014. Vad gäller frågor om beviskrav hänvisas också till vad som sägs längre ned i detta avsnitt.

Även Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten har i sitt andra remissyttrande principiella invändningar mot förslaget, bl.a. att parallella processer i allmän domstol och förvaltningsdomstol kan leda till olika bedömningar så att skatteunderlaget och skattetillägget kommer att bedömas vara lägre i allmän domstol än i förvaltningsprocessen där beskattningsfrågan prövas och att sammanblandningen av processer kan påverka kravet på bevisning, t.ex. så att det ställs högre krav på bevisning även avseende skattetillägget. Regeringen föreslår att skatteförfarandelagens regler ska tillämpas för frågan om skattetillägg, vilket innefattar även beviskraven. Samma beviskrav ska således tillämpas oavsett om skattetillägg prövas i allmän domstol eller i förvaltningsprocessen. I övrigt vill regeringen hänvisa till avsnitt 7.4 och vad som sägs nedan.

I allmän domstol finns viktiga principer som bevisomedelbarhetsprincipen och muntlighetsprincipen. Omedelbarhetsprincipen är grundläggande i både brottmål (30 kap. 2 § rättegångsbalken) och tvistemål (17 kap. 2 § rättegångsbalken). Principen innebär bl.a. att rättens dom bara får grundas på vad som åberopats vid huvudförhandlingen. En annan viktig princip i allmän domstol är muntlighetsprincipen. Principen innebär att vittnen och parter ska höras muntligen, och att parterna som huvudregel inte får ge in eller läsa upp skriftliga inlagor (dvs. ett uppläsningförbud). Den finns uttryckt i 46 kap. 5 § rättegångsbalken avseende brottmål. En brottmålsprocess styrd av omedelbarhetsprincipen och muntlighetsprincipen skiljer sig väsentligt från skattetilläggsprocessen i förvaltningsdomstol, som huvudsakligen är skriftlig och där domstolen har det yttersta ansvaret för utredningen i målet (8 och 9 §§ förvaltningsprocesslagen).

Flera remissinstanser har angett att den föreslagna ordningen skulle vara till nackdel för den enskilde. Regeringen anser dock inte att den enskildes intressen tillgodoses i mindre grad med en sådan ordning. Att de regler som gäller för brottet ska tillämpas även för skattetilläggsdelen i processen kan inte förväntas bli förvirrande för den enskilde, utan tvärtom logiskt. Att de materiella reglerna om skattetillägg ska tillämpas även vid en samlad sanktionsprövning och således vara lika var skattetilläggen än prövas, anser inte heller regeringen kommer att framstå som förvirrande, utan rimligt.

En annan följd av förslaget är att principer för beviskrav m.m. för uttag av skattetillägg ska gälla även i fortsättningen och samma gäller förutsättningarna för skattetillägg, såsom att subjektiva rekvisit inte krävs. Som framgår i avsnitt 7.4 har regeringen inte för avsikt att

förändra reglerna om detta. Att olika beviskrav och rekvisit gäller för de olika sanktionerna innebär som nämnts ovan att det kan finnas grund för att ta ut skattetillägg men inte för att fälla personen för skattebrott.

Vidare kan påminnas om att redan i dag finns reglering om andra sorters talan som inte omfattas av reglerna om brottmål. I avsnitt 6.2.9 har bl.a. nämnts talan enligt utlänningslagen (2005:716) om påförande av särskild avgift för att en fysisk eller juridisk person haft en utlänningsanställd trots att han eller hon inte haft föreskrivet arbetstillstånd eller saknat rätt att vistas i Sverige, 20 kap. 12 § utlänningslagen. I princip samma objektiva rekvisit kan leda till även böter eller fängelse enligt straffbestämmelsen i 20 kap. 5 § samma lag. Att föra talan om eller att pröva en fråga som inte är ett rent brottmål, t.ex. fråga om särskild avgift, är således inte något helt nytt. Såväl åklagare som domstol har därmed också erfarenhet av att tillämpa andra bevisregler än de som gäller i brottmål.

*Helsingborgs tingsrätt* anser att en bestämmelse motsvarande den som gäller om rättens bundenhet i ansvarsfrågan vid prövningen av enskilt anspråk bör införas även för skattetilläggsprövningen. Regeringen föreslår inte någon sådan regel. Skatteförfarandelagens förutsättningar för uttag av skattetillägg ska gälla, vilket framgår ovan i detta avsnitt.

Allmän förvaltningsdomstol har också erfarenhet av att bedöma frågor med olika bevisregler, då det i skatteprocessen t.ex. gäller olika beviskrav beroende på om det gäller en ordinarie omprövning eller en efterbeskattningsprocess. Som exempel kan anges Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2012 ref. 69 I-III, där domstolen hade att bedöma olika beviskrav i samma avgörande. Sammantaget anser regeringen att åklagare och allmänna domstolar har goda förutsättningar att hantera olika bevisregler i samma process även på nu aktuellt område. Regeringen vill dock framhålla att det är av stor vikt, särskilt när det är en ny fråga att hantera, att myndigheterna vid sina bedömningar är tydliga med hur de har bedömt de olika frågorna (jämför HFD 2012 ref. 69 I-III).

*Göteborgs tingsrätt* vill få klargjort bl.a. att reglerna om bevisning i 35–40 kap. rättegångsbalken bör tillämpas. Enligt regeringens förslag ska det som är föreskrivet för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med tillämpas utom de ovan angivna kapitlen 24–28. Detta innebär att de regler om bevisning som tingsrätten lyfter fram ska tillämpas även i fråga om skattetillägg. Regeringen bedömer att detta inte medför några tillämpningsproblem. Hovrätten över Skåne och Blekinge anser i sitt andra remissyttrande att det fortfarande inte ges klart besked om någon utredningsskyldighet ska åvila domstolen och anser att så inte ska vara fallet. Rättegångsbalken innehåller regler om utredningsskyldighet. 46 kap. 4 § andra stycket reglerar en utredningsskyldighet för rätten vid huvudförhandling. Att de processuella regler som gäller för brottmålet ska tillämpas även för skattetilläggsfrågan exkluderar dock den utredningsskyldighet som gäller enligt 8 § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

*Stockholms universitet* anser att det bör övervägas om rätten till muntlig förhandling i 67 kap. SFL bör utökas, så att rätt till muntlig förhandling finns i beskattningsmålet även när skattetilläggsfrågan ska hanteras tillsammans med skattebrottsprocessen. Regeringen vill med anledning härav framföra följande. 67 kap. 37 § SFL reglerar en rätt till



muntlig förhandling i fråga om skattetillägg. I nu föreslagen ordning kommer skattetilläggsfrågan att omfattas av rättegångsbalkens regler, enligt vilken muntlig förhandling ska hållas som huvudregel. Den rätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen har således sin motsvarighet även i straffprocessen. Att en tillämpning av 67 kap. 37 § SFL i dag kan göra att även beskattningsfrågan tas upp i den muntliga förhandlingen, eftersom dessa frågor brukar hanteras samtidigt, medför inte enligt regeringen att rätten till muntlig förhandling för beskattningsfrågor ska utvidgas. Regeringen föreslår därför inga sådana ändringar.

Det kan påpekas igen att det faktum att skattetillägg föreslås prövas i allmän domstol i vissa fall i stället för av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol inte förtar skattetillägget dess egenskap av administrativ sanktion. Prövningen av om skattetillägg ska tas ut i allmän domstol är ett administrativt förfarande, även om det sker i samband med prövningen av ett brottmål.

### *Sammanfattningsvis*

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att när skattetillägg ska prövas enligt den nya lagen ska prövningen av de materiella frågorna styras av reglerna i skatteförfarandelagen, vilket innebär att bestämmelserna om skattetillägg i 49 och 51 kap. SFL ska tillämpas. 49 kap. 10 § 4 och 5 samt 10 b § ska dock inte tillämpas. För den processuella handläggningen ska det som är föreskrivet för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med tillämpas, om inte något annat föreskrivs i lagen. Tvångsmedel enligt 24–28 kap. får dock inte användas.

Förslagen genomförs genom 3 § första stycket och 4 § i den nya lagen.

## 7.11 Samordning av sanktioner

**Regeringens förslag:** Bestämmelsen i skatteförfarandelagen om befrielse från skattetillägg om felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet ska tas bort.

**Regeringens bedömning:** För att den sammanlagda sanktionsbördan ska bli väl avvägd bör även i fortsättningen 29 kap. 5 § brottsbalken tillämpas.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen föreslår att bestämmelsen i skatteförfarandelagen flyttas över till den nya lagen och att såväl den bestämmelsen som regleringen i 29 kap. 5 § brottsbalken ska kunna tillämpas.

**Remissinstanserna:** *Göteborgs tingsrätt*, *Malmö tingsrätt*, *Attunda tingsrätt*, *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* önskar klargöranden kring hur bestämmelserna om hänsyn till respektive sanktion ska hanteras, dvs. vad som bör sättas ned, skattetillägg eller brottspåföljd. Göteborgs tingsrätt anser att förslaget om nedsättning av skattetillägg vid brottspåföljd synes kunna utgå. *Kammarrätten i Göteborg* har synpunkter på befrielseregeln i skatteförfarandelagen om att den som avgiften gäller

har blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

**Remissinstanserna:** *Ekobrottsmyndigheten* och *Åklagarmyndigheten* avstyrker förslaget om att ta bort den särskilda befrielsepunkten från skatteförfarandelagen. De anser det angeläget med en närmare analys av vilket straff som ska vara primärt och att det måste vara möjligt att göra en helhetsbedömning av sanktionerna varvid det måste finnas regler som möjliggör för domstolen att kunna besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägg. *Stockholms tingsrätt* anser att utkastet lämnar alltför lite vägledning i fråga om tillämpningen av 29 kap. 5 § brottsbalken. Det saknas fast praxis i fråga om vilken betydelse ett tidigare meddelat skattetillägg ska ha för straffmätningen och det finns risk för oenhetlig rättstillämpning. *Uppsala universitet* hänvisar till sitt tidigare remissvar angående nivåerna på skattetillägg. Universitetet uppgav där att omfattande skattetillägg kunde komma att konkurrera med en straffrättslig påföljd, vilket i sin tur kan komma att framtvunga generösa reduktioner med hänsyn till billighetsskäl. Detta riskerar rubba den balans som finns och borde finnas mellan det administrativa förfarandet och bestraffning.

**Skälen för regeringens förslag och bedömning:** Som har nämnts tidigare är de båda sanktionssystemen, skattetillägg och skattebrott, utformade med hänsyn till varandra och det finns regler om samordning av sanktioner. Med den reglering som regeringen föreslår kommer sanktionerna att prövas vid ett och samma tillfälle, vilket i sig garanterar att en bedömning av den sammanlagda sanktionsbördan kan ske. Det finns dock skäl att se över hur regleringen ska tillämpas i det nya systemet.

När det gäller brottmål anges i 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken att rätten vid straffmätningen, utöver brottets straffvärde, ska beakta om ett straff utmätt efter brottets straffvärde skulle framstå som oproportionerligt strängt med hänsyn till andra rättsliga sanktioner till följd av brottet, se propositionen *Strafflindring vid medverkan till utredning av egen brottslighet* (prop. 2014/15:37). Motsvarande ordning gällde även enligt bestämmelsens tidigare lydelse. Av regleringen följer att en domstol i ett skattebrottmål vid straffmätningen bl.a. ska beakta om skattetillägg har tagits ut.

När det gäller skatteprocessen kan hel eller delvis befrielse från skattetillägg medges bl.a. om felaktigheten eller passiviteten har medfört att den som skattetillägget gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken. Denna bestämmelse finns i 51 kap. 1 § andra stycket 4 SFL. Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda sanktionsbördan för den enskilde blir orimligt tung (se avsnitt 5.1.7).

Dessa bestämmelser har använts vid olika tillfällen och av olika myndigheter. Vilken sanktion som eventuellt har satts ned har berott på i vilken följd som sanktionerna har prövats. Har skattetillägg redan tagits ut, har det varit upp till den allmänna domstolen att ta hänsyn till detta vid straffmätningen för skattebrottet, medan om personen redan har

dömts för skattebrott, har det varit upp till Skatteverket eller förvaltningsdomstolen att ta hänsyn till detta vid befrielseprövningen. Det är den sanktion som prövas sist som har kunnat komma att jämkas.

I den nya regleringen kommer inte Skatteverket eller förvaltningsdomstolen att stå inför situationen att den person som är aktuell för skattetillägg har dömts för skattebrott avseende samma felaktighet eller passivitet, eftersom spärregleringen förhindrar detta. Därför finns det inte skäl att ha kvar den nuvarande regleringen i skatteförfarandelagen och regeringen anser att den därför ska lyftas ut ur den lagen.

Bestämmelsen innehåller ytterligare ett led, att den som avgiften gäller har blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken. *Kammarrätten i Göteborg* anser inte att denna befrielsegrund har förlorat sin betydelse. Förverkade kan enligt kammarrätten ske inte enbart hos gärningsmannen utan också hos fysiska eller juridiska personer som av den dömda förvärvat egendom som utgör utbyte av brottslig verksamhet. Det innebär att det även i fortsättningen finns skäl att beakta förverkande vid bedömningen av om befrielse ska medges. Antalet fall kan dock förväntas bli så få att det är tveksamt om det är motiverat att särskilt nämna förverkande i bestämmelsen. I de fall förverkande har skett anser kammarrätten att hänsyn kan tas i oskälighetsbedömningen även utan en särskild bestämmelse.

Regeringen delar kammarrättens bedömning att om en sådan situation som kammarrätten nämner skulle uppstå, kan detta hanteras inom ramen för befrielsereglerna. Situationen bedöms dock kunna uppkomma mycket sällan, troligen endast i teorin. Även den del av bestämmelsen som avser förverkande enligt brottsbalken anser regeringen således kan lyftas ut ur skatteförfarandelagen.

I den nya regleringen, i fall då det är aktuellt med ett samlat sanktionsförfarande, kan åklagaren och den allmänna domstolen komma att behöva beakta de båda sanktionernas, skattetillägg och påföljd för skattebrott, förhållande till varandra. Frågan är då på vilket sätt detta lämpligen ska ske. Utredningen har föreslagit att bestämmelsen i 51 kap. 1 § andra stycket 4 SFL lyfts in i den nya lagen om talan om skattetillägg i vissa fall. Utredningen anger att ”Det är, precis som i dag, upp till domstolen att avgöra vilken, om någon, av sanktionerna som ska sättas ned” (betänkandet s. 474). Som framgår ovan förhåller det sig inte riktigt så, utan det är turordningen på prövningarna som hittills har avgjort vilken av bestämmelserna som är aktuell att tillämpa. Innebörden av utredningens förslag är dock att det ska vara upp till domstolen (eller åklagaren) att bedöma hur sanktionerna ska dömas ut.

Flera remissinstanser anser att det behövs klargöranden avseende relationen mellan bestämmelserna och önskar en reglering om vilken sanktion som ska ha företräde. *Göteborgs tingsrätt* anser att förslaget om nedsättning av skattetillägg vid brottspåföljd synes kunna utgå.

Regeringen anser i likhet med remissinstanserna att en tydlig reglering är önskvärd, och att det därför bör klargöras vilken av sanktionerna som i första hand bör jämkas i en situation då både brottspåföljd och skattetillägg framstår som en alltför sträng reaktion.

Vid allmän domstols prövning av ett skattebrott i en situation då det redan finns ett skattetillägg har domstolen kunnat sätta ned påföljden i enlighet med 29 kap. 5 § brottsbalken. En sådan ordning framstår som

logisk även i det nya systemet. Den vanligaste turordningen har tidigare varit att skattetillägg har tagits ut först och brottmålet prövats senare. En möjlighet till lindring av påföljden bör därför vara huvudregeln även i det nya systemet. Skillnaden mot ordningen hittills är att med den nya regleringen är det den allmänna domstolen som samtidigt beslutar om skattetillägget, i stället för att skattetillägget har beslutats tidigare i annan ordning. När det gäller storleken på nedsättningen av straffet ska domstolen väga in samtliga omständigheter vid bedömningen. *Stockholms tingsrätt* vill ha mer vägledning i fråga om tillämpningen av 29 kap. 5 § brottsbalken. I den ordning som gällt hittills har det, som nämnts ovan, varit vanligt att skattetillägg redan beslutats vid tidpunkten för prövning av åtalet (jfr prop. 2002/03:106 s. 152). Domstolarna har alltså redan tidigare haft att förhålla sig till ett beslut om skattetillägg. Det är inte möjligt att närmare precisera hur stor nedsättningen ska vara. Den frågan bör avgöras av rättstillämpningen med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet.

*Ekobrottsmyndigheten* och *Åklagarmyndigheten* avstyrker förslaget om att ta bort den särskilda befrielsepunkten från skatteförfarandelagen och vill ha klargöranden om vilket straff som ska vara primärt och anser att det måste finnas regler som möjliggör för domstolen att kunna besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägg. Innebörden av regeringens förslag är att det faktum att en person döms till ansvar för skattebrott inte längre utgör ett särreglerat skäl för befrielse från skattetillägg. Det är i stället som huvudregel skattetillägget som ska beaktas vid straffmätningen angående skattebrottet. Om det i ett enskilt fall skulle visa sig att det inte är möjligt att uppnå ett rimligt resultat genom att sätta ned påföljden med stöd av 29 kap. 5 § brottsbalken finns en möjlighet att i stället jämka skattetillägget genom att använda den mera generella jämningsregeln i 51 kap. 1 § första stycket SFL. Enligt denna ska befrielse medges om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Bestämmelsen gäller även för skattetillägg som prövas i allmän domstol genom hänvisning i 3 § första stycket förslaget till ny lag om talan om skattetillägg i vissa fall. I stället för att sätta ned påföljden för brottet är det således, om det är mer lämpligt i det enskilda fallet, möjligt att jämka skattetillägget.

I detta sammanhang bör noteras att det finns fler reglerade skäl för befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § andra stycket SFL, som åklagare och domstol ska beakta, oavsett utgången i skattebrottsfrågan. Att dessa gäller följer också av 3 § första stycket förslaget till ny lag om talan om skattetillägg i vissa fall.

Genom att sanktionerna prövas samtidigt har domstolen alla omständigheter på bordet samtidigt och har en bättre möjlighet att bedöma sanktionsfrågan samlat. Domstolen har således en möjlighet – och en skyldighet – att utdöma en väl avvägd sanktion.

*Attunda tingsrätt* anser att frågan om överrätterna kan höja straffet utan överklagande från åklagaren för det fall skattetillägget bortfaller eller sätts ned efter överklagande av den tilltalade bör belysas och regleras. Regeringen bedömer att det kan vara möjligt för överrätterna att höja ett straff för skattebrott i en sådan situation som *Attunda tingsrätt* nämner. I 51 kap. 25 § rättegångsbalken regleras principen om förbudet mot ändring till klagandens nackdel, *reformatio in pejus*. I paragrafens första

styckes första mening sägs att hovrätten inte med anledning av den tilltalades överklagande eller av åklagarens överklagande till hans eller hennes förmån får döma till en brottspåföljd som är att anse som svårare eller mer ingripande för den tilltalade än den som tingsrätten dömt till. Bestämmelsen hindrar dock inte att högre rätt höjer ett straff, om den på begäran av den tilltalade undanröjer en sådan åtgärd som inte avser påföljd men som har haft omedelbar betydelse för den lägre rättens straffmätning, se propositionen Om omröstning i brottmål, m.m. (prop. 1988/89:2 s. 23 och NJA II 1988 s. 443). Skattetillägg är inte en påföljd för brott utan en sanktion som beslutas självständigt enligt kriterierna i skatteförfarandelagen. Har straffet för ett konstaterat skattebrott satts ned med hänsyn till beslutat skattetillägg, och skattetillägget undanröjs, bör det således vara möjligt för hovrätten att höja straffet för skattebrottet. Det är upp till domstolen att pröva förutsättningarna för ett sådant förfarande. Eftersom befintlig reglering inte bedöms förhindra en sådan åtgärd, behövs enligt regeringens mening inte någon särskild lagreglering om detta.

Förslaget innebär att 51 kap. 1 § andra stycket 4 SFL slopas.

## 7.12 Åklagarens handläggning och talan om skattetillägg

Regeringens förslag innebär att åklagaren inte bara som i dag kommer att få anmälan om brott från Skatteverket, utan även därmed sammanhängande skattetilläggsfråga att utreda. Åklagaren ska föra talan om skattetillägg i samband med talan om brott i allmän domstol när detta är aktuellt. Åklagaren ska bara ta upp frågan om skattetillägg om åklagaren har för avsikt att ta upp frågan om brott till prövning. Detta betyder att om åklagaren avslutar utredningen genom att inte inleda förundersökning, beslutar om förundersökningsbegränsning avseende aktuell felaktighet eller passivitet, beslutar att inte inleda åtal eller minskar utredningen så att felaktigheten eller passiviteten inte längre omfattas av utredningen, ska åklagaren inte bedöma skattetilläggsfrågan. Som framgår av statistiken i betänkandet (bilagorna 4 och 5) skiljer sig åklagaren från brottsutredningen på något av dessa sätt i det absoluta flertalet av alla brottsmisstankar som anmäls.

I detta avsnitt beskrivs närmare åklagarens uppgifter när frågan om skattetillägg är aktuell, samt den särreglering som föreslås om detta. Mer allmänt om rättegångsbalkens regler, se avsnitt 7.10. Se särskilt om strafföreläggande i avsnitt 7.15.

### 7.12.1 Åklagaren ska underrätta den enskilde om skattetilläggsfrågan

<p><b>Regeringens förslag:</b> I samband med att den misstänkte delges skälig misstanke enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken, ska den misstänkte också underrättas om att skattetillägg kan komma att tas ut samt om grunderna för detta.</p>
--

**Regeringens bedömning:** Viss ytterligare uppgiftsskyldighet för åklagaren till den enskilde kan införas i förordning.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Utredningens författningsförslag är dock annorlunda placerat.

**Remissinstanserna:** Inga remissinstanser invänder mot förslaget. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser det dock vara problematiskt att underrätta om befrielsegrunder. Ekobrottsmyndigheten anger att utredningen föreslår en ny bestämmelse om underrättelse till den enskilde om att skattetillägg kan komma att tas ut, medan underrättelse till den misstänkte i samband med avslutad utredning däremot regleras i förordningsförslag. Frågan om var bestämmelserna om underrättelse till den misstänkte bör placeras måste beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

**Förslaget och bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

**Remissinstanserna:** Förslagen och bedömningen omfattas inte av remissen men *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* lämnar ändå synpunkter och anser det vara oklart vad som avses med att åklagaren ska underrätta om skälen för skattetillägg. De anser att det inte kan ankomma på de brottsutredande myndigheterna att redan i samband med förhöret lämna några mer omfattande grunder för skattetillägg än vad som lämnas om brottsmisstanken under förundersökningen.

**Skälen för regeringens förslag och bedömning:** I förvaltningsprocessen tillämpas en kommuniceringsprincip. I förvaltningslagen (1986:223) regleras den i 17 §: ”Ett ärende får inte avgöras utan att den som är sökande, klagande eller annan part har underrättats om en uppgift som har tillförts ärendet genom någon annan än honom eller henne själv och han eller hon har fått tillfälle att yttra sig över den, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.” Härutöver anges i bestämmelsen vissa undantag.

När det gäller kommunikering i beskattningsprocessen kan det vanligen gå till på följande sätt. Skatteverket utreder frågan om skattetillägg ska tas ut tillsammans med beskattningsfrågan. Skatteverket kan i ett tidigt skede skicka ut frågor som verket vill ha svar på. I ett senare skede, när frågan nästan är färdigutredd, kan Skatteverket kommunicera utredningen tillsammans med ett förslag till beslut och grunderna för detta, ett s.k. övervägande, med den enskilde. Den enskilde ges möjlighet att komma in med synpunkter på övervägandet. Härefter, om ytterligare kommunikering inte bedöms som nödvändig, meddelar Skatteverket beslut i frågan.

När det gäller brottmålsprocessen ska enligt gällande regler den misstänkte underrättas om misstanke om brott när denne är skäligen misstänkt för brottet enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken. Från och med denna tidpunkt har den enskilde rätt att få del av vad som har framkommit vid förundersökningen.

Även i den nya regleringen bör den enskilde få kännedom om skattetilläggsfrågan och möjlighet att kommentera detta. Regeringen anser i likhet med utredningen att det är lämpligt att det i samband med

underrättelsen om misstanke enligt 23 kap. 18 § rättegångsbalken anges att felaktigheten eller passiviteten även kan medföra att det finns grund för att ta ut skattetillägg. Genom regeringens förslag att rättegångsbalkens regler ska tillämpas, se avsnitt 7.10, kan hävdas att 23 kap. 18 § rättegångsbalken redan gäller. Regeringen anser dock att detta bör regleras uttryckligen för att det tydligt ska framgå hur skattetilläggsfrågan ska hanteras i detta avseende. Regeringen föreslår därför att det införs en bestämmelse om att vid underrättelse enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken ska den misstänkte också underrättas om att skattetillägg kan komma att tas ut samt om grunderna för detta.

I att ange grunderna för skattetillägget ligger att skälen för skattetillägg ska anges. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser det vara oklart vad som avses med att åklagaren ska underrätta om skälen för skattetillägg och anser att det inte kan ankomma på de brottsutredande myndigheterna att redan i samband med förhöret lämna några mer omfattande grunder för skattetillägg än vad som lämnas om brottsmisstanken under förundersökningen. Avsikten är att informationen i stort ska motsvara vad som anges vid delgiven brottsmisstanke. Grunderna eller skälen för skattetillägg kan sägas motsvara brottet. En skillnad är dock att vad gäller skattetillägg ska det även informeras att skattetillägg kan komma att tas ut, medan det vid misstankedelgivningen inte finns något krav på att informera om tänkbara påföljder. Se vidare avsnitt 7.12.2.

Regeringen anser att informationen även ska innefatta eventuella befrielsegrunder för skattetillägg. I detta ligger dels att informera om vilka befrielsegrunder som finns (i praktiken snarast ett uppräknande av innehållet i lag), dels – om åklagaren redan i detta skede har någon sådan uppfattning – ange om någon befrielsegrund kan vara aktuell just i det aktuella fallet. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser i denna del att det oaktat skälen för förslaget är problematiskt att i det straffrättsliga förfarandet införa rutiner som utvecklats inom ett förfarande som bygger på andra principer än det straffrättsliga, och att detta kan te sig märkligt även för den enskilde. Regeringen anser dock att intresset av att den enskilde ska få kännedom om befrielsegrunder väger tyngre än de angivna skälen emot detta. Skattetillägg tas ut på objektiva grunder, i motsats till vad som krävs för att fällas för brott, men har i gengäld nyanserade och tämligen omfattande befrielsemöjligheter. Att informeras om dessa är av stor vikt för den enskilde. Redan det faktum att de olika sanktionerna påförs enligt olika förutsättningar innebär att sanktionerna skiljer sig från varandra. Att även informationen kring sanktionerna kan skilja sig åt bör därmed inte te sig så märkligt.

Genom underrättelsen får den misstänkte i ett relativt tidigt skede veta vad han eller hon riskerar: en straffrättslig påföljd och/eller skattetillägg, samt möjlighet att bemöta misstankar och påståenden. Detta sker dessutom i ett sammanhang varigenom processen för den enskilde är helt sammanhållen.

Utredningen föreslår också att det föreskrivs en reglering om att om åklagaren avslutar en utredning om brott genom en åtgärd som inte hindrar en annan sanktion avseende den aktuella felaktigheten eller passiviteten, och den som utredningen berör har hörts som skäligen misstänkt för brottet, ska denne underrättas om att utredning avseende skattetillägg kan komma att ske hos Skatteverket. Detta kan enligt

utredningen regleras i förordning. Regeringen överväger att införa en sådan reglering. Att en underrättelse som ska ske i samband med underrättelse om misstanke om brott regleras i lag anser regeringen är rimligt eftersom underrättelsen om misstanke om brott regleras i lag (rättegångsbalken). Att en annan informationsskyldighet som inte har samband med en befintlig lagbestämmelse kan komma att regleras i förordning, anser regeringen inte heller är något märkligt. Ekobrottsmyndighetens synpunkt föranleder därför inte något annat förslag.

Vad gäller lagförslaget föreslår utredningen att regleringen om underrättelse om skattetillägg vid misstankedelgivning ska regleras i rättegångsbalken. Regeringen anser dock att den hör bäst hemma i den nya lagen, då denna ordning endast ska tillämpas i dessa avgränsade situationer. På så vis tyngs inte rättegångsbalken med reglering som ska tillämpas relativt sett sällan. Bestämmelsen hänvisar till rättegångsbalken, varför tillämpningen ska följa vad som anges där.

Förslaget genomförs genom 5 § i den nya lagen.

### 7.12.2 Åklagaren ska vid åtals väckande om brott även föra talan om skattetillägg

**Regeringens förslag:** Åklagaren ska i samband med att åtal väcks för brottet i allmän domstol även föra talan om skattetillägg och därvid framställa ett yrkande om skattetillägg, om förutsättningar för detta finns. En förutsättning för sådan talan är att åtalet och skattetillägget avser samma person och samma felaktighet eller passivitet. I stämningsansökan ska lämnas uppgift om de omständigheter som skattetillägget grundas på samt de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens förslag är dock något annorlunda utformat och annorlunda placerat.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanser har inga synpunkter på förslaget utformning. *Riksdagens ombudsmän* anser att förslaget i rättegångsbalken om åklagarens stämningsansökan ska göras tydligare eftersom det är viktigt att ansökan är utförlig. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att kommentaren till ändringen ska vara tydligare för att säkra att befrielsegrunderna beaktas. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser att det i lagförslagen bör förtydligas om åklagaren är skyldig eller inte att yrka skattetillägg. *Domstolsverket* ser ett problem i relation till straffprocessutredningens förslag om regler för åklagarens yrkande i stämningsansökan.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men flera remissinstanser lämnar ändå synpunkter. *Riksdagens ombudsmän* anför att det borde framgå uttryckligen av lagtexten att det ska anges med vilken procentsats och på vilket underlag skattetillägget ska beräknas.



*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser att skyldigheten att föra talan om skattetillägg bör förses med en ventil: den bör begränsas till situationer där talan om skattetillägg kan ske utan väsentlig olägenhet. Det kan inte uteslutas att det finns situationer då det av bl.a. rätts-säkerhets- och processekonomiska skäl inte är motiverat att föra talan om skattetillägg, exempelvis då den skatterättsliga utredningen kräver oproportionerligt stor utredningsinsats. Detta gäller särskilt i häktade mål då det inte är möjligt att förlänga häktningstiden i avvaktan på utredning som enbart tar sikte på frågan om skattetillägg. För enskilda kan bl.a. handläggningstiden motivera att åklagaren avstår från att föra talan om skattetillägg. Vad gäller vad som ska anges i stämningsansökan anser de att åklagaren i stämningsansökan endast bör yrka att skattetillägg ska tas ut med en viss procentsats på ett visst beskattningsunderlag på grund av att en viss oriktig uppgift lämnats alternativt att föreskriven uppgift inte har lämnats, men anser att det är oklart om detta anses vara tillräckligt. Samma oklarhet gäller vad som ska anges i strafförelägganden.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Yrkande om skattetillägg i samband med att åtal för skattebrott väcks*

I förvaltningsprocessen utgör Skatteverkets beslut om skattetillägg det första myndighetsavgörandet i frågan. Ett skattetilläggsärende initieras i allmän förvaltningsdomstol genom att den enskilde överklagar myndighetens beslut. Den processrättsliga ramen i förvaltningsprocessen sätts huvudsakligen av det överklagade beslutet och till viss del av överklagandet.

I brottmålsprocessen utgör tingsrättens avgörande det första avgörandet av skuldfrågan. Frågan hamnar i allmän domstol genom att åklagaren väcker åtal. (Vid strafförelägganden är det dock en åklagaråtgärd och målet kommer aldrig till allmän domstol. Se mer om detta i avsnitt 6.2.7.)

Regeringen anser att eftersom skattetilläggsfrågan i den föreslagna ordningen ska prövas i samband med brottmålet, ska talan om skatte-tillägget föras av åklagaren och initieras i allmän domstol på samma sätt som åtalet för skattebrottet. Detta ska framgå uttryckligen av den nya regleringen. Regeringen föreslår därför att det förs in en bestämmelse om att när åklagaren väcker åtal för brott enligt skattebrottslagen, får åklagaren även framställa ett yrkande om skattetillägg. Skattetillägget ska avse dels den person som åtalet gäller, dels en felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet. Det är bara under dessa förutsättningar som en samlad sanktionsprövning ska ske. Regeringens förslag avviker här delvis från utredningens förslag, som inte anger att det ska gälla samma person. Regeringen anser inte att det behöver anges att det ska vara en fysisk person, eftersom detta följer av lagens tillämpnings-område.

*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser att det i lag-förslagen bör förtydligas om åklagaren är skyldig eller inte att yrka på skattetillägg. Regeringen vill anföra följande. Den av regeringen valda formuleringen i lagtexten, att åklagare samtidigt får framställa ett yrkande om skattetillägg, är ett gängse uttryckssätt och avser inte att göra processen frivillig för åklagaren, utan tar sikte på att om förutsätt-

ningarna för talan om skattetillägg är uppfyllda, ska en sådan talan föras. Enligt 49 kap. SFL ska skattetillägg tas ut under vissa förutsättningar. I vissa fall kan det finnas skäl för skattetillägg, men samtidigt skäl till fullständig befrielse enligt 51 kap. SFL. Det råder alltså en skyldighet att ta ut skattetillägg, om inte vissa situationer råder. Denna ordning ska gälla var frågan om skattetillägg än prövas, därmed även för åklagare i allmän domstol.

I sina senare remissyttranden anför Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten att skyldigheten att föra talan om skattetillägg bör förses med en ventil och begränsas till situationer där talan om skattetillägg kan ske utan väsentlig olägenhet, då det inte kan uteslutas att det finns situationer då det av bl.a. rättssäkerhets- och processekonomiska skäl inte är motiverat att föra talan om skattetillägg. Regeringen anser inte att någon ventil bör införas. Som anges tidigare är det av stor vikt att sanktioner påförs när det finns grund för det. Skattetillägg ska tas ut när det finns grund för det på samma sätt som Skatteverket har en sådan skyldighet. Regeringen finner inte tunga rättssäkerhetskäl till att avvika från detta i den nya ordningen. Som regel kommer beskattningsfrågan att vara avgjord hos Skatteverket när frågan om skattetillägg blir aktuell hos åklagaren. I beskattningsbeslutet och därmed tillhörande handlingar kan förväntas framgå både grund för höjning av beskattningen och oriktigt uppgiftslämnande, som kan utgöra underlag för åklagarens handläggning av skattetilläggsfrågan. Även om skattetilläggsbeslut inte har fattats finns i regel annat utredningsmaterial till stöd för utredningen, se nedan i detta avsnitt under rubriken Något om underlaget för åklagarens yrkande om skattetillägg. Skattetilläggsfrågan bedöms vara en mindre fråga (se även t.ex. avsnitt 7.4). Huvudregeln är således att det finns en skyldighet att föra talan om skattetillägg, se dock ovan om fall då skattetillägg inte ska tas ut.

Föremålet för processen om skattetillägg bör också bestämmas av åklagarens yrkande på samma sätt som gärningsbeskrivningen drar gränserna för processföremålet i brottmålet. Den felaktighet eller passivitet som åberopas till stöd för det straffrättsliga ansvaret kan motsvara den som åberopas till stöd för yrkandet om skattetillägg. Åtalet kan dock avse fler felaktigheter eller passiviteter.

#### *Närmare om talans utformning*

När det gäller stämningsansökan föreslår regeringen vidare att åklagaren, när han eller hon framställer ett yrkande om skattetillägg, i stämningsansökan ska lämna uppgift om de omständigheter som skattetillägget grundas på samt de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

Regeringen anser i likhet med utredningen att åklagarens yrkande om att skattetillägg ska tas ut ska vara självständigt och skilt från gärningsbeskrivningen i stämningsansökan. Då skattetillägg tas ut på delvis andra grunder än ansvar för brott kan dömas ut, är det viktigt att yrkandet s.a.s. kan stå på egna ben, för det fall att åtalet läggs ned eller av annat skäl inte ska prövas av rätten.

I yrkandet ska anges med vilken procentsats och på vilket underlag som åklagaren anser att skattetillägget ska tas ut. *Riksdagens ombudsmän*

anför att det borde framgå uttryckligen av lagtexten att det ska anges med vilken procentsats och på vilket underlag skattetillägget ska beräknas, men regeringen anser inte att detta behöver lagregleras.

När det gäller hur yrkandet om skattetillägg ska utformas kan jämförelser göras med hur överväganden och beslut om skattetillägg hos Skatteverket kan se ut. Där kan t.ex. anges att Skatteverket överväger eller beslutar att ta ut skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på ett underlag om 100 000 kronor. I överväganden anges normalt inte något belopp med vilket skattetillägg skulle utgå. När det gäller själva beslutet anger Skatteverket, när det gäller skattetillägg enligt skatteförfarandelagen, normalt även det belopp med vilket skattetillägg ska utgå. Avseende vissa skatteslag kan skattetilläggsbeloppet räknas ut på ett enkelt sätt (t.ex. mervärdesskatt), medan det för andra krävs en mer komplicerad uträkning beroende på bl.a. att alla poster i en skatt inte ska beaktas vid uträkningen av skattetillägget (t.ex. inkomst av tjänst). Det ankommer på Skatteverket att beräkna skattetilläggsbeloppet, se mer i avsnitt 7.18.1. Det kan nämnas att när allmänna förvaltningsdomstolar tar ställning till skattetilläggsfrågan, dvs. även när beslutet ändras, anger inte domstolen något belopp, utan det ankommer på Skatteverket att göra beräkningarna.

Samma ordning bör lämpligen gälla även när skattetillägg prövas i ett samlat sanktionsförfarande. Det bör således inte ankomma på åklagaren att ange något belopp med vilket skattetillägg ska utgå, utan bara med vilken procentsats och på vilket underlag. Om det kan vara en fördel i processen om det faktiska beloppet är konkretiserat, kan åklagaren välja att vända sig till Skatteverket för att få en preliminär uträkning av beloppet.

När det gäller omständigheterna som skattetillägget grundas på anser Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten att det inte bör ankomma på åklagaren att i stämningsansökan eller strafföreläggande närmare utveckla de omständigheter inklusive befrielsegrunder som talan om skattetillägg grundar sig på. Mer förenligt med brottmålsprocessen är enligt dem i stället att åklagaren i stämningsansökan endast yrkar att skattetillägg ska tas ut med en viss procentsats på ett visst beskattningsunderlag på grund av att en viss oriktig uppgift lämnats alternativt att föreskriven uppgift inte har lämnats, men anser att det är oklart om regeringen anser detta vara tillräckligt.

Regeringen vill framhålla följande. Att åklagaren ska lämna uppgift om omständigheterna som yrkandet om skattetillägg grundar sig på föreskrivs i den föreslagna bestämmelsen. Motsvarande gäller för strafföreläggande, se avsnitt 7.15. De omständigheter som medför att det finns grund för skattetillägg ska således anges. I detta ligger också att såväl den procentsats som det underlag som anges i yrkandet ska motiveras. Om det t.ex. är fråga om skattetillägg enligt 49 kap. 4 § första stycket 1 SFL är en förutsättning för skattetillägg att den enskilde på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, varför det då bör anges på vilket sätt den enskilde har agerat på det sättet. Om åklagaren yrkar att skattetillägg ska tas ut med 40 procent på ett underlag av 100 000 kronor ska åklagaren ange varför denna procentsats och detta underlag har valts. Även här kan hänvisas till hur överväganden och beslut om skattetillägg

hos Skatteverket kan se ut. Eftersom skattetillägget avser en felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet kan också den gärningsbeskrivning som åtalet avser tjäna som vägledning, i de delar de är jämförbara.

Som nämns ovan är huvudregeln att skattetillägg ska tas ut om förutsättningar till detta finns, och att det därutöver finns befrielseregler. Detta sistnämnda kan innebära att skattetillägg bör tas ut, men med ett lägre belopp, t.ex. med hälften. Därför ska enligt regeringens mening åklagaren också i yrkandet ta upp eventuella befrielsegrunder enligt 51 kap. SFL om det som framkommit av omständigheterna ger anledning till det. Detta ska göras även om åklagaren har lämnat sådana uppgifter i samband med misstankedelgivningen, se avsnitt 7.12.1. Av detta följer också att åklagaren ska beakta dessa befrielsegrunder vid valet av yrkande. Regeringen anser inte att det behöver anges uttryckligen i lagtexten, utan detta följer av reglerna om skattetillägg i skatteförfarandelagen.

Riksdagens ombudsmän anser att förslaget om åklagarens stämningansökan ska göras tydligare eftersom det är viktigt att ansökan är utförlig. Regeringen har förtydligat förslaget jämfört med utredningens förslag. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att kommentaren till ändringen ska vara tydligare för att säkra att befrielsegrunderna beaktas. Regeringen anser att det inte behöver anges uttryckligen i lagtexten att även befrielsegrunder ska beaktas utan anser att det inryms i uttrycket ”och de omständigheter som skattetillägget grundas på”. Vidare, av förslaget i 3 § första stycket den nya lagen om att bestämmelserna i skatteförfarandelagen om skattetillägg gäller, följer att även befrielseregler ska tillämpas.

Hur ett yrkande om skattetillägg och angivande av omständigheterna som det grundas på kan illustreras med följande exempel.

- Yrkande: Det yrkas att skattetillägg tas ut med 40 procent av den skatt som belöper på ett underlag om 100 000 kronor. (Befrielse ska dock medges med hälften.)
- Omständigheter: Genom att ha utelämnat inkomster om 100 000 kronor i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2015 har JJ lämnat en sådan oriktig uppgift som avses i 49 kap. 4 § första stycket 1 SFL. JJ var anställd av x och arbetade där under mars och april och hade då inkomst av tjänst med sammanlagt 100 000 kronor, men har inte redovisat dessa inkomster i deklarationen. Grund för skattetillägg finns därför. Skattetillägget ska tas ut med 40 procent på den skatt som belöper på ett underlag av 100 000 kronor, 49 kap. 11 SFL. Befrielse från skattetillägg kan medges om xxx, se 51 kap. 1 § SFL. Skäl för befrielse har inte framkommit. (Det finns skäl att medge befrielse med hälften eftersom JJ lider av x.)

Det bör noteras att ovanstående endast är ett exempel på hur en talan om skattetillägg skulle kunna se ut. Som nämns ovan kan gärningsbeskrivningen för skattebrottet lämpligen också användas som vägledning för hur talan kan utformas.

#### *Sammanfattningsvis*

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att när åklagaren väcker åtal för brott enligt skattebrottslagen får åklagaren även framställa ett yrkande

om skattetillägg för den person som åtalet gäller, om skattetillägget avser en felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet. Vidare föreslås att åklagaren då i stämningsansökan ska lämna uppgift om de omständigheter som skattetillägget grundas på samt de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

Utredningen har föreslagit att regleringen om vad som ska anges i stämningsansökan ska föras in i rättegångsbalken. Regeringen anser dock i likhet med vad som anförs i avsnitt 7.7 att denna reglering bäst hör hemma i den nya lagen.

Förslaget genomförs genom 6 § i den nya lagen.

#### *Något om underlaget för åklagarens yrkande om skattetillägg*

Den utredning som åklagaren ska lägga till grund för yrkandet om skattetillägg kan som regel förväntas komma att motsvara den som i dag ligger till grund för beslutet att väcka åtal i brottmålet. Normalt bör det vid tidpunkten för åklagarens yrkande om skattetillägg finnas ett beslut om beskattning avseende den aktuella felaktigheten eller passiviteten. I några situationer kan emellertid utredningen om brott av olika skäl komma att genomföras på så kort tid att något beslut i beskattningsfrågan inte finns när åklagaren är klar att väcka åtal i brottmålsdelen. Att underlaget för åtalet i brottmålet i princip kan vara färdigt före beslutet i beskattningsfrågan hänger samman med att brotten enligt skattebrottslagen är konstruerade som farebrott. För ansvar krävs inte att ett undandragande av skatt faktiskt har skett. Det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker.

Att det inte finns något beslut om skatt när åtal väcks innebär enligt regeringens mening inte något hinder mot att åklagaren samtidigt framställer yrkande om skattetillägg. Åklagarens yrkande om skattetillägg får då grunda sig på material från förundersökningen och på det material som finns hos Skatteverket, t.ex. utkast till promemorior. Se mer om avsaknad av beslut om skatt i avsnitt 7.13.2.

Domstolsverket ser problem i förhållande till Straffprocessutredningens förslag i betänkandet SOU 2013:17 om att åklagaren alltid ska framställa ett preciserat åtalsyrkande och att domstol inte ska kunna gå utöver det yrkandet. Domstolsverket ser särskilt problem i de fall åklagaren yrkar skattetillägg och det saknas ett beslut om skatt. Straffprocessutredningens förslag i denna del bereds inom Regeringskansliet.

### **7.12.3 Möjlighet att åberopa nya omständigheter**

**Regeringens förslag:** Åberopar åklagaren en ny felaktighet eller passivitet till stöd för åtalet ska denna felaktighet eller passivitet också få åberopas till stöd för talan om skattetillägg.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens förslag är dock något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga synpunkter på förslaget.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Skälen för regeringens förslag:** I 45 kap. 5 § första stycket första meningen rättegångsbalken anges att väckt åtal inte må ändras. I tredje stycket anges att såsom ändring av åtal anses icke, att åklagaren beträffande samma gärning inskränker sin talan eller åberopar annat lagrum än i stämningen uppgivits eller ny omständighet till stöd för åtalet.

Om åklagaren åberopar en ny omständighet till stöd för åtalet bör samma omständighet också kunna åberopas till stöd för yrkandet som skattetillägg. I annat fall kan en önskad skevhet uppstå i processen. Det skulle kunna inträffa att en straffrättslig prövning av en felaktighet eller passivitet sker utan att frågan om skattetillägg avseende samma felaktighet eller passivitet kan prövas samtidigt. Detta skulle inte vara i överensstämmelse med att sanktionerna för en viss felaktighet eller passivitet ska prövas i ett sammanhang och att både skattetillägg och straffrättslig påföljd ska kunna beslutas för en viss felaktighet eller passivitet.

Regeringen anser därför i likhet med utredningen att den eller de felaktigheter eller passiviteter som inledningsvis åberopas till stöd för yrkandet om skattetillägg måste kunna kompletteras med sådana felaktigheter eller passiviteter som vid en åtalsjustering åberopas till stöd för det straffrättsliga ansvaret.

Förslaget genomförs genom 7 § i den nya lagen.

#### *Något om beloppsmässiga förändringar i åklagarens yrkande om skattetillägg*

Det yrkande som åklagaren framställer bestämmer vad som kommer att bli föremålet för domstolsprocessen (saken i målet). De belopp som åklagaren anger i sitt yrkande, t.ex. det underlag på vilket åklagaren anser att skattetillägget ska tas ut, vilket motsvarar det belopp som anses ha undandragits, kan däremot justeras under processens gång för att överensstämma med det bakomliggande beslutet i beskattningsfrågan utan att det är fråga om ändring av talan, se prop. 1989/90:74 s. 372.

Meddelas ett beslut om beskattning efter det att åklagaren väckt åtal och framställt yrkande om skattetillägg, kan de belopp som åklagaren angett i de sistnämnda yrkandena alltså justeras för att överensstämma med beslutet i beskattningsfrågan. För dessa fall behövs således enligt regeringens mening ingen särreglering utan detta följer av tillämpliga regler.

### **7.12.4 Särskilt om åtalsunderlåtelse**

<p><b>Regeringens bedömning:</b> Att besluta om åtalsunderlåtelse avseende en felaktighet eller passivitet som också kan medföra att skattetillägg ska tas ut medför vanligen att ett sådant väsentligt allmänt intresse som avses i 20 kap. 7 § rättegångsbalken åsidosätts. Det bör således normalt inte vara möjligt att besluta om åtalsunderlåtelse avseende en</p>
--

felaktighet eller passivitet som också kan utgöra grund för skatte-  
tillägg.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna har inga synpunkter på bedömningen. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser dock bedömningen vara otydlig, eftersom samma grund, väsentligt intresse, kan användas för att besluta om förundersökningsbegränsning men också för att lägga ned eller inte inleda en förundersökning. Det är av stor vikt för effektiviteten i ekobrottsbekämpningen att möjligheterna för åklagare att besluta om förundersökningsbegränsning inte påverkas av påförandet av skattetillegg. *Åklagarmyndigheten* anger för egen del att om åklagarna åläggs att göra komplicerade skatterättsliga bedömningar kan detta leda till att de beslutar om fler förundersökningsbegränsningar. *Stockholms universitet* anser att det ska vara möjligt att besluta om åtalsunderlåtelse och påföra skattetillegg.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Skälen för regeringens bedömning:** Ett beslut om åtalsunderlåtelse innebär att åklagaren av olika skäl avstår från att väcka åtal trots att det är konstaterat att den misstänkte är skyldig till brottet (se avsnitt 6.2.6). Genom reglerna om åtalsunderlåtelse har åklagarna anförtrots uppgiften att bedöma om en persons klarlagda straffrättsliga ansvar för ett brott behöver föranleda någon påföljd. Bestämmelsen om åtalsunderlåtelse i 20 kap. 7 § rättegångsbalken utgör ett undantag från huvudregeln om absolut åtalsplikt, dvs. att en åklagare är skyldig att väcka åtal då bevisningen är sådan att denne på objektiva grunder kan förvänta sig en fällande dom.

Ett beslut att meddela åtalsunderlåtelse innebär en sakerförklaring, dvs. ett konstaterande av åklagaren att den misstänkte har gjort sig skyldig till det aktuella brottet. Beslut om åtalsunderlåtelse antecknas i belastningsregistret, 3 § 4 lagen (1998:620) om belastningsregister.

Åtalsunderlåtelse förutsätter att skuldfrågan är klarlagd. För att så ska anses vara fallet krävs i regel att gärningen är erkänd. Detta är dock inget absolut krav. Även om ett formellt erkännande inte finns kan det undantagsvis finnas utrymme för åtalsunderlåtelse. Det måste dock alltid stå helt klart för åklagaren att den misstänkte har begått brottet. Någon osäkerhet om hur detta rättsligt är att bedöma får heller inte förekomma (Riksåklagarens riktlinjer, RÅR 2008:2, Förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse s. 37). Åtalsunderlåtelse kan enligt 20 kap. 7 § första stycket 2 rättegångsbalken komma i fråga om det kan antas att påföljden skulle bli villkorlig dom och det finns särskilda skäl för åtalsunderlåtelse. Ett beslut om åtalsunderlåtelse i sådana fall anses i princip medföra samma krav på skötsamhet som en villkorlig dom. Om den som blivit föremål för ett sådant beslut återfaller i brott av inte bagatellartad karaktär eller visar sådan allvarlig brist på skötsamhet som skulle ha kunnat föranleda undanröjande av en villkorlig dom enligt 27 kap. 6 § brottsbalken, kan åklagaren överväga att återkalla beslutet om åtalsunderlåtelse (Riksåklagarens riktlinjer, RÅR 2008:2, s. 41 och

propositionen Om åtalsunderlåtelse, prop. 1984/85:3 s. 42 f.). Se mer om återkallelse i avsnitt 7.5.3.

Av statistiken i betänkandet (bilagorna 4, tabell 2–6 och 8, tabell 2–6) framgår att beslut om åtalsunderlåtelse inte är vanligt förekommande vid skattebrott. Enligt uppgift från Åklagarmyndigheten meddelas beslut om åtalsunderlåtelse i samband med brott enligt skattebrottslagen ytterst sällan.

Av 20 kap. 7 § rättegångsbalken framgår att åklagaren får besluta om åtalsunderlåtelse bl.a. under förutsättning att något väsentligt allmänt intresse inte åsidosätts. Vad gäller ett väsentligt allmänt intresse uttalade departementschefen (prop. 1984/85:3 s. 22) bl.a. följande.

Avsikten är naturligtvis att det nya grundrekvisitet skall öka utrymmet för åtalsunderlåtelse i förhållande till gällande rätt. Liksom f.n. bör dock en vägledande synpunkt vara att åtalsunderlåtelse inte bör få medföra att likartade fall bedöms olika. Intresset av att tilltron till rättsväsendets objektivitet upprätthålls kan alltså göra ett åtal påkallat. Ett annat viktigt allmänt intresse som kan tala för åtal kan vara att den misstänkte förut gjort sig skyldig till brott. Som ytterligare skäl för åtal kan nämnas att förverkande av egendom av icke obetydligt värde kan komma i fråga.

En strävan med lagstiftningsärendet är som nämnts tidigare att lika-behandlingsprincipen ska iakttas, och därmed att lika fall ska behandlas lika så långt det är möjligt. Om åklagaren meddelar beslut om åtalsunderlåtelse avseende en felaktighet eller passivitet som även skulle kunna medföra skattetillägg om åtal väcktes i ärendet, skulle till synes lika fall behandlas olika beroende på enskilda omständigheter i ärendet. Mot bakgrund av departementschefens uttalande om att åtalsunderlåtelse inte bör få medföra att likartade fall bedöms olika anser regeringen i likhet med utredningen att bestämmelsen, tillämpad på ett samlat sanktionsförfarande i en domstol, bör förstås så att åklagaren normalt inte får besluta om åtalsunderlåtelse avseende en felaktighet eller passivitet i de situationer då förutsättningarna är sådana att även skattetillägg kan tas ut avseende den felaktigheten eller passiviteten eftersom ett väsentligt allmänt intresse då skulle åsidosättas.

Sammanfattningsvis bedömer regeringen att 20 kap. 7 § rättegångsbalken innebär att åklagaren normalt inte får meddela beslut om åtalsunderlåtelse avseende en felaktighet eller passivitet om samma felaktighet eller passivitet även kan medföra att skattetillägg ska tas ut.

*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anför bl.a. följande. Det är otydligt vad utredningens bedömning egentligen innebär, eftersom samma grund, ”väsentligt intresse”, kan användas även för att besluta om förundersökningsbegränsning och för att lägga ned eller inte inleda en förundersökning. Det är av stor vikt för effektiviteten i ekobrottsbekämpningen att möjligheterna för åklagare att besluta om förundersökningsbegränsning inte påverkas av påförandet av skattetillägg. Ca 25 procent av de avslutade brottsmisstankarna avseende skattebrottslagen under 2012 avslutades genom förundersökningsbegränsning. Eftersom det vid ett beslut om förundersökningsbegränsning skulle vara möjligt för Skatteverket att senare påföra skattetillägg skulle något väsentligt



intresse inte åsidosätts. Åklagarmyndigheten anger vidare att syftet med förundersökningsbegränsning är att använda samhällets resurser på ett så effektivt sätt som möjligt, och att om åklagarna åläggs att göra komplicerade skatterättsliga bedömningar kan detta leda till att de beslutar om fler förundersökningsbegränsningar.

Som Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anför är reglerna om åtalsunderlåtelse och förundersökningsbegränsningar sammankopplade på så sätt att en förundersökning får läggas ned bl.a. om det kan antas att åtal för brottet inte skulle komma att ske till följd av bestämmelserna om åtalsunderlåtelse i 20 kap. rättegångsbalken samt något väsentligt allmänt intresse ej åsidosätts genom att förundersökningen läggs ned. Reglerna om detta finns i 23 kap. 4 a § första stycket 2 rättegångsbalken. I andra stycket samma paragraf anges att om förutsättningar för att lägga ned en förundersökning enligt första stycket föreligger redan innan en sådan har inletts, får det beslutas att förundersökning inte ska inledas.

Regeringen har ovan bedömt att ett väsentligt allmänt intresse får anses åsidosättas om skattetillägg kan vara aktuellt för samma felaktighet eller passivitet som en eventuell åtalsunderlåtelse skulle avse, eftersom ett skattetillägg då inte skulle kunna tas ut, trots att det finns förutsättningar för detta. Även för nedlagd förundersökning eller ej inledd förundersökning (förundersökningsbegränsning) enligt 23 kap. 4 a § rättegångsbalken krävs att ett väsentligt allmänt (eller enskilt) intresse inte åsidosätts. I dessa fall anser dock inte regeringen att samma bedömning som för åtalsunderlåtelse ska göras. De aktuella åklagaråtgärderna nedlagd eller ej inledd förundersökning/förundersökningsbegränsning innebär inte att skattetillägg inte kan tas ut. Möjligheten tillfaller i dessa fall Skatteverket. Det väsentliga allmänna intresset att skattetillägg ska tas ut när det finns förutsättningar för det åsidosätts alltså inte här. Att ett väsentligt allmänt intresse finns avseende åtalsunderlåtelse utgör således inte något hinder för nedläggning eller ej inledande av förundersökning/förundersökningsbegränsning. Åklagarnas möjligheter att besluta om förundersökningsbegränsning bedöms således inte påverkas av den begränsade möjligheten att besluta om åtalsunderlåtelse.

*Stockholms universitet* anser att det ska vara möjligt att besluta om åtalsunderlåtelse och påföra skattetillägg. Regeringen vill påminna om att ett av huvudsyftena med lagändringarna är att tillse att samma brott inte kan prövas vid flera tillfällen. Regeringen bedömer att åtalsunderlåtelse är en sådan åtgärd som ska utgöra hinder för en andra prövning, se avsnitt 7.5.3. För att vara acceptabelt skulle beslut om åtalsunderlåtelse och uttag av skattetillägg därmed behöva fattas vid ett och samma tillfälle. Om både skattetillägg och skattebrott är aktuellt, ska enligt regeringens förslag dessa frågor prövas samtidigt av allmän domstol. Vidare föreslår regeringen i avsnitt 7.15 en särreglering för situationer då straffreläggande är aktuellt, vilket handläggs av åklagare, nämligen att ett straffreläggande också ska kunna innefatta ett skattetillägg.

Det som *Stockholms universitet* nu föreslår kan inte passas in i någon av dessa två lösningar. Frågan är om det är befogat att föreslå ännu en särlösning, så att skattetillägg kan tas ut även om åklagaren beslutar om åtalsunderlåtelse. Eftersom frågan om åtalsunderlåtelse är en fråga för åklagaren skulle, om inte den frågan flyttades över till domstol,

skattetilläggsdelen behöva beslutas av åklagaren. Förutom inom ramen för ett strafföreläggande, som är en annan typ av beslut som inte är aktuell här, synes det inte finnas någon naturlig beslutsform eller rutin där åklagaren kan fatta beslut om skattetillägg. Att utreda och besluta om frågan om skattetillägg skulle vidare innebära ett annat arbete för åklagaren än det som medför att han beslutar att inte åtala för brott. Regeringen finner att fler skäl talar emot att inrätta en särskild ordning för skattetillägg vid åtalsunderlåtelssituationer än för, varför någon sådan inte föreslås.

## 7.13 Skattetillägg i allmän domstol

I detta avsnitt beskrivs processen när den nått allmän domstol.

### 7.13.1 Rättens avgörande av skattetilläggsfrågan

**Regeringens förslag:** Frågan om skattetillägg ska handläggas i samma rättegång som åtalet enligt skattebrottslagen och avgöras genom dom.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen föreslår en uttrycklig reglering om att tingsrätten på talan av åklagaren ska besluta om skattetillägg. Utredningen har inget förslag till lagtext om att frågan ska avgöras genom dom.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga invändningar mot förslaget.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Skälen för regeringens förslag:** Det samlade sanktionsförfarandet går ut på att den allmänna domstolen i samband med att den prövar frågan om brott enligt skattebrottslagen samtidigt prövar frågan om skattetillägg. Regeringen anser att det ska införas en uttrycklig reglering om detta. Det behövs dock enligt regeringens mening inte en uttrycklig reglering om att tingsrätten beslutar på talan av åklagaren om skattetillägg, såsom utredningen föreslår, eftersom detta får anses följa redan av hur förslaget till 6 § i den nya lagen är utformat (se avsnitt 7.12.2).

Att frågan om skattetillägg ska handläggas i samma rättegång som åtalet för skattebrott innebär att en viss felaktighet eller passivitet ska prövas vid ett och samma tillfälle. Det är vad den föreslagna regleringen syftar till. Om deldom är möjligt för det aktuella skattebrottmålet (30 kap. 4 § rättegångsbalken) eller om åtal får delas upp enligt 45 kap. 3 § fjärde stycket rättegångsbalken, får detta inte innebära att en och samma felaktighet eller passivitet, avseende samma person, prövas vid olika tillfällen. Det är således inte möjligt att pröva skattebrottet vid ett tillfälle och skattetilläggsfrågan vid ett annat tillfälle, om det avser samma felaktighet och passivitet och samma person.

Rättens avgörande av frågan om skattetillägg ska ske genom dom, vilket ska anges uttryckligen i lagen. Om domstolen beslutar att skatte-

tillägg ska tas ut, ska domstolen i domen (domslutet) ange med vilken procentsats som skattetillägg ska tas ut och uttala på vilket underlag det ska tas ut, samt ange om befrielse ska ske och i sådana fall med hur mycket. Det som anges i domslutet ska sedan användas av Skatteverket för verkställande av skattetillägget (se mer i avsnitt 7.18). Det belopp med vilket skattetillägg ska utgå bestäms av Skatteverket utifrån bl.a. storleken på den undandragna skatten. När allmän domstol beslutar om skattetillägg behöver således något belopp inte anges. Detta tillvägagångssätt är i överensstämmelse med det som sker i förvaltningsprocessen, på så vis att allmän förvaltningsdomstol normalt inte anger något belopp med vilket skattetillägg ska utgå, utan att det ankommer på Skatteverket att göra nödvändiga beräkningar (se också avsnitt 7.12.2 och 7.18.1).

Förutsättningarna för att ta ut skattetillägg och att döma till ansvar för brott skiljer sig åt, vilket kan innebära att domstolen finner att en person inte kan fällas för ett skattebrott, men att det finns förutsättningar för att ta ut skattetillägg. Domstolen har då att besluta om skattetillägg. Att påföljd för brott inte döms ut gör alltså inte att frågan om skattetillägg inte ska prövas. Det sagda innebär också att handläggningen av frågan om skattetillägg ska fortsätta, även om åtalet t.ex. läggs ned.

Förslaget genomförs genom 8 § i den nya lagen.

### 7.13.2 Beslut om skattetillägg i avsaknad av beslut om skatt

**Regeringens bedömning:** Det behövs inga författningsändringar om samordningen mellan skattetillägg och beslut om skatt. Frågan om skattetillägg kan i vissa fall avgöras utan att det finns ett avgörande i beskattningsfrågan.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. Utredningen har dock ingen bedömning om behovet av författningsändringar.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser pekar på att det är problematiskt om det inte finns ett beslut om skatt när skattetillägget ska prövas. Bl.a. *Kammarrätten i Stockholm* pekar på att åklagaren eller domstolen då själv måste göra komplicerade bedömningar. *Riksdagens ombudsmän* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* pekar på att det finns risk för olika resultat, medan *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Förvaltningsrätten i Malmö* pekar på att det är svårt att göra en proportionalitetsbedömning i sådana fall.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Skälen för regeringens bedömning:** I dag fattas beslut om skattetillägg i samband med beslut om skatt. Om Skatteverket har valt att brottsanmäla en misstänkt felaktighet eller passivitet kommer Skatteverket i den nya regleringen endast fatta ett beslut om skatt, och överlåta frågan om skattetillägg till åklagaren att pröva, vilket ska ske i samband med prövning av brottmålet.

Enligt nu gällande ordning är det inte något krav att det ska finnas ett beslut om skatt när allmän domstol avgör ett mål om skattebrott. Allmän domstol är inte skyldig att följa myndigheternas och de allmänna förvaltningsdomstolarnas skatterättsliga bedömningar (jfr propositionen Med förslag till åtgärder för att åstadkomma snabbare avgöranden i skattebrottmål, prop. 1982/83:134 s. 9 f.). Frågorna hänger dock ofta ihop, vilket framgår bl.a. av följande överväganden i propositionen Översyn av skattebrottslagen, prop. 1995/96:170 (s. 157):

Det kan emellertid förväntas att de allmänna domstolarna även framdeles som regel kommer att följa förvaltningsdomstolarnas avgöranden i själva skattefrågan och i många fall finna det nödvändigt att avvakta denna frågas slutliga bedömning. I de fall ett skattemål innehåller komplicerade eller svårbedömda skattefrågor måste det vara ofrånkomligt att avvakta utgången i skattemålet innan brottmålet företas till slutlig handläggning oavsett om skattebedrägeribrottet har en konstruktion med ett effektrekvisit eller farerekvisit. Och även i fall då åtalet under alla omständigheter är till fullo styrkt, kan ju den slutliga bedömningen av det undandragna beloppets storlek ha betydelse för straffmätningen.

När det gäller mål om brott enligt skattebrottslagen gäller troligen att dessa inte kan avgöras utan att beskattningsfrågan avgjorts slutligt om det handlar om komplicerade skatterättsliga frågor. Är de skatterättsliga frågorna mindre komplicerade men ändå av kvalificerad beskaffenhet bör brottmålet kunna avgöras med ledning av ett avgörande i beskattningsfrågan, även om detta inte har fått laga kraft. Domstolen borde kunna avgöra en fråga om ansvar för skattebrott utan att det finns något avgörande i beskattningsfrågan endast om beskattningsfrågan är av enkel beskaffenhet (jfr prop. 1982/83:134 s. 12 och prop. 1995/96:170 s. 92). Som framgår av avsnitt 7.12.2 får dock huvudregeln antas vara att ett beslut om skatt finns vid tidpunkten för allmän domstols avgörande.

Det finns regler i skattebrottslagen om vilandeförklaring av brottmål och förtursbehandling av skattemål. Dessa regler kan användas för att få till stånd en snabbare eller mer samordnad prövning. Om avgörandet i beskattningsfrågan drar ut på tiden har den allmänna domstolen möjlighet att vilandeförklara brottmålet för att invänta beslutet, vilket regleras i 15 § skattebrottslagen. I 16 § första stycket skattebrottslagen finns en bestämmelse om att en fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet ska där handläggas med förtur, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning angående brott enligt denna lag eller ett åtal för sådant brott.

Om dessa bestämmelser inte tillämpas och det skulle saknas ett beslut i skattefrågan vid tidpunkten för avgörande av brottmålet, är det enligt regeringens mening möjligt för domstolen att avgöra frågan om brott trots att det ännu inte meddelats något sådant beslut, i de fall då beskattningsfrågan är av enklare beskaffenhet. Utan tvekan är det dock så att ett beslut om beskattning i hög grad underlättar bedömningen av brottet, särskilt i fall där denna gäller svårbedömda skatterättsliga frågor. I de mer komplicerade fallen krävs det troligen att det finns ett beslut i skattefrågan för att i dagen ansvarstalan ska kunna föras.

För det fall att det saknas ett beslut om skatt vid tidpunkten för avgörandet får domstolens avgörande i ansvarsfrågan i stället grunda sig på det föreliggande underlaget, t.ex. material från förundersökningen och material som finns hos Skatteverket.

Fråga är vad som ska gälla när även skattetilläggsfrågan ska avgöras samtidigt med brottmålet. I avsnitt 7.12.2 om åklagarens handläggning framgår regeringens bedömning att åklagaren ska kunna yrka att skattetillägg ska tas ut i samband med att han väcker åtal även om det inte finns något beslut om skatt ännu, vilket kan tänkas förekomma i undantagsfall. När målet är färdigt för avgörande i brottmålsdelen kommer det i normalfallet, liksom i dag, att föreligga ett beslut om skatt. Frågan om ansvar för brott och frågan om skattetillägg kan då avgöras i ett sammanhang så som det är avsett, med ett beslut om skatt som underlag.

När det gäller de eventuella fall då beslut om skatt inte har hunnit meddelas när frågan om ansvar för brott måste avgöras, exempelvis till följd av att domstolens handläggning påskyndats av att den tilltalade är frihetsberövad, vill regeringen anföra följande.

Regeringen gör samma bedömning av möjligheten att avgöra frågan om skattetillägg som gällande möjligheten att avgöra frågan om ansvar för brott, när det saknas ett beslut om skatt. Detta innebär att i systemet med ett samlat sanktionsförfarande ska allmän domstol, i de situationer som gäller enklare beskattningsfrågor, kunna avgöra frågan om brott och skattetillägg i ett sammanhang utan att det finns ett beslut om skatt. I de fall då målet rör en fråga som är mer komplicerad kan domstolen i enlighet med dagens ordning inte avgöra frågan om brott utan ett beslut om skatt och av detta följer att ett beslut om skattetillägg inte heller kan meddelas.

Om möjligt bör samordningsreglerna i 15 och 16 §§ skattebrottslagen användas. Det får i enlighet med ovan nämnda bedömning förväntas att brottmålet kräver lika mycket förtursbehandling som skattetilläggsbeslutet. I praktiken kommer det rimligen därför inte heller uppstå situationer där frågan om skattetillägg inte kan avgöras i samband med avgörandet av frågan om ansvar för brott.

Något kan dock sägas om skillnaden mellan ansvar för skattebrott och skattetillägg: Skattebrott är ett farebrott och innebär alltså att skatt inte måste ha undandragits. Skattetillägg ska däremot endast tas ut om skatt faktiskt har undandragits. Domstolen måste således göra en självständig bedömning av om skatt faktiskt har undandragits. Att rekvisiten för sanktionerna skiljer sig åt medför således inte att det inte är möjligt att besluta om skattetillägg om ett beslut i skattefrågan inte har fattats, däremot kan det sägas ställas lite högre krav på domstolen att bedöma frågan om faktiskt undandragande. Regeringen bedömer att domstolarna har förmåga att göra sådana bedömningar.

I avsnitt 7.12.3 behandlas också vissa frågor som tar sikte på när beslut i skattefrågan saknas.

Flera remissinstanser har angett att det är svårt att göra en proportionalitetsbedömning om det inte finns ett beslut om skatt. Regeringen vill anföra följande. I de undantagsfall där det kan bli fråga om att det saknas ett beslut om skatt, finns andra underlag såsom revisionspromemorior, överväganden om beslut eller liknande. Domstolen får därvid använda

sig av dessa befintliga underlag för bedömningar kring proportionalitet och andra sådana frågor, i likhet med hur åklagaren får förfara om det saknas även vid tiden för åtalet.

### 7.13.3 Tidsgräns för beslut om skattetillägg i allmän domstol

**Regeringens förslag:** Skattetillägg grundat på samma felaktighet eller passivitet som brottmålet ska följa brottets preskriptionstid enligt skattebrottslagen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens förslag är dock något annorlunda utformat och annorlunda placerat.

**Remissinstanserna:** Inga remissinstanser har något att invända mot förslaget. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* vill dock uppmärksamma att preskriptionsreglerna för brott innebär att skattetillägg inte kommer att kunna tas ut i vissa fall.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Skälen för regeringens förslag:** Huvudregeln i skatteförfarandelagen är att ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller måste meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 § SFL). Enligt 66 kap. 32 § kan tidsfristen för efterbeskattning förlängas om det är fråga om brott enligt skattebrottslagen. Förutsättningarna för förlängning korresponderar med de frister som gäller för brott enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen.

När allmän domstol ska besluta om att ta ut skattetillägg efter yrkande från åklagaren är det enligt regeringens mening rimligt att samma preskriptionstider gäller för skattetillägget som för brottet. Detta är i enlighet med bedömningen i avsnitt 7.10 om att rättegångsbalkens reglering ska tillämpas. Detta ska enligt regeringen regleras uttryckligen. Regeringen föreslår således att ett beslut om skattetillägg ska få meddelas inom den tid som påföljd får dömas ut enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen (1971:69) för den felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet.

I realiteten kommer detta inte innebära någon förändring i skattetillägghänseende eftersom Skatteverket även tidigare kunnat besluta om efterbeskattning med stöd av 66 kap. 32 § SFL, och då även ta ut skattetillägg enligt 52 kap. 5 §, när den som beslutet om efterbeskattning gällde hade gjort sig skyldig till brott enligt skattebrottslagen. Även likabehandlingsprincipen följs således här.

Förslaget genomförs genom 3 § andra stycket i den nya lagen.

### 7.13.4 Kompetensfrågor

**Regeringens bedömning:** Nuvarande bestämmelser möjliggör att domare från allmän förvaltningsdomstol med skatterättskompetens deltar vid avgörande i allmän domstol som innefattar en skattetilläggsfråga.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** Som har nämnts tidigare påpekar ett flertal remissinstanser såsom *Hovrätten för Västra Sverige*, *Hovrätten över Skåne och Blekinge*, *Göteborgs tingsrätt*, *Attunda tingsrätt*, *Förvaltningsrätten i Uppsala*, *Åklagarmyndigheten*, *Ekobrottsmyndigheten* och *Stockholms universitet* att det kommer att behöva göras komplicerade skatterättsliga bedömningar, att mycket är okänd materia, att det saknas kompetens hos både domstol och åklagare för att bedöma skatterättsliga regler och att utbildning och/eller förvaltningsrättslig kompetens behövs. Förvaltningsrätten i Uppsala anger att en lösning kan vara att de allmänna domstolarna i dessa mål förstärks med kompetens från förvaltningsdomstolarna.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Skälen för regeringens bedömning:** Genom de föreslagna ändringarna om ett samlat sanktionsförfarande kommer åklagarna och de allmänna domstolarna få nya arbetsuppgifter. Flera remissinstanser har uttalat farhågor kring detta. Frågorna som åklagarna och de allmänna domstolarna genom ändringarna får att pröva är dock inte främmande. Underlagen för och omständigheterna kring ett skattetillägg är lika dem för skattebrott. Det är dock naturligtvis så att det finns skillnader, t.ex. avseende subjektiva rekvisit, beviskrav och ibland också andra frågor såsom närmare om beloppen. Skattetillägg kräver att undandragande har skett, medan skattebrott är ett farebrott.

Som har redovisats tidigare bedöms dock inte skattetilläggsfrågan vara en särskilt stor del av den totala prövningen, utan det är skattebrottet som rimligen är den mest omfattande frågan. Vidare kan förväntas att flera av bestämmelserna i skatteförfarandelagen kommer att vara aktuella för åklagare och allmän domstol mycket sällan, då de rör situationer där det inte kan antas finnas några brottsmisstankar (se avsnitt 7.4). Omfattningen av de nya inslagen är således begränsade. Det finns dock ändå skäl att fundera något över kompetensfrågor.

I tingsrätt finns möjlighet att förstärka rättens sammansättning med en person som är eller har varit lagfaren domare i allmän förvaltningsdomstol om det finns behov av särskild fackkunskap inom rätten i fråga om skatterättsliga förhållanden, 1 kap. 8 § första stycket rättegångsbalken. För motsvarande möjlighet i hovrätt, se 2 kap. 4 a § samma balk. Regeringen bedömer att detta möjliggör för domstolarna att tillförsäkra att rätten har nödvändig kompetens.

Både för prövningen i tingsrätt och för prövningen i hovrätt finns således möjligheter för allmän domstol att använda sig av skatterättslig expertis från förvaltningsdomstol. Regeringen förutsätter att domstolarna

utnyttjar denna möjlighet i den utsträckning de anser det lämpligt och önskvärt.

## 7.14 Exempel på praktisk tillämpning av den föreslagna regleringen

I detta avsnitt anges några exempel på situationer som kan uppkomma och hur den föreslagna spärregleringen och det samlade sanktionsförfarandet i en domstol då kan tillämpas. Detta är endast exempel och inte på något sätt en uttömmande uppräknig av situationer, åtgärder och deras konsekvenser. Redogörelsen syftar till att beskriva tillämpningen av den föreslagna regleringen i praktiken.

### 7.14.1 Situation 1 En oriktig uppgift i en deklaration

#### Händelse

En person har i sin inkomstdeklaration redovisat en lägre inkomst av tjänst i sin deklaration för beskattningsåret 2015 än vad han har haft. Han har därmed lämnat oriktig uppgift.

#### Situation 1 A

##### *Skatteverksåtgärd*

Skatteverket upptäcker det oriktiga uppgiftslämnandet och fattar beslut om att höja beskattningen för året. Skatteverket fattar också beslut om skattetillägg.

##### *Konsekvens*

Åklagaren får varken väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende denna person och detta oriktiga uppgiftslämnande (felaktigheten), även om det skulle uppstå brottsmisstankar. En slutlig spärr finns (13 b § första stycket skattebrottslagen).

#### Situation 1 B

##### *Skatteverksåtgärd*

Skatteverket upptäcker det oriktiga uppgiftslämnandet och misstänker samtidigt skattebrott, och anmäler detta till åklagare enligt 17 § skattebrottslagen. Skatteverket beslutar inte om skattetillägg utan fattar bara beslut om höjning av beskattningen.

##### *Konsekvenser*

Skatteverket får inte fatta beslut om skattetillägg avseende det oriktiga uppgiftslämnandet, en tillfällig spärr hindrar detta (49 kap. 10 § 4 SFL).

Åklagaren får inleda en skattebrottsprocess avseende det oriktiga uppgiftslämnandet.



Åklagaren ska också, om förutsättningar finns, utreda och föra talan även om skattetillägg (6 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall).

#### *Åklagaråtgärd*

Åklagaren inleder förundersökning avseende det oriktiga uppgiftslämnandet. Åklagaren går dock inte så långt att åtal väcks, utan lägger ned förundersökningen. Detta kan ske t.ex. för att åklagaren bedömer att brottsmisstanken inte är tillräckligt stark.

#### *Konsekvens*

Skatteverket får fatta beslut om skattetillägg avseende det oriktiga uppgiftslämnandet (49 kap. 10 b § SFL).

## **7.14.2 Situation 2 Flera oriktiga uppgifter i en deklARATION, som upptäcks vid olika tillfällen**

### **Händelse**

En person har i sin inkomstdeklaration redovisat en lägre inkomst av tjänst i sin deklaration för beskattningsåret 2015 än vad han har haft. Han har också i samma deklaration redovisat en lägre kapitalvinst än vad han har haft. Han har därmed lämnat flera oriktiga uppgifter.

### **Situation 2 A**

#### *Skatteverksåtgärd*

Skatteverket upptäcker den för lågt redovisade inkomsten av tjänst och höjer beskattningen och fattar beslut om skattetillägg.

#### *Konsekvenser*

Åklagaren får inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende den för lågt redovisade inkomsten av tjänst (13 b § första stycket skattebrottslagen).

Åklagaren får dock, om denne upptäcker den andra felaktigheten, dvs. den felaktigt redovisade kapitalvinsten, åtala för den felaktigheten. Det finns ingen spärr för denna.

#### *Senare skatteverksåtgärd*

Skatteverket upptäcker ett år senare det andra oriktiga uppgiftslämnandet, den felaktigt redovisade kapitalvinsten, och omprövar beslutet om skatt och beslutar senare om skattetillägg avseende även detta oriktiga uppgiftslämnande. (Detta sker bara om åklagaren inte har inlett någon process avseende denna felaktighet.)

#### *Konsekvenser*

Åklagaren får inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende den felaktigt redovisade kapitalvinsten heller (13 b § första stycket skattebrottslagen).

## Situation 2 B

### *Skatteverksåtgärd*

Skatteverket upptäcker den för lågt redovisade inkomsten av tjänst och fattar misstanke om skattebrott och anmäler därför brottsmisstanken till åklagare. Skatteverket fattar beslut om skatt och höjer inkomst av tjänst, men fattar inte beslut om skattetillägg.

### *Konsekvenser*

Skatteverket får inte fatta beslut om skattetillägg avseende den för lågt redovisade inkomsten av tjänst, en tillfällig spärr hindrar detta (49 kap. 10 § 4 SFL).

Åklagaren får inleda skattebrottsprocess avseende den för lågt redovisade inkomsten av tjänst.

Åklagaren ska också, om förutsättningar finns, utreda och föra talan även om skattetillägg (6 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall).

### *Åklagaråtgärd*

Åklagaren väcker därefter åtal avseende den för lågt redovisade inkomsten av tjänst.

### *Konsekvenser*

Skatteverket får aldrig fatta beslut om skattetillägg avseende den för lågt redovisade inkomsten av tjänst, spärran är slutlig (49 kap. 10 § 5 SFL).

Om Skatteverket ett år senare upptäcker det andra oriktiga uppgiftslämnandet, den felaktigt redovisade kapitalvinsten, och omprövar beslutet om skatt får Skatteverket besluta om skattetillägg avseende den felaktigt redovisade kapitalvinsten. Det finns inget hinder för detta då det inte är samma felaktighet som ligger till grund för det väckta åtalet (jfr 49 kap. 10 § 5 SFL).

För resonemang från Högsta domstolen kring olika oriktiga uppgiftslämnanden i samma deklaration, se t.ex. NJA 2013 s. 1076 och NJA 2014 s. 371 angående inga eller oriktiga uppgifter avseende inkomstskatt jämfört med mervärdesskatt. Se också Högsta förvaltningsdomstolens domar den 8 respektive den 9 oktober 2014, mål nr 6861-13 och HFD 2014 ref. 65.

## **7.14.3 Situation 3 Ingen inlämnad deklaration, skönsbeskattning**

### **Händelse**

En person lämnar ingen deklaration alls för beskattningsåret 2015. Han har dock haft en mycket hög inkomst av tjänst detta år.

### **Skatteverksåtgärd**

Skatteverket fattar beslut om skönsbeskattning av personen enligt s.k. schablon, vilket betyder att som inkomst av tjänst väljs ett belopp baserat på tidigare års inlämnade deklarationer. (Skönsbeskattning kan ske

antingen genom avvikelse från deklARATION, eller vid avsaknad av deklARATION. Detta exempel avser fallet avsaknad av deklARATION.) Skattetillägg tas ut med stöd av 49 kap. 6 § SFL, skattetillägg pga. skönsbeskattning. Det finns ingen brottsmisstanke, eftersom man inte alls vet vad som har hänt (mer om sådana situationer, se prop. 1989/90:74 s. 376–378 och RÅ 2002 ref. 46).

### **Konsekvens**

Åklagaren får inte i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för den person som beslutet att ta ut skattetillägg gäller (13 b § första stycket skattebrottslagen).

Om vad detta betyder i praktiken kan följande sägas.

Om skattetillägg har tagits ut pga. avsaknad av deklARATION kan det finnas flera sätt att se på vad som är felaktigheten eller passiviteten. Felaktigheten eller passiviteten som ligger till grund för skattetillägg kan sägas vara att ingen deklARATION har lämnats. Spärren för åklagaren skulle i sådant fall bestå i att åtal inte får väckas pga. ej inlämnad deklARATION. Detta kan knappast i praktiken komma att utgöra grund för ett åtal. Det är som sagts ovan sällan fråga om brottsmisstankar i dessa situationer.

Ett annat synsätt kan anläggas om Skatteverket har någon uppskattning om vad som har hänt. Skatteverket skulle kunna känna till att personen är anställd i ett företag och bedömer att den beskattade inkomsten kommer därifrån. Felaktigheten eller passiviteten som ligger till grund för skattetillägget skulle i ett sådant fall kunna sägas bestå i att personen inte har redovisat någon inkomst av tjänst från det företaget trots att han har haft det. Spärren för åklagaren skulle då bestå i att åtal inte får väckas pga. ej redovisad inkomst av tjänst i det företaget. Detta är dock svårare att avgränsa, då man inte känner till så mycket om omständigheterna. Inte heller här är det sannolikt aktuellt med åtal, eftersom det generellt brukar saknas brottsmisstanke vid inledande skönsbeskattningssituationer.

Det bör påpekas att ett på detta sätt uttaget skattetillägg ska undanröjas om personen lämnar in en deklARATION inom viss tid, 49 kap. 7 § SFL.

### **Senare skatteverksåtgärd**

Ett år senare upptäcker Skatteverket vid revision av ett företag att personen haft en mycket hög inkomst av tjänst detta år. Skatteverket omprövar beslutet och höjer hans inkomst av tjänst till det framkomna beloppet med den nya informationen som grund. Skatteverket omprövar samtidigt skattetillägget med höjningen som underlag.

### **Konsekvens**

Åklagaren får inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller meddela åtalsunderlåtelse i fråga om felaktigheten eller passiviteten, som här består i att personen inte redovisat några inkomster trots att han har haft en mycket hög inkomst av tjänst detta år (13 b § första stycket skattebrottslagen).

Vid det första skattetilläggsbeslutet kan sägas att felaktigheten eller passiviteten kunde vara svår att avgränsa. Det skattetilläggsbeslutet har dock omprövats och ett nytt beslut har fattats. I detta senare skede är felaktigheten eller passiviteten tydligare. Det är också i detta skede som brottsmisstanke normalt aktualiseras. Det är grunden för det existerande, dvs. det senaste skattetilläggsbeslutet som ska användas för bedömningen av om en senare åtgärd är tillåten eller inte.

#### **7.14.4 Situation 4 Oriktig uppgift i bolagets deklARATION och oriktig uppgift i företagsledarens deklARATION**

##### **Händelse**

I en deklARATION för ett aktiebolag har det redovisats för låga intäkter. Företagsledaren har i sin deklARATION redovisat för låga inkomster som kommer från aktiebolaget. Både aktiebolaget och företagsledaren har således lämnat oriktiga uppgifter.

##### **Skatteverksåtgärd**

Skatteverket upptäcker de oriktiga uppgifterna och höjer aktiebolagets och personens beskattningar. Skatteverket beslutar om skattetillägg för aktiebolaget. När det gäller personen misstänker Skatteverket brott så det fattas inget beslut om skattetillägg utan det görs en anmälan till åklagare enligt 17 § skattebrottslagen.

##### **Konsekvens**

Åklagaren får väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende den fysiska personen. Det är inte samma person och inte heller samma oriktiga uppgiftslämnande som ligger till grund för åtalet som för det beslutade skattetillägget.

Om åklagaren väcker åtal etc., får inte Skatteverket ansöka om företrädaransvar eller träffa en överenskommelse för den personen avseende samma oriktiga uppgiftslämnande (59 kap. 17 och 19 §§ SFL).

##### **Senare skatteverksåtgärd**

Skatteverket finner skäl att göra personen betalningsansvarig för aktiebolagets skattetillägg och ansöker om företrädaransvar enligt 59 kap. SFL. (Detta gör Skatteverket bara ifall åklagaren inte har väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller meddelat åtalsunderlåtelse avseende den personen och det oriktiga uppgiftslämnandet, 59 kap. 17 § SFL.)

##### **Konsekvens**

Åklagaren får inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse avseende den personen om det gäller samma oriktiga uppgiftslämnande (13 b § andra stycket skattebrottslagen).

## **7.14.5 Situation 5 Brottmåls- och skattetilläggsprocess i avsaknad av skattebeslut**

### **Händelse**

En person har redovisat en lägre inkomst av tjänst i sin inkomstdeklaration för beskattningsåret 2015 än vad han har haft. Han har därigenom undandragit 500 000 kronor i skatt. Han har därmed lämnat oriktig uppgift.

### **Skatteverksåtgärd**

Skatteverket upptäcker det oriktiga uppgiftslämnandet. Utredningen är komplicerad och tar tid. Brottsmisstanke uppstår under utredningen och Skatteverket anmäler därför det oriktiga uppgiftslämnandet till åklagaren, men är inte klar med något beslut om skatt.

### **Konsekvens**

Skatteverket får inte fatta beslut om skattetillägg avseende det oriktiga uppgiftslämnandet.

### **Åklagaråtgärd**

Åklagaren inleder förundersökning och brottsutredningen går fort framåt. Bevisläget för att brott ska anses vara styrkt är dock inte klart avseende hela det undandragna beloppet. Brott bedöms kunna styrkas avseende endast 300 000 kronor av den undandragna skatten. Åklagaren väcker åtal avseende det oriktiga uppgiftslämnandet men bara till den del skatt har undandragits med 300 000 kronor. Till grund för talan finns eget utredningsmaterial men också promemorior från Skatteverket avseende den pågående beskattningsutredningen.

### **Konsekvens**

Åklagaren ska, om förutsättningar för skattetillägg bedöms vara uppfyllda (om inte t.ex. befrielsegrund finns), samtidigt med åtalet yrka att skattetillägg ska tas ut. Om åklagaren anser att bevisningen avseende hela det undandragna beloppet, 500 000 kronor, är tillräcklig för ett skattetilläggsbeslut, ska han yrka att skattetillägg tas ut med 500 000 kronor som underlag. (Till grund för talan finns eget utredningsmaterial, med undantag för eventuellt användningsbegränsat material, för men också promemorior från Skatteverket avseende den pågående beskattningsutredningen.)

### **Senare skatteverksåtgärd**

Under tiden som processen i allmän domstol pågår fattar Skatteverket beslut om skatt. Höjningen av beskattningen baseras på en inkomst som motsvarar den oriktiga uppgiften som lämnats och den undanhållna skatten på 500 000 kronor.

## Konsekvens

Åklagaren kan, om han eller hon anser att beslutet om skatt innebär att bevisläget för skattebrottet har förbättrats så att hela det undandragna beloppet nu kan bevisas, justera det tidigare åtalade beloppet till 500 000 kronor.

## 7.15 Särskilt om strafföreläggande

**Regeringens förslag:** Om åklagaren inte väcker åtal utan utfärdar ett strafföreläggande i fråga om brott enligt skattebrottslagen, ska föreläggandet omfatta även skattetillägg om åklagaren bedömer att förutsättningarna för skattetillägg är uppfyllda.

Då ska också underlaget för skattetillägget föreläggas den misstänkte till godkännande. Strafföreläggandet ska innehålla uppgift om underlaget för skattetillägg och de omständigheter som åberopas till stöd för skattetillägget. Ett strafföreläggande ska i skattetilläggsdelen godkännas genom att den misstänkte godtar det skattetillägg som tagits upp i föreläggandet.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens författningsförslag är dock annorlunda utformade och placerade.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanser har inget att invända mot förslaget. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* bedömer att förslaget om ett samlat sanktionsförfarande sannolikt medför att färre strafförelägganden kommer att utfärdas och godkännas och att det kommer att behöva föras domstolsprocesser i stället.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Ett av utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* har ändå synpunkter, som avser vad som ska anges i stämningsansökan och i strafföreläggandet. Om dessa synpunkter, se avsnitt 7.12.2.

**Skälen för regeringens förslag:** Ett alternativ till att väcka åtal är för åklagaren att i stället utfärda ett strafföreläggande, för den misstänkte att godkänna. Ett godkänt strafföreläggande innebär att den misstänkte erkänner brottet och accepterar straffet. Strafföreläggandet måste godkännas av den misstänkte för att få samma rättsverkan som en dom som fått laga kraft (48 kap. 3 § rättegångsbalken, se avsnitt 6.2.7). Om den misstänkte inte godkänner ett strafföreläggande väcker åklagaren oftast åtal i ärendet. Syftet med användandet av strafförelägganden är huvudsakligen processekonomiskt.

När det gäller hur ofta strafföreläggande används vid skattebrott kan nämnas att år 2012 avslutades 474 brottsmisstankar genom strafföreläggande (jämför: 3 277 brottsmisstankar avslutades genom att åtal väcktes, och totalt 22 942 brottsmisstankar anmäldes).

Såväl likabehandlingsprincipen som huvudregeln att rättegångsbalkens regler ska tillämpas för skattetilläggsdelen i processen talar för att

skattetillägg ska kunna tas ut även i fall då åklagaren väljer ett strafföreläggande i stället för att väcka åtal. Regeringen föreslår därför i likhet med utredningen att ett strafföreläggande även får omfatta skattetillägg. Åklagaren ska då, baserat på omständigheterna i målet och den gärningsbeskrivning som ligger till grund för strafföreläggandet, bedöma om det också finns grund för att ta ut skattetillägg samt bedöma eventuella befrielsegrunder. Finns det grund för att ta ut skattetillägget ska detta föreläggas den misstänkte för godkännande. Regeringen föreslår att detta anges uttryckligen i lagtext.

Genom regeringens förslag att rättegångsbalkens regler ska tillämpas, se avsnitt 7.10, gäller i och för sig 48 kap. rättegångsbalken redan. Regeringen anser dock att hanteringen av skattetilläggsfrågan i relation till strafförelägganden bör regleras uttryckligen för att det tydligt ska framgå hur frågan ska hanteras.

*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser att det genom förslaget uppstår en risk att färre strafförelägganden kommer att godkännas. Regeringen anser inte att denna risk är skäl att inte föreslå denna ordning.

Regeringen föreslår också att om ett strafföreläggande ska omfatta även skattetillägg, ska också underlaget för skattetillägget föreläggas den misstänkte för godkännande. Vidare ska ett strafföreläggande utöver vad som följer av 48 kap. 6 § rättegångsbalken innehålla uppgift om det underlag för skattetillägg som föreläggs den misstänkte och de omständigheter som åberopas till stöd för skattetillägget, vilket också föreslås regleras uttryckligen. Detta innefattar med vilken procentsats och på vilket underlag som skattetillägget ska tas ut. Själva uträkningen av skattetilläggsbeloppet är dock en fråga för Skatteverket, se i avsnitt 7.12.2. Även om ett skattetillägg avseende vissa skatter kan räknas ut på ett enkelt sätt, är det lämpligast att den frågan ankommer på Skatteverket. När det gäller strafförelägganden skulle det dock kunna vara en fördel om beloppet är känt för den enskilde, när ställning ska tas till om föreläggandet ska godkännas eller inte. Ett lämpligt tillvägagångssätt kan då vara att åklagaren vänder sig till Skatteverket för att få en uträkning av vad beloppet skulle bli, vilken kan bifogas strafföreläggandet.

Om en åklagare utfärdar ett strafföreläggande som innehåller ett skattetillägg måste enligt regeringen den som strafföreläggandet riktar sig till godkänna strafföreläggandet i sin helhet, dvs. både straffet för brottet och skattetillägget, för att det ska få samma verkningar som en dom som fått laga kraft. Redan i dag gäller att ett strafföreläggande måste godkännas i sin helhet. Regeringen anser inte att möjligheten att pröva skattetillägg ska falla bort bara för att den enskilde vill godkänna bara en del av strafföreläggandet. En annan ordning skulle inte vara möjlig att inrymma i regeringens syfte med den nya ordningen – att samma brott inte ska kunna prövas vid olika tillfällen, utan endast vid ett och samma tillfälle.

Regeringen föreslår en uttrycklig reglering om att ett strafföreläggande som innefattar skattetillägg godkänns genom att den misstänkte, utöver vad som följer av 48 kap. 9 § rättegångsbalken, godtar det skattetillägg som upptagits i föreläggandet. Det krävs enligt regeringens mening inte att det uttryckligen anges att hela föreläggandet måste godkännas.

Enligt 48 kap. 11 § kan ett strafföreläggande även godkännas genom att hela beloppet betalas till den myndighet som regeringen bestämmer. Enligt 7 § andra stycket strafföreläggandekungörelsen (1970:60) ska beloppet i sådana fall betalas in till Rikspolisstyrelsen. Detta sätt att godkänna ett strafföreläggande är inte aktuellt att tillämpa avseende skattetillägg, som är en särskild avgift som ska betalas in på skattekotot, se närmare avsnitt 7.18.1.

Godkänner den misstänkte inte strafföreläggandet kan det antas att det återstår för åklagaren att låta målet gå till åtal i allmän domstol i vanlig ordning. Då kan samtidigt även skattetillägget prövas, om förutsättningar för detta finns. Regeringen föreslår i avsnitt 7.5.3 att ett utfärdat strafföreläggande avseende skattebrott ska medföra spärreverkan för Skatteverket att ta ut skattetillägg avseende samma felaktighet eller passivitet. Det är alltså en spärreglering för Skatteverket och således inte fråga om något hinder för åklagaren att åtala och i samband därmed föra talan om skattetillägg i fall då en enskild inte godkänner ett strafföreläggande som innehåller både fråga om skattebrott och skattetillägg.

I de undantagsfall då ett utfärdat strafföreläggande inte godkänns och åklagaren därefter väljer att inte väcka åtal kommer skattetillägg inte kunna tas ut på annat sätt, eftersom regeringen föreslår att ett utfärdat strafföreläggande är ett slutligt hinder för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg.

Skatteverket kan lämpligen underrättas om både fall då strafföreläggande utfärdas och fall då strafföreläggandet godkänts. Regeringen överväger att reglera detta i förordning, se mer om detta i avsnitt 7.19.

Utredningen har föreslagit att regleringen förs i rättegångsbalken. Då ordningen endast ska tillämpas när det är fråga om ett samlat sanktionsförfarande, anser regeringen att regleringen i stället bör föras in i den nya lagen.

Förslagen genomförs genom 9–11 §§ i den nya lagen.

## 7.16 Offentlig försvarare och rättegångskostnader

**Regeringens förslag:** I mål enligt den nya lagen ska den som talan om skattetillägg förs mot ha rätt till offentlig försvarare enligt vad som gäller för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med. 31 kap. rättegångsbalken ska tillämpas i fråga om rättegångskostnader.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen föreslår att ersättningsreglerna i 43 kap. SFL ska tillämpas för skattetilläggsdelen i målet.

**Remissinstanserna:** Förvaltningsrätten i Uppsala och Justitiekanslern anser inte utredningens förslag vara så problematiskt.

Många remissinstanser anser att reglerna om offentlig försvarare ska gälla även för skattetilläggsdelen i processen (*Riksdagens ombudsmän, Hovrätten för Västra Sverige, Göteborgs tingsrätt, Sundsvalls tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Kammarrätten i Göteborg, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Näringslivets skattedelegation, Svenskt Närings-*



liv, *Stockholms handelskammare*) eller är emot förslaget att skatteför-  
farandelagens ersättningsregler ska gälla (*Hovrätten över Skåne och  
Blekinge, Attunda tingsrätt, Förvaltningsrätten i Malmö, FAR, Närings-  
livets Regelnämnd*). *Kammarrätten i Stockholm* anser förslaget vara  
problemiskt.

De kritiska remissinstanserna anser att det leder till tillämpningsprob-  
lem och avgränsningsproblem samt att det är ineffektivt, ej ändamåls-  
enligt och en försämring för den enskilde. Att en offentlig försvarare inte  
skulle kunna biträda sin klient i alla de frågor som avhandlas i en och  
samma rättegång framstår enligt Hovrätten över Skåne och Blekinge som  
en ogenomförbar lösning. Kammarrätten i Göteborg anger att då skatte-  
tillägget och brottet hänger nära samman lär det i praktiken många  
gångar vara svårt att dela upp arbetet på de olika frågorna. FAR anger  
också att arbetet rimligen har skett i ett sammanhang och att det synes  
problemiskt med en uppdelning av kostnaderna. Liknande synpunkter  
har Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv och Stockholms  
Handelskammare. Flera remissinstanser pekar på att även gällande ersätt-  
ningsfrågor kommer i sådana fall praxis att bildas av två instanser.  
Förslaget att åklagaren i vissa fall ska ta ställning till en fråga om  
ersättning innebär enligt Hovrätten för Västra Sverige att en helt ny  
uppgift läggs på åklagaren och Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmynd-  
igheten anger att detta också innebär att åklagaren kan bli den enskildes  
motpart i förvaltningsdomstolen vid ett överklagande, vilket starkt kan  
ifrågasättas.

*Skatteverket* anser att alternativet offentlig försvarare borde övervägas.  
Helsingborgs tingsrätt är tveksam till om förslaget är förenligt med rätten  
till ett rättegångsbiträde i artikel 6 Europakonventionen.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer delvis med  
regeringens förslag. I utkastet föreslås också att försvararens uppdrag  
inte ska kvarstå om tingsrättens dom överklagas endast i fråga om skatte-  
tillägg eller om frågan om ansvar annat skäl inte är föremål för prövning.  
Utkastets förslag är också något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Alla remissinstanser som yttrar sig i denna fråga  
tillstyrker eller har inget emot förslaget om rätt till offentlig försvarare i  
skattetilläggsfrågan. *Hovrätten för Västra Sverige, Hovrätten över Skåne  
och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Malmö tingsrätt, Kammarrätten i  
Göteborg* och *Advokatsamfundet* har dock invändningar mot att för-  
svarens uppdrag inte ska kvarstå om bara skattetilläggsfrågan är  
föremål för prövning. Flera påpekar att detta är till nackdel för den  
enskilde t.ex. då någon utredningsskyldighet inte åvilar domstolen vilket  
ökar behovet av försvarare och anser att lika regler bör gälla i samma  
domstol samt att den enskilde hamnar i sämre situation än om frågan  
prövas i allmän förvaltningsdomstol. Några påpekar också att brotts-  
påföljden även i dessa fall kan komma under hovrättens prövning och  
komma att skärpas. Regeln riskerar också medföra onödiga överklagan-  
den från den som egentligen är nöjd med tingsrättens prövning i ansvars-  
delen men som vill ha förmånen av offentlig försvarare när det gäller  
skattetillägget.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt dagens regler har den enskilde  
under vissa förutsättningar rätt till ersättning för bl.a. ombudskostnader i  
ärenden och mål om skatt enligt bestämmelserna i 43 kap. SFL. Häri

ingår skattetillägg. Den grundläggande förutsättningen är att man har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som skäligen har behövts för att ta tillvara sin rätt. Ersättning kan beviljas i tre fall: om den sökande helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, om ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning. Rätt till ersättning kan finnas både under förfarandet hos Skatteverket och i förvaltningsdomstolen.

I brottmål gäller i stället reglerna om försvarare i 21 kap. rättegångsbalken. Den misstänkte kan själv anlita en försvarare. Som misstänkt har man även i vissa fall rätt att få en offentlig försvarare, redan under förundersökningen eller till rättegången. Man har rätt till offentlig försvarare bl.a. om man är häktad eller anhållen eller om det finns behov med hänsyn till utredningen om brottet, om man riskerar annan påföljd än böter eller villkorlig dom eller om det finns särskilda skäl på grund av målet eller personliga förhållanden. En offentlig försvarare har rätt till skälig ersättning av allmänna medel för arbete, tidspillan och utlägg som uppdraget har krävt. Ersättningen för arbete ska bestämmas med utgångspunkt i den tidsåtgång som är rimlig med hänsyn till uppdragets art och omfattning och med tillämpning av en timkostnadsnorm. I 31 kap. rättegångsbalken finns reglerna om rättegångskostnader. Om den tilltalade döms för brottet i ett mål där åklagaren för talan, ska den tilltalade ersätta staten för det som betalats av allmänna medel i ersättning till försvarare (31 kap. 1 §). Ersättningsskyldigheten kan enligt samma paragraf jämkas eller efterges.

Som nämnts tidigare är en målsättning att frågan om skattetillägg så långt det är möjligt ska behandlas på samma sätt oavsett var den prövas. Utredningen har mot den bakgrunden ansett att det inte är ett alternativ att den offentliga försvararen beviljas ersättning enligt brottmålstaxan även för arbete som läggs ned beträffande skattetilläggsfrågan. En sådan lösning skulle enligt utredningen leda till alltför stora skillnader i hanteringen av ersättningsfrågan. Utredningen föreslår därför att skatteförfarandelagens regler om ersättning ska gälla. Utredningen föreslår också att ansökan om ersättning ska göras hos allmän domstol, att ersättningsbeslutet kan överklagas i samma ordning som skattetilläggsbeslutet och att i de fall då åklagaren avslutar en utredning om brott så att frågan inte hamnar i allmän domstol, ska ansökan om ersättning göras hos åklagaren varvid förvaltningslagen ska tillämpas (se närmare om förslaget i betänkandet avsnitt 9.19.1).

En annan bedömning av regeringen som framgår av avsnitt 7.10 är att när det gäller de processuella reglerna ska de regler som följer brottmålet, dvs. de straffprocessuella reglerna i rättegångsbalken, tillämpas. En tillämpning av denna ordning även här skulle medföra att reglerna om offentlig försvarare ska gälla även i skattetilläggsdelen av målet.

Frågan är hur avvägningen mellan dessa intressen ska göras och vad de olika alternativen innebär.

Regeringen anser att många av remissynpunkterna om svårigheterna med utredningens förslag har fog för sig. Även om likabehandlingsprincipen bör beaktas så långt möjligt, gör sig här andra viktiga rätts-säkerhetsaspekter gällande, såsom att reglerna ska vara proportionerliga och så enkla och förutsebara som möjligt. Fördelarna med att låta skatte-

förfarandelagens ersättningsregler gälla även i processen i allmän domstol är som nämnts ovan att likabehandlingsmålet uppnås.

Nackdelarna synes dock vara fler än fördelarna: Det är rimligt att anta att den offentliga försvararen ofta kommer att vara ombud även i skattetilläggsdelen av målet. Alternativt anlitas inget ombud till skattetilläggsdelen. Som nämnts tidigare är skattetilläggsfrågan jämfört med brottmålet normalt en mindre del av processen. Det bedöms således inte läggas så mycket tid på skattetilläggsdelen som på skattebrottsdelen. Att vara tvungen att dela upp kostnaderna verkar onekligen omständligt för försvararen/ombudet, särskilt med tanke på att olika regler skulle gälla för de olika delarna. Att tillämpa olika regler för rättegångskostnader i en och samma process, som i princip avser samma fråga, synes invecklat för alla inblandade parter: den enskilde, ombudet och domstolen. För den enskilde kan denna reglering troligen verka svårbegriplig och svår-tillämpad – för den ena delen behöver han eller hon direkt betala ur egen ficka, för den andra delen får han eller hon biträdet inledningsvis utan kostnad, men kan i stället i efterhand bli ersättningskyldig till staten.

Reglerna om ersättning enligt skatteförfarandelagen är nya regler både för åklagare och för allmän domstol. Åklagaren skulle dessutom få en helt ny typ av uppgift i vissa fall – att fatta beslut om ersättning, vilket inte synes ha någon liknande motsvarighet i dag. Som en följd av detta åklagarbeslut skulle åklagaren få ytterligare en ny roll, nämligen som part i förvaltningsdomstol, i fall då ersättningsbeslutet överklagades. Utredningens regleringsförslag här innebär att åklagaren i vissa fall skulle få att tillämpa förvaltningslagen, vilket också är en nyhet.

Vikten av en enhetlig process väger enligt regeringens mening i detta fall tyngre än målsättningen att skattetillägg ska behandlas lika var det än prövas. En tillämpning av skatteförfarandelagens ersättningsregler i allmän domstol bedöms medföra så många tillkommande moment att rättssäkerhetsvinsterna blir begränsade. I alternativet med offentlig försvarare finns det dock tydliga rättssäkerhetsvinster för den enskilde. Regelverket blir sammanhållet, enkelt att förstå och den enskilde behöver i flera fall inte stå för några kostnader under processens gång.

Regeringen anser därför att reglerna om offentlig försvarare ska gälla även för skattetilläggsdelen i brottmålet. Den rätten ska grundas i det brott som är föremål för prövning samtidigt. Det aktuella brottets svårighetsgrad kan således påverka rätten till försvarare. Genom regeringens förslag att rättegångsbalkens regler ska tillämpas, se avsnitt 7.10, kan hävdas att bestämmelserna om offentlig försvarare redan gäller. Regeringen anser dock att det bör regleras uttryckligen för att det tydligt ska framgå hur skattetilläggsfrågan ska hanteras i detta avseende.

Det kan också inträffa att endast frågan om skattetillägg är föremål för prövning, t.ex. om endast skattetilläggsfrågan överklagas till hovrätten. Fråga är vad som ska gälla i dessa fall. I utkastet föreslås att försvararens uppdrag inte ska kvarstå om tingsrättens dom överklagas endast i fråga om skattetillägg eller om frågan om ansvar av annat skäl inte är föremål för prövning. I utkastet framförs att möjligheten finns för den enskilde att i stället få ersättning av allmänna medel för t.ex. ombud med stöd av reglerna i 31 kap. rättegångsbalken. Det bör noteras att möjligheterna till ersättning enligt 31 kap. rättegångsbalken liknar reglerna i skatteför-

farandelagen men är något striktare, då färre omständigheter kan leda till ersättning än enligt skatteförandelagen.

Med hänsyn till att ett syfte med förändringarna är att stärka rättssäkerheten, anser regeringen i likhet med flera remissinstanser att den i utskattet föreslagna begränsningen till rätten till offentlig försvarare inskränker den enskildes möjlighet till juridiskt biträde i alltför stor utsträckning. Frågan om skattetillägg bör i detta hänseende ges samma värde som det aktuella brottmålet, och detta även om den andra prövningen, prövningen i andra instans, av någon anledning inte längre innefattar frågan om skattebrott, utan endast skattetillägg. Regeringen anser således att det inte ska införas någon begränsning för fall då endast skattetilläggsfrågan är aktuell för prövning.

Detta betyder att även om endast frågan om skattetillägg är föremål för prövning ska som huvudregel det eventuella förordnandet om offentlig försvarare fortsätta. Av 21 kap. 6 § första stycket rättegångsbalken följer att ett förordnande får återkallas bara i vissa fall, t.ex. om behovet av offentlig försvarare upphör.

Vad gäller rättegångskostnader föreslår regeringen att 31 kap. rättegångsbalken ska tillämpas. Även detta kan genom regeringens förslag att rättegångsbalkens regler ska tillämpas hävdas redan gälla. Regeringen anser dock att även detta bör regleras uttryckligen för att det tydligt ska framgå hur skattetilläggsfrågan ska hanteras i detta avseende.

Detta innebär att om skattetillägg beslutas, blir den enskilde som huvudregel skyldig att betala rättegångskostnaderna i den del som gäller frågan om skattetillägg (eller i sin helhet om han även fälls för brottet) enligt tillämpliga regler (31 kap. 1 § första–tredje stycket). Ersättningskyldigheten kan också jämkas eller efterges (31 kap. 1 § fjärde stycket). Av 31 kap. 1 § femte stycket framgår att ersättningskyldighet i vissa fall inte föreligger.

Vad gäller den av remissinstanserna påtalade avgränsningsproblematiken kan här lyftas fram att i de fall som skattetillägg beslutas men den misstänkte frikänns från åtal för brottet, har domstolen alltså att bestämma vilka rättegångskostnader som den enskilde ska betala. Här krävs således att domstolen gör en avgränsning. En sådan uppgift har domstolen redan i dag, i fall då en person t.ex. döms för ett bokföringsbrott men frikänns från åtal för skattebrott. Även i dessa fall måste domstolen göra en bedömning om fördelningen av rättegångskostnaderna.

Enligt 31 kap. 2 § rättegångsbalken kan i vissa fall rätten besluta att den tilltalade ska få ersättning av allmänna medel för sina kostnader för försvarare, för rådgivning enligt rättshjälpslagen (1996:1619) och för bevisning under förundersökningen eller i rättegången. Detta kan ske om den tilltalade frikänns i mål där åklagaren för talan eller om åtal som väckts av åklagaren avvisas eller avskrivs, om kostnaderna varit skäliga motiverade för att den tilltalade ska kunna ta tillvara sin rätt. Kostnadsfrågan i högre rätt behandlas i 31 kap. 10 §.

Bestämmelserna innebär också att i de fall rätt till offentlig försvarare inte finns (t.ex. för att en sådan rätt inte finns för brottmålet som skattetilläggsfrågan har samband med), finns det möjlighet för den enskilde att få ersättning för sina kostnader om han eller hon frias, dvs. om domstolen finner att skattetillägg inte ska utgå. Denna möjlighet kan förenklat

jämföras med den ersättningsmöjlighet som finns enligt ersättningsreglerna i skatteförfarandelagen om personen vinner bifall till sina yrkanden i målet.

Något kan nämnas om lagen (2005:73) om rätt för Justitiekanslern att överklaga vissa beslut. Enligt 1 § första stycket 2 har Justitiekanslern rätt att överklaga ett beslut av domstol i vissa frågor, såsom i fråga om ersättning av allmänna medel till målsägande, enskild part, försvarare, målsägandebiträde, särskild företrädare för barn, vittne, sakkunnig eller annan som inte är part. Enligt 1 § andra stycket omfattar rätten att överklaga beslut enligt första stycket 2 inte överklagande av beslut om ersättning enligt skatteförfarandelagen. Då det här inte är fråga om beslut om ersättning enligt skatteförfarandelagen utan fråga om rätt till offentlig försvarare enligt rättegångsbalkens regler, gäller inte detta undantag för nu aktuella fall.

Genom den av regeringen valda lösningen att reglerna om offentlig försvarare ska gälla, faller de författningsförslag i rättegångsbalken som utredningen har presenterat avseende åklagarens hantering av ersättningsreglerna enligt skatteförfarandelagen bort. Regeringen föreslår således inte några ändringar i rättegångsbalken.

Förslagen genomförs genom 12 och 13 §§ i den nya lagen.

## 7.17 Överklagande

**Regeringens förslag:** Rättegångsbalkens bestämmelser om överklagande i brottmål ska tillämpas.

Prövningstillstånd ska dock inte krävas i hovrätten om endast frågan om skattetillägg överklagas dit.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med utredningens förslag. Utredningens förslag är dock något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** När det gäller överklagandefrister ser inte *Förvaltningsrätten i Uppsala* något problem mer än att det kan vara svårt att förstå för den enskilde. De flesta remissinstanser som yttrat sig pekar på det negativa att förslaget medför att olika överklagandefrister kommer att råda för skattetillägg beroende på var det beslutats, från sex år till tre veckor.

När det gäller frågan om prövningstillstånd är *Domstolsverket* positivt till förslaget och anser att fördelarna överväger nackdelarna. *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att förslaget är logiskt i och för sig men att kammarrätten i stället för hovrätten skulle kunna ta över målet och Justitiekanslern anser att förslaget är en nödvändig följd för förslagen i övrigt. De flesta remissinstanser som uttalar sig i denna fråga är negativa till förslagen om prövningstillstånd gällande skattetillägg: *Riksdagens ombudsmän*, *Hovrätten för Västra Sverige*, *Helsingborgs tingsrätt*, *Kammarrätten i Stockholm*, *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *FAR*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenskt Näringsliv* och *Stockholms Handelskammare* är negativa till att olika prövningstillståndsregler kommer att gälla för skattetillägg särskilt då man i allmänna domstolsprocessen bara är garanterad en prövning, medan *Kammarrätten i Stock-*

*holm, Kammarrätten i Göteborg och Förvaltningsrätten i Malmö* pekar på att utformningen av förslaget, att det inte är krav på prövningstillstånd om man bara överklagar skattetillägget, kan leda till att enskilda "tvingas" avstå från att överklaga en fällning för brott för att säkra en prövning av skattetillägget.

Flera remissinstanser pekar på en utredning från Justitiedepartementet som kan leda till krav på prövningstillstånd i alla brottmål och att detta skulle ytterligare försämrade för enskilda. Förvaltningsrätten i Stockholm väcker frågan om möjlighet till partiellt prövningstillstånd.

När det gäller överklagandemöjlighet anger Förvaltningsrätten i Stockholm att det bör övervägas om Skatteverket ska ges möjlighet att överklaga ett beslut eller dom från allmän domstol om skattetillägg.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag är dock något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men följande remissinstanser lämnar ändå synpunkter på förslaget. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anser att regeringen närmare bör analysera vad som bör gälla när endast frågan om skattetillägg är uppe till hovrättens prövning, t.ex. om det faktum att endast skattetillägsfrågan har överklagats till hovrätten innebär att domen anses ha överklagats endast i fråga om annat än ansvar, varigenom enligt 51 kap. 30 § rättegångsbalken målet ska behandlas som ett tvistemål. Vidare är det viktigt att det finns goda möjligheter för hovrätten att avgöra målet utan huvudförhandling och det bör därför övervägas om dessa förutsättningar kan utökas. *Företagarna* är kritiska mot att det gäller olika regler för överklagandetider och för prövningstillstånd beroende på vilken typ av domstol som avgör frågan. De är också kritiska mot att det krävs prövningstillstånd för att kunna överklaga skattebrott och skattetillägg i allmän domstol. *Advokatsamfundet* är kritiskt mot att prövningstillstånd kommer att krävas när skattetillägget överklagas tillsammans med skattebrottet och att det då finns en omotiverad skillnad från rättssäkerhetssynpunkt jämfört med om skattetillägget följer regleringen i skatteförfarandet.

## **Skälen för regeringens förslag**

### *Överklagandetid*

I förvaltningsprocessen gäller att allmän förvaltningsdomstols dom om skattetillägg får överklagas inom två månader från det att den som beslutet gäller fick del av det (67 kap. 28 § SFL). En tingsrättsdom får enligt 51 kap. 1 § rättegångsbalken överklagas inom tre veckor från den dag då domen meddelades. Det är således olika överklagandefrister som gäller.

Som nämnts tidigare är en målsättning att skattetillägg ska behandlas så lika som möjligt var det än prövas, medan en annan målsättning är att brottmålsreglerna som gäller för det brott som prövas, även ska tillämpas för skattetillägget som prövas samtidigt. I detta fall är det svårt att kombinera dessa målsättningar och en avvägning av de båda intressena måste göras. Regeringen anser i fråga om tid för överklagande att målsättningen att de straffprocessuella reglerna ska tillämpas för hela

processen väger tyngre än likabehandlingsmålet i detta fall. Det är också i enlighet med regeringens bedömning i avsnitt 7.10 att rättegångsbalkens regler ska tillämpas. Frågan om brott och skattetillägg har som huvudregel utretts och prövats med samma bakomliggande underlag och det är rimligt att samma tid för överklagande gäller. Det är samma felaktighet eller passivitet som har prövats i domstolen. En skillnad mellan nu aktuell ordning och prövningen av skattetillägg i förvaltningsprocess är att i det senare fallet prövas själva beskattningsfrågan samtidigt med skattetillägget. Då beskattningsfrågan i flertalet fall är den mer krävande och omfattande frågan är det motiverat med en två månaders överklagandefrist där, och skattetillägget följer automatiskt detta.

Regeringen anser således i likhet med utredningen och vad som föreslås i utkastet att avgörandet om skattetillägg ska kunna överklagas tillsammans med avgörandet i den straffrättsliga delen – eller ensamt – inom tre veckor. Även om endast frågan om skattetillägg överklagas ska målet handläggas enligt rättegångsbalkens regler om brottmål i hovrätten.

Regeringen föreslår därför att rättegångsbalkens regler ska tillämpas vid överklagande av allmän domstols avgörande om skattetillägg.

### *Prövningstillstånd*

För att hovrätten ska pröva en tingsrätts dom eller beslut krävs enligt 49 kap. 12 § rättegångsbalken prövningstillstånd om inte annat är föreskrivet. Av 13 § i samma kapitel framgår att för att hovrätten ska pröva tingsrättens dom i brottmål krävs prövningstillstånd om den tilltalade genom domen som enda påföljd dömts till böter, eller frikänts från ansvar för brott för vilket det inte är föreskrivet svårare straff än fängelse i sex månader. Ett beslut om skattetillägg ska enligt regeringens mening inte betraktas som en påföljd vare sig i rättegångsbalkens eller i brottsbalkens mening (jfr propositionen Om prövningstillstånd i hovrätt och instansordningen i utsökningsmål, prop. 1992/93:216 s. 89 och 1 kap. 8 § brottsbalken).

En förvaltningsrätts prövning av en skatterättslig frågeställning kan, efter överklagande, överprövas av kammarrätt utan att det krävs prövningstillstånd. De propåer om prövningstillstånd i skattemål som förekommit har inte lett till lagstiftning. Det kan nämnas att på tullområdet krävs prövningstillstånd för att ett överklagande ska tas upp i kammarrätt, 9 kap. 2 § tullagen (2000:1281).

Regeringens förslag är att brottmålsreglerna ska tillämpas för handläggningen och processen även i skattetilläggsdelen (avsnitt 7.10). Detta talar för att samma villkor för prövningstillstånd ska gälla för både skattebrottsprövningen och skattetilläggsprövningen.

Målsättningen att likabehandlingsprincipen ska tillämpas så långt möjligt talar emot krav på prövningstillstånd vid överklagande till hovrätt av ett skattetilläggsbeslut. Ett skattetillägg som tas ut av allmän domstol skulle – om ett krav på prövningstillstånd införs – kunna komma att prövas av tingsrätten som första och enda instans. Skillnaden skulle bli mycket stor mot prövningen vid förvaltningsdomstol, där ett skattetilläggsbeslut meddelat av Skatteverket överprövas av förvaltningsrätt och kammarrätt utan prövningstillstånd.

Dessa två målsättningar är i just denna fråga inte möjliga att uppfylla samtidigt, utan här måste en avvägning mellan de olika intressena göras. Som remissinstanserna anför är det en nackdel och en försämring om den enskilde skulle få färre prövningsmöjligheter av skattetillägget när prövningen sker i allmän domstol jämfört med i förvaltningsprocessen. Detta är inte eftersträvänsvärt. Å andra sidan är det svårt att hävda att det är otillräckligt med den prövning som faktiskt sker i allmän domstol, om detta är tillräckligt för att fälla personen för ett brott, vilket anses som mer ingripande och som kan få allvarliga konsekvenser såsom frihetsberövande. Som framgår ovan innebär rättegångsbalkens regler om prövningstillstånd att krav på prövningstillstånd gäller endast i vissa lindrigare fall och alltså inte generellt. Vad gäller *Advokatsamfundets* invändning om att förslaget innebär en omotiverad skillnad från rättssäkerhetssynpunkt och *Företagarnas* synpunkt i denna del, vill regeringen erinra om att det nyssnämnda innebär att det ofta kan inträffa att prövningstillstånd inte krävs, vilket motsvarar vad som gäller för skattetillägg i förvaltningsprocessen. Regeringen anser också att olika regler för prövningstillstånd för samma process synes vara svårtillämpat. Förvaltningsrätten i Stockholms förslag om partiellt prövningstillstånd anser regeringen därför inte är en lämplig lösning. Sammantaget väger enligt regeringens mening nackdelarna med andra villkor för prövningstillstånd för skattetillägget än för skattebrottet tyngre än fördelarna för det. Med de föreslagna reglerna om särskild åtalsprövning (se avsnitt 7.6) kommer det också i praktiken vara så att endast ett fåtal mål kommer att omfattas av kravet på prövningstillstånd även om målet överklagas beträffande skuld eller påföljd.

Regeringen instämmer därför i utredningens val att föreslå en ordning som i huvudsak överensstämmer med regleringen i 49 kap. 13 § rättegångsbalken. Om det krävs prövningstillstånd i ansvarsfrågan, krävs det också i fråga om skattetillägg.

Flera remissinstanser pekar på att en utredning från Justitiedepartementet kan leda till krav på prövningstillstånd i alla brottmål och att detta skulle ytterligare försämra för enskilda. De förslag i detta avseende som presenterades i Straffprocessutredningens förslag i betänkandet SOU 2013:17 bereds inom Regeringskansliet.

Intresset av att reglerna om prövningstillstånd vad gäller skattetillägg ska överensstämma med reglerna om prövningstillstånd för brottmål är dock inte lika starkt när endast frågan om skattetillägg överklagas och därmed endast skattetilläggsfrågan är aktuell. I denna situation anser regeringen i likhet med utredningen att det uttagna skattetillägget kan prövas utan ett föregående prövningstillstånd. Regeringen föreslår därför att prövningstillstånd inte ska krävas i hovrätten om endast frågan om skattetillägg överklagas dit.

*Förvaltningsrätten i Uppsala* föreslår att kammarrätten i stället för hovrätten skulle kunna ta över målet när endast skattetillägget överklagas. Även om det synes logiskt ur synvinkeln att skattetillägget som huvudregel prövas i förvaltningsprocess och ett rent skattetilläggsfall kan verka mer främmande för hovrätt att pröva, anser regeringen att skattetilläggsfrågan i det aktuella fallet bör stanna kvar i den domstolsordning där det först prövats.



Flera remissinstanser befarar att den föreslagna ordningen kan få till följd att den enskilde avstår från att överklaga brottmålsdelen för att garanteras en prövning av skattetillägget. En sådan eventuell risk medför enligt regeringens mening inte att förslaget inte bör genomföras. Som nämnts ovan gäller kravet på prövningstillstånd bara i vissa fall. Det är upp till den enskilde att överklaga en dom i de delar han eller hon vill göra det. Regeringens förslag om att prövningstillstånd inte ska krävas i dessa fall läggs fram för att tillgodose den enskildes intressen. Regeringen anser att fördelarna för den enskilde att det inte krävs prövningstillstånd för skattetilläggsdelen i vissa fall väger över den av remissinstanserna påpekade eventuella följden av en sådan ordning.

#### *Några frågor om processen i hovrätten*

Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten vill ha närmare analys av om det faktum att endast skattetilläggsfrågan har överklagats till hovrätten innebär att domen anses ha överklagats endast i fråga om annat än ansvar, varigenom målet enligt 51 kap. 30 § rättegångsbalken ska behandlas som ett tvistemål. Av 14 § i den föreslagna lagen om talan om skattetillägg i vissa fall följer emellertid att det är rättegångsbalkens regler om brottmål som ska tillämpas vid ett överklagande.

Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anser vidare att det bör övervägas om förutsättningarna för hovrätten att avgöra målet utan huvudförhandling kan utökas. Regeringen noterar att möjligheten att avgöra ett mål utan huvudförhandling i hovrätten regleras i 51 kap. 13 § rättegångsbalken. Detta får ske i ett antal uppräknade situationer, bl.a. enligt andra stycket, om saken kan utredas tillfredsställande, om åklagaren har överklagat endast till den tilltalades förmån (1), om endast den tilltalade överklagat och hans ändringsyrkande godtas av motparten (2), om det inte finns anledning att döma den tilltalade till ansvar eller ådöma honom påföljd eller döma honom till annan påföljd än böter eller villkorlig dom eller sådana påföljder i förening (3), om parterna har begärt att målet ska avgöras utan huvudförhandling (4) eller om ingen av parterna, sedan fråga väckts om avgörande utan huvudförhandling, haft någon invändning mot detta (5). I tredje stycket anges att har i fall som avses i andra stycket 1–3 en part begärt huvudförhandling, ska sådan hållas, om det inte är uppenbart obehövligt.

Det finns således möjligheter att avgöra mål utan huvudförhandling. Regeringen ser inte skäl för närvarande att införa någon särreglering för mål där skattetillägg ingår.

#### *Ingen överklaganderätt för Skatteverket*

Skatteverket kommer naturligtvis att följa utvecklingen av praxis vad gäller de åtalsbeslut som meddelas av åklagarna och de domar som meddelas av allmän domstol vad avser skattetillägg. Skatteverket har inte någon egen rätt att överklaga ett beslut eller en dom från allmän domstol. Om en kammarråklagare beslutat att inte överklaga en tingsrättsdom kan Skatteverket begära överprövning av beslutet hos överåklagare (7 kap. 5 § rättegångsbalken). Regeringen anser att detta är en tillräcklig möjlighet för Skatteverket att använda sig av. Det kan förväntas, särskilt till en början, att Skatteverket kommer att använda sig av denna möjlighet. Det

är inte heller otänkbara att åklagaren kan tänkas vända sig till Skatteverket för att inhämta synpunkter i olika frågor. Regeringen anser alltså till skillnad från Förvaltningsrätten i Stockholm att det inte behöver införas en särskild överklagandemöjlighet för Skatteverket.

#### *Sammanfattningsvis*

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att i fråga om överklagande ska rättegångsbalkens bestämmelser om överklagande i brottmål tillämpas och att prövningstillstånd inte ska krävas i hovrätten om endast frågan om skattetillägg överklagas dit.

Genom regeringens förslag att rättegångsbalkens regler ska tillämpas, se avsnitt 7.10, kan hävdas att bestämmelserna om överklagande i rättegångsbalken redan gäller. Regeringen anser dock att det av tydlighetsskäl bör regleras uttryckligen hur skattetilläggsfrågan ska hanteras i detta avseende.

Förslaget genomförs genom 14 § i den nya lagen.

## 7.18 Verkställighet m.m.

I detta avsnitt behandlas frågor som tar sikte på Skatteverkets handläggning efter det att beslut om skattetillägg har fattats av allmän domstol eller genom strafföreläggande. Även allmänna förvaltningsdomstolar och Kronofogdemyndigheten berörs, liksom enskilda i viss mån. En fråga om Skatteverkets handläggning innan det finns ett sådant beslut om skattetillägg behandlas också här, betalningssäkring.

### 7.18.1 Skatteverkets åtgärder med anledning av beslutat skattetillägg

**Regeringens förslag:** Relevanta bestämmelser i skatteförfarandelagen som är tillämpliga på skattetillägg beslutade av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol ska också tillämpas på skattetillägg som kan beslutas enligt den nya lagen. Ett skattetillägg som beslutats enligt den nya regleringen om ett samlat sanktionsförfarande ska verkställas på samma sätt som skattetillägg beslutat av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol.

**Regeringens bedömning:** Har ett beslut om skatt som har betydelse för underlaget för ett av allmän domstol beslutat skattetillägg tillkommit eller ändrats av Skatteverket eller av förvaltningsdomstol, kan Skatteverket justera det av allmän domstol beslutade skattetillägget i motsvarande mån genom ett verkställighetsbeslut. Någon uttrycklig reglering om detta behövs inte.

**Utredningens förslag och bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår en hänvisning till 59 kap. SFL och förslaget är något annorlunda utformat.

**Remissinstanserna:** Riksdagens ombudsmän och Förvaltningsrätten i Stockholm anser att det i fall då det inte finns ett beslut om skatt vid

tidpunkten för beslut om skattetillägg finns en risk att skattetilläggsbeslutet inte korresponderar med det kommande beslutet från Skatteverket. Förvaltningsrätten i Stockholm, *Förvaltningsrätten i Uppsala, Skatteverket, FAR, Näringslivets Skattedelegation, Svenskt Näringsliv* och *Stockholms Handelskammare* anser att det bör tydliggöras hur ett utdömt skattetilläggsbeslut ska kunna justeras när ett beslut om skatt ändras därefter och sätts ned, bl.a. i fall då domstolen funnit skäl för befrielse. *Kammarrätten i Göteborg* utgår från att hänvisningen till 59 kap. är en felaktig hänvisning. *Kammarrätten i Göteborg* anger vidare att när fråga är om anstånd pga. att det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas innebär förslaget att Skatteverket ska göra en bedömning av sannolikheten för ändring av allmän domstols dom även om det är åklagaren och inte verket som utrett och fört talan om skattetillägg. Enligt *kammarrätten* finns det skäl att överväga om det i stället bör införas en möjlighet för hovrätten och Högsta domstolen att besluta om inhibition.

*Kronofogdemyndigheten* anser att det direkt av lagtext bör framgå att skattetilläggsbeslutet kan verkställas utan laga kraft.

Förvaltningsrätten i Uppsala anser att det bör övervägas om inte en särskild bestämmelse i förtydligande syfte bör införas i skatteförfarandelagen, med innebörd att lagakraftvunnet skattetillägg ska sättas ned i det fallet förvaltningsdomstol sätter ned den beskattning som utgör underlag för det påförda skattetillägget.

**Förslaget och bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

## **Skälen för regeringens förslag och bedömning**

### *Verkställighet, betalning och anstånd*

När ett beslut om skattetillägg fattas i dag av Skatteverket (avseende år där skatteförfarandelagen är tillämplig), anges också normalt i beslutet även det belopp med vilket skattetillägg ska utgå, dvs. inte enbart med vilken procentsats och på vilket underlag skattetillägg ska utgå. Om ett skattetilläggsbeslut ändras av allmän förvaltningsdomstol anger dock normalt inte domstolen något belopp med vilket skattetillägg ska utgå. Det ankommer på Skatteverket att beräkna skattetilläggsbeloppet. Avseende vissa skatteslag kan skattetilläggsbeloppet räknas ut på ett enkelt sätt (t.ex. mervärdesskatt), medan det för andra krävs en mer komplicerad uträkning beroende på bl.a. att alla poster i en skatt inte ska beaktas vid uträkningen av skattetillägget (t.ex. inkomst av tjänst).

Även när skattetillägg beslutas av allmän domstol eller genom straffreläggande bör enligt regeringens mening Skatteverket ansvara för själva uträkningen. Före skatteförfarandelagens ikraftträdande verkställdes en förvaltningsdomstols dom genom beslut om taxerings- och debiteringsåtgärder. I skatteförfarandelagen är dessa beslut inte författningsreglerade, då de bedömts som överflödiga. Det ansågs vara en självklarhet att det är Skatteverkets uppgift att vidta de verkställighetsåtgärder som följer av domen (prop. 2010/11:165 s. 1189 och SOU 2009:58 s. 1654 f.).

Ett beslut om skattetillägg gäller omedelbart (68 kap. 1 § SFL) och kan således verkställas även om det överklagas, om inte anstånd meddelas.

När det gäller betalning av skattetillägg som har bestämts efter ett beslut av domstol (eller efter omprövning) ska det vara betalt senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslutet fattades (62 kap. 8 § andra stycket 2 SFL). Skattetillägget behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket (62 kap. 8 § tredje stycket), vilket gäller slutlig skatt (62 kap. 8 § första stycket). Förenklat kan detta sägas innebära att ett skattetillägg i vart fall inte behöver betalas före det att ett beslut om slutlig skatt behöver betalas. Ett skattetillägg ska betalas in på skattekontot.

När ett skattetillägg väl har beslutats i allmän domstol försvinner den omedelbara kopplingen till brottmålsprocessen. Det som återstår är frågor om verkställighet och andra åtgärder i samband härmed. Intresset att hanteringen ska följa brottmålsprocessens regler gör sig inte längre gällande.

Eftersom skattetillägg ska behandlas så lika som möjligt var det än beslutas, bör beslut om skattetillägg enligt den nya regleringen i ett samlat sanktionsförfarande verkställas enligt samma bestämmelser som gäller för ett skattetillägg som beslutats av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol. Bestämmelser om betalning och återbetalning av skatter och avgifter och verkställighet finns i avdelningarna XIV och XVI i skatteförfarandelagen. I avdelning XIV regleras skattekontot i 61 kap., betalning i 62 kap., anstånd med betalning i 63 kap., återbetalning i 64 kap. och ränta i 65 kap. I avdelning XVI regleras besluts verkställighet i 68 kap., verkställighet av bl.a. betalningssäkring i 69 kap., indrivning i 70 kap. och vissa övriga bestämmelser om verkställighet i 71 kap. Skatteverket, Kronofogdemyndigheten och förvaltningsdomstolar ska hantera skattetillägg beslutade av allmän domstol på samma sätt som skattetillägg beslutade av Skatteverket eller förvaltningsdomstol. Regeringen föreslår att den nya lagen ska hänvisa till dessa kapitel, närmare bestämt så att bestämmelserna i dessa kapitel som är tillämpliga på skattetillägg beslutade av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol också ska tillämpas på skattetillägg som kan beslutas enligt den nya lagen. Jämfört med utredningens förslag har utformningen av bestämmelsen justerats.

Utredningen har också föreslagit att 59 kap. SFL ska tillämpas på skattetillägg som har beslutats enligt den nya lagen. *Kammarrätten i Göteborg* har väckt frågan om det ska hänvisas till detta kapitel. I 59 kap. finns bestämmelser om ansvar för skatter och avgifter. Regeringen bedömer att dessa bestämmelser inte kommer att aktualiseras när det gäller skattetillägg som döms ut enligt den nya lagen. Exempelvis gäller flera av bestämmelserna fysiska personers ansvar för juridiska personers skatter och avgifter, vilket inte blir aktuellt för skattetillägg beslutade enligt den nya lagen, eftersom den endast gäller fysiska personer. Vidare gäller flera bestämmelser endast skatter och inte skattetillägg. Regeringen föreslår därför inte någon hänvisning till 59 kap. SFL.

Bestämmelserna ska användas av Skatteverket och förvaltningsdomstol vilket kan tala för att regleringen i stället bör föras in i skatteförfarandelagen, i likhet med den föreslagna spärregleringen. Regeringen anser dock att det är en pedagogisk fördel om bestämmelserna finns i den nya lagen, så att den som tillämpar reglerna om skattetillägg i det nya

förfarandet ser att frågorna om verkställighet m.m. ska hanteras av Skatteverket och andra myndigheter enligt skatteförfarandelagen.

Förslaget genomförs genom 15 § i den nya lagen.

*Kronofogdemyndigheten* anser att det direkt av lagtext bör framgå att skattetilläggsbeslutet kan verkställas utan laga kraft. Regeringen anser det dock vara tillräckligt att hänvisa till det kapitel där detta regleras. Ovanför bestämmelsen föreslås vidare en rubrik som innehåller ordet verkställighet.

För att Skatteverket ska få kännedom om att allmän domstol eller åklagare har beslutat om att ta ut skattetillägg överväger regeringen att i förordning reglera att allmän domstol eller åklagaren ska underrätta verket om beslut om skattetillägg, se mer i avsnitt 7.19.

### *Särskilt om händelser efter allmän domstols beslut om skattetillägg*

När det gäller den nu föreslagna ordningen är det som anges i avsnitt 7.13.2 inte uteslutet att det kan saknas ett beslut om skatt när frågan om skattetillägg beslutas i allmän domstol. Om ett sådant beslut inte finns när allmän domstol har beslutat om skattetillägg, finns det inget slutligt underlag för Skatteverket att räkna ut det exakta skattetillägget på. Den slutliga beräkningen kan göras först när det finns ett beslut om skatt.

Det kan också förekomma att det finns ett beslut om skatt vid tidpunkten för beslutet om skattetillägg i allmän domstol, men att detta beslut senare ändras, antingen av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol. Flera remissinstanser anser det vara otydligt vad som ska gälla när skattetillägg har beslutats av allmän domstol och beslutet om skatt därefter ändras.

Redan i dag kan inträffa att ett skattetilläggsbeslut behöver ändras genom en verkställighetsåtgärd pga. senare inträffade händelser, t.ex. om ett beslut om skatt som har betydelse för skattetillägget ändras av Skatteverket eller förvaltningsdomstol. Av 5 kap. 19 § taxeringslagen (1990:324) framgick tidigare att om ett taxeringsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ändrades, skulle Skatteverket göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleddes av det nya taxeringsbeslutet. Motsvarande bestämmelse fanns i 15 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483). Några bestämmelser med detta innehåll finns dock inte i skatteförfarandelagen. Särskilda föreskrifter om att Skatteverket ska vidta de verkställighetsåtgärder som följer av domstols dom har ansetts inte behövas (jämför under rubriken ovan).

Av regeringens förslag att skatteförfarandelagens regler om verkställighet ska tillämpas även vid ett samlat sanktionsförfarande följer att om ett beslut om skatt ändras så att underlaget sänks i den fråga som föranlett ett skattetillägg utdömt av allmän domstol, ska det korresponderande skattetillägget sättas ned i motsvarande mån genom en verkställighetsåtgärd. Detta är en följd av hur regleringen om beslut om skatt och skattetillägg är uppbyggd och är således inget nytt i sig. Eftersom det inte längre finns någon uttrycklig författningsreglering om detta, behövs ingen ändring för att inkludera allmän domstols dom i denna ordning. *Förvaltningsrätten i Uppsala* anser att det bör övervägas om inte en särskild bestämmelse i förtydligande syfte bör införas, men regeringen anser inte att detta är nödvändigt.

Flera remissinstanser såsom *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *Förvaltningsrätten i Uppsala*, *Skatteverket* och *FAR* anger det vara problematiskt i fall då domstolen t.ex. funnit skäl för befrielse från skattetillägg. *Näringslivets Skattedelegation*, *Svenskt Näringsliv* och *Stockholms Handelskammare* anser att den enskilde i vissa fall borde få en förnyad prövning av brottmålet och att den frågan borde beredas ytterligare.

Regeringen vill med anledning härav framföra följande. Skatteverket ska vidta verkställighetsåtgärder när beslut ändras, i enlighet med vad som sagts ovan. I Skatteverkets uppgift att ändra det belopp med vilket skattetillägg ska utgå för det fall att beslutet om skatt har ändrats, måste även anses ingå att ta hänsyn till de bedömningar om befrielse som har gjorts i det aktuella avgörandet. Har domstolen funnit skäl för befrielse med t.ex. hälften, ska Skatteverket då normalt sänka skattetilläggsbeloppet i motsvarande mån.

I 58 kap. 2 § rättegångsbalken regleras resning. Sedan en dom i brottmål vunnit laga kraft, får resning beviljas till förmån för den tilltalade, bl.a. om någon omständighet eller något bevis, som inte tidigare har förebringats, åberopas och dess förebringande sannolikt skulle ha lett till att den tilltalade frikännts eller till att brottet hänförts under en mildare straffbestämmelse än den som tillämpats eller om det, med hänsyn till vad sålunda åberopas och i övrigt förekommer, finns synnerliga skäl att på nytt pröva frågan om den tilltalade har förövat det brott, för vilket han dömts (58 kap. 2 § 4).

Om ett beslut om skatt fattas eller ändras efter det att allmän domstol beslutat om skattetillägg, och detta beslut skiljer sig avsevärt från det som utgjorde grund för bedömningen av skattetillägget, kan det vara aktuellt att överväga att ta upp frågan till förnyad prövning. Detta kan gälla avgörandet i sin helhet, dvs. såväl skattetilläggsdelen som brottmålsdelen. Om den senare konstaterade undandragna skatten är avsevärt lägre eller till och med obefintlig, skulle det beslutade skattetillägget kunna anses vila på felaktiga grunder. Detta skulle också kunna bedömas vara fallet med ansvaret för skattebrott.

Redan i dag kan förekomma att ett beslut om skatt kan ändras efter det att en fällande dom om skattebrott har meddelats. Situationer liknande den som nu diskuteras kan således uppkomma redan i dag för en meddelad dom avseende begånget skattebrott, varvid resningsmöjlighet kan finnas. Eftersom rättegångsbalkens regler enligt regeringens förslag ska tillämpas även för skattetilläggsdelen av processen i allmän domstol, gäller denna resningsgrund även för skattetilläggsdelen. Med tillämpning av denna bestämmelse kan resning bli aktuellt såväl avseende skattebrottet som avseende skattetilläggsdelen, om förutsättningar för detta finns.

Det kan här påminnas om att Europakonventionens dubbelprövningsförbud inte hindrar att ett mål tas upp till förnyad prövning på detta sätt, artikel 4.2, se avsnitt 5.3.2.

#### *Särskilt om anstånd*

Regeringens förslag innebär att bl.a. 63 kap SFL ska tillämpas. I 63 kap. 4 § första stycket regleras ändringsanstånd: Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort

belopp som kommer att behöva betalas. I 63 kap. 5 § regleras anstånd för att undvika betydande skada: Om den som är skyldig att betala skatt eller avgift har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalningen.

*Kammarrätten i Göteborg* anser att det finns skäl att överväga om det i stället bör införas en möjlighet för hovrätten och Högsta domstolen att besluta om inhibition. Regeringen anser att Skatteverket visserligen har mindre inblick i ärendet i de fall då skattetillägget har beslutats i allmän domstol och att det i dessa fall eventuellt kan vara något svårare att bedöma frågan om anstånd än när Skatteverket har fattat det ursprungliga beslutet. Skatteverket är dock beslutande myndighet för själva beslutet om skatt vilket har nära samband med skattetilläggsfrågan och Skatteverket bör också kunna analysera domstolens avgörande. Regeringen anser därför att Skatteverket kan besluta om anstånd även i fall då skattetilläggsfrågan har bedömts av allmän domstol. Regeringen anser att det saknas skäl att i stället reglera en möjlighet om inhibition.

Ännu en möjlighet till anstånd enligt skatteförfarandelagen än de ovan nämnda är följande. I 63 kap. 7 § SFL finns en bestämmelse som ger automatiskt anstånd om den som ska betala skattetillägget ansöker om anstånd och har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om skattetillägg till förvaltningsrätten. Bakgrunden till bestämmelsen är att skattetillägget anses utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 Europakonventionen och att därmed konventionens krav att den som är anklagad för brott ska ha rätt till domstolsprövning gäller. För att beslut om skattetillägg inte skulle riskera att strida mot artikel 6 infördes bestämmelsen om att anstånd alltid ska beviljas i avvaktan på domstolsprövning om den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar skattetilläggsbeslutet (prop. 2010/11:165 s. 1033 f.).

I den föreslagna regleringen med ett samlat sanktionsförfarande beslutas skattetillägget först efter en domstolsprövning. Eftersom en domstolsprövning av skattetillägget har skett aktualiseras inte denna bestämmelse, som gäller ”om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat” beslutet om skattetillägg. Denna bestämmelse kommer således inte att behöva tillämpas när det nya förfarandet är aktuellt.

## 7.18.2 Betalningssäkring

**Regeringens förslag:** Skatteförfarandelagens regler om betalningssäkring ska tillämpas även i fråga om skattetillägg som prövas i ett samlat sanktionsförfarande. Skatteverket ska således kunna ansöka om betalningssäkring hos förvaltningsrätten även för skattetillägg som eventuellt kommer att tas ut genom en dom i allmän domstol. Bestämmelsen om verkställighet ska även ha en hänvisning till 46 kap. skatteförfarandelagen.

Ett beslut om betalningssäkring ska inte upphöra att gälla om åklagaren inom sex månader från den dag då betalningssäkringen beslutades har yrkat att skattetillägg ska tas ut. Tidsfristen för

betalningssäkringsbeslutets giltighet ska kunna förlängas med sex månader i taget, om det finns särskilda skäl och förundersökning har inletts.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen har inget författningsförslag om att Skatteverket ska kunna ansöka om betalningssäkring. Utredningen föreslår inte heller att ett beslut om betalningssäkring inte ska upphöra att gälla om åklagaren har yrkat att skattetillägg ska tas ut. Utredningen föreslår en förlängningsmöjlighet av tidsfristen med sex månader om det finns särskilda skäl och förundersökning har inletts eller om åtal har väckts.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna har inga invändningar mot förslaget. *Förvaltningsrätten i Malmö* anser dock att ett beslut om betalningssäkring angående skattetillägg som inom sexmånadersfristen har fastställts av allmän domstol inte ska upphöra att gälla. *Skatteverket* ifrågasätter behovet av en frist efter att åtal har väckts. *Kronofogdemyndigheten* vill ha uttalanden kring innebörden av särskilda skäl angående förlängning av tidsfristen och anser att mål där betalningssäkring finns bör handläggas med förtur i allmän domstol.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I utkastet föreslås inte att ett beslut om betalningssäkring inte ska upphöra att gälla om åklagaren har yrkat att skattetillägg ska tas ut. I utkastet föreslås en förlängningsmöjlighet av tidsfristen med sex månader om det finns särskilda skäl och förundersökning har inletts eller om åtal har väckts.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men *Skatteverket* yttrar sig ändå i frågan. Skatteverket ifrågasätter fortfarande behovet av en frist efter att åtal har väckts och anser vidare att ett åtal bör jämföras med en ansökan om företrädaransvar, vilken enligt befintlig reglering medför att ett beslut om betalningssäkring inte upphör att gälla. En sådan betalningssäkring torde vara en lika ingripande åtgärd som en betalningssäkring avseende ett av allmän domstol ännu inte fastställt skattetillägg. Vidare önskas att det klargörs vad som avses med särskilda skäl när ett ärende har överlämnats till en åklagare.

**Skälen för regeringens förslag:** Betalningssäkring regleras i 46 kap. SFL. Med betalningssäkring avses att Skatteverket får ta en betalningsskyldigs egendom i anspråk för att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta (46 kap. 2 §). Betalningssäkring får beslutas om det finns en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig drar sig undan skyldigheten och betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp (46 kap. 6 §). Om betalningsskyldigheten inte är fastställd, får betalningssäkring beslutas bara om det är sannolikt att skyldigheten kommer att fastställas (46 kap. 7 §). Ofta ansöker Skatteverket om betalningssäkring hos förvaltningsrätten i ett tidigt skede i ett ärende för att förhindra att tillgångar undandras. Skatteverket ansöker också ofta om betalningssäkring i ärenden som är aktuella för brottsanmälan.

När betalningsskyldigheten inte är fastställd eller om Skatteverket inte har ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten gäller ett beslut om betalningssäkring i sex månader. Finns det särskilda skäl och Skatte-



verket ansöker om förlängd tid kan förvaltningsrätten medge förlängd tid med tre månader i taget (46 kap. 14 § SFL).

I enlighet med likabehandlingsprincipen anser regeringen i likhet med utredningen att Skatteverket ska kunna ansöka om betalningssäkring även när ett skattetillägg ska tas ut i ett samlat sanktionsförfarande. En sådan ordning kommer inte i konflikt med målsättningen om att straffprocessreglerna ska tillämpas för processen, eftersom denna åtgärd inte sker inom ramen för den allmänna domstolens prövning. Det är också logiskt att Skatteverket i samband med betalningssäkring för skatten kan ”haka på” även skattetillägget som hör samman därmed. Det är vad som sker i nuvarande ordning, och det är logiskt att detta ska kunna ske även i den nya ordningen, dvs. även när skattetillägget prövas av någon annan. Regeringen föreslår som framgår av avsnitt 7.10 att 26 kap. rättegångsbalken om kvarstad inte ska tillämpas.

Utredningen har inte presenterat någon författningsreglering om att reglerna om betalningssäkring ska tillämpas. Beslut om betalningssäkring omfattas inte av den föreslagna bestämmelsen om att de materiella frågorna ska styras av regler i skatteförfarandelagen, eftersom den bestämmelsen tar sikte på den allmänna domstolens eller åklagarens prövning av skattetillägget, vilket är en helt annan fråga, samt uttryckligen hänvisar endast till 49 och 51 kap. SFL. Utredningens förslag angående verkställighet hänvisar enbart till 59 kap. och avdelningarna XIV och XVI.

Regeringen bedömer att en hänvisning behövs i lag och föreslår därför att föreslagen bestämmelse om verkställighet ska kompletteras med att även bestämmelserna om 46 kap. om betalningssäkring ska tillämpas. Den något ändrade formuleringen av bestämmelsen, att bestämmelserna ska tillämpas på skattetillägg ”som kan beslutas enligt denna lag” i stället för som utredningen föreslagit ”som har beslutats enligt denna lag” gör att även betalningssäkringssituationen omfattas. Detta kan ju nämligen gälla även innan ett beslut om skattetillägg har fattats.

Jämfört med när skattetillägg prövas av Skatteverket och förvaltningsdomstol blir osäkerhetsmomenten i förfarandet med betalningssäkring fler vid tillämpning av ett samlat sanktionsförfarande. Det kan noteras att lagtexten inte kräver att Skatteverket ansöker om betalningssäkring. Skatteverket får bedöma om det finns fog för en sådan ansökan.

*Förvaltningsrätten i Malmö* anser att ett beslut om betalningssäkring angående skattetillägg som inom sexmånadersfristen har fastställts av allmän domstol inte ska upphöra att gälla. Regeringen vill framhålla att det inte finns någon reglering med sådan innebörd. Om betalningsskyldigheten har fastställts inom sexmånadersfristen upphör inte beslutet om betalningssäkring att gälla (jfr 46 kap. 14 § första stycket SFL).

*Skatteverket* ifrågasätter behovet av en frist efter att åtal har väckts och hänvisar till att en sådan frist enligt befintlig reglering inte gäller när ansökan har gjorts till förvaltningsrätten. I utkastet till lagrådsremiss anges att en betalningssäkring är av så ingripande natur att den så länge betalningsskyldigheten inte är fastställd bör omprövas med visst intervall, vilket reglerna om ansökning och prövning av förlängd frist syftar till. Regeringen gör en delvis annan bedömning än vad som görs i utkastet. I den befintliga regeln finns som nämns ovan en situation då beslutet om betalningssäkring inte upphör att gälla trots att betal-

ningsskyldigheten inte är fastställd, nämligen om Skatteverket har ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom sexmånadersfristen. Detta gäller i praktiken ansökan om företrädaransvar, som görs hos förvaltningsrätten (se om företrädaransvar i avsnitt 7.5.7). Regeringen anser i likhet med vad Skatteverket synes syfta till, att det som kommer att inträffa i den föreslagna ordningen, nämligen att åklagaren i samband med åtal för skattebrott kan yrka att allmän domstol ska ta ut skattetillägg, är jämförbart med den befintliga regleringen. Även här kommer en myndighet, i detta fall åklagaren i stället för Skatteverket, ha tagit ställning i frågan om en person ska vara skyldig att betala ett skattetillägg.

Regeringen föreslår därför att den befintliga regeln om i vilka situationer ett beslut om skattetillägg inte upphör att gälla inom sex månader från beslutet om betalningssäkring ska kompletteras med situationen att åklagaren har yrkat att skattetillägg ska tas ut. Ett yrkande om skattetillägg enligt den föreslagna lagen sker antingen vid ett åtal för skattebrott, eller vid utfärdande av ett strafföreläggande avseende samma felaktighet eller passivitet. Till skillnad från Skatteverket kopplar regeringen regleringen till yrkat skattetillägg och inte till väckt åtal (eller strafföreläggande), även om detta sker samtidigt.

Vad gäller fall då sex månader har förflutit och yrkande om skattetillägg inte har framställts, är frågan om befintlig reglering om tre månaders förlängningsmöjlighet är ändamålsenlig. Enligt gällande regler kan Skatteverket ansöka om betalningssäkring redan innan en anmälan om brott görs. I de fall då ett till åklagare anmält ärende ganska omgående kommer tillbaka till Skatteverket är den befintliga fristen på sex månader med en förlängningsmöjlighet om tre månader i taget troligen inte något problem eftersom Skatteverket då självt förfogar över de nödvändiga besluten.

Problem kan däremot uppkomma om åklagaren inleder förundersökning och det dröjer innan åtal väcks i ärendet. Det kan då i många fall ta längre tid än sex månader att utreda ett skattebrott inför beslut om åtal ska väckas och därmed om yrkande om skattetillägg ska framställas. Skatteverket kan inte heller påverka de beslut som fattas eller hur ärendena handläggs. Det finns därför skäl att justera tidsfristerna i 46 kap. 14 § SFL. Regeringen föreslår därför att Skatteverket ska kunna ansöka hos förvaltningsrätten om förlängd tidsfrist på sex månader i taget. Detta ska ske om det finns särskilda skäl, liksom krävs i dag, och förundersökning har inletts. Särskilda skäl kan t.ex. vara att den skattskyldige förhalar processen eller att utredningsmaterialet är omfattande (jfr propositionen Om ändringar i betalningssäkringslagen, prop. 1989/90:3 s. 25). Förslaget motsvarar utredningens och utkastets förslag, bortsett från att regeringens förslag inte omfattar väckt åtal. Den delen blir inte aktuell eftersom det enligt regeringens förslag ovan inte ska löpa några frister efter ett väckt åtal och därvid yrkat skattetillägg.

*Kronofogdemyndigheten* vill ha uttalanden kring innebörden av särskilda skäl angående förlängning av tidsfristen och anser att mål där betalningssäkring finns bör handläggas med förtur i allmän domstol. Skatteverket anser också att särskilda skäl behöver förtydligas. Den föreslagna bestämmelsen har ingen egen bestämmelse om särskilda skäl utan hänvisar till den befintliga bestämmelsen i 46 kap. 14 § andra stycket

SFL. Ovan anges exempel på vad som kan anses utgöra särskilda skäl. När det gäller skattetillägg enligt lagen om talan om skattetillägg i vissa fall har frågan om skattetillägg alltid samband med en fråga om brott. Frågan om skattetillägg kan i ett senare skede bli kvar ensam, t.ex. om allmän domstol beslutar att skattetillägg ska tas ut, men friar från åtalet för brott. I sådana fall har betalningsskyldigheten fastställts och frågan om förlängning blir därför inte aktuell. Det som redan i dag anses som särskilda skäl bör kunna tillämpas även för skattetillägg enligt den föreslagna lagen. Inte enbart aspekter som har med frågan om skattetillägg bör då beaktas, utan även utredningsarbetet avseende brottmålet som frågan om skattetillägg har samband med. Regeringen anser att kraven på särskilda skäl bör ställas ganska lågt, om förundersökning har inletts.

Vad gäller Kronofogdemyndighetens önskemål avseende förtur ser inte regeringen skäl att införa någon särreglering om förturshandläggning i allmän domstol avseende mål där betalningssäkring finns. Det kan dock nämnas att lag (2009:1058) om förtursförklaring i domstol möjliggör för enskild att få förtursförklaring i vissa fall.

Förslaget genomförs genom 15 § i den nya lagen och genom ett nytt tredje stycke i 46 kap. 14 § SFL.

### 7.18.3 Omprövning med hänvisning till ny eller ändrad praxis från Högsta domstolen

**Regeringens förslag:** Bestämmelsen i skatteförfarandelagen om Skatteverkets möjlighet till omprövning av en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol genom beslut som fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen ska utvidgas till att även gälla avgöranden från Högsta domstolen. Såväl det beslut som får omprövas som den ändrade praxisen från Högsta domstolen ska gälla en fråga om skattetillägg.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen lämnar inget förslag i denna del.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Göteborg* anser att 66 kap. 3 § andra stycket SFL bör utvidgas till att även gälla ny praxis från Högsta domstolen, eftersom en följd av förslaget är att praxis i skattetilläggsfrågor och ersättning kommer att skapas även i Högsta domstolen.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I utkastet finns ingen avgränsning att det ska avse en fråga om skattetillägg och förslaget har en något annorlunda placering.

**Skälen för regeringens förslag:** Skatteverket får inte ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Det är ett uttryck för principen om res judicata. Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdom-

stolen som har meddelats senare (undantag från res judicata). Bestämmelsen finns i 63 kap. 3 § SFL.

Bakgrunden till undantaget för ny eller ändrad praxis är att den som inte har överklagat har möjlighet att vid ändrad praxis få rättelse genom att begära omprövning, så vida inte tiden för omprövning har gått ut. För den som har överklagat och där domstolens avgörande har fått laga kraft innebär dock bestämmelsen om res judicata att det inte finns någon möjlighet att få en ny prövning. Denna omotiverade skillnad mellan den som har överklagat och fått sin fråga prövad av domstol och den som inte har överklagat var skälet till att Skatteverket gavs befogenhet att på begäran ompröva beslut av förvaltningsrätt och kammarrätt vid ny eller ändrad praxis. Syftet är alltså att den som överklagar inte ska hamna i ett sämre omprövningsläge än den som inte gör det (prop. 2010/11:165 s. 599 och prop. 1989/90:74 s. 315, 404 och 405).

Genom den nya ordningen med en samlad sanktionsprövning i en domstol kommer en skattefråga som hittills bara hanterats i förvaltningsprocessen och därmed i allmänna förvaltningsdomstolar, nämligen skattetillägg, att prövas även i allmän domstol i vissa fall. Praxis avseende skattetillägg kommer därmed att kunna utvecklas även i Högsta domstolen (se mer om detta i avsnitt 7.4). Därmed kan praxis också komma att ändras även av Högsta domstolen. Därför gör sig samma skäl som gäller för det nu existerande undantaget från regeln om res judicata, gällande även för Högsta domstolen. Såsom *Kammarrätten i Göteborg* anger finns det därför skäl att utvidga regeln till att även gälla ändrad praxis från Högsta domstolen. Regeringen föreslår därför ett sådant tillägg. Det ska dock anges uttryckligen i lagen att såväl det beslut som får omprövas som den ändrade praxisen från Högsta domstolen ska gälla en fråga om skattetillägg.

Förslaget genomförs genom ett nytt tredje stycke i 66 kap. 3 § SFL.

#### 7.18.4 Några särskilda frågor om indrivning

**Regeringens bedömning:** Utsökningsförordningen kan kompletteras med en hänvisning till den nya lagen.

**Utredningens bedömning och bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Varken utredningen eller utkastet behandlar dessa frågor.

**Remissinstanserna:** *Kronofogdemyndigheten* vill att det ska övervägas om den nya lagen ska omnämnas i 1 kap 2 § utsökningsförordningen (1981:981) eller om skattetillägg enligt den nya lagen täcks in av paragrafens första mening. Vidare saknar Kronofogdemyndigheten uttalanden om den föreslagna lagens förhållande till indrivning av skattetillägg enligt rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder och lag (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen. Kronofogdemyndigheten påpekar också vikten av att ett beslut om skattetillägg enligt den nya lagen innehåller en förpliktelse att betala och inte enbart en fastställelse av ett rättsförhållande.

**Skälen för regeringens bedömning:** I avsnitt 7.18.1 anges att skattetillägg som beslutats enligt den nya regleringen om ett samlat sanktionsförfarande ska verkställas på samma sätt som skattetillägg beslutat av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol. I 1 kap. 6 § utsökningsbalken (1981:774) regleras vad som utgör allmänna mål och enskilda mål: I första stycket anges att utsökningsmål handläggs som enskilt mål eller allmänt mål och att allmänt mål är mål om uttagande av böter, vite, skatt, tull, avgift och andra medel som staten har rätt till och som får utsökas utan föregående dom samt, enligt vad regeringen närmare föreskriver, annan liknande fordran som staten eller en kommun har rätt till. I annan lag kan föreskrivas att även mål om uttagande av någon annan fordran är allmänt mål. I andra stycket anges att annat mål än som avses i andra stycket är enskilt mål.

1 kap. 6 § utsökningsbalken kompletteras av 1 kap. 2 § utsökningsförordningen, som anger att som allmänna mål handläggs, utöver mål om uttagande av böter, viten, skatter, tullar samt avgifter och liknande medel som tillkommer staten och som får utsökas utan föregående dom, mål om uttagande av ett antal uppräknade belopp och avgifter.

Skattetillägg enligt nuvarande ordning omfattas av definitionen i 1 kap. 6 § utsökningsbalken och handläggs således som ett allmänt mål. Frågan är om skattetillägg som kommer att tas ut enligt den föreslagna lagen passar in i definitionen. Det är visserligen fråga om en avgift som tillkommer staten, men för att omfattas av definitionen ska den få utsökas utan föregående dom. Ett skattetillägg enligt den föreslagna lagen beslutas av allmän domstol i en dom, och i vissa fall genom strafföreläggande utfärdat av åklagare. I de förstnämnda fallen är det först genom domen som det finns ett avgörande om skattetillägg. För att säkerställa att även skattetillägg beslutade enligt den nya lagen ska handläggas som ett allmänt mål överväger regeringen att komplettera uppräknningen i 1 kap. 2 § utsökningsförordningen med skattetillägg beslutade enligt den föreslagna lagen.

*Kronofogdemyndigheten* saknar uttalanden om den nya lagens förhållande till indrivning av skattetillägg enligt rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder samt lagen om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen. Genom lagen om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen har ovan nämnda direktiv genomförts. Regleringen avser bistånd medlemsstaterna emellan med indrivning m.m.

Lagens tillämpningsområde anges i 3 §. I första stycket anges bl.a. att bistånd enligt denna lag får begäras och ska lämnas i fråga om fordringar som avser alla skatter och motsvarande pålagor som tas ut av en medlemsstat eller på en medlemsstats vägnar eller av dess territoriella eller administrativa enheter, däribland de lokala myndigheterna, eller på deras vägnar, eller på unionens vägnar (första punkten). I andra stycket anges bl.a. att lagen också gäller för administrativa påföljder, böter, avgifter och tilläggsavgifter som avser fordringar för vilka ömsesidigt bistånd kan begäras enligt första stycket och som tagits ut av de myndigheter som är behöriga att ta ut de berörda skatterna eller pålagorna eller genomföra administrativa utredningar som rör dem (första punkten a), eller bekräftats av administrativa eller rättsliga organ på begäran av dessa myndig-

heter (första punkten b). Härigenom omfattas skattetillägg enligt nuvarande ordning av lagens tillämpningsområde, varigenom Kronofogdemyndigheten t.ex. kan begära bistånd med indrivning avseende skattetillägg med stöd av den lagen.

Lagens utformning medför emellertid att skattetillägg som kommer att beslutas enligt den nya ordningen enligt regeringens bedömning inte omfattas av lagens tillämpningsområde. De skattetilläggen kommer att tas ut av en annan myndighet än den som beslutat om skatten, nämligen av allmän domstol eller åklagare i stället för av Skatteverket. Därmed är förutsättningarna i 3 § andra stycket 1 a inte uppfyllda, som kräver att skattetillägget tas ut av de myndigheter som är behöriga att ta ut skatten. Skattetillägg kommer vidare att yrkas av åklagare. Det är alltså inte samma myndighet som begär att skattetillägg ska tas ut som beslutat om skatten. Därmed är inte heller den alternativa förutsättningen i 3 § andra stycket 1 b uppfylld, som kräver att skattetillägget har bekräftats av administrativa eller rättsliga organ på begäran av de myndigheter som är behöriga att ta ut skatten.

Regeringen bedömer således att lagen om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen inte kommer att gälla för dessa skattetillägg. Eftersom lagen grundar sig på ett EU-direktiv är det inte heller aktuellt att anpassa lagen så att dessa skattetillägg omfattas. Att dessa skattetillägg inte omfattas av lagens tillämpningsområde medför att de verktyg som följer av den lagen och därmed sammanhängande direktiv inte kan användas för indrivning av skattetillägg som beslutas enligt den föreslagna lagen om talan om skattetillägg i vissa fall.

Det finns dock andra möjligheter till bistånd med indrivning av skattefordringar, som kan användas om förutsättningarna är uppfyllda. Bland dessa kan nämnas de två multilaterala avtal om handräckning som Sverige har anslutit sig till, se lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Vidare finns bestämmelser om bistånd med indrivning i vissa av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått.

Vad gäller Kronofogdemyndighetens synpunkt att det är viktigt att ett beslut om skattetillägg enligt den nya lagen innehåller en förpliktelse att betala ska en allmän domstols dom eller ett godkänt strafföreläggande kunna verkställas på samma sätt som ett skattetillägg beslutat av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol, se mer avsnitt 7.18.1.

## 7.19 Samarbete och uppgiftslämnande mellan berörda myndigheter

**Regeringens bedömning:** Liksom i dag behöver åklagare och Skatteverket ha rutiner för samarbete och informationsutbyte, med iakttagande av regler om personuppgiftsbehandling och sekretess.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. Utredningen har ingen samlad bedömning av behovet av samarbete och informationsutbyte.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser ser att det ställs höga krav på samordning mellan myndigheter och t.ex. *Förvaltningsrätten i Uppsala* ser risk för misstag. Flera remissinstanser anser att detta är skäl för att i stället ha en renodlad vägvalsmodell.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Skälen för regeringens bedömning:** När bestämmelsen i 17 § skattebrottslagen om anmälningsskyldighet till åklagare infördes angavs att det fick ankomma på riksskatteverket att efter samråd med berörda myndigheter förorda lämpliga rutiner för anmälningsskyldigheten, NJA II 1983 s. 516. I samma förarbeten lyfts sammanhanget mellan pågående brottsutredning och den underliggande skattefrågan fram (NJA II 1983 s. 510 ff.).

I dag äger myndighetskontakter mellan Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket rum när det handlar om utredning av brott men också i beskattningsverksamheten. Skatteverket anmäler med tillämpning av 17 § skattebrottslagen misstänkta skattebrott till åklagare, och lämnar därvid (efter sedvanlig sekretess- och annan prövning) över nödvändigt material till åklagaren. Det pågår ett arbete med att digitalt sammanlänka rättskedjan. Numera görs anmälningar av misstänkta skattebrott elektroniskt och även utredningsmaterial kommuniceras digitalt mellan Skatteverket och åklagaren. Genom digitaliseringen kan ärenden om brott hanteras mer effektivt samtidigt som handläggningens kvalitet förbättras ytterligare.

För bedömningen av under vilka förutsättningar anmälan ska ske har Skatteverket och riksåklagaren tillsammans utarbetat en s.k. riksrutin.

När det gäller förundersökningen kan åklagaren för dess genomförande ta hjälp av Skatteverkets skattebrottsenhet, som alltså kan utföra förundersökningen i stället för polisen. Ibland pågår brottsutredning och revision samtidigt, och för att de olika myndigheternas roller inte ska uppfattas som sammanblandade för den enskilde finns det en handledning med direktiv om detta. Väljer åklagaren att lägga ner en förundersökning återrapporteras detta till Skatteverket.

En revision resulterar ofta i en revisionspromemoria och utgör underlag för Skatteverkets slutliga ställningstagande i en viss skattefråga. Revisionspromemorian har också stor betydelse för brottsprocessen, närmare bestämt för åklagarens beslut att väcka eller inte väcka åtal (Skatteverkets handledning för skatterevision Samarbete med åklagare och brottsutredare, SKV 623 utgåva 4). Skatteverkets material för beskattningen används således även i brottmålsprocessen. Det betyder också enligt handledningen att en ändring på en vital punkt kan ändra grundvalen för hela brottsprocessen. Sker därför en omvärdering under skatteprocessen och huvudförhandlingen inte avslutats måste åklagaren omedelbart underrättas (se SKV 623 avsnitt 4.9).

I Ekobrottsmyndighetens årsredovisning för år 2013 anges bl.a. följande:

Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket har en nära samverkan. Ett viktigt led i denna samverkan har varit att fortsätta arbetet med att skapa ett elektroniskt informationsflöde mellan myndigheterna vid handläggningen av brottmålsärenden. Under förra året togs sålunda ett

ITstöd i bruk för elektronisk överföring av Skatteverkets anmälningar (BAS) och i april fullföljdes det arbetet med driftsättandet av ett IT-stöd för elektroniskt utbyte av information i de brottnölsärenden där skattebrottsenheterna biträder vid genomförandet av utredningen (BUS). Allt informationsflöde mellan myndigheterna är därmed elektroniskt. Myndigheterna har vidare utarbetat en överenskommelse om när brottnölsärenden ska överlämnas till skattebrottsenheterna för biträde vid genomförandet av utredningen. Myndigheterna har påbörjat ett arbete med att ta fram en gemensam rutin för hantering av tvångsmedel i sådana brottnölsärenden. Överenskommelserna ska klargöra ansvarsfördelningen mellan myndigheterna och förenkla handläggningen av brottnölsärenden.

Allt ovanstående är exempel på befintliga rutiner för samarbete och underrättelser mellan åklagare och Skatteverket.

Även efter de förändringar som regeringen föreslår behövs rutiner för samarbete mellan myndigheterna. Precis som flera remissinstanser anger ställs genom ändringarna höga krav på samordning mellan myndigheterna. Regeringen bedömer att myndigheterna har förmåga att upprätta och följa nödvändiga rutiner för samordning.

Sådana rutiner behövs för att dubbla förfaranden inte ska kunna äga rum. För att spärregleringen ska fungera, t.ex. att Skatteverket inte ska riskera fatta otillåtna skattetilläggsbeslut, är det lämpligt om Skatteverket känner till vad som sker på åklagarsidan för Skatteverket aktuella frågor. Det bör också påminnas om, som nämns i avsnitt 7.4, att även i en renodlad vägvalsmodell skulle höga krav ställas på samordning mellan myndigheterna, för att otillåtna åtgärder inte ska riskera vidtas. En ändrad reglering, vilken riktning den än skulle ta, kräver således en väl fungerande samordning mellan myndigheterna.

Regeringen anser att detta samarbete i flera fall lämpligen kan författningsregleras. Nedan anges regeringens närmare bedömningar avseende lämpliga regleringar.

### 7.19.1 Behovet av underrättelseregler

**Regeringens bedömning:** Det är lämpligt att införa vissa regler om underrättelser mellan berörda myndigheter.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. Utredningen presenterar konkreta författningsförslag.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser är tveksamma till om utredningens förslag om underrättelser hänger ihop och kommer att fungera, bl.a. då flera åklagarbeslut som kan möjliggöra för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg inte är reglerade beslut, varför det blir oklarheter om information och om tidsfrister. I förslagen kopplas vissa underrättelser till beslut som kanske inte formellt fattas. Flera remissinstanser ser problem med det höga kravet på samordning mellan myndigheter och ser risk för dubbla förfaranden. Flera ser problem med underrättelser i relation till saken eller processföremålet och att detta kan leda till tillämpningsproblem – t.ex. när åklagaren ska underrätta



Skatteverket om saken förändras under processen, för att Skatteverket inte ska fatta ett otillåtet beslut. Sådana delbeslut är inte heller reglerade, och föreslås inte regleras. Bedömningen av om det pågår en utredning eller inte kan falla olika ut beroende på vilket sabbegrepp som används. Flera remissinstanser påpekar att härigenom införs i den straffrättsliga handläggningen inslag som utgår från en för brottmålet främmande definition av processföremålet. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* är kritiska mot att en brottsutredande myndighet ska underrätta Skatteverket i ett tidigt skede om att en brottsutredning pågår. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att det bör förtydligas att den av utredningen föreslagna bestämmelsen i den nya förordningen även omfattar situationen att en tidigare nedlagd brottsutredning tas upp.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** Bedömningen omfattas inte av remissen men *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* lämnar ändå synpunkter. De motsätter sig den övervägda skyldigheten att åklagaren redan när förundersökning har inletts ska underrätta Skatteverket vid anmälningar som initierats av annan och anser att den, om den ska införas, behöver förses med en ventil. Om syftet med underrättelseskyldigheten ska uppfyllas måste nämligen ett antal personer hos Skatteverket få tillgång till uppgiften vilket innebär risker för att det alltför tidigt och på fel sätt avslöjas för misstänkta personer att en förundersökning pågår. Detta hotar i vissa fall allvarligt möjligheten att effektivt bekämpa grov organiserad ekonomisk brottslighet. Vidare är underrättelseskyldigheten en konsekvens av förslaget till tillfällig spärr för Skatteverket att besluta om skattetillägg när förundersökning inletts för brott avseende samma sak och person. Det är svårt att se ett behov av underrättelse i andra fall än när den fysiska personen riskerar att drabbas av skattetillägg eftersom syftet är att undvika dubbelbestraffningssituationer. Om den föreslagna underrättelseskyldigheten ska införas bör den förses med en ventil som möjliggör för åklagaren att skjuta upp underrättelsen i särskilt känsliga fall. En sådan ventil skulle inte heller stå i strid med dubbelprövningsförbudet.

## Skälen för regeringens bedömning

### *Brottsutredning initierad av Skatteverket eller annan*

Regeringen föreslår i avsnitt 7.5.4 en spärreglering med innebörd att Skatteverket ska vara tillfälligt förhindrat att fatta beslut om skattetillägg i vissa fall, närmare bestämt då Skatteverket har gjort en anmälan om brott till åklagaren eller förundersökning har inletts på annat sätt än efter Skatteverkets anmälan.

Har Skatteverket anmält ett misstänkt brott har Skatteverket förstås kännedom om detta, varför det inte finns behov av några underrättelser myndigheter emellan i dessa fall. Det är beskattningsverksamheten som tar ut ett skattetillägg, som också har anmält det misstänkta skattebrottet, varför sådana underrättelser inte heller behöver övervägas inom myndigheten.

Däremot, om en utredning om brott hos åklagaren har påbörjats på annat sätt än via en anmälan från Skatteverket, kan inte Skatteverket

förväntas ha någon kännedom om denna. För att Skatteverket i dessa fall inte ska riskera att fatta ett otillåtet skattetillägsbeslut, bör Skatteverket få kännedom om detta. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* är kritiska mot utredningens förslag att en brottsutredande myndighet ska underrätta Skatteverket i ett tidigt skede om att en brottsutredning pågår. Regeringen anser att det bör vara tillräckligt att Skatteverket får veta när en förundersökning har inletts. Regeringen föreslår också i avsnitt 7.5.4 att en tillfällig spärr för skattetillägg ska uppstå först vid tidpunkten för inledd förundersökning, dvs. en senare tidpunkt än utredningens förslag.

En möjlighet är att reglera att åklagaren ska underrätta Skatteverket om att åklagaren har inlett förundersökning. Ett annat alternativ är att Skatteverket gör en sådan kontroll före beslut om skattetillägg. Som nämnts tidigare är det långt färre fall som är föremål för brottsutredning än där skattetilläggsbeslut fattas (Exempel: 123 435 beslut om skattetillägg, 22 942 anmälda brottsmisstankar år 2012, se betänkandet bilaga 2 och 4). Det är nu fråga om de fall som inte anmäls av Skatteverket. Dessa är jämfört med anmälningar från Skatteverket färre. Regeringen anser med anledning av detta att det inte är ett lämpligt alternativ att Skatteverket skulle behöva kontrollera samtliga fall där skattetilläggsbeslut avses fattas. Detta bedöms som oproportionerligt. Det lämpliga är snarare att reglera att åklagaren ska underrätta Skatteverket om att åklagaren har inlett förundersökning.

Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten motsätter sig även utkastets överväganden att åklagaren när förundersökning har inletts ska underrätta Skatteverket vid anmälningar som initierats av annan och anser att den om den ska införas behöver förses med en ventil som möjliggör för åklagaren att skjuta upp underrättelsen i särskilt känsliga fall. De anför att det är svårt att se ett behov av underrättelse i andra fall än när den fysiska personen riskerar att drabbas av skattetillägg eftersom syftet är att undvika dubbelbestraffningssituationer. Regeringen avser att överväga en sådan lösning vid utformningen av förordningsregleringen.

Regeringen föreslår också i avsnitt 7.5.3 en spärreglering med innebörd att åtal inte får väckas om skattetillägg redan har tagits ut beträffande den aktuella felaktigheten eller passiviteten. I de fall då åklagaren får en brottsanmälan från Skatteverket kan åklagaren utgå från att skattetillägg inte har fattats i denna fråga. Däremot, om åklagaren får uppgifter om en brottsmisstanke från något annat håll än från Skatteverket, eller har ett s.k. egenupparbetat ärende, bör åklagaren för att inte riskera väcka ett otillåtet åtal kontrollera hos Skatteverket att ett beslut om skattetillägg inte har meddelats avseende samma felaktighet eller passivitet. Detta ser regeringen inte skäl att reglera särskilt.

#### *Frågan om brott avslutas utan en slutlig skuldprövning*

Regeringen föreslår i avsnitt 7.5.5 att den tillfälliga spärren ska upphöra i vissa fall och Skatteverket ska då kunna fatta beslut om skattetillägg. Detta gäller om brottsutredningen hos åklagaren inte leder till någon prövning av skuldfrågan, såsom om förundersökning inte inleds, förundersökningen läggs ned, beslut fattas att inte väcka åtal eller beslut fattas om förundersökningsbegränsning. Detsamma gäller om en pågående utredning minskar i omfattning – Skatteverket ska då kunna

fatta beslut om skattetillägg i den del som inte längre är föremål för en utredning om brott.

För att Skatteverket ska få kännedom om att den tillfälliga spärren har upphört kan det lämpligen regleras att åklagaren ska underrätta Skatteverket i dessa fall. Se dock särskilt om förändringar i utredningen nedan. Det är av betydelse att åklagarens underrättelse sker skyndsamt, eftersom Skatteverket måste meddela beslut om skattetillägg inom en tidsfrist som räknas från det att åklagaren fattar beslutet.

#### *Utredningen förändras i omfattning*

Under rubriken ovan nämns situationen att utredningen minskar i omfattning, vilket kan leda till att en felaktighet eller passivitet inte längre är föremål för en åklagares utredning och det därmed inte finns hinder för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg i saken.

Det kan också förekomma att en brottsutredning ökar i omfattning och en ny felaktighet eller passivitet kan komma att utredas. Det är den brottsutredande myndigheten som har bäst kunskap om hur en utredning om brott avseende en viss person utvecklas och förändras. Även i dessa fall kan det lämpligen regleras att den brottsutredande myndigheten ska underrätta Skatteverket, om utredningen om brott har kommit att avse andra felaktigheter eller passiviteter än de som angivits i Skatteverkets brottsanmälan eller i den brottsutredande myndighetens första underrättelse om att förundersökning har inletts. Även situationen som Förvaltningsrätten i Stockholm tar upp om en nedlagd brottsutredning tas upp igen kan i sådana fall lämpligen omfattas. Om inte detta sker riskerar Skatteverket att fatta ett otillåtet skattetilläggsbeslut.

Precis som flera remissinstanser invänder kan utredningen öka och minska i omfattning under tiden och det kan i vissa fall vara svårt för åklagaren att veta när och hur en underrättelse ska göras. Regeringen anser att åklagaren har förmåga att avgöra när utredningen har en sådan stabilitet att det finns anledning att meddela Skatteverket om relevanta förändringar. Bedömer åklagaren att en minskning av utredningens omfattning är tämligen osäker eller har tillfällig karaktär, bör åklagaren inte meddela Skatteverket denna förändring i detta skede. En underrättelse om förändring kan således lämpligen ske vid den tidpunkt då det bedöms finnas en viss stabilitet eller varaktighet i frågan.

Brottmålet kan ha kommit så långt att åtal väcks men åklagaren väljer att vissa felaktigheter eller passiviteter inte ska omfattas av åtalet. När en förundersökning avslutas ska åklagaren väcka åtal, om förutsättningar för detta finns. Har förundersökning inletts avseende samtliga felaktigheter eller passiviteter i en brottsanmälan och har förundersökningen inte lagts ned i någon del och har det inte heller i någon del fattats beslut om att inte väcka åtal, bör gärningsbeskrivningen som åtalet grundar sig på i princip omfatta de anmälda felaktigheterna och passiviteterna. I fall då åtal väcks endast beträffande några av de felaktigheter eller passiviteter som varit föremål för förundersökning kan underrättelseregleringen lämpligen omfatta en skyldighet för åklagaren att snarast underrätta Skatteverket om vad som gäller beträffande de felaktigheter eller passiviteter som ligger utanför åtalet. Annars riskerar det vara oklart för Skatteverket om utredningen om brott i någon del fortfarande pågår.

Sammanfattningsvis kan det alltså lämpligen regleras att åklagaren snarast ska underrätta Skatteverket om förändringar i en utredning om brott, som kan ha betydelse för Skatteverkets möjligheter att besluta om skattetillägg.

#### *Åtal, åtalsunderlåtelse och strafföreläggande*

Som framgår av avsnitt 7.5.3 föreslår regeringen att en slutlig spärr för Skatteverket att ta ut skattetillägg uppstår om åtal har väckts, strafföreläggande har utfärdats eller åtalsunderlåtelse har meddelats avseende brott enligt skattebrottslagen när det gäller samma felaktighet eller passivitet och samma person. För att Skatteverket ska känna till att den slutliga spärren har uppstått, kan det lämpligen regleras en underrättelseskyldighet för åklagaren om sådana händelser.

#### *Beslut om skattetillägg i allmän domstol eller i strafföreläggande*

Som framgår av avsnitt 7.18.1 följer ett antal åtgärder på ett beslut om skattetillägg. T.ex. ska skattetillägget verkställas av Skatteverket, verket ska räkna ut det slutliga beloppet osv. När beslut om skattetillägg fattas av allmän domstol eller av åklagare bör Skatteverket få kännedom om detta för att nödvändiga åtgärder ska kunna vidtas. Det kan därför lämpligen regleras att allmän domstol eller åklagaren ska underrätta Skatteverket om beslut om skattetillägg. Allmän domstol kan också lämpligen informera om fall då skattetillägg inte tas ut. När det gäller strafföreläggande skulle underrättelseskyldigheten kunna omfatta inte bara utfärdade strafförelägganden, se under rubriken ovan, utan även godkända strafförelägganden. Det sistnämnda av samma skäl som för allmän domstols beslut om skattetillägg.

## **7.19.2 Bestämmelser om underrättelseskyldighet kan regleras i förordning**

**Regeringens bedömning:** Bestämmelser om underrättelse- eller uppgiftsskyldighet kan regleras i förordning.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga synpunkter på bestämmelsernas placering.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Skälen för regeringens bedömning:** I avsnitt 7.19.1 har behovet av regler om underrättelser beskrivits.

Frågan är om sådana bestämmelser bör finnas i lag eller förordning. I fråga om på vilken normgivningsnivå sådana bestämmelser ska regleras kan inledningsvis följande sägas. Med normgivningsmakt avses rätten att besluta om rättsregler, dvs. sådana regler som är bindande för enskilda och myndigheter och som gäller generellt. I regeringsformen benämns sådana regler föreskrifter. Normgivningsmakten regleras huvudsakligen i 8 kap. RF och delas i första hand in i riksdagens primärområde, det s.k. primära lagområdet, och regeringens primärområde. Föreskrifter med-

delas av riksdagen genom lag och av regeringen genom förordning. Några exempel på föreskrifter som ska meddelas genom lag är föreskrifter som avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna, under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden (8 kap. 2 § första stycket 2 RF) samt föreskrifter om rättegången (11 kap. 2 § RF). Riksdagen kan bemyndiga regeringen att meddela sådana föreskrifter som avses i bl.a. 8 kap. 2 § första stycket 2.

Föreskrifterna får dock inte avse bl.a. annan skatt än tull på införsel av varor (8 kap. 3 § RF). Till föreskrifter om skatt i den mening som detta uttryck används i 8 kap. RF hör inte enbart sådana bestämmelser om vem som är skattskyldig, på vad skatten ska utgå, skattesats och dylikt som direkt reglerar skattens tyngd och fördelning utan även de regler som gäller grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet, se propositionen Med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m. (prop. 1973:90 s. 302, RÅ 1987 ref. 21 och 1988 ref. 146).

Regeringen får enligt 8 kap. 7 § första stycket RF genom förordning meddela föreskrifter om verkställighet av lag, s.k. verkställighetsföreskrifter, och föreskrifter som inte enligt grundlag ska meddelas av riksdagen. Sekretessbrytande bestämmelser vid uppgiftslämnande mellan myndigheter kan meddelas i förordning (10 kap. 28 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen, [2009:400], förkortad OSL). De bestämmelser som nu är i fråga utgör inte föreskrifter om skatt utan bestämmelser om uppgiftsskyldighet, som bl.a. bryter eventuell sekretess. Detta talar för att bestämmelserna kan regleras i förordning.

I 2 kap. RF regleras grundläggande fri- och rättigheter. Även här finns bestämmelser som kan påverka på vilken nivå som normer får föreskrivas. Sedan den 1 januari 2011 är var och en gentemot det allmänna skyddad mot betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden (2 kap. 6 § andra stycket RF). Enligt 2 kap. 20 § RF får inskränkning i denna fri- och rättighet endast göras i lag. Detta innebär att bestämmelser om t.ex. uppgiftsskyldighet skulle kunna behöva föreskrivas i lag, trots vad som sagts ovan. Det beror dock på vad reglerna innebär.

Av prop. 2009/10:80 (s. 183 f.) om införande av 2 kap. 6 § andra stycket RF framgår bl.a. följande. Vid bedömningen av hur ingripande intrånget i den personliga integriteten kan anses vara i samband med bl.a. utlämnande av uppgifter om enskildas personliga förhållanden är det naturligt att lägga stor vikt vid uppgifternas karaktär. Ju känsligare uppgifterna är, desto mer ingripande måste det allmännas hantering av uppgifterna normalt anses vara. Vid bedömningen av intrångets karaktär är det också naturligt att stor vikt läggs vid ändamålet med behandlingen. En hantering som syftar till att utreda brott kan således normalt anses vara mer känslig än t.ex. hantering som uteslutande sker för att ge en myndighet underlag för förbättringar av kvaliteten i handläggningen. Därutöver kan givetvis mängden uppgifter vara en betydelsefull faktor i sammanhanget. Det kan anmärkas att konstitutionsutskottet i flera lagstiftningsärenden som rört myndigheters personuppgiftsbehandling framhållit att målsättningen bör vara att myndighetsregister med ett stort

antal registrerade och ett särskilt känsligt innehåll ska regleras särskilt i lag.

De uppgifter som Skatteverket kan få från åklagaren är bl.a. information om att förundersökning har inletts i de fall då Skatteverket inte har gjort brottsanmälan och uppgift om när och hur utredningen om brott har avslutats. I dag finns uppgifter hos Skatteverket om de anmälningar som verket gör själva, vilket är den stora merparten av brottsanmälningarna. Som nämnts ovan i avsnitt 6.2.3 sker återrapportering redan i dag till Skatteverket från åklagaren i de fall då förundersökning inte inleds samt sker annat samarbete mellan myndigheterna avseende brottsutredningar.

Den förändrade regleringen syftar till att stärka rättssäkerheten för enskilda i skatteförfarandet. Systemet med ett samlat sanktionsförfarande innebär att en bättre samordning mellan administrativa och straffrättsliga sanktioner i processerna uppnås och den enskilde riskerar bara en prövning för en och samma felaktighet eller passivitet. Avsikten med en underrättelse om att förundersökning har väckts är att förhindra att Skatteverket meddelar beslut om skattetillägg under den tid som utredningen pågår. Underrättelsen lämnas således i avsikt att förhindra att otillåtna beslut om skattetillägg meddelas. En underrättelse om hur en utredning om brott avslutas eller förändras syftar till att ge Skatteverket kännedom om att hinder finns eller inte längre finns för verket att utreda frågan om skattetillägg, och möjliggör också en gallring av en uppgift om brottsanmälan.

Det kan också nämnas att de uppgifter som lämnas ut till Skatteverket från åklagaren har sekretesskydd med stöd av 27 kap. 1 § OSL. Enligt första stycket denna paragraf gäller sekretess bl.a. i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

Regeringen anser att intrånget i den personliga integriteten inte är av sådan ingripande karaktär att hinder finns för att införa bestämmelserna om underrättelseskyldighet i förordning. Bestämmelserna kan därför regleras i förordning.

### 7.19.3 Sekretess kommer inte att hindra uppgiftslämnandet

<p><b>Regeringens bedömning:</b> Om bestämmelser om uppgifts- eller underrättelseskyldighet införs, säkerställs att det inte finns några sekretesshinder för det nödvändiga uppgiftslämnandet.</p>
--

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. Utredningen presenterar konkreta författningsförslag.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga synpunkter i denna del.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

## Skälen för regeringens bedömning

### *Inledning*

Det nya förfarandet med ett samlat sanktionsförfarande kräver en utökad kommunikation mellan Skatteverket och åklagaren, se avsnitt 7.19. De uppgifter som kan behöva lämnas ut för att spärregleringen och det samlade sanktionsförfarandet ska fungera är i vissa fall sekretessreglerade uppgifter och sekretessen behöver då brytas för att utlämnande ska kunna ske.

### *Sekretessreglering*

De uppgifter som måste kunna lämnas ut från åklagaren till Skatteverket är uppgifter som har med åklagarens brottsutredande verksamhet att göra. Sekretess för sådana uppgifter är reglerad i 18 kap. 1 § andra stycket 2 och 35 kap. 1 § första stycket 4 OSL. Där framgår att sekretess gäller för uppgifter som hänför sig till bl.a. verksamhet som syftar till att utreda eller beivra brott och som bedrivs av bl.a. en åklagarmyndighet. Gäller sekretess enligt offentlighets- och sekretesslagen innebär det att en uppgift inte får röjas för enskilda eller för andra myndigheter, om inte annat anges i lagen eller i lag eller förordning som lagen hänvisar till (8 kap. 1 § OSL).

För att åklagaren ska kunna lämna en sekretessreglerad uppgift till Skatteverket krävs således antingen en bestämmelse i offentlighets- och sekretesslagen som medger att en sekretessbelagd uppgift lämnas ut eller att sekretessbrytande bestämmelser finns i annan lag eller förordning. I förhållande till sekretessen enligt 18 kap. 1 § andra stycket 2 eller 35 kap. 1 § första stycket 4 OSL finns inte någon sekretessbrytande bestämmelse i 18 eller 35 kap. som medför att åklagare kan lämna ut uppgifter till Skatteverket. Andra, mer generella, sekretessbrytande bestämmelser finns i 10 kap. OSL. Enligt 10 kap. 28 § hindrar inte sekretess att uppgift lämnas till annan myndighet om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Enligt 10 kap. 27 § får en sekretessbelagd uppgift lämnas till myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda.

Regeringen överväger att reglera att åklagare ska lämna ut uppgifter som rör utredning om brott till Skatteverket. Uppgifterna kan behövas i Skatteverkets verksamhet för att förhindra att verket meddelar otillåtna beslut om skattetillägg under den tid som ett misstänkt brott är föremål för utredning om brott hos åklagare. Införs en sådan uppgiftsskyldighet säkerställs att sekretess inte hindrar uppgiftslämnandet (jfr 10 kap. 28 § OSL).

### *Sekretess hos Skatteverket*

Ekobrottsmyndigheten får anmälningar om misstänkta skattebrott huvudsakligen från Skatteverket, men anmälningar om misstänkta brott kan också komma från någon annan än Skatteverket. En utredning om brott kan också initieras utan anmälan om brott.

I den situationen att en utredning om brott inleds utan att Skatteverket har gjort en anmälan bör åklagaren kontrollera om ett skattetilläggsbeslut har meddelats avseende den ifrågavarande felaktigheten eller passiviteten

senast innan åtal väcks, strafföreläggande utfärdas eller beslut om åtalsunderlåtelse meddelas. Uppgiften om huruvida Skatteverket har meddelat ett beslut om skattetillägg eller inte är offentligt hos Skatteverket. Något sekretesshinder finns därför inte här.

En brottanmälan som görs av beskattningsverksamheten omfattas av bestämmelserna om sekretess i 27 kap. OSL (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 15 september 2003 i mål nr 5471-03). 27 kap. OSL reglerar bl.a. sekretess till skydd för enskild inom verksamhet som rör skatt och tull. Detta hindrar naturligtvis inte att själva anmälan görs till åklagare, eftersom det är det som anmälningsplikten innebär.

#### *Sekretess hos Ekobrottsmyndigheten*

Som framgår av redovisningen i avsnitt 7.19.1 överväger regeringen att reglera att åklagaren i de fall då utredningen om brott har initierats på annat sätt än från Skatteverket ska underrätta verket om att förundersökning om brott har inletts. Regeringen överväger också att reglera att åklagaren ska underrätta Skatteverket om ärenden som avslutats utan någon slutlig prövning i skuldfrågan, t.ex. genom beslut att inte inleda förundersökning. Regeringen överväger vidare att införa en underrättelseskyldighet för åklagaren om utredningen om brott har förändrats på ett sådant sätt att Skatteverkets möjlighet att ta ut skattetillägg påverkas.

I de aktuella situationerna meddelas inte alltid något formellt beslut av åklagaren. De uppgifter som ska lämnas ut kan omfattas av sekretess med hänsyn till en enskilds personliga och ekonomiska förhållanden.

Enligt 10 kap. 28 § OSL hindrar sekretess inte att en uppgift lämnas till en annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Den underrättelseskyldighet som regeringen överväger att föreslå i förordning skulle därför säkerställa att det inte finns något hinder för Ekobrottsmyndigheten att underrätta Skatteverket i de ovan angivna situationerna.

Regeringen överväger även att föreslå en skyldighet för åklagaren att underrätta Skatteverket när åtal har väckts. Ett sådant beslut är inte föremål för sekretess enligt 35 kap. 6 § OSL.

Regeringen bedömer sammantaget att det inte kommer att finnas några sekretesshinder för det övervägda underrättelsesystemet.

#### *Sekretess hos allmän domstol*

Regeringen överväger att införa en skyldighet för allmän domstol att underrätta Skatteverket om beslut om skattetillägg har fattats. Regeringen föreslår i avsnitt 7.13.1 att rättens avgörande ska ske genom dom. Ett domslut omfattas normalt inte av sekretess, varför det inte finns några sekretesshinder mot ett sådant utlämnande, även om underrättelseskyldighet inte skulle införas. I vissa undantagsfall kan även domslutet hållas hemligt, 43 kap. 8 § OSL. Den underrättelseskyldighet som regeringen överväger att införa skulle säkerställa att den eventuella sekretessen bryts i dessa fall.



## 7.19.4 Registerförfattningarna tillåter nödvändig behandling av uppgifter

**Regeringens bedömning:** Befintliga lagregler i registerförfattningarna tillåter den behandling av personuppgifter som kan komma att ske i den nya ordningen.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer delvis med regeringens bedömning. Utredningen har ingen samlad bedömning av om registerförfattningarna tillåter kommande personuppgiftsbehandling.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga synpunkter i denna del.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

### Skälen för regeringens förslag

#### *Inledning*

Redan i dag utbyter Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket uppgifter. Skatteverket anmäler med tillämpning av 17 § skattebrottslagen misstänkta skattebrott till åklagare och vid åklagarens brottsutredning kan information lämnas till och inhämtas från Skatteverket, gällande såväl skattebrottsenheten som beskattningsverksamheten. Viss återrapportering sker också från åklagaren till Skatteverket. Om en förundersökning inte inleds eller läggs ner, informeras Skatteverket om detta.

Den nu föreslagna spärregleringen och det samlade sanktionsförfarandet förutsätter också att uppgifter hanteras och utbyts. Åklagaren och allmän domstol behöver hantera uppgifter avseende en ny måltyp, skattetillegg, och därmed också personuppgifter i samband härmed. I avsnitt 7.19.1 anges vilka underrättelseskyldigheter som regeringen överväger att införa. I de s.k. registerförfattningarna för de olika myndigheterna regleras förutsättningarna för behandling av uppgifter, däribland personuppgifter. Det finns skäl att bedöma om registerförfattningarna ger stöd för den nödvändiga personuppgiftsbehandlingen.

#### *Åklagaren*

Inom åklagarväsendet regleras behandlingen av personuppgifter i förordningen (2006:937) om behandling av personuppgifter inom åklagarväsendet. Den gäller utöver personuppgiftslagen (1998:204) vid behandling av personuppgifter i Åklagarmyndighetens och Ekobrottsmyndighetens (åklagarväsendets) åklagarverksamhet, om behandlingen är helt eller delvis automatiserad eller om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier (1 § första stycket). I 7 § regleras s.k. primära ändamål, dvs. de ändamål som tar sikte på myndighetens egna behov. Av första stycket framgår att uppgifter om den som kan misstänkas för brott och om andra personer får behandlas när det behövs för att en åklagare ska kunna utföra de uppgifter som enligt bestämmelser i rättegångsbalken eller annan författ-

ning ska eller får utföras av åklagare vid myndigheten. I 8 § anges s.k. sekundära ändamål, som reglerar behandling av personuppgifter för andra brottsbekämpande myndigheters behov. I 9 § anges att personuppgifter inte får behandlas för några andra ändamål än de som anges i 7 och 8 §§, men att uppgifter får lämnas ut till andra i den utsträckning uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning.

Åklagaren behöver behandla personuppgifter avseende frågor om skattetillägg, i samband med det sammanhörande skattebrottet. 7 § ger stöd för denna behandling, då frågan om skattetillägg genom den föreslagna lagen om talan om skattetillägg i vissa fall blir en fråga för åklagare att handlägga. De olika underrättelseskyldigheter för åklagaren som regeringen överväger att införa gäller också för denna nya uppgift. I begreppet ”behandla” ingår t.ex. att lämna ut. Stöd för utlämnande kan således grundas direkt i 7 §. Annars ger 9 § det stöd för det aktuella utlämnandet som krävs, ifall det föreskrivs underrättelseskyldighet i författning.

Regeringen bedömer således att den befintliga registerförfattningsregleringen för åklagaren ger stöd för den behandling av personuppgifter som kan komma att bli aktuell hos åklagaren.

Det kan nämnas att det i propositionen Åklagardatalag (prop. 2014/15:63) presenteras ett förslag till en åklagardatalag.

#### *De allmänna domstolarna*

Regleringen om personuppgiftsbehandling i allmänna domstolar finns i förordningen (2001:639) om registerföring m.m. vid allmänna domstolar med hjälp av automatiserad behandling. Den gäller utöver personuppgiftslagen vid automatiserad behandling av personuppgifter i Högsta domstolen, hovrätternas och tingsrätternas rättskipande eller rättsvårdande verksamhet (1 § första stycket). I 2 § anges att en domstol får föra automatiserade register över mål och ärenden som handläggs vid domstolen och att ett register får användas bl.a. för handläggning av mål och ärenden (1) och fullgörande av underrättelseskyldighet som följer av lag eller annan författning (2). I 7 § anges att en domstol får behandla personuppgifter automatiserat i löpande text, ljudupptagningar eller ljud- och bildupptagningar vid sidan av eller i anslutning till de register som avses i 2 och 6 §§.

Allmän domstol kommer att få en ny fråga att handlägga, skattetillägg, för vilket de med stöd av 2 § 1 får använda register. Regeringen avser också att föreskriva om en uppgiftsskyldighet för allmän domstol, som tar sikte på när beslut om skattetillägg har fattats. 2 § 2 ger stöd för sådan behandling.

Regeringen bedömer att nämnda personuppgiftsreglering för de allmänna domstolarna ger stöd för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske genom de ändrade reglerna. För det fall ändringar kan komma att behövas i t.ex. förordningar om vilka uppgifter som får registreras, avser regeringen att införa sådana ändringar.

Det kan nämnas att domstolarnas registerförfattningar är föremål för översyn. I Ds. 2013:10 presenteras ett förslag till en ny domstolsdatalag. Förslaget bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

## *Skatteverket*

Skatteverkets reglering om personuppgiftsbehandling finns bl.a. i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och därmed sammanhängande förordning, förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. När det gäller den brottsutredande verksamheten finns lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar och sammanhängande förordning, förordning (1999:105) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet tillämpas vid bl.a. behandling av personuppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, om behandlingen är helt eller delvis automatiserad eller om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier (1 kap. 1 §). I 1 kap. 4 § första stycket regleras de primära ändamålen. Uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för bl.a. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter (1) och för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet (4). I andra stycket regleras att uppgifter som får behandlas enligt första stycket samma paragraf även får behandlas för tillhandahållande av information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet enligt lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

I 1 kap. 5 § regleras sekundära ändamål. Uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs i författningsreglerad verksamhet hos någon annan än Skatteverket för bl.a. fastställande av underlag för samt redovisning, bestämmande, betalning och återbetalning av skatter eller avgifter (1).

Till skillnad från åklagaren och allmänna domstolar kommer Skatteverket genom den nya regleringen inte att få några nya frågor att hantera. Skatteverket kommer dock att få fler uppgifter än tidigare från åklagaren och kan behöva bevara egna uppgifter om t.ex. brottsanmälningar längre än tidigare, i syfte att bevaka frågan om och när beslut om skattetillägg får fattas. Det kan också tänkas bli aktuellt att lämna uppgifter till åklagare för åklagarens utredning om skattetillägg.

Regeringen bedömer att den behandling av personuppgifter som Skatteverket kan behöva utföra med anledning av den förändrade regleringen är möjlig med befintlig reglering. 1 kap. 4 § 1 och 4 innebär att uppgifter från åklagare och allmän domstol som ger möjlighet för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg kan behandlas hos Skatteverket. 1 kap. 5 § ger utrymme för Skatteverket att lämna uppgifter till åklagare (och allmän domstol om det skulle behövas) inför deras beslut om skattetillägg.

Något kan sägas om Skatteverkets brottsanmälningar när det gäller gallring och bevarande. Uppgifterna i samband med brottsanmälan behandlas med stöd av 1 kap. 4 § första stycket 4 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Uppgifter som behandlas enligt 1 kap. måste gallras senast ett år efter det att ett ärende

har avslutats om inte annat har föreskrivits (1 kap. 8 §). Med stöd av 21 § förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet har Riksarkivet föreskrivit om att uppgifter och handlingar i brottanmälan får bevaras till dess det finns ett åklagarbeslut eller lagakraftvunnen dom avseende de misstankar som anmälan avser. De ska dock gallras senast 10 år efter det att ärendet har avslutats (RA-MS 2014:16, beslutat den 28 februari 2014). Uppgifter som gäller brottanmälan får således bevaras under längre tid än enligt huvudregeln i 1 kap. 8 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. I systemet med den föreslagna spärregleringen krävs att uppgifterna finns kvar ända till det att Skatteverket får underrättelse om att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott eller beslut om skattetillägg har meddelats av allmän domstol eller åklagare. Vid dessa tidpunkter antingen upphör spärren eller blir slutlig. Genomförs den föreslagna spärregleringen finns det skäl för Skatteverket och Riksarkivet att se till att gallringsreglerna är anpassade till de nya reglerna.

## 8 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

### 8.1 Bakgrund

Bestämmelser om att beräkna skattetillägget efter en lägre procentsats än den normala om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial infördes som ett provisoriskt ingrepp i systemet fr.o.m. 1977 års taxering, se propositionen Om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623) m.m. (prop. 1976/77:92 s. 8). Syftet med bestämmelsen var att mildra sanktionen för sådana fall där risken för att den oriktiga uppgiften skulle undgå upptäckt var obetydlig. I lagtexten angavs en uttömmande uppräknning av det kontrollmaterial som avsågs, nämligen taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för nästföregående beskattningsår samt uppgift enligt taxeringslagen som arbetsgivare eller annan än taxeringsnämnd utan anmaning skulle lämna till ledning för annans taxering och som kommit in till vederbörande myndighet innan den årliga taxeringen hade avslutats (prop. 1976/77:92 s. 22 ff.).

Bestämmelsen omarbetades genom förslagen i propositionen Om ändrade regler för skattetillägg m.m. (prop. 1977/78:136) och gavs en mer generell utformning med en exemplifierande uppräknning. I samband med detta infördes också uttrycket kontrollmaterial som normalt är tillgängligt i lagtexten. Av propositionen framgår följande angående innebörden av uttrycket (s. 151 f.):

Innebörden bör vara att hänsyn ska tas till alla uppgifter som taxeringsnämnden regelmässigt har tillgång till. För att annat kontrollmaterial än det som anges i lagtexten ska kunna beaktas bör gälla som villkor att det rör sig om material som normalt är tillgängligt vid taxeringen. Rätt höga krav bör ställas upp för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. I princip bör man till en början kräva

att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen. Vidare bör materialet vara generellt i den meningen att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som haft intäkt, kostnad etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Slutligen bör man kräva att det genom administrativa rutiner är gjort för att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. I regel bör det vara fråga om sådant material som mer eller mindre automatiskt överlämnas till taxeringsnämnd, t.ex. genom att det insorteras i deklARATIONERNA. Något krav på att materialet ska ha varit direkt tillgängligt finns dock inte. Även sådant kontrollmaterial i form av t.ex. ADB-register som finns hos skattemyndigheterna bör beaktas under förutsättning att det vid taxeringen rutinmässigt sker en kontroll av deklARATIONSUPPGIFTERNA mot detta. Även i detta fall måste dock självfallet kravet på att det ska vara fråga om ett generellt kontrollmaterial i nyss angiven bemärkelse vara uppfyllt. Det anförda innebär att material som hämtats in genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner inte omfattas av bestämmelsen.

I specialmotiveringen till paragrafen anges bl.a. följande. Den oriktiga uppgiften ska klart framgå av materialet. Det räcker inte att man på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Däremot krävs inte att felets omfattning direkt framgår av materialet (s. 197).

I samband med införandet av den förenklade självdeklARATIONEN 1985 infördes en bestämmelse som innebar att skattetillägg inte skulle tas ut om en oriktig uppgift i fråga om tjänst eller kapital kunde rättas med ledning av kontrolluppgift som varit tillgänglig för taxeringsnämnden före taxeringsperiodens utgång, se propositionen Om förenklad självdeklARATION (prop. 1984/85:180 s. 115).

Från och med 1992 års taxering slopades den exemplifierande uppräkningslistan i bestämmelsen eftersom vad som var normalt tillgängligt kontrollmaterial ansågs vara föränderligt över tiden och en exemplifiering lätt blev föråldrad. Reglerna mjukades också upp i det avseendet att en oriktig uppgift som upptäckts eller hade kunnat upptäckas vid en avstämning mot ett register som skattemyndigheten hade tillgång till skulle medföra att en lägre procentsats tillämpades oavsett om någon rutinmässig kontroll mot uppgifterna i registret gjordes. Även kontrollmaterial som inte tog sikte på den enskilde deklARANTEN utan var av mer allmän karaktär kom att omfattas av bestämmelsen. För att det skulle vara fråga om sådant kontrollmaterial som medförde en lägre uttagsnivå skulle dels materialet innehålla uppgifter som kunde användas vid kontroll av ett större antal skattskyldiga som haft viss tillgång, intäkt, etc., dels granskarna generellt sett haft tillgång till materialet, se propositionen Om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m. (prop. 1991/92:43 s. 65 f.).

I förarbetena till 2003 års förändringar av skattetilläggsreglerna, som tillämpades fr.o.m. 2004 års taxering, angavs att ingen ändring av innebörden i uttrycket kontrollmaterial var avsedd. Med kontrollmaterial skulle alltså avses material som normalt var tillgängligt vid taxeringen. Även kontrollmaterial som fanns tillgängligt i Riksskatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt användes vid deklARATIONSGRANSK-

ningen skulle omfattas av bestämmelsen. Bestämmelsen mjukades dock upp genom att uttagsprocenten för skattetillägg sänktes från 20 till tio procent av underlaget och genom att skattetillägg inte alls skulle tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av sådan kontrolluppgift, som skulle lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret, se propositionen Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. (prop. 2002/03:106 s. 120 ff.).

För att skattetillägg inte skulle tas ut krävdes att den oriktiga uppgiften skulle kunna rättas med ledning av kontrolluppgiften. I detta låg att kontrolluppgiften förutsattes innehålla tillräckligt med information för att skattemyndigheten med ledning av kontrolluppgiften skulle kunna fatta ett beslut. Krävdes en utredning skulle skattetillägget i stället tas ut med tio procent eftersom rättelse i ett sådant fall fick anses ha skett med stöd av tillgängligt kontrollmaterial (prop. 2002/03:106 s. 238).

Av förarbetena framgår inte vad som avses med utredning, och det framgår inte klart hur gränsdragningen ska göras i det enskilda fallet. Någon vägledande praxis finns inte heller. Skatteverket har gjort bedömningen att utredning i detta sammanhang bör utgöras av en sådan utredning som avses i 3 kap. 1 § taxeringslagen (nuvarande 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL), hos Skatteverket ibland benämnt ”stor utredning”. Enligt nämnda lagrum är Skatteverket skyldigt att se till att ärendena blir tillräckligt utredda. I dessa situationer ska skattetillägg tas ut med en lägre procentsats. Om Skatteverkets utredning däremot är mer av servicekaraktär, som exempelvis är fallet när Skatteverket kan kombinera en förfrågan med ett övervägande till beslut, är den mer att se som ett utflöde av kommunikationsskyldigheten i 3 kap. 2 § taxeringslagen (nuvarande 40 kap. 2 och 3 §§ SFL), hos Skatteverket ibland benämnt ”liten utredning”, och undantaget från skattetillägg är då, enligt Skatteverkets uppfattning, tillämpligt (Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009 s. 88).

En bestämmelse om normalt tillgängligt kontrollmaterial avseende uppbördsdeklarationer trädde i kraft den 1 januari 1992 eftersom det ansågs motiverat att en lägre procentsats skulle tillämpas vid s.k. kontrolluppgiftsavstämning, dvs. den årsvisa maskinella avstämningen mellan kontrolluppgifter och uppbördsdeklarationer (prop. 1991/92:43 s. 66). Genom införandet av skattebetalningslagen (1997:483) kom hela skattebetalningsområdet att omfattas av bestämmelserna om normalt tillgängligt kontrollmaterial.

## 8.2 Gällande rätt avseende normalt tillgängligt kontrollmaterial

### 8.2.1 Bestämmelser om normalt tillgängligt kontrollmaterial och skattetillägg

Som huvudregel ska skattetillägg tas ut vid oriktig uppgift (49 kap. 4 § SFL). Enligt 49 kap. 10 § 1 SFL får skattetillägg dock inte tas ut om den

oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret.

Av 49 kap. 12 § SFL framgår att om den oriktiga uppgiften inte kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret, men det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig, är skattetillägget på slutlig skatt tio procent och skattetillägget på annan skatt fem procent. Uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial har samma innebörd i 49 kap. 10 och 12 §§ SFL, se propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/11:165 s. 945).

Avgörande för vilken bestämmelse – låg procentsats eller undantag – som ska tillämpas är alltså om kontrollmaterialet innehåller tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas.

Av 49 kap. 15 § SFL följer vidare att skattetillägg inte ska tas ut vid skönsbeskattning till den del skatten bestäms enligt kontrollmaterial som är normalt tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Det är bara sådant kontrollmaterial som kan läggas till grund för beslut om slutlig skatt utan föregående utredning från Skatteverket som avses, vilket framgår av att skattetillägget ska beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den deklarationsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt kontrollmaterialet (prop. 2010/11:165 s. 949 jämfört med prop. 2002/03:106 s. 130, 235 och 236).

## **8.2.2 Innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial i skatteförfarandelagen**

Genom införandet av skatteförfarandelagen utvidgades tillämpningsområdet avseende situationer då skattetillägg inte får tas ut till att gälla då en oriktig uppgift kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Tidigare omfattade undantaget från skattetillägg endast kontrolluppgifter som skulle lämnas utan föreläggande (s.k. obligatoriska kontrolluppgifter).

Begränsningen till obligatoriska kontrolluppgifter innebar enligt regeringens mening att skattetillägg togs ut i situationer då det inte var motiverat. Som exempel nämndes att skattetillägg togs ut av en uppgiftsskyldig som redovisade avyttring av fastighet, men missade att ta upp ett uppskovsbelopp som avsåg fastigheten till beskattning. Skatteverket registrerar erhållna uppskovsbelopp i beskattningsdatabasen i syfte att kontrollera framtida deklarationer. Uppgiften om uppskovsbeloppet är normalt tillgängligt kontrollmaterial och skattetillägget beräknas därför enligt den lägre procentsatsen, tio procent. På den specifikation som följer med den förtryckta deklarationen finns uppgift om uppskovsbeloppet. Risken för att Skatteverket inte skulle upptäcka att beloppet inte tagits upp till beskattning är minimal. Det är också möjligt att direkt med ledning av kontrollmaterialet rätta felet (prop. 2010/11:165 s. 480).

Av förarbetena framgår beträffande avgränsningen av undantaget bl.a. följande. Det ställs förhållandevis höga krav för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Det innebär, tillsammans med kravet på att materialet ska innehålla tillräcklig information för att den oriktiga uppgiften ska kunna rättas utan utredning, en tillräcklig avgränsning av undantaget (prop. 2010/11:165 s. 481).

### **8.2.3 Rättelse med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial**

Enligt 49 kap. 10 § 1 SFL får om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, skattetillägg inte tas ut. Kan uppgiften inte rättas men det av kontrollmaterialet framgår att uppgiften är oriktig ska skattetillägg tas ut med en lägre procentsats, 49 kap. 12 § SFL.

I propositionen till skatteförfarandelagen anges att i de fall kontrollmaterialet är normalt tillgängligt och dessutom innehåller tillräckliga uppgifter för att ett riktigt beslut ska kunna fattas bör risken för skatteundandragande vara så begränsad att skattetillägg inte bör tas ut. Undantaget från skattetillägg borde enligt propositionen däremot inte utvidgas till att också omfatta situationer då den oriktiga uppgiften framgår av normalt tillgängligt kontrollmaterial, men inte kan rättas med ledning av detta. I en sådan situation behövs det uppgifter från den deklareringskyldige. Det handlar alltså om den grundläggande skyldigheten att lämna de uppgifter som behövs för en riktig beskattning. Denna skyldighet bör vara sanktionerad med skattetillägg. I annat fall blir det helt riskfritt för den deklareringskyldige att förhålla sig passiv. En förskjutning skulle därmed ske från den deklareringskyldiges ansvar att lämna tillräckliga uppgifter till en allt större utredningsskyldighet för Skatteverket. En sådan utveckling innebär risker för felaktiga skattebeslut samtidigt som Skatteverkets administration ökar. De lägre procentsatserna för skattetillägg, tio eller fem procent, borde därför även i fortsättningen gälla för oriktiga uppgifter som framgår av, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial (prop. 2010/11:165 s. 481 f.).

Liksom tidigare gäller att en förutsättning för att den lägre procentsatsen ska kunna tillämpas är att det framgår av kontrollmaterialet att en uppgift är oriktig. Det räcker inte att man på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Däremot krävs inte att felets omfattning direkt framgår av materialet, se propositionen Om ändrade regler för skattetillägg m.m. (prop. 1977/78:136 s. 197).

## **8.3 Skatteverkets arbete med normalt tillgängligt kontrollmaterial**

I avsnittet behandlas vilka verktyg Skatteverket har för deklareringskontrollen när det gäller normalt tillgängligt kontrollmaterial samt hur verket tillämpar reglerna om normalt tillgängligt kontrollmaterial.



### 8.3.1 Skatteverkets deklarationskontroll

Det deklarationsmaterial som Skatteverket har att granska är mycket omfattande och det är av resursskäl inte möjligt att granska alla deklARATIONER manuellt. Det är således av avgörande betydelse att Skatteverket inom ramen för sin kontrollverksamhet utnyttjar möjligheterna till maskinell kontroll i syfte att hitta deklARATIONER som är kontrollvärda, se propositionen Ändringar i skatteregisterlagen (prop. 1993/94:224 s. 22 ff.).

#### *InkomstdeklARATIONER*

Kontrollverksamheten som avser den löpande deklARATIONSGRANSKNINGEN är i huvudsak inriktad på att rätta bl.a. skriv- och räknefel samt att genom maskinella urval identifiera deklARATIONER som av olika anledningar bör kontrolleras närmare. Urvalen baserar sig på riskanalyser som arbetas fram hos Skatteverket. Vissa urvalsfrågor kan återkomma ofta medan andra byts ut. Det stora flertalet inkomstdeklARATIONER träffas inte av den maskinella kontrollen, vilket innebär att någon ytterligare åtgärd inte vidtas vad avser den löpande granskningen. Utöver den löpande granskningen av deklARATIONER görs även fördjupade granskningar i form av projekt och revision. Även dessa insatser grundas ofta på riskanalyser.

Inom Skatteverket finns ett IT-stöd för handläggningen av inkomstbeskattningen, ”Taxering I Ny Applikation”, TINA. Systemet har varit i drift under några år, men det är först vid taxeringen 2013 som hela inkomstbeskattningen omfattas av systemet. Allt material (t.ex. inlämnade pappersdeklARATIONER inkl. bilagor) skannas in centralt och deklARATIONEN finns tillgänglig för handläggaren på datorskärmen. I takt med att systemet tillämpas kommer därför även tidigare års deklARATIONER kunna avläsas direkt på skärmen. Hela granskningsarbetet, från det att material inkommer till verket till dess att beslut meddelas, kommer att hanteras med stöd från TINA. Annat material som finns eller kommer att finnas tillgängligt genom TINA, när systemet är helt utbyggt under 2014, är kontrolluppgifter, fastighetsuppgifter, företags samband m.m. Allt material som finns i TINA ingår i beskattningsdatabasen.

De maskinella kontrollerna görs endast mot uppgifter som finns i beskattningsdatabasen och i den mån det görs avstämningar mot tidigare lämnade deklARATIONER är det nästan undantagslöst så att dessa sker mot uppgifter i föregående års deklARATION.

#### *SkattedeklARATIONER*

Vad avser Skatteverkets kontroll av inkomna skattedeklARATIONER har dessa sedan länge skannats in och gjorts tillgängliga för handläggarna via deras terminaler. Även av skattedeklARATIONERNA görs maskinella urval som ett led i att uppmärksamma kontrollvärda deklARATIONER. Även skattedeklARATIONER kan bli föremål för kontroll t.ex. i ett projekt eller genom revision.

### **8.3.2 Beskattningsdatabasen**

Termen ”beskattningsdatabas” definieras i 2 kap. 1 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Av lagrummet framgår att beskattningsdatabasen utgörs av en samling uppgifter som med hjälp av automatiserad behandling används gemensamt för verksamheten för ändamål angivna i bl.a. 1 kap. 4 §. Av 1 kap. 4 § framgår att uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för bl.a. fastställande av underlag samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter. Det är således fråga om elektroniskt lagrade uppgifter som används gemensamt inom beskattningsverksamheten.

Förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet innehåller en mer detaljerad reglering av vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen och Skatteverket har dessutom, med stöd av 2 kap. 3 § tredje stycket lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, meddelat föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen (RSFS 2002:13).

Möjligheten för Skatteverket att använda uppgifter i beskattningsdatabasen för maskinella urval och kontroller följer av att det i angivna lag sägs att uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet (2 kap. 4 § första stycket 4 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Denna möjlighet infördes 1994 i den dåvarande skatteregisterlagen (1980:343).

I prop. 1993/94:224 s. 22 uttalades bl.a. följande. Materialet som ska granskas är omfattande och avsikten med ett flertal reformer under senare år har varit att göra kontrollverksamheten mer effektiv och styra den mot skattskyldiga som från olika aspekter är kontrollvärda. Bl.a. de standardiserade räkenskapsutdragen har gjort det möjligt att styra in kontrollverksamheten på väsentligheter genom att förutsättningar finns för att göra maskinella rimlighetskontroller och ett effektivt urval på maskinell väg av deklARATIONER som behöver djupare kontroll. För att skatteförvaltningen ska klara de rationaliseringskrav som ställs måste ADB-systemet tas till hjälp i så hög utsträckning som möjligt. Systemet är avsett att användas både inom företags- och personbeskattningen. Den kontroll som görs innebär inte att uppgifter i skatteregistret sambearbetas med uppgifter i andra register. Det är endast uppgifter som redan finns registrerade i skatteregistret som kommer att användas.

Inom ramen för personuppgiftsregleringen upprättar Skatteverket register av olika slag i syfte att kunna kontrollera senare uppgifter och deklARATIONER.

### **8.3.3 Skatteverkets tillämpning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till inkomst-deklARATIONEN**

Av Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen (år 2009), avsnitt 3, framgår i vilka situationer Skatteverket anser att det är

fråga om normalt tillgängligt kontrollmaterial när det gäller inkomstdeklarationen. Nedan följer en kortfattad presentation av Skatteverkets bedömningar.

### *Föregående års deklaration*

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i RÅ 2004 ref. 107 att föregående års självdeklaration (numera inkomstdeklaration) får anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial och detta trots att den inte längre rutinmässigt tas fram vid beskattningen. Ännu äldre deklarationer utgör enligt Skatteverkets uppfattning inte normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör termen deklaration endast innefatta uppgifter som lämnas av den som ska beskattas till ledning för beskattningen och endast följande handlingar bör omfattas av termen.

- Alla handlingar som bifogas huvudblanketten i samband med deklara-tionsinlämnandet.
- Alla uppgifter som lämnas frivilligt efter det att deklarationen har lämnats, dvs. innan Skatteverket har startat en utredning.
- Handlingar som lämnas senare om de kan ses som en komplettering till deklarationen, t.ex. bilagor rörande näringsverksamhet eller kapitalvinster/förluster. Det spelar ingen roll om bilagan lämnas efter förfrågan.
- Svar på frågor angående t.ex. ett avdrag i deklarationen eller en inkomst som inte deklarerats, som kommer in efter att Skatteverket har initierat en utredning, utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial endast i den utsträckning som en uppgift i svaret registreras i beskattningsdatabasen.

I begreppet föregående års deklaration ingår bl.a. inte, enligt Skatteverkets uppfattning:

- Interna tjänsteanteckningar (se RÅ 1989 ref. 30).
- Uppgifter som Skatteverket själv hämtar in.

### *Årsredovisning*

Skatteverket anser att de årsredovisningar som inhämtas via Bolagsverkets hemsida och tjänsten ”Årsredovisningar” inte utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial. Årsredovisningshandlingarna har inte överlämnats av tredje man till Skatteverket på grund av regler i författning. Skatteverket har genom civilrättsliga avtal mot ersättning fått tillgång till årsredovisningarna. Har däremot en årsredovisning lämnats in tillsammans med deklarationen får årsredovisningen anses utgöra en del av det årets deklaration och är då även normalt tillgängligt kontrollmaterial som en del av föregående års deklaration det kommande året.

### *Beskattningsdatabasen*

Uppgifter i beskattningsdatabasen som rutinmässigt används vid deklara-tionsgranskningen utgör enligt Skatteverkets tillämpning normalt tillgängligt kontrollmaterial, med hänvisning till prop. 2002/03:106.

- Registreringar av olika slag såsom uppgifter i vägtrafikregistret som tillförts beskattningsdatabasen. Ett annat exempel är uppgift om redovisningssätt i mervärdesskattesregistret.
- Även om en uppgift i beskattningsdatabasen inte används rutinmässigt vid deklarationsgranskningen kan uppgiften ändå betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Så bör vara fallet om det t.ex. på grund av en uppgift i deklarationen finns en naturlig anledning att göra en avstämning mot en uppgift i beskattningsdatabasen. Kravet för att det ska anses ha uppkommit en sådan anledning ska ställas förhållandevis lågt.
- I beskattningsdatabasen finns siffermässiga uppgifter om beslut som Skatteverket meddelat rörande tidigare års beskattning. Även dessa beslut får anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial under förutsättning att det rör föregående års beskattning.
- Uppgifter som har lagrats i syfte att kontrollera uppgifter i framtida deklarerationer och detta oavsett om uppgifterna kommer från äldre deklarerationer (t.ex. uppskovsavdrag vid avyttring av fastighet, uppskov med beskattningen vid aktiebyten och uppgifter om skogsavdrag).

#### *Kontrolluppgifter*

Kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial. Även sådana kontrolluppgifter som lämnas trots att uppgiftskyldighet inte finns anses under vissa förutsättningar utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial.

#### *Annat normalt tillgängligt kontrollmaterial*

- Uppgifter om betalning m.m. från utlandet som inte lämnas med stöd av lagen om självdeklarerationer och kontrolluppgifter (numera skatteförfarandelagen) utan på grund av avtal mellan länder, utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial.
- Underrättelse om lagfart utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial (RÅ 2002 ref. 75).
- Marknadsnoteringar avseende värdepapper utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial (RÅ 2004 ref. 75).
- I vissa fall ska andra än arbetsgivare, banker m.fl. enligt lag eller annan författning lämna uppgifter till Skatteverket. I sådana fall är syftet med uppgifterna normalt att de ska utgöra underlag för kontroll. Även dessa uppgifter utgör enligt Skatteverkets uppfattning normalt tillgängligt kontrollmaterial, oavsett om de har lagts in i beskattningsdatabasen eller inte. Ett exempel är s.k. orena revisionsberättelser som inte sällan innehåller uppgifter om förbjudna lån och som enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen (2005:551) ska sändas till Skatteverket.
- Skatteverkets allmänna råd och meddelanden och även skrivelser kan innehålla uppgift om t.ex. avyttringspris och anskaffningsutgift med anledning av utbyte av aktier, teckningsoptioner och konvertibler, fördelning av anskaffningsutgift med anledning av inlösen av aktier mot kontantlikvid m.m.

- De delägaruppgifter som handelsbolag enligt 3 kap. 18 § 2 lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (numera 33 kap. 6 § SFL) ska lämna till ledning för delägarnas beskattning är normalt tillgängligt kontrollmaterial vid rättelse av oriktig uppgift från delägaren i detta hänseende. De övriga uppgifter om intäkter, kostnader, tillgångar och skulder etc. som handelsbolaget också ska redovisa enligt samma paragraf anses ingå i respektive delägars eget deklarationsmaterial.
- Ett meddelande från ett skattekontor till ett annat utgör under vissa förutsättningar normalt tillgängligt kontrollmaterial hos det mottagande skattekontoret. Om meddelandet avser uppgifter som framkommit vid t.ex. en kontrollaktion eller revision så anses inte meddelandet utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial.

### **8.3.4 Skatteverkets tillämpning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till skattedeklarationen**

Av Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen (år 2011), avsnitt 3, behandlas frågor om normalt tillgängligt kontrollmaterial när det gäller skattedeklarationen. Nedan följer utdrag ur vad som anges där.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial fyller en funktion främst i förhållande till inkomstdeklarationen. Sådana uppgifter ska dock även beaktas vid uttag av skattetillägg på grund av oriktiga uppgifter i en skattedeklaration. Föregående års inkomstdeklaration är i vissa avseenden ett viktigt kontrollmaterial vid inkomstbeskattningen eftersom uppgifter i en deklaration för ett år i olika avseenden har koppling till uppgiftslämnandet i kommande års inkomstdeklaration. Någon sådan koppling finns dock inte mellan olika redovisningsperioder i skattedeklarationer. Skatteverket anser att en skattedeklaration för en redovisningsperiod inte utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial för den efterföljande perioden och enligt verkets mening är det också svårt att hitta en situation där en uppgift i föregående skattedeklaration innebär att en oriktig uppgift i en senare skattedeklaration kan rättas.

Frågan om en skattedeklaration för föregående period kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial har varit föremål för domstolsprövning och i de fallen har frågan gällt s.k. kopierarfall. Med detta avses att redovisningen av mervärdesskatt i skattedeklaration visar sig vara identisk med redovisningen av mervärdesskatt i skattedeklarationen för föregående period. Kammarrätten fann därvid att föregående periods skattedeklaration utgjorde normalt tillgängligt kontrollmaterial, men den fann samtidigt att den oriktiga uppgiften inte kunnat rättas med ledning av detta kontrollmaterial eftersom det inte kunde bortses från att det kan förekomma fall där den granskade deklarationen skulle kunna vara riktig eller där det varit deklarationen för den närmast föregående redovisningsperioden som varit riktig. Domstolen satte dock ned skattetillägget genom att befrielse medgavs delvis. Skatteverket delar bedömningen att det i dessa fall finns förutsättningar för att medge delvis befrielse från skattetillägget.

En inkomstdeklaration ingiven året efter beskattningsåret utgör, enligt Skatteverkets mening, inte normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till skattedeklarationen. Syftet med inkomstdeklarationen är inte att den ska utgöra kontrollmaterial visavi redan ingivna skattedeklarationer och det finns inte heller någon naturlig koppling mellan en inkomstdeklaration och en skattedeklaration på det sätt som är fallet mellan en inkomstdeklaration för ett år och föregående års inkomstdeklaration. Dessutom torde det inte vara möjligt att med utgångspunkt i en inkomstdeklaration kunna påvisa i vilken skattedeklaration som det finns en oriktig uppgift.

Däremot utgör uppgifterna som Skatteverket har tillgång till via VIES (VAT Information Ex-change System; en skattskyldig inom EU, som t.ex. omsätter varor till annat EU-land, ska i en periodisk sammanställning ange bl.a. VAT-nummer för respektive köpare) normalt tillgängligt kontrollmaterial.

En betydande del av kontrollen av uppgifterna om arbetsgivaravgifter och avdragen skatt som lämnas i skattedeklarationer sker på årsbasis efter beskattningsårets utgång, framförallt genom en maskinell avstämning mellan kontrolluppgifter och korresponderande skattedeklarationer. Sådan avstämning sker regelmässigt varje år. Uppmärksammas vid denna s.k. KU-avstämning en diskrepans mellan redovisningen i de aktuella skattedeklarationerna och den totala lönesumman eller avdragen skatt i ingivna kontrolluppgifter, kan en därefter vidtagen utredning ge till resultat att kontrolluppgifterna visar sig vara riktiga men att en underredovisning skett i skattedeklarationerna. Kontrolluppgifterna anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial gentemot skattedeklarationerna.

### **8.3.5 Inget skattetillägg eller skattetillägg med lägre procentsats?**

Vid bedömningen av vilken av bestämmelserna – inget skattetillägg eller skattetillägg med lägre procentsats – som ska tillämpas använder Skatteverket begreppen liten utredning och stor utredning. Skatteverket anser att det är fråga om en liten utredning, och att skattetillägg inte ska tas ut, när verket kan kombinera en förfrågan med ett övervägande. Även om en liten utredning till slut visar sig bli omfattande anser Skatteverket att skattetillägg inte ska tas ut eftersom utredningen är av sådan natur att det inte anses skäligt att ta ut skattetillägg (Skatteverkets handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2009, s. 88 f.). En stor utredning får till följd att skattetillägg ska tas ut med en lägre procentsats.

#### *Exempel på praktisk tillämpning av bestämmelserna*

För marknadsnoterade aktier finns en schablonregel avseende omkostnadsbeloppet i 48 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229). Vid en oredovisad överlåtelse av sådana aktier kan Skatteverket beräkna skatten på överlåtelsen med hjälp av schablonregeln. Verket anser därför att det finns förutsättningar för att inte ta ut ett skattetillägg. Motsvarande schablonregel finns inte beträffande onoterade delägaraktier. I dessa fall tas skattetillägg ut med den lägre procentsatsen. I båda fallen har

Skatteverket underrättats om att delägarrätter överlåtits med ett visst belopp.

Överlåts en privatbostadsrätt ska kontrolluppgift avseende försäljningen lämnas till Skatteverket. Kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om bl.a. tidpunkten för överlåtelsen och överlåtarens förvärv, ersättningen vid överlåtelsen och om överlåtaren förvärvade privatbostadsrätten efter år 1983, ersättningen vid detta förvärv (22 kap. 2 § SFL). Om överlåtelsen av privatbostadsrätten inte redovisas tas skattetillägg inte ut eftersom kontrolluppgiften anses innehålla tillräckligt med uppgifter för att det med ledning av dessa ska vara möjligt att fatta ett beslut om resultatet av försäljningen som inte är för lågt. Detta trots att uppgifter om eventuella förbättringskostnader, utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll samt försäljningsutgifter saknas.

En oredovisad överlåtelse av en privatbostadsrätt kan i detta sammanhang jämföras med en oredovisad fastighetsöverlåtelse. Med anledning av att lagfart beviljas för en köpare underrättas Skatteverket enligt 78 § första stycket förordningen (2000:308) om fastighetsregister. Av uppgiften framgår datum för överlåtelse/förvärv av fastigheten (normalt köpebrevets datum), köpeskilling, typ av fång samt överlåten/förvärvad andel. Av underrättelsen framgår dock inte anskaffningskostnaden (jämför ovan vad som sägs om marknadsnoterade och onoterade delägarrätter). När det gäller fastighetsöverlåtelser tillkommer även det faktum att Skatteverket inte med säkerhet kan avgöra vilket beskattningsår avyttringen ska beskattas. Det är köpekontraktets datum som är det avgörande för vilket beskattningsår en vinst eller förlust ska tas upp, samtidigt som underrättelsen lämnas när lagfart beviljats. I normalfallet grundas dock lagfartsbeslutet på ett köpebrev. I dessa fall tar Skatteverket ut skattetillägg med den lägre procentsatsen (jfr SOU 2009:58 s. 446 f.).

Liknande fall bedöms således på olika sätt.

## 8.4 Överväganden och förslag avseende normalt tillgängligt kontrollmaterial

### 8.4.1 Behovet av ändringar

**Regeringens bedömning:** Reglerna om normalt tillgängligt kontrollmaterial bör justeras och förslagen bör vara väl avvägda mellan intressena stärkt rättssäkerhet och sanktioner i balans.

Som har nämnts tidigare kan i begreppet rättssäkerhet anses innefattas bl.a. krav på förutsebarhet, rimlighet, likabehandling och praktiskt tillämpbarhet (se avsnitt 7.2.1). 2003 års skattetilläggsreform innebar att reglerna för skattetillägg blev flexibla och generösare. Reformens tyngdpunkt låg på befrielsereglerna och således inte på t.ex. förutsättningarna för att ta ut skattetillägg. Frågor som har väckts därefter, bl.a. i remissynpunkter på betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58), är t.ex. om skattetillägg verkligen ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande. Ett oriktigt uppgiftslämnande ska som huvudregel

leda till skattetillägg. Även om man har lämnat en oriktig uppgift ska skattetillägg i vissa fall ändå inte tas ut, bl.a. om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket under vissa närmare förutsättningar (49 kap. 10 § 1 SFL, se närmare i avsnitt 8.2). Kan den oriktiga uppgiften inte rättas med ledning av kontrollmaterialet ska skattetillägg tas ut, men med en lägre procentsats än normalt (4 kap. 12 § SFL). Vissa oklarheter synes finnas angående vad som egentligen är normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Frågor om skattetillägg när det inte finns risk för skatteundandragande och innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial kan sägas höra samman. Å ena sidan har Skatteverket tillgång till ett stort antal uppgifter dels direkt hos sig, dels via länkar till andra myndigheter och databaser, av vilka Skatteverket ibland kan dra slutsatser om korrektheten i uppgifter som lämnas i deklarationen. Å andra sidan är det trots alls den uppgiftsskyldige som ska lämna korrekta och fullständiga uppgifter till ledning för beskattningen. För detta måste det finnas vissa påtryckningsmedel, såsom skattetillägg (se mer om vikten av verktyg i avsnitt 7.2.1).

Reglerna kring detta behöver därför ses över. Utredningen hade i uppdrag att klarlägga vad som i dag anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial, bedöma vad normalt tillgängligt kontrollmaterial borde utgöra, och om det bedömdes lämpligt också föreslå författningsändringar som avser detta. I relation till detta skulle också frågan om skattetillägg ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande ses över och, om det bedömdes lämpligt, ges konkreta förslag på författningsändringar. Syftet var att uppnå bättre och enklare regler samt ökad förutsebarhet.

Reglerna om normalt tillgängligt kontrollmaterial bör justeras. Precis som när det gäller översynen av reglerna om processerna om skattetillägg och skattebrott, är det av vikt med rättssäkerhet och sanktioner i balans (se avsnitt 7.2.1) när det gäller förutsättningarna för uttag av skattetillägg. De förslag som lämnas bör vara väl avvägda mellan dessa intressen.

#### 8.4.2 Tillgängliga avstämningsuppgifter

**Regeringens förslag:** Uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ska ersättas med uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter.

Med avstämningsuppgifter ska avses

- kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande och under rättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning,
- uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, samt
- uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens förslag är dock något annorlunda utformat.



**Remissinstanserna:** *Hovrätten för Västra Sverige, Sundsvalls tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Attunda tingsrätt, Linköpings tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Ekobrottsmyndigheten, Åklagarmyndigheten, Skatteverket, Tullverket och Uppsala universitet* tillstyrker eller har inte några invändningar mot förslaget. Flera av dessa anger att reglerna blir tydligare och mer förutsebara men att tillämpningsområdet faktiskt snävas in och regleringen skärps.

*FAR* välkomnar de föreslagna ändringarna men anser att årsredovisning ska omfattas av begreppet tillgängligt avstämningsmaterial. *Näringslivets skattedelegation, Svenskt Näringsliv* och *Stockholms Handelskammare* tillstyrker förslaget om en ändrad avgränsning och anser att lagförslagen innebär såväl fördelar som nackdelar för skattskyldiga som anses ha lämnat oriktig uppgift. De anser att den avgränsning som i dag gäller för när skattetillägg ska tas ut är oklar och att avgränsningen med det nu framlagda förslaget blir tydligare. De anger dock att det är en nackdel att uppgifter i föregående års inkomstdeklaration som först kan upptäckas vid manuell granskning av deklarationen inte längre ska vara normalt tillgängligt kontrollmaterial.

*Kammarrätten i Göteborg* avstyrker förslaget och anser att tillämpningsproblemen kommer att kvarstå om än i ändrad form, och *Förvaltningsrätten i Stockholm* som inte avstyrker anser ändå att regeln är en skärpning för den enskilde och ifrågasätter den föreslagna tillämpningen av befrielsereglerna. *Kammarrätten i Göteborg* anser också att förslaget till definition i lagtexten avseende uppgifter i föregående års inkomstdeklaration har fått en för vid utformning i förhållande till det uttalade syftet. *Advokatsamfundet* avstyrker förslaget.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** När bestämmelsen infördes om uttag av skattetillägg med en lägre procentsats på grund av att den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial var motivet att den oriktiga uppgiften inte hade medfört någon väsentlig risk för att skatt skulle dras undan. Det ansågs då finnas anledning att mildra sanktionen i dessa fall (prop. 1976/77:92 s. 21 f.). Det kontrollmaterial som avsågs var angivet i lagtext och begränsat till det material som taxeringsnämnden normalt hade till sitt förfogande vid taxeringen, dvs. taxeringssavi, självdeklarationen (numera inkomstdeklaration) för nästföregående beskattningsår och kontrolluppgift. Uppräkningen ersattes senare med en exemplifierande uppräkningslista eftersom det fanns anledning att räkna med att omorganisationen av taxeringsverksamheten så småningom skulle innebära att kontrollrutinerna ytterligare byggdes ut eller ändrades. Lagregeln gavs samtidigt en mer generell utformning med innebörden att hänsyn skulle tas till alla uppgifter som taxeringsnämnden regelmässigt hade tillgång till (prop. 1977/78:136 s. 151). Bortsett från att exemplifieringen i lagrummet togs bort den 1 januari 1992 har innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial i princip inte förändrats sedan reglernas tillkomst, jfr prop. 2010/11:165 s. 480 f.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial har således beskrivits huvudsakligen på samma sätt under många år men innebörden har ändå

successivt utvidgats i praktiken. Även beskattningssystemets förändringar har bidragit till att innehållet i uttrycket har utvidgats.

Ursprungligen utgjordes normalt tillgängligt kontrollmaterial av uppgifter eller handlingar med ett kontroll- eller avstämningssyfte (jfr avsnitt 8.1). I dag är normalt tillgängligt kontrollmaterial svårt att definiera och har fått ett brett och otydligt tillämpningsområde. Samtidigt har Skatteverkets deklarationskontroll i allt högre utsträckning gått från manuell till maskinell kontroll där deklARATIONER väljs ut maskinellt för närmare kontroll efter en riskbedömning.

Regeringen delar utredningens uppfattning att normalt tillgängligt kontrollmaterial har fått en vidare tillämpning än vad som var avsikten vid reglernas tillkomst, och att det har lett till oönskade konsekvenser i form av en otydlig avgränsning av uttrycket. Detta gagnar inte rätts-säkerheten eftersom det nu är svårt att förutse i vilka situationer skattetillägg kommer att tas ut. För att syftet med bestämmelserna inte ska förfelas och för att den deklarationsskyldige ska ha möjlighet att förutse reglernas tillämpning bör normalt tillgängligt kontrollmaterial avgränsas så tydligt som möjligt.

Regeringen anser i likhet med utredningen att en lämplig avgränsning av uttrycket är att närma sig den ursprungliga innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Normalt tillgängligt kontrollmaterial utgjordes ursprungligen av kontrollmaterial med en tydlig avstämningskaraktär jämfört med hur deklarationsgranskningen fungerade då. Som några remissinstanser anför medför detta att tillämpningsområdet snävas in jämfört med hur reglerna tillämpas i dag. Detta ska dock inte överdrivas. Precis som utredningen anger omfattar material med kontrollsyfte och avstämningskaraktär i dag mer än vid reglernas tillkomst. Det innebär att en avgränsning att det ska vara fråga om kontrollmaterial med avstämningskaraktär inte medför en fullt så stor insnävning som först kan synas. Det bör vidare framhållas att den enskilde har en skyldighet att lämna riktiga uppgifter i sin deklARATION så att Skatteverket kan fatta ett korrekt beslut. Situationen som nu behandlas avser fall där denna skyldighet ej har fullgjorts, utan oriktig uppgift har lämnats. De förslag som nu övervägs avser alltså ändringar i undantagssituationen, när skattetillägg trots oriktig uppgift inte ska tas ut. Vad gäller den insnävning som förändringen ändå kan anses utgöra, kan som framgår nedan möjligheter till befrielse från skattetillägg tillämpas. I avsnitt 8.4.3 föreslår regeringen också en lättnad avseende fall när skattetillägg ska tas ut.

En avsikt med den avgränsning av normalt tillgängligt kontrollmaterial som regeringen föreslår är att regleringen ska omfatta fall där en uppgift kan avstämmas med enkla medel, som korresponderar med de tekniska lösningar som verket arbetar med i deklarationsarbetet, dvs. sådant som faktiskt är för Skatteverket tillgängliga avstämningsuppgifter. Regeringen anser i likhet med utredningen att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ska bytas ut mot ”tillgängliga avstämningsuppgifter” i lagtexten.

En annan målsättning med de föreslagna förändringarna är att reglerna på området ska bli enklare och medföra en ökad förutsebarhet. Det är därför av stor vikt att innebörden av det valda uttrycket definieras så tydligt som möjligt så att den deklarationsskyldige så långt som möjligt

vet vilka uppgifter som kan avses och så att rättstillämpningen blir mer förutsebar och enhetlig. Samtidigt kan en alltför detaljerad definition innebära problem eftersom Skatteverket löpande arbetar med nya tekniska lösningar för att förbättra deklarationsgranskningen. En fullständig specificering är således inte möjlig. Det handlar om att uppnå en balans mellan tydlighet och flexibilitet. Regeringen föreslår en ny bestämmelse som anger vad som avses med avstämningsuppgifter.

Fråga är vilka uppgifter som ska anses vara avstämningsuppgifter. Det kontrollmaterial med avstämningskaraktär som finns i dag hos Skatteverket är till att börja med obligatoriska kontrolluppgifter lämnade med stöd av skatteförfarandelagen och underrättelser om beviljad lagfart, som lämnas med stöd av 78 § första stycket förordningen om fastighetsregister. Vidare upprättar Skatteverket register som har till syfte att utgöra kontrollverktyg för det fall att en framtida beskattningsutlösande händelse inträffar. Som exempel kan nämnas det uppskovsregister som möjliggör kontroll av om ett uppskov finns avseende en överlåtten fastighet. Motsvarande register finns också bl.a. avseende skogsavdrag och uppskov vid andelsbyten. Skatteverket arbetar också med att upprätta ett register över periodiseringsfonder. Nu nämnda kontrollmaterial är av sådan avstämningskaraktär att risken för skatteundandragande är obetydlig även om den deklarationskyldige lämnat en oriktig uppgift.

Såväl sådana kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande och underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning som uppgifter som finns i sådana register som Skatteverket har upprättat för kontroll av framtida inkomstdeklarationer ska därför enligt regeringens mening kategoriseras som avstämningsuppgifter. Vad gäller uttrycket register används i nyare s.k. registerförfattningar (se mer om registerförfattningar i avsnitt 8.3.2 och 7.19.4) mera sällan uttrycket register och mer neutrala uttryck förekommer. Det som här är i fråga är dock faktiska register som Skatteverket upprättar, varför detta uttryck bör användas här.

Fråga är därefter om föregående års inkomstdeklaration, som i dag anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial, kan anses ha sådan avstämningskaraktär att den bör inbegripas i det nya uttrycket. Som nämnts ovan är en avsikt med den tydligare avgränsningen att den ska motsvara fall då en uppgift lätt kan stämmas av hos Skatteverket. De aktuella uppgifterna ska alltså på ett enkelt sätt kunna användas för kontroll av motsvarande uppgifter i inkomstdeklarationen för beskattningsåret. För att en oriktig uppgift ska kunna identifieras med hjälp av föregående års inkomstdeklaration krävs dock som regel att deklarationen granskas manuellt. Därför kan enligt regeringens mening föregående års inkomstdeklaration inte i sin helhet utgöra tillgängliga avstämningsuppgifter.

Vissa uppgifter i ett deklarationsformulär har en direkt koppling till de uppgifter som ska lämnas i det följande årets inkomstdeklaration. Som exempel kan nämnas ett års avdrag för avsättning till egenavgifter som ska återföras det kommande året och ett fastställt underskott av näringsverksamhet som ska rullas in året efter. Vidare kan det vara fråga om balansposter som i en deklaration utgör en utgående balans och som i det följande årets deklaration ska redovisas som en ingående balans. Sådana uppgifter kan användas för att stämma av riktigheten i de uppgifter som

lämnas i årets inkomstdeklaration och bör därför anses utgöra avstämningsuppgifter. De felaktigheter som kan upptäckas först genom en manuell granskning av inkomstdeklarationen bör inte anses utgöra tillgängliga avstämningsuppgifter. Uppgifter som t.ex. lämnas under "Övriga upplysningar" i föregående års inkomstdeklaration utgör därför inte tillgängliga avstämningsuppgifter.

I avsnitt 8.3.3 berörs frågan om en årsredovisning som Skatteverket har tillgång till genom Bolagsverkets näringslivsregister kan anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial, varvid Skatteverkets uppfattning är att så inte är fallet. Fråga är om en årsredovisning ska omfattas av det nya uttrycket. En årsredovisning är inte material av renodlad avstämningskaraktär. En årsredovisning upprättas inte heller i syfte att tjäna som kontrollmaterial vid beskattningen utan främst för att bolagets intressenter ska kunna få upplysningar som är av betydelse för bedömningen av bolagets ekonomiska förhållanden och utvecklingsmöjligheter, se propositionen Om ändringar i aktiebolagslagen, m.m. (prop. 1990/91:198 s. 10). Någon maskinell avstämning av uppgifterna i deklarationen mot årsredovisningen är inte möjlig. Årsredovisningar som Skatteverket har tillgång till genom Bolagsverkets näringslivsregister ska därför enligt regeringens mening inte anses vara tillgängliga avstämningsuppgifter. Inte heller årsredovisningar som lämnats in tillsammans med inkomstdeklarationen kan med det valda synsättet anses vara sådant material.

Det bör observeras att den årsredovisning som det här talas om är föregående års årsredovisning, inte det aktuella beskattningsårets. Om den enskilde lämnat in en årsredovisning tillsammans med deklarationen för det år som granskas, är den redovisningen en del av deklarationen och i det fallet aktualiseras inte frågan om normalt tillgängligt kontrollmaterial eller tillgängliga avstämningsuppgifter.

Det kan nämnas att tillämpningsområdet för tillgängliga avstämningsuppgifter vad gäller skattedeklarationer bedöms bli begränsat eftersom det inte finns den kopplingen mellan två skattedeklarationer som det finns mellan två inkomstdeklarationer. Så kallade KU-avstämnings (se avsnitt 8.3.4), dvs. den maskinella, årliga avstämning som görs efter beskattningsårets utgång mellan kontrolluppgifter och skattedeklarationer, innebär dock att bestämmelserna om tillgängliga avstämningsuppgifter är av betydelse för skattedeklarationer.

Vad gäller inkomstdeklarationen anser således regeringen att begreppet avstämningsuppgifter ska omfatta uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret. Utredningen hade en annan formulering, som talade om uppgifter i inkomstdeklarationen som kan användas för kontroll av motsvarande uppgifter i inkomstdeklarationen för beskattningsåret. Regeringen delar *Kammarrätten i Göteborgs* bedömning att utredningens förslag fått en för vid utformning i förhållande till det uttalade syftet, att det ska handla om uppgifter som har en omedelbar koppling till de uppgifter som ska lämnas i det följande årets inkomstdeklaration. Författningsförslaget har därför anpassats till den uttalade avsikten med förslaget.

Regeringen bedömer att de föreslagna ändringarna medför en tydligare och mer förutsebar reglering till gagn för såväl de enskilda som för de

tillämpande myndigheterna. Den föreslagna regleringen motsvarar också Skatteverkets faktiska arbete i dag. Regeringen delar inte Kammarrätten i Göteborgs synpunkt att eventuella tillämpningsproblem kommer att kvarstå.

Det bör lyftas fram att avgränsningen innebär att det kommer att finnas kontrollmaterial som inte omfattas av definitionen av avstämningsuppgifter men som ändå kan sägas vara av avstämningskaraktär. I de fall som detta kan förekomma kan bestämmelserna om hel eller delvis befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL tillämpas (se avsnitt 5.1.7). Som exempel på en situation där ett kontrollmaterial liknar en avstämningsuppgift är den särskilda uppgift som ett handelsbolag lämnar till ledning för delägarnas beskattning. I 33 kap. 6 § 2 SFL anges att handelsbolaget ska lämna särskild uppgift om varje delägars andel av bolagets inkomst. Som exempel på annat kontrollmaterial som kan minska risken för ett skatteundandragande är olika typer av kontrollmaterial som lämnas från andra stater med stöd av överenskommelser m.m.

Kammarrätten i Göteborg ifrågasätter den föreslagna tillämpningen av befrielsereglerna, men regeringen ser inga problem med att dessa regler skulle tillämpas. Det är upp till myndigheterna att bedöma om situationen är sådan att det är oskäligt att ta ut skattetillägg (51 kap. 1 § SFL).

#### *Sammanfattningsvis*

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ska ersättas med uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter. Med avstämningsuppgifter ska avses kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande och underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning, uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, samt uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

Förslaget genomförs genom en ny paragraf, 49 kap. 10 a §, samt genom följdändringar i 3 kap. 5 §, 49 kap. 10 § 1 och 15 § första stycket SFL.

### **8.4.3 Risk för skatteundandragande**

**Regeringens förslag:** Om en oriktig uppgift framgår av avstämningsuppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret ska skattetillägg inte få tas ut. Detta ska gälla även om den oriktiga uppgiften inte utan ytterligare utredning kunnat rättas med ledning av avstämningsuppgifterna.

Bestämmelsen om att skattetillägg ska tas ut med en lägre procentsats om en oriktig uppgift framgår, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, ska tas bort.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Hovrätten för Västra Sverige, Sundsvalls tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Attunda tingsrätt, Linköpings tingsrätt,*

*Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Ekobrottsmyndigheten, Åklagarmyndigheten, Skatteverket, Tullverket och Uppsala universitet* tillstyrker eller har inte några invändningar mot förslaget. Flera av dessa anger att reglerna blir tydligare och mer förutsebara men att tillämpningsområdet faktiskt snävas in och regleringen skärps.

*FAR* välkomnar de föreslagna ändringarna. *Näringslivets skatte-delegation, Svenskt Näringsliv* och *Stockholms Handelskammare* tillstyrker också förslagen och anser att förslagen innebär såväl fördelar som nackdelar för skattskyldiga som anses ha lämnat oriktig uppgift men anser att bestämmelsen bör kompletteras med en regel som säkerställer att skattetillägg inte heller ska påföras när risken för skatteundandragande är obetydlig.

*Kammarrätten i Göteborg* avstyrker förslagen och anser att tillämpningsproblemen kommer att kvarstå om än i ändrad form och Förvaltningsrätten i Stockholm som inte avstyrker anser ändå att regeln är en skärpning för den enskilde och ifrågasätter den föreslagna tillämpningen av befrielsereglerna. *Advokatsamfundet* avstyrker förslaget.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** Skattetillägg får enligt 49 kap. 10 § 1 SFL inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som är normalt tillgängligt för Skatteverket och också varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Om den oriktiga uppgiften inte kan rättas men det ändå framgår av kontrollmaterialet att uppgiften är oriktig ska skattetillägg tas ut med en lägre procentsats (49 kap. 12 § SFL).

Den oklara avgränsningen av uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial, och Skatteverkets bedömning av om uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterialet eller inte, medför att situationer som i princip är lika vad gäller risken för skatteundandragande i praktiken bedöms olika. Vid en jämförelse mellan t.ex. situationerna vid avyttring av privatbostadsrätt och fastighet (avsnitt 8.3.5), tas skattetillägg inte ut i den ena situationen medan skattetillägg tas ut med en lägre procentsats i den andra. Risken för skatteundandragande är mycket liten i båda fallen eftersom den oriktiga uppgiften framgår av kontrollmaterialet. Skatteverket har identifierat uppgiften och kan initiera en utredning och därefter fatta ett beslut.

Regeringen anser i likhet med utredningen att skattetillägg inte bör tas ut när risken för skatteundandragande är obetydlig. Om en oriktig uppgift framgår av avstämningsuppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, får risken för skatteundandragande anses vara obetydlig. Det faktum att Skatteverket kan behöva företa viss utredning innan ett korrekt beslut om beskattning kan fattas är en annan fråga och behöver inte alltid bero på den enskilde. Det kan i vissa fall bero på de materiella reglernas utformning eller andra förhållanden som uppgiftslämnaren inte har kontroll över.

Regeringen anser i likhet med utredningen att det på grund av risken för olikbehandling av lika fall är otillfredsställande att knyta frågan om skattetillägg ska tas ut till om rättelse av den oriktiga uppgiften kan göras med ledning av avstämningsuppgifterna. Även om det kan finnas fog för

att ha påtryckningsmedel för fall då Skatteverket ändå behöver vidta utredningsåtgärder för att uppnå ett riktigt beslut, anser regeringen att reglerna behöver ändras i för den enskilde generösare riktning. Detta också för att den tydligare avgränsningen av begreppet som föreslås i avsnitt 8.4.2 kan sägas något begränsa kretsen uppgifter som omfattas av begreppet och därmed som omfattas av bestämmelsen när skattetillägg inte ska tas ut.

Regeringen anser att dagens regel i 49 kap. 10 § 1 SFL om att skattetillägg inte får tas ut om den lämnade oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial ska ändras till att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter. En bestämmelse om att skattetillägg inte får tas ut när en oriktig uppgift framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter oavsett rättelsemöjligheter innebär att lika situationer kommer att behandlas lika, vilket är en stor fördel ur rättssäkerhetsperspektiv. En sådan bestämmelse är mer generös i förhållande till den enskilde än dagens regler och mer lämplig för Skatteverket. Framgår den oriktiga uppgiften av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, får skattetillägg alltså inte tas ut. Detta oavsett om Skatteverket har tillräckligt med information för att utan ytterligare utredning rätta uppgiften.

En konsekvens av att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter oavsett rättelsemöjligheter är att 49 kap. 12 § SFL förlorar sin betydelse, då den reglerar med vilken procentsats skattetillägg ska tas ut när den oriktiga uppgiften inte kan rättas med ledning av normalt kontrollmaterial men det ändå av sådant material framgår att uppgiften är oriktig. Eftersom tillämpningsutrymmet för paragrafen försvinner föreslår regeringen att den tas bort.

När det gäller tillämpningen av befrielsereglerna och *Kammarrätten i Göteborgs* synpunkt hänvisar regeringen till vad som sägs i avsnitt 8.4.2.

Förslaget genomförs i 49 kap. 10 § 1 SFL och innebär också att 49 kap. 12 § slopas. Det görs också en följdändring i 49 kap. 15 § andra stycket.

## 9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

### 9.1 Spärreglering och samlat sanktionsförfarande

**Regeringens förslag:** Lagen (2015:000) om talan om skattetillägg i vissa fall ska träda i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tiden efter den 31 december 2015.

Ändringarna i skattebrottslagen (1971:69) ska träda i kraft den 1 januari 2016.

Ändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244) som gäller spärreglering och ett samlat sanktionsförfarande ska träda i kraft den 1 januari

2016. Punkterna 16 och 18 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen ska justeras.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med utredningens förslag. Utredningen föreslår dock att lagändringarna ska träda i kraft vid en annan tidpunkt. Punkterna 16 och 18 är vidare annorlunda utformade.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanser har inga synpunkter i denna del. *Förvaltningsrätten i Uppsala* och *Skatteverket* anser att det finns vissa oklarheter angående tidpunkten för lämnad deklaration och önskar förtydliganden. De anser det oklart om förslaget innebär att lagen ska tillämpas på en felaktighet i t.ex. en deklaration som rätteligen skulle ha lämnats senast vid ikraftträdande, men som faktiskt lämnas efter detta datum. *Åklagarmyndigheten*, *Ekobrottsmyndigheten* anger att nödvändiga systemanpassningar m.m. inte kan vara genomförda till den 1 juli 2014 och Domstolsverket och anger att förslagen sannolikt kräver ändringar i verksamhetsstödet och att det är osäkert om det är möjligt att genomföra sådana förändringar de närmaste åren.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastets förslag till punkterna 16 och 18 är dock något annorlunda utformade.

**Remissinstanserna:** Förslaget omfattas inte av remissen men *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anger att ett lämpligt ikraftträdande är tidigast den 1 april 2016.

### Skälen för regeringens förslag

#### *Lagen om talan om skattetillägg i vissa fall*

Regeringen föreslår att lagen om talan om skattetillägg i vissa fall ska träda i kraft den 1 januari 2016, vilket är en senare tidpunkt än utredningens förslag. Några remissinstanser har påpekat att nödvändiga systemanpassningar inte kan vara färdiga till ikraftträdandet. Det är av stor vikt att förändringarna träder i kraft så snart som möjligt.

Fråga är därefter hur lagens ikraftträdande närmare ska tillämpas. Olika alternativ har övervägts. Även i detta avseende gäller regeringens målsättning att uppnå stärkt rättssäkerhet och sanktioner i balans. Det är således viktigt att även denna reglering är tydlig och väl avvägd. Särskild betydelse får detta eftersom befintlig lagstiftning inte tillämpas som den är avsedd: skattetillägg tas inte alltid ut och påföljd för skattebrott döms inte alltid ut, trots att det kan finnas grund för det. Myndigheterna tillämpar i stället sedan Högsta domstolens praxisändring i juni 2013 ett slags vägvalsmodell, som innebär att den enskilde i dag endast kan drabbas av en sanktion, skattetillägg eller påföljd för skattebrott, för samma beteende. När det här talas om skattebrott avses även andra brott enligt skattebrottslagen, om inte annat framgår av sammanhanget.

Regeringen föreslår i likhet med utredningen att den nya lagen ska tillämpas på felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet, enligt regeringens förslag därmed efter den 31 december 2015. Felaktigheter eller passiviteter som äger rum efter denna tidpunkt ska alltså omfattas av den nya regleringen. Ett typexempel är att en oriktig uppgift lämnas i en deklaration. Har den oriktiga uppgiften



lämnats före den 1 januari 2016 ska den nya lagen inte tillämpas på det fallet. Det är alltså tidpunkten för det felaktiga beteendet som styr om lagen ska tillämpas, och det är inte av betydelse t.ex. när en deklaration skulle ha lämnats, en fråga som *Förvaltningsrätten i Uppsala och Skatteverket* har lyft.

Utformningen av ikraftträdandebestämmelsen innebär att även en tid efter lagens ikraftträdande kan det förekomma att trots att det egentligen finns grund för både skattetillägg och ett åtal för skattebrott för samma beteende och samma person, kan detta inte ske. Detta kan sägas vara till fördel för enskilda som begår felaktigheter, men motsvarar inte målsättningen med regleringen – att de sanktioner ska påföras som det finns grund för. Regeringen anser trots detta att den valda lösningen är den lämpligaste. Ett annat alternativ, ett ikraftträdande helt utan anknytning till det agerande som kan leda till sanktionerna, skulle kunna riskera att uppfattas som retroaktiv strafflagstiftning (2 kap. 10 § regeringsformen, förkortad RF). Det skulle också kunna medföra att lika fall behandlas olika. Som exempel kan nämnas att en person A som två år tidigare lämnat en felaktig uppgift i en deklaration är på väg att åtalas för skattebrott när lagen träder ikraft, då också plötsligt riskerar ett skattetillägg samtidigt. Person B som har begått samma slags felaktighet vid samma tidpunkt har turen att ha åtalats och fällts två månader före lagens ikraftträdande, och riskerar inte dessutom ett skattetilläggsbeslut.

Ett annat alternativ är om lagen t.ex. skulle tillämpas för åtal som väcks efter den 1 januari 2016. Regeringen anser dock att ett sådant ikraftträdande knutet till en myndighets agerande inte är lämpligt. Även här riskerar lika fall att behandlas olika. Syftet att stärka rättssäkerheten, däribland uppnå förutsebarhet och tydlighet, uppfylls bäst genom den föreslagna bestämmelsen, som dessutom är till fördel för den enskilde.

Regeringen föreslår således att den nya lagen ska träda i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tiden efter den 31 december 2015.

### *Skattebrottslagen*

I enlighet med förslaget om ikraftträdande av lagen om talan om skattetillägg i vissa fall anser regeringen att de föreslagna ändringarna i skattebrottslagen (1971:69) ska träda i kraft den 1 januari 2016. Det behövs enligt regeringens mening inga närmare föreskrifter om när lagen ska tillämpas.

### *Skatteförfarandelagen*

I enlighet med förslaget om ikraftträdande av lagen om talan om skattetillägg i vissa fall anser regeringen att de föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska träda i kraft den 1 januari 2016. Detta innebär bl.a. att Skatteverket från och med denna tidpunkt får besluta om skattetillägg avseende en sådan felaktighet eller passivitet som avses i lagen om talan om skattetillägg i vissa fall efter avslutad utredning om brott hos åklagaren, dvs. i de utredningar om brott där åklagaren inte väcker åtal eller utfärdar strafföreläggande. Anmälda felaktigheter eller passiviteter som inte prövas i en brottmålsprocess (se avsnitt 7.5.5) kan därmed, om förutsättningarna är uppfyllda, sanktionere-

ras administrativt av Skatteverket efter ikraftträdandet även om felaktigheten eller passiviteten hänför sig till tid före den 1 januari 2016. Om de ordinarie tidsfristerna har passerats, är en förutsättning dock att beslut fattas senast inom sex månader från det att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott. Förslaget innebär också att ett beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts enligt 52 kap. 8 § SFL ska få fattas utan samband med ett beslut om ansvar för ej avdragen skatt enligt 59 kap. SFL.

En förlängning av tidsfristerna inom vilka skattetillägg kan tas ut strider enligt regeringens bedömning inte mot förbudet i 2 kap. 10 § RF mot retroaktiv strafflagstiftning. Förlängningen av beslutsfristerna innebär inte att sanktionen i sig ändras utan påverkar enbart möjligheten att påföra sanktionen (jfr uttalandena i samband med förslaget att avskaffa preskription för vissa allvarliga brott, i propositionen Avskaffande av preskription för vissa allvarliga brott 2009/10:50). Samma bedömning gör regeringen angående förslaget att ett skattetilläggsbeslut får fattas utan samband med ett beslut om ett ej gjort skatteavdrag.

När det gäller behovet av ändringar i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna kan följande framhållas. De utredningar om brott som pågår hos åklagaren vid ikraftträdandet kan avse brott avseende en felaktighet eller passivitet som omfattas av taxeringslagen eller skattebetalningslagen som numera är upphävda. En sådan spärreglering som regeringen föreslår i skatteförfarandelagen ska enligt regeringens mening även gälla för dessa fall, varför övergångsbestämmelserna i punkt 16 och 18 föreslås kompletteras med en motsvarande reglering. Vidare innehåller de upphävda lagarna bestämmelser om att beslut om skattetillägg måste fattas samtidigt med andra beslut, gällande andra situationer än ej gjort skatteavdrag. För att skattetillägg ska kunna tas ut även i dessa fall och lika ärenden ska behandlas lika så långt som möjligt, föreslår regeringen att övergångsbestämmelserna i punkt 16 och 18 till skatteförfarandelagen ändras. Ändringarna innebär att ett beslut om skattetillägg får meddelas utan samband med eftertaxering eller efterbeskattning antingen inom de ordinarie tidsfristerna eller senast inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

## 9.2 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

**Regeringens förslag:** De nya reglerna om tillgängliga avstämningsuppgifter i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2016. 49 kap. 12 § som föreslås upphävas, samt äldre bestämmelser i 49 kap. 10 § första stycket och 15 § ska dock tillämpas för uppgifter som har lämnats eller skulle ha lämnats före den 1 januari 2016.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med utredningens förslag. Utredningen föreslår dock att lagändringarna ska träda i kraft vid en annan tidpunkt och förslagen är något annorlunda utformade.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inga synpunkter.

**Förslaget i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringens förslag innebär att vad som nu benämns normalt tillgängligt kontrollmaterial ska avgränsas på ett tydligare sätt och få beteckningen tillgängliga avstämningssuppgifter samt att skattetillägg inte ska tas ut, trots att oriktig uppgift har lämnats, om den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningssuppgifter, se avsnitt 8. Förslaget ska enligt regeringens mening, i likhet med övriga förslag, träda i kraft den 1 januari 2016.

Förslaget innebär också att 49 kap. 12 § SFL om att skattetillägg ska tas ut med en lägre procentsats om en oriktig uppgift framgår, men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, ska slopas. Denna bestämmelse föreslås dock fortsätta att tillämpas för uppgifter som har lämnats eller skulle ha lämnats före den 1 januari 2016. Detsamma gäller äldre bestämmelser i 49 kap. 10 § första stycket 1 samt 15 §.

Detta betyder att om oriktig uppgift har lämnats i en deklaration som har getts in, eller skulle ha getts in, före den 1 januari 2016 ska alltså äldre bestämmelser tillämpas. Äldre bestämmelser ska också tillämpas vid skönsbeskattning på grund av avsaknad av eller brister i en deklaration som skulle ha lämnats före den 1 januari 2016 och vid oriktig uppgift i en begäran om omprövning av skatt som skulle ha redovisats före den 1 januari 2016.

## 10 Konsekvenser

### 10.1 Systemet med skattetillägg och skattebrott

**Regeringens bedömning:** Förslagen bedöms inte innebära några offentligfinansiella effekter.

När det gäller enskilda medför förslaget rättssäkerhetsvinster. Förslaget bedöms inte ha några särskilda effekter på företag.

Förslagen kommer att medföra ökade kostnader för Ekobrottsmyndigheten och medel bör tillföras. Detta bör ske från utgiftsområde 3 Skatt, tull och exekution.

Förslagen har inte några effekter på brottsligheten jämfört med dagens författningsreglering.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer delvis med regeringens bedömning. Utredningen bedömer att Skatteverkets och allmänna förvaltningsdomstolars arbete kommer att minska och att medel därför kan föras över från dessa myndigheter till åklagare och allmänna domstolar.

**Remissinstanserna:** *Göteborgs tingsrätt* anger att det visserligen kommer att bli ökade kostnader men att detta bör kunna hanteras inom ramen för befintliga resurser i kombination med en förändrad resursallokering inom domstolsväsendet.

Ett tiotal remissinstanser invänder mot utredningens bedömning att systemet totalt sett inte kommer att innebära något merarbete för myndigheterna, att Skatteverkets och allmänna förvaltningsdomstolarnas arbete kommer att minska och åklagarens och de allmänna domstolarnas arbete kommer att öka och att medel således kan föras över mellan myndigheterna. Flera remissinstanser finner att åklagarna och de allmänna domstolarna kommer att få ökade kostnader genom utbildningsinsatser samt samverkansuppbyggnad mellan myndigheterna, samt fler eller långsammare processer. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* anger att det kommer att få omfattande konsekvenser för Ekobrottsmyndighetens verksamhet och konsekvenser för rekryteringen av åklagare och för bekämpningen av ekonomisk brottslighet. Flera finner att förvaltningsdomstolarna och Skatteverket inte kommer att få några besparingar utan att lika många ärenden/mål blir kvar eftersom beskattningsfrågan kvarstår och att det dessutom kan bli fler ärenden och mål då skattetilläggsfrågan kan komma tillbaka senare. Som nämns i avsnitt 7.15 bedömer Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten att förslaget om ett samlat sanktionsförfarande sannolikt medför att färre strafförelägganden kommer att utfärdas och godkännas och att det kommer att behöva föras domstolsprocesser i stället, och anger att detta kommer att leda till ökade kostnader för rättsväsendet. Åklagarmyndigheten bedömer vidare att det i ett system där åklagarna åläggs att göra komplicerade bedömningar med utgångspunkt i skatterättslig lagstiftning och praxis, kan förväntas att åklagarna i större utsträckning än i dag kommer att välja att begränsa förundersökningar rörande skattebrott. *Domstolsverket* anser det uppenbart att förslaget får ökade kostnader för Sveriges domstolar och påtalar att det är osäkert om det är möjligt att genomföra ändringar i verksamhetsstödet de närmaste åren. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att möjligheten för de allmänna domstolarna att begära förtur i handläggningen av beskattningsmålen förväntas medföra en ökad arbetsbörda för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer delvis med regeringens bedömning. I utkastet bedöms att det sammantaget inte kommer att uppstå kostnader för Ekobrottsmyndigheten. Någon överföring av medel bedöms därför inte vara aktuell.

**Remissinstanserna:** Flera remissinstanser anser att konsekvenserna är svårbedömda och att resursförstärkning och utbildning behövs. Vissa remissinstanser ifrågasätter om den förändrade åtalsprövningsregeln kommer att medföra en tillräcklig besparing för åklagare och allmänna domstolar.

När det gäller konsekvenser för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar delar flera remissinstanser bedömningen att det inte blir någon egentlig minskning av arbetsbörda eller någon besparing för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar. *Skatteverket* anger att förslagen initialt kommer att medföra vissa utbildningsinsatser. Skatteverkets kostnader för detta beräknas till ca 8 miljoner kronor för 2015. Kostnaderna för det utökade informationsutbytet mellan Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket beräknas till ca 725 000 kronor för 2015 och till ca 100 000 kronor för 2016 respektive 2017.

När det gäller konsekvenser för allmänna domstolar anser *Domstolsverket* det inte vara klart att några medel inte behöver tillföras Sveriges domstolar. Domstolsverket finner inte anledning att ifrågasätta underlaget för utkastets bedömning att åklagaren kommer att få ca 2 800 färre anmälda skattebrottsmisstankar från Skatteverket att utreda per år till följd av förslagen om ändrade regler om anmälningsskyldighet och särskild åtalsprövning. Antalet brottmål skulle då enligt Domstolsverkets uträkning minska med ca 178. Dessa brottmål motsvarar en årlig kostnad av runt 2,5 miljoner kronor. Vad gäller systemanpassningar kan en lösning inom RIF-arbetet sannolikt bli möjlig tidigast år 2018, men yrkanden och beslut kan hanteras genom begränsade utvecklingsinsatser. Det är svårt i dagsläget att göra några närmare beräkningar av kostnaderna för de utvecklingsinsatser som kommer att krävas. Domstolsverket har en god uppfattning om vilken krets av personer som kan tänkas ha ett utbildningsbehov och även kostnaden för detta, vilket uppskattas till 900 000 kronor. I vilken grad den beräknade besparingen om ca 2,5 miljoner kronor per år svarar mot den ökade arbetsbelastning som kommer att ske vid domstolarna, utbildningsbehoven och kostnader för systemanpassningar anser Domstolsverket är ännu inte möjligt att bedöma.

När det gäller konsekvenser för åklagare lämnar *Ekobrottsmyndigheten* och *Åklagarmyndigheten* genom anslutande bl.a. följande synpunkter. Förslagen bedöms få konsekvenser för överprövningsverksamheten vid Ekobrottsmyndigheten – i princip alla åklagarbeslut kan begäras överprövade. Vad gäller den ekonomiska konsekvensbeskrivningen delar Ekobrottsmyndigheten inte bedömningen att skattetilläggsfrågan är av begränsad omfattning utan tvärtom. Ekobrottsmyndigheten vidhåller att förslaget kommer att medföra kostnader som inte är obetydliga. Bedömningen är att förslaget innebär en årlig kostnadsökning för Ekobrottsmyndigheten för utredning och lagföring av skattetillägg om ca 7,1 miljoner kronor. Därtill kommer kostnader för kompetenshöjande insatser om 8,8 miljoner kronor samt ökade löpande kostnader för att utveckla IT-stöden. Utvecklingskostnaden kan i nuläget inte beräknas.

Vad gäller besparingen som åtalsprövningsregeln beräknas innebära ställer sig Ekobrottsmyndigheten tveksam till uppgifterna i utkastet att det årligen anmäls ca 5 600 brottsmisstankar om skattebrott under två prisbasbelopp, och tar i stället utgångspunkt från egen statistik, varigenom ca 1 350 brottsmisstankar skulle hamna under åtalsprövningsnivån om två prisbasbelopp. Med utkastets skattning att ungefär hälften av brottsmisstankarna under två prisbasbelopp kan komma att träffas av åtalsprövningsregeln skulle det utifrån Ekobrottsmyndighetens statistik innebära ca 675 färre brottsmisstankar. Brottsmisstankarna kan antas tillhöra de allra enklaste utredningarna och de besparingar som kan förväntas med anledning av åtalsprövningsregeln är då för Ekobrottsmyndigheten ca 2,7 miljoner kronor. Sammantaget beräknas den ökade kostnaden för att hantera skattetillägg med förslaget årligen uppgå till 4,4 miljoner kronor (7,1–2,7 miljoner kronor).

När det gäller frågan om offentlig försvarare ställer sig *Hovrätten över Skåne och Blekinge* tveksam till utkastets bedömning att de föreslagna reglerna om rätt till offentlig försvarare i mål om skattetillägg i vissa fall inte kommer att medföra några ökade kostnader för staten. *Malmö tings-*

*rätt* befarar att den offentliga försvararen i målet kommer att lägga ner avsevärd tid på frågan om skattetillägg. Försvararkostnaderna kan därför komma att öka väsentligt. Det är dessutom relativt sällsynt att den misstänkte vid domstolens prövning har sådana inkomster som kan leda till återbetalningsskyldighet av försvararkostnaderna.

## **Skälen för regeringens bedömning**

### *Förslagen*

Regeringens förslag avseende systemet med skattetillägg och skattebrott innebär huvudsakligen följande.

En spärreglering införs med innebörd att åklagaren inte får väcka åtal eller vidta andra åtgärder som innebär en slutlig skuldprövning, om Skatteverket dessförinnan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg om åklagaren har väckt åtal eller vidtagit andra åtgärder som innebär en slutlig skuldprövning i fråga om samma felaktighet eller passivitet. Även vissa andra åklagaråtgärder ska ha spärrande verkan, i dessa fall kan spärren senare hävas.

En reglering om ett samlat sanktionsförfarande i en domstol införs genom en ny lag: Allmän domstol ska i skattebrottsprocessen på yrkande av åklagare kunna besluta om skattetillägg (med skattebrott avses även andra brott enligt skattebrottslagen, om inte annat framgår av sammanhanget). De straffprocessuella reglerna ska tillämpas i förfarandet även för skattetilläggsfrågan, medan reglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244) ska tillämpas för den materiella prövningen, dvs. om skattetillägg ska tas ut eller inte. Reglerna i rättegångsbalken om offentlig försvarare ska tillämpas även i skattetilläggsdelen. För överklagande ska inte gälla krav på prövningstillstånd, i fall då endast skattetillägget överklagas. Om en straffrättslig prövning inte är aktuell ska skattetillägg hanteras som hittills, dvs. Skatteverket beslutar om skattetillägg och beslutet kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Vidare justeras reglerna om åtalsprövning avseende brott så att brott där det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp och en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan leda till skattetillägg, inte ska leda till åtal om inte särskilda skäl finns.

Förslagen redovisas i avsnitt 7.

### *Offentligfinansiella effekter*

Genom regeringens förslag om ett samlat sanktionsförfarande kommer både skattetillägg och påföljd för skattebrott att kunna dömas ut för samma felaktighet eller passivitet. En sådan möjlighet finns i befintlig reglering. Sedan Högsta domstolens praxisändring sommaren 2013 har myndigheterna dock inrättat en ordning så att det inte blir fråga om både skattetillägg och påföljd för skattebrott för samma person och samma oriktiga uppgiftslämnande.

Det är svårt att förutsäga hur domstolarnas tillämpning av en samlad sanktionsprövning i en domstol kommer att påverka uttaget av skattetillägg. Avsikten är att någon förändring inte ska ske jämfört med befintlig lagreglering. Skattetillägg enligt den nya ordningen ska också

tas ut enligt de förutsättningar som anges i skatteförfarandelagen. Förslaget är neutralt i det avseendet. Genom den nya regleringen kommer dock möjligheten till uttag av skattetillägg öka markant jämfört med den ordning som myndigheterna tillämpar sedan sommaren 2013. Jämfört med detta kommer uttaget av skattetillägg sannolikt att öka.

### Särskilt om offentlig försvarare

Regeringen har i fråga om rättegångskostnader gjort en annan bedömning än utredningen och föreslår att rättegångsbalkens regler om offentlig försvarare ska gälla i stället för som utredningen föreslagit skatteförfarandelagens regler om ersättning för kostnader. Förslaget innebär att den som talan om skattetillägg förs mot har rätt till offentlig försvarare enligt vad som gäller för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med (se avsnitt 7.16).

Den eventuella merkostnaden för detta alternativ jämfört med utredningens förslag är inte möjlig att beräkna. Utredningen nämner inget om effekterna av sitt förslag i denna del. Den statistik som finns för kostnader för utbetald ersättning enligt skatteförfarandelagen (se betänkandet bilaga 10) kan svårigen användas för att få fram ett belopp på hur stor kostnad för ersättning som skulle löpa på åklagare och allmän domstol, främst då statistiken inte avser skattetillägg utan hela skatteärendet eller målet. Den är därmed också svår att använda för att beräkna kostnad för offentlig försvarare i allmän domstol med avseende på skattetilläggsfrågan.

Följande aspekter talar för att regeringens förslag att rättegångsbalkens regler om offentlig försvarare ska gälla i stället för skatteförfarandelagens regler om ersättning inte medför någon merkostnad för staten:

Det är inte möjligt att med säkerhet förutse hur mycket arbete en försvarare i praktiken kommer att lägga ned på skattetilläggsdelen i en brottmålsprocess. Merkostnaden för staten är den andel av försvararkostnaden i processen som avser skattetillägget. Regeringen bedömer dock att skattetilläggsfrågan är en mindre fråga jämfört med brottsutredningen (se bl.a. avsnitt 7.4) och därmed kan kostnaden för skattetilläggsdelen antas vara ganska låg.

Både vid ersättning enligt skatteförfarandelagen och offentlig försvarare enligt rättegångsbalken uppstår kostnaden för staten vid ärendets eller målets avgörande. Skattetillägg bedöms komma att dömas ut i ett stort antal av de fall där frågan prövas i allmän domstol. Det gäller lägre krav för att ta ut skattetillägg än för att döma för ett brott. Beslutas att skattetillägg ska tas ut kommer den enskilde i många fall att bli ersättningsansvarig till staten för rättegångskostnader som avser skattetillägget, även om full återbetalningsskyldighet inte finns och ersättningsansvaret kan jämkas. Ordningen skulle, grovt förenklat, kunna sägas motsvara dagens regler om ersättning enligt skatteförfarandelagen där man som huvudregel inte får någon ersättning om man förlorar målet.

Om förslaget isolerat ändå skulle medföra en merkostnad för staten, kan följande sägas. Regeringens förslag om justerad åtalprövning (se avsnitt 7.6) bedöms leda till färre brott för åklagare och domstol att pröva. Det kan nämnas att de brott som omfattas av den nya regeln är alla sådana där fängelse ingår i straffskalan och som kan medföra rätt till

offentlig försvarare (se avsnitt 7.16). Färre processer om skattebrott bedöms medföra färre anlitade offentliga försvarare och därmed lägre kostnader för staten för offentliga försvarare än i dag. Den eventuella merkostnad som tillkommande skattetilläggsärenden kan innebära avseende offentliga försvarare kompenseras därför av det totala antalet färre brottmålsprocesser. Om *Hovrätten över Skåne och Blekinge läns* och *Malmö tingsrätts* farhågor stämmer, kommer således dessa merkostnader ändå att kunna täckas.

Regeringen bedömer att detta sammantaget innebär att förslaget om att reglerna om offentlig försvarare ska gälla för skattetillägg i vissa fall inte kommer att medföra några ökade kostnader för staten.

En eventuell besparing för det allmänna på förvaltningssidan på grund av förslaget är svårberäknad men bedöms vara liten. Genom att i stället rättegångsbalkens regler om offentlig försvarare kommer att gälla när skattetillägg prövas i allmän domstol, kommer skatteförfarandelagens ersättningsregler att tillämpas i mindre utsträckning än i dag. Detta gäller dock bara i den del av skatteärendet/-målet som avser skattetillägg, en andel som svårigen kan beräknas. Själva beskattningsfrågan som kvarstår hos Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol kommer således även fortsättningsvis att omfattas av ersättningsreglerna.

#### *Effekter för enskilda och företag*

Avsikten med förslaget är att stärka rättssäkerheten för den enskilde i skatteprocessen samtidigt som möjligheten till väl avvägda sanktioner behålls. I det stora flertalet fall kommer ett beslut om skattetillägg precis som i dag att meddelas av Skatteverket i samband med beslut i skatte- eller avgiftsfrågan och ytterligare sanktioner avseende den aktuella felaktigheten eller passiviteten kommer normalt inte att kunna bli aktuella. 123 435 beslut om skattetillägg fattades år 2012, medan 22 942 brottsmisstankar anmäldes (se betänkandet bilagorna 2–5). Anmälningarna kommer dessutom genom den nya lagstiftningen bli färre, se förslaget om justerad åtalsprövning i avsnitt 7.6.

I de situationer då en anmälan om brott görs till åklagaren och denne t.ex. beslutar att inte inleda förundersökning och Skatteverket till följd härav kan besluta om skattetillägg, kan det ta längre tid att få ett avgörande i skattetilläggsfrågan än i dag.

När både en straffrättslig och administrativ sanktion prövas av allmän domstol, får den enskilde en enda prövning av det som tidigare prövades i två olika processordningar. Detta är en avsevärd förbättring jämfört med befintlig reglering. Den enskilde skyddas från att bli föremål för mer än en process (som kan pågå i tre respektive fyra instanser i varje process) beträffande en och samma felaktighet eller passivitet. Den enskilde har då också vetskap om att frågan inte kommer att prövas fler gånger. Det innebär en minskad tids- och ekonomisk resursåtgång. Sanktionerna kan vidare samordnas bättre vilket garanterar en proportionerlig sanktionsbörda. Rättssäkerheten för enskilda stärks således avsevärt jämfört med dagens författningsreglering.

Det är svårt att ange hur många fall som berörs av förslaget. Enligt uppgift från Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anmäldes under 2012 22 942 brottsmisstankar enligt skattebrottslagen (1971:69)



och 3 277 brottsmisstankar avslutades med väckt åtal (se betänkandet bilaga 4). Ett väckt åtal kan dock innehålla flera brottsmisstankar varför det inte går att säga något säkert om antalet personer som berörs av åtal. Av statistiken går inte heller att utläsa i vilken utsträckning brottsmisstankarna avser fysiska eller juridiska personer. Flera av brottsmisstankarna kan gälla juridiska personer som inte omfattas av förslaget.

Företagen förväntas inte beröras nämnvärt av förslaget om ett samlat sanktionsförfarande i en domstol. Förslaget riktar sig till fysiska personer som kan drabbas av två sanktioner, en administrativ och en straffrättslig. Om ett skattetillägg riktar sig mot en juridisk person och en fysisk person har krävts på betalning av skattetillägget som tagits ut av den juridiska personen hindrar beslutet om skattetillägg att åtal grundat på samma felaktighet eller passivitet väcks mot den fysiska personen enligt den föreslagna spärregleringen. Förfarandena tar således även i dessa situationer sikte på enbart den fysiska personen.

### *Effekter för myndigheterna*

#### Utredningens bedömning

Utredningen har när det gäller effekter för myndigheterna gjort följande bedömning. Totalt sett kommer inte systemet med två sanktioner i en domstol att innebära något merarbete. Skatteverkets och allmänna förvaltningsdomstolarnas arbete kommer att minska och åklagarens och de allmänna domstolarnas arbete kommer att öka och medel kan således föras över mellan myndigheterna. I nuvarande system prövas skattetillägget oftast tillsammans med beskattningsfrågan. Brottmålet, som också har ett nära samband med den underliggande beskattningsfrågan prövas för sig. I det föreslagna systemet kommer skattetillägget att prövas tillsammans med brottmålet i stället och beskattningsfrågan kommer att prövas ensam. Den effektivitetsvinst som görs när brottmål och skattetillägg handläggs tillsammans gjordes tidigare hos Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol när skattetillägg prövades tillsammans med beskattningsfrågan.

Ingen eller marginell minskning av arbetsuppgifter och kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Regeringen delar inte helt utredningens bedömning avseende minskat arbete för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget om ett samlat sanktionsförfarande i en domstol innebär att de ärenden som innehåller en felaktighet eller passivitet som kan utgöra grund både för skattetillägg och en påföljd för skattebrott ska hanteras av åklagaren och i vissa fall även av allmän domstol.

Skatteverket ska bedöma om det finns grund för att anmäla misstänkt brott till åklagaren avseende en viss felaktighet eller passivitet och sedan avvakta åklagarens beslut i frågan innan ytterligare åtgärder eventuellt vidtas. Skatteverket anmäler redan i dag misstänkta brott till åklagaren och åklagaren utreder brottsmisstanken. Detta inledande skede bör således som utredningen anser inte innebära några förändringar för åklagaren. Vad gäller Skatteverket bör den föreslagna justeringen avseende den särskilda åtalsprövningsregeln i 13 § skattebrottslagen bara kräva begränsade insatser. *Skatteverket* anger tillkommande kostnader

för utbildning och för det utökade informationsutbytet. En del av det påtalade utbildningsbehovet bortfaller dock eftersom regeringen till skillnad från i utkastet till lagrådsremiss inte föreslår någon ändring i regeln om anmälningsskyldighet i 17 § skattebrottslagen. Som alltid när lagstiftning ändras behöver berörda sätta sig in i det förändrade läget och kompetensfrågor uppkommer. Det behövs naturligtvis utbildningsinsatser, vilket är en naturlig del i ett föränderligt rättssystem. Dessa och andra kostnader som kan uppstå för Skatteverket bedömer regeringen rymas inom befintliga ekonomiska ramar.

Om åklagaren anser att det finns grund för att väcka åtal avseende felaktigheten eller passiviteten ska åklagaren enligt förslaget även yrka att skattetillägg tas ut i brottmålsprocessen (om det finns förutsättningar för det). I dessa fall kommer Skatteverket inte ”få tillbaka” skattetilläggsfrågan.

En konsekvens av förslaget är således att i de fall då åtal väcks, åtalsunderlåtelse meddelas eller ett strafföreläggande utfärdas, flyttas frågan om skattetillägg ska tas ut slutligt över till åklagare och allmän domstol från Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol. Utredningen har bedömt att Skatteverkets och allmän förvaltningsdomstols arbetsbörda kan förväntas minska något till följd av förslaget.

Regeringen anser dock att denna minskning får antas vara marginell, om någon alls. Antalet fall som leder till en sådan slutlig skuldprövning som nämns ovan är inte så stort. I många fall kommer skattetilläggsfrågan att bli aktuell hos Skatteverket och därmed i vissa fall även hos allmän förvaltningsdomstol i ett senare skede.

Av vikt är också att det är beskattningsfrågan som är den större frågan jämfört med skattetillägget. Beskattningsfrågan kvarstår hos Skatteverket och därmed hos allmän förvaltningsdomstol att pröva. Dessutom som framgår av förslaget, ska skattetillägg beslutade av allmän domstol (eller genom strafföreläggande) verkställas och kan också bli föremål för anstånd och betalningssäkring, åtgärder som ankommer på Skatteverket och delvis också förvaltningsdomstol.

*Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att möjligheten för de allmänna domstolarna att begära förtur i handläggningen av beskattningsmålen förväntas medföra en ökad arbetsbörda för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Redan i dag finns den möjligheten för allmänna domstolar, och kan förväntas göra sig gällande just när frågan brådskar, t.ex. om den misstänkte är frihetsberövad. Regeringen bedömer inte att den föreslagna regleringen kan förväntas öka antalet brådskande fall. Om förslaget skulle komma att medföra ett ökat antal förtursförklaringar, förväntas denna vara marginell.

Sammanfattningsvis bedömer regeringen således att Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna får inga eller bara en marginell minskning av arbetsuppgifter och kostnader med anledning av förslaget.

#### Arbetsuppgifter och kostnader för åklagare och allmänna domstolar

Precis som flera remissinstanser påpekar får åklagare och allmän domstol nya arbetsuppgifter och deras arbetsbörda förväntas öka i och med detta. Tillsammans med brottmålet ska, när det är aktuellt, frågan om ytterligare en sanktion utredas och lagföras, nämligen skattetillägg. De nya

arbetsuppgifterna kommer också i inledningsskedet att kräva utbildningsinsatser och vissa systemanpassningar. Då det jämfört med antalet anmälda brottsmisstankar är väldigt få brottsmisstankar som leder till åtal, är den förväntade ökningen för allmän domstol långt mindre än den för åklagaren.

*Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* bedömer att färre strafförelägganden kommer att utfärdas och godkännas och att det kommer att behöva föras domstolsprocesser i stället. Det är svårt att förutse hur enskilda kommer att agera i det nya systemet, och det kan därför inte uteslutas att färre strafförelägganden kommer att godkännas. (År 2012 avslutades 474 brottsmisstankar genom strafförelägganden avseende skattebrottslagen, jämfört med att 3 277 brottsmisstankar avslutades genom åtal, se betänkandet bilaga 4 tabell 2.) Åklagarmyndigheten bedömer också att det kan förväntas att åklagarna i större utsträckning än i dag kommer att välja att begränsa förundersökningar rörande skattebrott. Om detta blir fallet, minskar antalet brottmål för åklagare och allmän domstol att hantera.

För åklagaren måste arbetsinsatsen avseende skattetilläggsfrågan antas vara relativt begränsad i många fall, särskilt i utredningens inledningsskede. Väljer åklagaren när det gäller brottet att t.ex. inte inleda förundersökning, lägga ned förundersökningen, besluta om förundersökningsbegränsning eller minska utredningen så att aktuell felaktighet eller passivitet inte längre utreds, finns det ingen anledning för åklagaren att utreda skattetilläggsfrågan, eftersom den frågan då inte ska prövas av denne. Det kan dock förstås finnas skäl för åklagaren att ha med sig skattetilläggsfrågan medan brottsutredningen pågår, t.ex. för att inte missa belopp eller dylikt.

Vad gäller själva komplexiteten i den för åklagare och allmän domstol till brottet tillkommande skattetilläggsfrågan kan regeringen erinra om vad som sägs i avsnitt 7.4, t.ex. att skattetilläggsfrågan kan antas vara en mindre del av den totala prövningen och att det faktiskt handlar om att pröva samma felaktighet eller passivitet.

Som alltid när lagstiftning ändras behöver berörda sätta sig in i det förändrade läget och kompetensfrågor uppkommer. Det behövs naturligtvis utbildningsinsatser, vilket är en naturlig del i ett föränderligt rättssystem, vilket anges även vad gäller Skatteverkets påtalade utbildningsbehov. Det finns också möjligheter att använda sig av skatterättslig expertis direkt från allmän förvaltningsdomstol (se avsnitt 7.13.4).

Vad gäller omfattningen av förslagens konsekvenser för åklagarna anger Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten att förslaget kommer att få omfattande konsekvenser för Ekobrottsmyndighetens verksamhet. Som framgår ovan bedömer även regeringen att förslaget kommer att få konsekvenser för åklagare och allmän domstol, såväl vad gäller kostnader som utbildningsbehov m.m. Regeringen vill dock framhålla att även om de föreslagna förändringarna kommer att medföra nya frågor för åklagare och domstol, innebär regeringens förslag att både antalet och slagen av nya uppgifter för åklagare och allmän domstol att handlägga kommer att vara färre jämfört med utredningens förslag. Förslaget har således minskats i omfattning.

En förändrad åtalsprövningsregel kommer enligt regeringens bedömning att leda till färre brottsanmälningar vilket innebär att åklagaren

får färre brott att utreda och beivra och därmed också färre skattetilläggsärenden att handlägga. Allmän domstol förväntas härigenom också få en minskning av antalet brottmål och därmed även skattetilläggsfrågor att pröva.

Vidare föreslår inte regeringen att skatteförfarandelagens regler om ersättning i skattemål ska gälla, varför åklagare och allmän domstol inte behöver ta sig an denna nya uppgift och därmed sammanhängande författningsreglering och annan processordning. Åklagare kommer därmed inte heller behöva bli part i processer i förvaltningsdomstol eller tillämpa förvaltningslagen.

Effekterna av den nya ordningen blir mindre jämfört med utredningens förslag även eftersom regeringen inte föreslår att tulltillägg ska prövas av åklagare och allmän domstol. Vad gäller tullområdet behövs således inga nya utbildningsinsatser eller systemanpassningar.

Regeringen bedömer således att de föreslagna ändringarna kommer att medföra kostnader för åklagare och allmän domstol, men att dessa är mindre än vad utredningens förslag skulle ha medfört.

#### Finansiering av åklagares och allmänna domstolars kostnader

Förslagen innebär nya arbetsuppgifter för åklagare och allmän domstol och medför behov av utbildningsinsatser och vissa systemanpassningar. Regeringen bedömer dock att det merarbete som skattetilläggsfrågan kommer att medföra för åklagare och allmän domstol – såväl avseende själva handläggningen och utbildning som systemanpassningar – delvis kommer att kompenseras av en minskning av antalet skattebrott att utreda och lagföra. Minskningen förväntas ske till följd av den justerade åtalsprövningsregeln i 13 § skattebrottslagen som regeringen föreslår (se avsnitt 7.6).

Flera remissinstanser ifrågasätter om den förändrade åtalsprövningsregeln kommer att medföra en tillräcklig besparing för åklagare och allmänna domstolar, såsom bedömdes i utkastet till lagrådsremiss.

Det är inte möjligt att förutse exakt hur stor minskningen kommer att bli, eftersom tillämpningen av beloppsgränsen är beroende av flera olika faktorer, såsom t.ex. särskilda skäl för åtal och förekomsten av upprepad brottslighet. I utkastet till lagrådsremiss uppskattades minskningen till 2 800 färre brottsmisstankar. Regeringen minskar av försiktighetsskäl denna uppskattning ytterligare till 1 350 färre brottsmisstankar.

Att den förändrade åtalsprövningsregeln förväntas leda till att 1 350 färre brottsmisstankar anmäls bedöms innebära 5,4 miljoner kronor i årlig besparing för Ekobrottsmyndigheten. Regeringen har därvid i likhet med Ekobrottsmyndigheten utgått från att brottsmisstankarna avser den billigaste ärendekategorin. För att täcka Ekobrottsmyndighetens uppgivna årliga kostnad för den tillkommande skattetilläggsfrågan tillförs 1,7 miljoner kronor årligen. Vidare bedömer regeringen att engångsvisa medel för utbildning, systemanpassningar m.m. om 4 miljoner kronor ska tillföras Ekobrottsmyndigheten. Medel förs från utgiftsområde 3 Skatt, tull och exekution till utgiftsområde 4 Rättsväsendet. Eventuella övriga kostnader ska tas inom befintliga ekonomiska ramar.

De eventuella merkostnader som förslagen kan medföra för de allmänna domstolarna ryms inom befintliga ekonomiska ramar.

Ett av syftena med den förändrade åtalsprövningsregeln är just att påverka anmälningsflödet, se avsnitt 7.6. Det är dock en ny ordning vars effekter inte helt kan förutses och regeringen avser därför att följa regelns genomslag noga.

#### *Effekter på personlig integritet*

Redan i dag sker som framgått i avsnitt 7.19 kommunikation och samordning mellan åklagaren och Skatteverket, både före och efter Högsta domstolens praxisändring. Både spärregleringen och det samlade sanktionsförfarandet i en domstol medför behov av informationsutbyte mellan myndigheterna, om de åtgärder och förfaranden som är hinder för ett andra förfarande. Just för att skydda den enskilde från att samma brott kan komma att prövas i olika förfaranden krävs kommunikation mellan myndigheterna. Samverkan innebär att uppgifter om den enskilde avseende både brott och skattetillägg kommer att utbytas och under viss tid finnas hos flera myndigheter. Detta ska dock bara ske i den utsträckning det behövs och syftar som sagt till att skydda den enskilde från otillåtna förfaranden. Inskränkningen i den enskildes personliga integritet är således både inrättad och nödvändig för den enskildes skydd. Regeringen bedömer den därför som godtagbar.

En konsekvens för den enskilde kan bli att en misstanke om brott kommer att finnas registrerad längre tid hos Skatteverket än vad den är i dag. Reglering om längre bevarandemöjligheter har dock redan införts. Uppgiften är vidare sekretessbelagd hos Skatteverket och får bara behandlas i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Även i detta avseende bedömer således regeringen att effekten på den personliga integriteten är godtagbar.

#### *Effekter på brottsligheten*

Regeringen föreslår en spärreglering med innebörd att om en sanktion för ett otillåtet agerande på skatteområdet har dömts ut, är det inte möjligt med en andra sanktionsprövning i ett annat förfarande avseende samma felaktighet eller passivitet. Om endast detta hade föreslagits, som en renodlad vägvalsmodell, skulle ett felaktigt beteende beivras långt mycket mildare än vad dagens reglering innebär, och stå i kontrast till den sedan 40 år tillbaka etablerade uppfattningen att felaktigheter på skatteområdet ska beivras genom både skattebrottspåföljd och skattetillägg, när förutsättningar för detta finns.

Regeringen anser att en renodlad vägvalsmodell skulle innebära alltför stora lättnader och därmed riskera öka den ekonomiska brottsligheten. Den ordning som gäller efter Högsta domstolens praxisändring sommaren 2013 att en person bara kan drabbas av en sanktion, och alltså trots att han eller hon har gjort sig skyldig till skattebrott, endast påförs skattetillägg t.ex., är enligt regeringens mening inte lämplig och behöver undanröjas. Detta gäller i ännu högre grad då den ordningen också innebär att en person, trots att det kan finnas grund för det, kan komma att inte påföras någon sanktion alls.

Regeringen föreslår därför också en ordning med ett samlat sanktionsförfarande i en domstol. Härigenom kommer, liksom enligt dagens reglering, ett felaktigt beteende på skatteområdet kunna leda till både en

straffrättslig och administrativ sanktion, väl avvägd. Detta anser regeringen behövs för att med tillräcklig styrka visa att sådana felaktiga ageranden inte tolereras i samhället.

Utöver detta föreslår regeringen att den befintliga regeln om åtalsprövning justeras från att gälla skatteförseelse till skatteundandraganden upp till två prisbasbelopp. Särskilda skäl för åtal krävs således för skatteundandraganden under denna nivå. Ur brottsbekämpningssynpunkt skulle å ena sidan kunna sägas att brott bör beivras på exakt samma sätt som enligt dagens reglering. Å andra sidan behöver regleringen kring beivrande av brott vara ändamålsenlig för att vara välfungerande. Som framgår av avsnitt 7.6 anser regeringen en justering vara nödvändig för att den föreslagna regleringen ska fungera väl och resurserna fördelas på rätt sätt. Justeringen har gjorts så liten som möjligt och innebär i princip en höjning med ett prisbasbelopp. Vidare berör ändringen endast de fall då det kan bli fråga om även skattetillägg för samma person, och därmed inte situationer då det inte kan bli fråga om ytterligare en sanktion i form av skattetillägg.

Regeringen bedömer därför att justeringen av åtalsprövningsregeln, även om den innebär att som huvudregel ska vissa skattebrott av normalgraden inte längre beivras både genom skattetillägg och påföljd för skattebrott, inte kommer att öka brottsligheten.

Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten anger att förslaget kommer att få konsekvenser för rekryteringen av åklagare och för bekämpningen av ekonomisk brottslighet. Skälen till detta är inte närmare utvecklade varför regeringen inte ser skäl till andra bedömningar än de som regeringen presenterar i detta avsnitt.

## 10.2 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

**Regeringens bedömning:** Förslagen bedöms inte innebära några offentligfinansiella effekter.

När det gäller enskilda medför förslaget rättssäkerhetsvinster. Utöver detta bedöms förslaget inte ha några särskilda effekter på företag.

Förslaget innebär för myndigheterna att tillämpningen blir enklare.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. Utredningen har dock ingen bedömning om att tillämpningen blir enklare för myndigheterna.

**Remissinstanserna:** *Kammarrätten i Göteborg* anger att förslaget inte innebär någon förenkling och medför inte heller att rättssäkerheten stärks. *Förvaltningsrätten i Stockholm* konstaterar att en följd av att uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter innehåller en mer begränsad grupp av kontrolluppgifter än det tidigare begreppet blir att skattetillägg kommer att påföras i fler situationer än vad som i dag är för handen. Även om bestämmelserna blir tydligare och mer förutsebara innebär ändringen alltså en försämring för den enskilde i det avseendet.

**Bedömningen i utkastet till lagrådsremiss:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

## Skälen för regeringens bedömning

### *Förslaget*

Regeringen föreslår en tydlig avgränsning av begreppet normalt tillgängligt kontrollmaterial. Genom avgränsningen får begreppet en ny innebörd varför det även föreslås att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial ersätts av uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter. I förslaget definieras avstämningsuppgifter i lagtext. Förslaget innebär också att om den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter så ska skattetillägg inte tas ut. I och med denna förändring finns det inte längre utrymme att ta ut skattetillägg med en lägre procentsats enligt 49 kap. 12 § SFL varför denna bestämmelse tas bort.

Förslaget redovisas i avsnitt 8.4.

### *Offentligfinansiella effekter*

Genom att avgränsa begreppet normalt tillgängligt kontrollmaterial tydligt begränsas de situationer då skattetillägg inte ska tas ut med stöd av 49 kap. 10 § 1 SFL. Förslaget innebär emellertid också att det är tillräckligt att den oriktiga uppgiften framgår av de tillgängliga avstämningsuppgifterna för att skattetillägg inte ska tas ut. Genom denna formulering finns det inte längre möjlighet, förutom med stöd av befrielsebestämmelserna i 51 kap. SFL, att ta ut skattetillägg med en lägre procentsats.

Genom avgränsningen av uttrycket avstämningsuppgifter kommer en del uppgifter som närvarande utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial inte att omfattas av den föreslagna 49 kap. 10 § 1 SFL. Förslaget kan därför tänkas medföra att intäkterna från uttagna skattetillägg ökar något. Å andra sidan innebär förslaget att skattetillägg inte kommer att tas ut i flertalet situationer där skattetillägg för närvarande tas ut med reducerad procentsats. Vidare kommer befrielsebestämmelserna i 51 kap. SFL att kunna tillämpas i många fall. Förslaget kan sammantaget antas vara kostnadsneutralt.

### *Effekter för enskilda och företag*

Både för den enskilde personen och företagen medför förslaget en tydlig avgränsning av tillgängliga avstämningsuppgifter som är mer förutsebar än vad det varit tidigare vilket stärker rättssäkerheten för den enskilde. Detta gäller även om ändringen innebär att färre situationer kan komma att omfattas av definitionen. Denna eventuella begränsning kan kompenseras av att situationer som i dag leder till ett (begränsat) skattetillägg inte kommer att sanktioneras med skattetillägg alls, vilket alltså innebär en generösare bedömning än i dag.

Avgränsningen av tillgängliga avstämningsuppgifter innebär inte att företagen får nya skyldigheter att lämna kontrolluppgifter eller andra uppgifter till Skatteverket. Avgränsningen grundar sig i nuvarande uppgiftsskyldighet.

### *Effekter för myndigheterna*

Skatteverkets arbetssätt eller arbetsbörda kommer inte att påverkas av det nya uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter, mer än att deras tillämp-

ning av reglerna bedöms bli enklare. Detsamma får anses gälla även för de andra myndigheter som har att bedöma dessa situationer.

### 10.3 Övriga konsekvenser

Vilka andra konsekvenser kan förslaget innebära enligt 15 § och 15 a § kommittéförordningen (1998:1474) samt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning?

Utredningen har bedömt att förslagen inte innebär några konsekvenser för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, och inte heller några konsekvenser för jämställdheten mellan män och kvinnor eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

Regeringen delar dessa bedömningar.

## 11 Författningskommentar

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

#### 13 §

Paragrafen har fått en ny andra mening. Genom denna har regeln om särskild åtalsprövning utvidgats från att endast gälla skatteförseelse (3 § skattebrottslagen) till att även omfatta skattebrott enligt 2 §, vårdslös skatteuppgift enligt 5 § och skatteavdragsbrott enligt 6 §, om det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp och en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan leda till skatte-tillägg för samma person.

Regeln innebär att om dessa förutsättningar är uppfyllda får åtal väckas bara om det finns särskilda skäl. Vad som kan anses utgöra särskilda skäl behandlas i tidigare förarbeten till paragrafen, se t.ex. propositionen Med förslag till skattebrottslag m.m. (prop. 1971:10 s. 262). Samma skäl som uttalats i tidigare förarbeten gör sig gällande även efter denna ändring, i de fall de kan tillämpas på den aktuella situationen. Andra omständigheter såsom upprepad brottslighet eller dylikt bör också beaktas. Eftersom situationen att den person som är aktuell för åtal även kan påföras skattetillägg för samma felaktighet eller passivitet är en förutsättning för regelns tillämplighet, se andra punkten, förväntas det i förarbetena uttalade särskilda skälet ”om gärningsmannen inte kan påföras någon administrativ sanktion för sitt förfarande” inte bli vanligt förekommande vid bedömningen av särskilda skäl vid tillämpning av denna bestämmelse.

Uttrycket ”det undandragna skattebeloppet” i *första punkten* tar sikte på det belopp som undandragits eller kunde ha undandragits. Gränsvärdet



om två prisbasbelopp är tänkt att användas på samma sätt som gränsvärden används i dag vid tillämpning av skattebrottslagen.

Beloppsgränsen går vid två prisbasbelopp. Med prisbasbelopp avses prisbasbeloppet enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken. Det är det prisbasbelopp som gällde det år då brottet begicks som ska användas, närmare bestämt vid beskattningsårets ingång.

Detta är en regel om i vilka fall åtal inte ska väckas. Det är först vid avgörandet av allmän domstol som det kan sägas fastslås vad det undandragna beloppet faktiskt var. Det ligger därför i sakens natur att det vid tidpunkten för bedömningen av om det finns skäl för åtal inte kan vara säkerställt att det undandragna skattebeloppet faktiskt understiger två prisbasbelopp, utan att det handlar om en bedömning.

*Andra punkten* anger en ytterligare förutsättning för att åtalsprövningsregeln för de angivna brotten ska gälla. Regeln gäller bara om felaktigheten eller passiviteten även kan leda till skattetillägg för samma person. Ett exempel på vad som kan hamna utanför bestämmelsens tillämpningsområde är en företrädare för en juridisk person som blir misstänkt för skattebrott, när den aktuella felaktigheten eller passiviteten, t.ex. ett oriktigt uppgiftslämnande i företagets deklARATION, har lett till att den juridiska personen har påförts skattetillägg. Det är då inte aktuellt med skattetillägg för den person som åtalet gäller.

Bestämmelsen kan sägas vara sammankopplad med regeln i 17 § om förvaltningsmyndigheters anmälningsplikt för misstänkta brott. Se mer i författningskommentaren till 17 §.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.6.

### 13 b §

Paragrafen är ny. Den anger när åklagaren inte får inleda en brottsprocess i fråga om en viss felaktighet eller passivitet.

I *första stycket* regleras att om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg av en fysisk person, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg. Har Skatteverket beslutat om skattetillägg, får således åklagaren inte utföra någon av de ovan nämnda åtgärderna. Härigenom förhindras att samma person prövas avseende skattebrott och skattetillägg i olika förfaranden. I det stora flertalet fall initieras en utredning om brott enligt skattebrottslagen hos åklagaren efter en anmälan om misstänkt brott från Skatteverket. I dessa fall ska åklagaren kunna utgå från att Skatteverket inte har fattat beslut om skattetillägg. I 49 kap. 10 § 4 SFL finns en bestämmelse som hindrar Skatteverket från att meddela beslut om skattetillägg bl.a. om verket har gjort en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen. Åklagaren ska därför kunna förlita sig på att verket inte heller efter anmälan fattar något beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet. I de fall då brottsutredningen initieras på annat sätt än efter en anmälan från Skatteverket bör åklagaren kontrollera hos Skatteverket om det har fattats något beslut om skattetillägg avseende felaktigheten eller passiviteten, för att försäkra sig om att det är möjligt att väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse. Angående innebörden av ”felaktighet eller

passivitet”, se avsnitt 7.8.1 och 7.5.1. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.3.

I *andra stycket* regleras när en juridisk persons skattetillägg utgör en spärr för åklagaren att inleda en process om brott. Om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § skatteförfarandelagen har träffats och fullföljts inom rätt tid, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg. En företrädare för t.ex. ett aktiebolag kan under vissa förutsättningar bli personligt betalningsansvarig för ett skattetillägg som tagits ut från bolaget genom att denne, med stöd av bestämmelserna i 59 kap. SFL, görs ansvarig för bolagets skattetillägsskuld. Det är Skatteverket som för s.k. företrädaransvarstalan i förvaltningsdomstol. Motsvarande ansvar för ett skattetillägg som påförts en juridisk person kan komma i fråga även enligt annan lagstiftning än skattelagstiftning, t.ex. enligt 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551) eller 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

Bestämmelsen innebär att om Skatteverket har krävt en person på betalning av den juridiska personens skattetillägg, får åklagaren inte inleda en brottsprocess avseende den personen, om det avser samma felaktighet eller passivitet. Själva utkrävandet kan gå till på olika sätt beroende på vilket förfarande det är fråga om. När det gäller företrädaransvar enligt 59 kap. 12–14 § SFL sker det genom att Skatteverket gör en ansökan hos förvaltningsrätten, 59 kap. 16 §. När det gäller ansvar för delägare i handelsbolag kan det ske genom att Skatteverket fattar ett beslut om ansvar, 59 kap. 11 § SFL. När det gäller aktiebolagslagen kan det gå till t.ex. genom att Skatteverket sänder ett kravbrev till den berörde, eller så kan talan väckas vid tingsrätt. En förfrågan eller ett övervägande från Skatteverket är inte att jämställa med ett krav, eftersom Skatteverket då inte har tagit ställning att den enskilde ska vara betalningsskyldig.

Att spärran för åklagaren att väcka åtal m.m. också gäller en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § SFL har träffats och den har fullföljts inom rätt tid innebär att det inte räcker att överenskommelsen har träffats. Den måste också ha fullföljts inom rätt tid. En överenskommelse som inte fullföljs inom rätt tid har nämligen ingen verkan och det står Skatteverket fritt att då ansöka om företrädaransvar. Frivilliga betalningar av juridiska personers skattetillägg som inte omfattas av överenskommelseregleringen medför inte heller någon spärrverkan.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.7. I skatteförfarandelagen har samtidigt införts bestämmelser som hindrar Skatteverket från att kräva en fysisk person på betalning av en juridisk persons skattetillägg eller träffa överenskommelse om betalningsskyldighet i företrädaransvarssituationer, om åklagaren har inlett en process enligt skattebrottslagen avseende den personen, se kommentaren till 59 kap. 11, 17 och 19 §§.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna i skattebrottslagen träder i kraft den 1 januari 2016.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.1.

## **11.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)**

### **3 kap.**

#### **5 §**

I paragrafen har en följdändring gjorts i andra stycket med anledning av att uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial har bytts ut mot uttrycket tillgängliga avstämningssuppgifter i 49 kap. 10 § 1 och 15 §. Vad som avses med avstämningssuppgifter framgår av 49 kap. 10 a §.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 8.4.2.

### **46 kap.**

#### **14 §**

Paragrafen har fått ett nytt tredje stycke. Av paragrafens första stycke framgår att ett beslut om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd upphör att gälla om Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades. I andra stycket anges att om det finns särskilda skäl, får förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket förlänga tidsfristen med tre månader i taget.

Det nya tredje stycket anger vad som, utöver vad som följer av första och andra stycket, gäller för skattetillägg enligt lagen om talan om skattetillägg i vissa fall.

I *andra meningen* regleras att ett beslut om betalningssäkring som avses i första stycket inte upphör att gälla om åklagaren inom sex månader från den dag då betalningssäkringen beslutades har yrkat att skattetillägg ska ta ut. Har åklagaren yrkat att skattetillägg ska tas ut inom den inledande sexmånadersfristen, löper således inte längre någon tidsfrist för betalningssäkringen. Yrkandet om skattetillägg sker antingen vid åtal för skattebrott eller vid utfärdande av strafföreläggande.

I *tredje meningen* regleras att tidsfristen i andra stycket får förlängas med sex månader i taget, om en förundersökning har inletts. Detta avser det brottmål som skattetillägget har samband med. Om förundersökning inte har inletts är en förlängning med tre månader i taget möjlig. För förlängning krävs precis som i dag särskilda skäl. Särskilda skäl kan t.ex. vara att den skattskyldige förhalar processen eller att utredningsmaterialet är omfattande, se propositionen Om ändringar i betalningssäkringslagen (prop. 1989/90:3 s. 25). När det gäller skattetillägg enligt lagen om talan om skattetillägg i vissa fall har frågan om skattetillägg alltid samband med en fråga om brott. Inte enbart aspekter som har med frågan om skattetillägg bör beaktas, utan även utredningsarbetet avseende brottmålet som frågan om skattetillägg har samband med. Kraven

på särskilda skäl bör kunna ställas ganska lågt när förundersökning har inletts.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.18.2.

## **49 kap.**

### *10 §*

I paragrafen anges under vilka förutsättningar skattetillägg inte får tas ut.

I *punkt 1*, som har fått ett delvis nytt innehåll, anges att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningssuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Uttrycket ”normalt tillgängligt kontrollmaterial” har fått en ny och mer avgränsad innebörd. Till följd av detta har uttrycket bytts ut mot ”tillgängliga avstämningssuppgifter” för att tydligare återspegla vad uttrycket innebär. Vad som avses med avstämningssuppgifter framgår i 10 a §.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 8.4.2 och 8.4.3.

I *punkterna 4 och 5*, som är nya, regleras när Skatteverket inte får ta ut skattetillägg avseende en viss felaktighet eller passivitet.

*Punkten 4* reglerar en spärr som gäller om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en brottsanmälan enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) eller en av någon annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om dessa åtgärder avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av. Har Skatteverket anmält ett misstänkt brott får verket således inte fatta beslut om skattetillägg avseende samma felaktighet och passivitet, om det avser samma person. Åklagaren kan ha fått kännedom om ett eventuellt begånget skattebrott från annat håll än genom en anmälan från Skatteverket, t.ex. genom en anmälan från någon annan eller ha sin grund i ett s.k. egenupparbetat ärende. Har åklagaren i ett sådant fall inlett förundersökning, får Skatteverket avseende samma felaktighet och passivitet, avseende samma person, inte fatta beslut om skattetillägg. Skulle efter förundersökningens inledande brottsutredningen förändras så att en felaktighet eller passivitet tillkommer till brottsutredningen, gäller spärren även denna. Spärren i punkt 4 är av tillfällig karaktär, och kan senare bli slutlig eller upphöra, se kommentaren till punkten 5 och till 49 kap. 10 b §. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.4.

*Punkten 5* reglerar en slutlig spärr för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg. Den gäller om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och dessa åtgärder avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av. Har åklagaren vidtagit någon av dessa uppräknade åtgärder, får Skatteverket alltså inte fatta beslut om skattetillägg, oavsett vad som inträffar därefter. Motsvarande bestämmelse som hindrar åklagaren från att väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse efter beslut om skattetillägg finns i 13 b § skattebrottslagen.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.3.

### 10 a §

I paragrafen, som är ny, definieras avstämningsuppgifter. Endast uppgifter som har en tydlig avstämningskaraktär omfattas av uttrycket, dvs. det är fråga om uppgifter som ska finnas hos Skatteverket så att verket vid sin grundkontroll kan stämna av uppgifterna mot uppgifter i en framtida deklaration.

I *punkt 1* anges att kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande enligt skatteförfarandelagen utgör avstämningsuppgifter. Sedan införandet av skatteförfarandelagen har även andra kontrolluppgifter kommit att omfattas av uttrycket ”normalt tillgängligt kontrollmaterial”. Uttrycket ”tillgängliga avstämningsuppgifter” innefattar alltså en mer begränsad grupp av kontrolluppgifter än som omfattades av uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial. Bestämmelsen omfattar även de underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av förordningen (2000:308) om fastighetsregister. En sådan underrättelse är inte en kontrolluppgift men den lämnas för att Skatteverket ska få kännedom om en fastighetsöverlåtelse.

I *punkt 2* regleras att uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret omfattas av uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter. Vissa uppgifter i ett deklarationsformulär har nämligen en omedelbar koppling till de uppgifter som ska lämnas i det följande årets inkomstdeklaration. Som exempel kan nämnas ett års avdrag för avsättning till egenavgifter som ska återföras det kommande året (16 kap. 29 § inkomstskattelagen [1999:1229]) eller ett fastställt underskott av näringsverksamhet som ska rullas in året efter (40 kap. 2 § inkomstskattelagen). Vidare kan det vara fråga om balansposter som i en deklaration utgör en utgående balans och som i det följande årets deklaration ska redovisas som en ingående balans.

I *punkt 3* regleras att uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer omfattas av definitionen av avstämningsuppgifter. Skatteverket upprättar register avseende olika företeelser i inkomstdeklarationen för att kunna använda som avstämningsuppgift i framtiden. Ett exempel på ett sådant register är registret om uppskovsavdrag som har upprättats för att kontrollera framtida överlåtelser av privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt där avdrag gjorts för uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen. Ytterligare exempel på register som avses är skogsavdragsregistret och registret över uppskov vid andelsbyten. Skatteverket arbetar också med att upprätta ett register över periodiseringsfonder.

Med den valda avgränsningen kan situationer uppkomma där ett kontrollmaterial inte omfattas av uttrycket avstämningsuppgifter, men som ändå inneburit att risken för skatteundandragande är liten. Ett kontrollmaterial kan påminna mycket om en avstämningsuppgift medan ett annat kontrollmaterial kan minska risken för skatteundandragande utan att vara av utpräglad avstämningskaraktär. I sådana fall kan tillämpningen av bestämmelserna om befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL medföra hel eller delvis befrielse från skattetillägg eftersom kontrollmaterialet ökat upptäcktsrisken. Som exempel på en situation där

ett kontrollmaterial liknar en avstämningsuppgift är den särskilda uppgift som ett handelsbolag lämnar till ledning för delägarnas beskattning. I 33 kap. 6 § 2 SFL anges att handelsbolaget ska lämna särskild uppgift om varje delägares andel av bolagets inkomst. Som exempel på annat kontrollmaterial som kan minska risken för ett skatteundrandragande är olika typer av kontrollmaterial som lämnas från andra stater med stöd av överenskommelser m.m.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 8.4.2.

#### *10 b §*

Paragrafen, som är ny, reglerar de situationer då Skatteverket, efter det att en brottsanmälan har gjorts eller förundersökning inletts avseende en viss felaktighet eller passivitet, får meddela beslut om skattetillägg. Den reglerar således när den tillfälliga spärren i 10 § 4 upphör. Bestämmelsen innebär att skattetillägg får tas ut, om åklagaren i fall som avses i 10 § 4 beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen, eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt. Även ett beslut om förundersökningsbegränsning innebär att en utredning om brott avslutas utan att felaktigheten eller passiviteten slutligt har prövats. Dessa olika åtgärder sker genom beslut. Utredningen om den aktuella felaktigheten kan avslutas på mer formlösa sätt, såsom t.ex. att en brottsutredning minskar i omfattning på ett sådant sätt att den felaktighet eller passivitet som också kan utgöra grund för skattetillägg inte längre omfattas av den pågående utredningen. Även i sådana fall får Skatteverket fatta beslut om skattetillägg.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.5.

#### *12 §*

Om en oriktig uppgift framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter ska skattetillägg inte tas ut. Tillämpningsutrymmet för paragrafen har därför försvunnit. Paragrafen har därför tagits bort.

Detta har behandlats i avsnitt 8.4.3.

#### *15 §*

Första stycket 1 b har fått ändrat innehåll till följd av att uttrycket kontrollmaterial som normalt är tillgängligt bytts ut till avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga. Innebörden av ändringen beskrivs i författningskommentaren till 10 § 1 och 10 a §.

Sista stycket har fått en ändrad lydelse eftersom 12 § har tagits bort.

Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 8.4.2 och 8.4.3.

### **51 kap.**

#### *1 §*

Paragrafen har ändrats så att andra stycket 4 har tagits bort.

Lagen om talan om skattetillägg i vissa fall innebär att när det är aktuellt med både skattetillägg och ansvar för brott enligt skattebrottslagen avseende samma person och samma felaktighet och passivitet kommer detta att behandlas och bedömas samlat i en och samma process.

Det ska därför inte inträffa att skattetillägg tas ut efter det att straff för brott avseende samma felaktighet eller passivitet har dömts ut. Inte heller behöver situationen med förverkande enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken finnas kvar. Andra stycket 4 har därmed förlorat sin betydelse i skatteförfarandelagen.

Det faktum att en person döms till ansvar för skattebrott utgör därmed inte längre ett särreglerat skäl för befrielse från skattetillägg. Det är i stället som huvudregel skattetillägget som ska beaktas vid straffmätningen angående skattebrottet. Om det i ett enskilt fall skulle visa sig att det inte är möjligt att uppnå ett rimligt resultat genom att sätta ned påföljden med stöd av 29 kap. 5 § brottsbalken finns en möjlighet att i stället jämka skattetillägget genom att använda den mera generella jämningsregeln i 51 kap. 1 § första stycket SFL.

Detta har behandlats i avsnitt 7.11.

## **52 kap.**

### **8 §**

Paragrafens andra stycke har tillförts en ny andra mening.

Enligt andra stycket krävs att om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt.

Genom den nya meningen har Skatteverket rätt att meddela beslut om skattetillägg utan samband med ett beslut om ansvar för skatt som inte dragits av enligt 59 kap, i de situationer som avses i 49 kap. 10 b §. Det handlar alltså om de fall då den tillfälliga spärren för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg enligt 49 kap. 10 § 4 har upphört, således då åklagaren efter att ha fått en anmälan av Skatteverket om misstänkt brott eller av annan anledning inledd förundersökning beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen, eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.

Denna möjlighet finns dock bara om beslut om ansvar för ej avdragen skatt har beslutats. Om ett beslut om ansvar för inte avdragen skatt inte har meddelats och utredningen om brott har avslutats utan slutlig prövning av felaktigheten eller passiviteten ska beslut om ansvar för inte avdragen skatt och beslut om skattetillägg meddelas samtidigt.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.8.

### **8 a §**

I paragrafen, som är ny, införs en ny tidsfrist för beslut om skattetillägg. När fråga är om skattetillägg i fall som avses i 49 kap. 10 b §, nämligen de fall då den tillfälliga spärren för Skatteverket att fatta beslut om skattetillägg enligt 49 kap. 10 § 4 har upphört, får beslut om skattetillägg meddelas inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott. Det gäller alltså fall då åklagaren efter att ha fått en anmälan av Skatteverket om misstänkt brott eller av någon annan anledning inledd förundersökning beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen, eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre

är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt. Innebörden av bestämmelsen är således att Skatteverket alltid har en tidsfrist om sex månader när en fråga åter blir aktuell att utreda för att bedöma om skattetillägg ska tas ut.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.8.

## **59 kap.**

### *11 §*

Paragrafen har fått ett nytt tredje stycke. Härigenom regleras att ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg inte får fattas om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse. Bestämmelsen medför att samma person inte kan krävas på skattetillägg – även om det finns saklig grund för det – om han eller hon redan har åtalats m.m. för brott avseende samma felaktighet eller passivitet.

I 13 b § skattebrottslagen har samtidigt införts en bestämmelse som innebär att åklagaren inte får väcka åtal m.m., om Skatteverket har krävt samma person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.7.

### *17 §*

Paragrafen har fått ett nytt andra stycke. Härigenom regleras att Skatteverket inte får ansöka om företräदारansvar i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som ansökan skulle avse. Bestämmelsen medför att samma person inte kan krävas på skattetillägg – även om det finns saklig grund för det – om han eller hon redan har åtalats m.m. för brott avseende samma felaktighet eller passivitet.

I 13 b § skattebrottslagen har samtidigt införts en bestämmelse som innebär att åklagaren inte får väcka åtal m.m., om Skatteverket har krävt samma person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.7.

### *19 §*

Paragrafen har fått ett nytt tredje stycke. Härigenom regleras att Skatteverket inte får träffa någon överenskommelse om betalningsskyldighet, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse. Bestämmelsen



medför att samma person inte kan bli betalningsskyldig för skattetillägg genom överenskommelse – även om det skulle finnas saklig grund för det – om han eller hon redan har åtalats m.m. för brott avseende samma felaktighet eller passivitet.

I 13 b § skattebrottslagen har samtidigt införts en bestämmelse som innebär att åklagaren inte får väcka åtal m.m., om en överenskommelse om betalningsskyldighet har träffats och fullgjorts inom rätt tid.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.5.7.

## **66 kap.**

### **3 §**

Paragrafen har fått ett nytt tredje stycke. Enligt 66 kap. 3 § andra stycket får Skatteverket på begäran av den som ett beslut gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare. Genom lagen om talan om skattetillägg i vissa fall kan även Högsta domstolen komma att meddela avgöranden om skattetillägg. Genom det nya stycket utvidgas bestämmelsen från att enbart gälla avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen till att även gälla avgöranden från Högsta domstolen. Tillämpningsområdet är dock mer avgränsat: Såväl det beslut som får omprövas som den ändrade praxisen från Högsta domstolen ska gälla en fråga om skattetillägg.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.18.3.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna i skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 januari 2016.

Från och med denna tidpunkt får Skatteverket besluta om skattetillägg avseende en sådan felaktighet eller passivitet som avses i lagen om talan om skattetillägg i vissa fall efter avslutad utredning om brott hos åklagaren, dvs. i de utredningar om brott där åklagaren inte väcker åtal eller utfärdar strafföreläggande, detta även om felaktigheten eller passiviteten hänför sig till tid före den 1 januari 2016. Om de ordinarie tidsfristerna för beslut om skattetillägg har passerat, är en förutsättning dock att beslut fattas senast inom sex månader från det att felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

Övergångsbestämmelserna 16 och 18 har anpassats till ändringarna i skatteförfarandelagen och lagen om talan om skattetillägg i vissa fall. De utredningar om brott som pågår hos åklagaren vid ikraftträdandet kan avse brott avseende en felaktighet eller passivitet som omfattas av de upphävda lagarna taxeringslagen (1990:324) eller skattebetalningslagen (1997:483). Motsvarande spärreglering finns i skatteförfarandelagen. Ändringarna innebär vidare att ett beslut om skattetillägg får meddelas utan samband med eftertaxering eller efterbeskattning antingen inom de ordinarie tidsfristerna eller senast inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.

När det gäller skattetillägg och tillgängliga avställningsuppgifter ska de äldre bestämmelserna i 49 kap. 10 § första stycket 1 samt 49 kap. 12

och 15 §§ tillämpas i fråga om uppgifter som har lämnats eller skulle ha lämnats före den 1 januari 2016. Om oriktig uppgift har lämnats i en deklARATION som har getts in eller skulle ha getts in före den 1 januari 2016 ska alltså äldre bestämmelser tillämpas. Äldre bestämmelser ska också tillämpas vid skönsbeskattning på grund av avsaknad av eller brister i en deklARATION som skulle ha lämnats före den 1 januari 2016 och vid oriktig uppgift i en begäran om omprövning av skatt som skulle ha redovisats före den 1 januari 2016.

Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 9.

### 11.3 Förslaget till lag (2015:000) om talan om skattetillägg i vissa fall

#### 1 §

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Lagen gäller bara när en och samma felaktighet eller passivitet kan vara grund för såväl beslut om skattetillägg enligt skatteförarandelagen (2011:1244) som åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69). Om en felaktighet eller passivitet kan leda till skattetillägg men även till en prövning avseende skattebrott gäller denna lag. Själva tillämpningen av lagen kan leda till att ett beslut om skattetillägg inte ska fattas av Skatteverket, utan att frågan om skattetillägg i stället ska prövas av allmän domstol eller av åklagare.

En ytterligare förutsättning är att sanktionerna ska avse samma fysiska person. I fall då dessa förutsättningar inte är uppfyllda är det inte aktuellt att tillämpa lagen.

Angående innebörden av ”felaktighet eller passivitet”, se avsnitt 7.8.1 och 7.5.1.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.8.

#### 2 §

I paragrafen anges lagens huvudsakliga innehåll. I lagen finns bestämmelser om förfarandet när en fråga om skattetillägg prövas i samma rättegång som ett åtal för skattebrott i allmän domstol men också om förfarandet hos åklagaren. Detta innefattar såväl sådana åtgärder som kan föregå ett beslut om att skattetillägg ska tas ut såsom utredningsåtgärder eller stämningsansökan, som avseende själva beslutet, vilket av åklagare kan initieras genom strafföreläggande. I slutet av lagen finns vissa bestämmelser om verkställighet m.m. av beslut om skattetillägg. Dessa bestämmelser riktar sig främst till Skatteverket.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.9.

#### 3 §

I paragrafens *första stycke* anges att skatteförarandelagens (2011:1244), förkortad SFL, bestämmelser om skattetillägg i 49 och 51 kap. tillämpas när en fråga om skattetillägg ska prövas enligt denna lag. Detta innebär att den materiella prövningen av skattetilläggsfrågan hos åklagare och allmän domstol ska ske enligt samma bestämmelser som när skattetillägg prövas hos Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol. 49 kap. SFL reglerar förutsättningarna för att ta ut skattetillägg såsom hur skattetillägg

ska tas ut vid oriktig uppgift (4 §), vilka uppgifter som ska anses vara oriktiga (5 §), skattetillägg vid skönsbeskattning (6–8 §§), skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §) och beräkning av skattetillägg (11–21 §§). 51 kap. reglerar befrielse från bl.a. skattetillägg.

Vissa undantag finns från regeln att skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg tillämpas. Bestämmelserna i 49 kap. 10 § 4 och 5 samt 10 b § SFL ska inte tillämpas. Dessa bestämmelser införs samtidigt som lagen om talan om skattetillägg i vissa fall och reglerar när Skatteverket inte får fatta beslut om skattetillägg då den aktuella felaktigheten eller passiviteten har blivit föremål för åklagarens handläggning. Dessa bestämmelser är således inte aktuella för åklagare eller allmän domstol.

I övrigt gäller samma förutsättningar för uttag av och befrielse från skattetillägg var skattetillägget än prövas. Förutsättningarna för uttag av skattetillägg skiljer sig åt från förutsättningarna för att döma till ansvar för skattebrott. T.ex. krävs inte uppsåt eller andra subjektiva rekvisit för att ta ut skattetillägg. Beviskraven för att ta ut skattetillägg är också något annorlunda. Att förutsättningarna skiljer sig åt kan innebära att allmän domstol finner att skattetillägg ska tas ut men att det inte ska dömas till ansvar för skattebrott.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.10.

*Andra stycket* reglerar vilka tidsfrister som ska gälla för ett beslut om skattetillägg. Beslut om skattetillägg får meddelas inom den tid som påföljd får dömas ut enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen (1971:69) för den felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet. Skattetillägg som prövas enligt denna lag ska således följa brottets preskriptionstid enligt skattebrottslagen.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.13.3.

#### 4 §

I paragrafen regleras att om inte något annat föreskrivs i denna lag, tillämpas i fråga om utredningen och förfarandet beträffande frågan om skattetillägg det som är föreskrivet för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med, men att tvångsmedel enligt 24–28 kap. rättegångsbalken inte får användas. Bestämmelsen innebär att för den processuella handläggningen ska förutom de angivna undantagen rättegångsbalkens regler tillämpas. Bestämmelsen riktar sig till både åklagare och allmän domstol.

Att tvångsmedel enligt 24–28 kap. inte får användas innebär att det inte är möjligt att använda t.ex. häktning (24 kap.), reseförbud (25 kap.), kvarstad (26 kap.), beslag och hemlig avlyssning av elektronisk kommunikation m.m. (27 kap.) eller husrannsakan (28 kap.) beträffande skattetilläggsfrågan. Behövs dessa åtgärder för brottmålet (och de är tillåtna för det aktuella brottet) så får de förstås användas. Skulle genom sådana metoder information komma fram, får de användas för skattetilläggsfrågan, så länge inte användningsbegränsningar el. dyl. förhindrar detta.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.10.

## 5 §

Paragrafen har införts i förtydligande syfte. Den reglerar att i samband med att den misstänkte delges skäligen misstanke enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken, ska den misstänkte underrättas om att även skattetillägg kan komma att tas ut samt om grunderna för detta. Den enskilde ska således vid denna tidpunkt få information om att det kan bli aktuellt även med skattetillägg. Att även grunderna för detta ska anges innebär att inte bara skälen för skattetillägg ska anges utan även eventuella befrielsegrunder. I detta ligger dels att informera om vilka befrielsegrunder som finns (i praktiken snarast ett uppräknande av innehållet i lag), dels – om det redan i detta skede finns någon sådan uppfattning – ange om någon befrielsegrund bedöms vara aktuell just i det aktuella fallet.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.12.1.

## 6 §

Bestämmelsen i *första stycket* innebär att om förutsättningar för en talan om skattetillägg är uppfyllda, ska åklagaren i samband med att åtal väcks för brott enligt skattebrottslagen även föra talan om skattetillägg och framställa ett yrkande om att skattetillägg ska tas ut. Uttrycket ”får” i lagtexten innebär inte att förfarandet är frivilligt, utan tar sikte på att en sådan talan ska föras endast om förutsättningarna för det är uppfyllda. För att en sådan talan ska föras krävs vidare att åtalet och skattetillägget avser samma person och samma felaktighet eller passivitet. Åtalet kan dock även avse flera andra felaktigheter eller passiviteter. Angående innebörden av ”felaktighet eller passivitet”, se avsnitt 7.8.1 och 7.5.1.

*Andra stycket* reglerar vad som ska anges i stämningsansökan när det gäller skattetilläggsfrågan. När åklagaren framställer ett yrkande om skattetillägg ska åklagaren i stämningsansökan lämna uppgift om de omständigheter som skattetillägget grundas på samt de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

I 45 kap. 4 § rättegångsbalken anges vad som ska anges i en stämningsansökan. När det är aktuellt med en talan om även skattetillägg, ska även uppgift om skattetillägget och de omständigheter som det grundas på anges. I detta ingår att i yrkandet ange med vilken procentsats och på vilket underlag skattetillägget ska beräknas. När det gäller det belopp med vilket skattetillägget kommer att utgå, är uträkningen därav en uppgift som ankommer på Skatteverket. Åklagaren kan dock välja att vända sig till Skatteverket för att få en uträkning av vad beloppet skulle bli, att bifoga stämningsansökan som underlag.

Vidare ingår i angivande av uppgift om skattetillägget och de omständigheter som det grundas på att ta upp eventuella befrielsegrunder, om det som framkommit av omständigheterna ger anledning till det. Detta ska göras även om åklagaren har lämnat sådana uppgifter i samband med misstankedelgivningen, se 5 §. Åklagaren ska beakta dessa befrielsegrunder vid valet av yrkande.

Även de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis ska anges. Yrkandet om skattetillägg ska i stämningsansökan vara självständigt och skilt från gärningsbeskrivningen för brottet enligt skattebrottslagen.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.12.2.

#### 7 §

Paragrafen reglerar en möjlighet att åberopa samma omständigheter till stöd för yrkandet om skattetillägg som åberopas till stöd för åtalet. Vid talan om brott enligt skattebrottslagen kan åklagaren efter ett väckt åtal åberopa en annan felaktighet eller passivitet än den som angavs i stämningsansökan, om det är tillåtet enligt bestämmelsen i 45 kap. 5 § rättegångsbalken. Om åklagaren tillåts åberopa en ny felaktighet eller passivitet till stöd för åtalet i brottmålet får denna felaktighet eller passivitet också åberopas till stöd för talan om skattetillägg.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.12.3.

#### 8 §

I paragrafen sägs att frågan om skattetillägg ska handläggas i samma rättegång som åtalet enligt skattebrottslagen och avgöras genom dom. I domen ska domstolen förutom skälen till avgörandet ange med vilken procentsats som skattetillägg ska tas ut samt vad som ska utgöra underlaget för beräkningen av skattetillägget. Själva beräkningen och fastställandet av beloppet att betala ska dock, precis som när det gäller skattetilläggsbeslut som ändras av allmän förvaltningsdomstol, göras av Skatteverket, vilket regleras i 15 §.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.13.1.

#### 9 §

Paragrafen reglerar situationen då skattetillägg tas upp i strafföreläggande. I vissa fall får åklagare i stället för att väcka åtal utfärda strafföreläggande enligt 48 kap. 2 § rättegångsbalken. I paragrafen regleras att ett sådant strafföreläggande får omfatta även skattetillägg, enligt de förutsättningar som anges i efterföljande paragrafer, 10 och 11 §§. Bestämmelsen innebär att om förutsättningar för skattetillägg finns, ska strafföreläggandet även omfatta detta skattetillägg. Utrycket ”får” i lagtexten innebär inte att förfarandet är frivilligt, utan tar sikte på att strafföreläggandet ska omfatta även skattetillägg endast om förutsättningarna för det är uppfyllda. I bedömningen av om förutsättningar finns för skattetillägg, ingår också att bedöma befrielsegrunder.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.15.

#### 10 §

Paragrafen innehåller närmare regler om strafförelägganden som omfattar skattetillägg.

I *första stycket* föreskrivs att även underlaget för skattetillägget ska föreläggas den misstänkte till godkännande.

I *andra stycket* regleras vad strafföreläggandet ska innehålla. Utöver vad som följer av 48 kap. 6 § rättegångsbalken, ska föreläggandet innehålla uppgift om underlaget för skattetillägg och de omständigheter som åberopas till stöd för skattetillägget. Detta innefattar med vilken procentsats och på vilket underlag som skattetillägget ska tas ut. Om åklagaren har vänt sig till Skatteverket för en preliminär uträkning av

skattebeloppet, kan åklagaren också informera den enskilde om till vilket belopp skattetillägget skulle uppgå.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.15.

### 11 §

Paragrafen reglerar hur ett strafföreläggande som omfattar skattetillägg godkänns. Detta sker genom att den misstänkte, utöver vad som följer av 48 kap. 9 § rättegångsbalken, godtar det skattetillägg som tagits upp i föreläggandet. I 48 kap. 9 § anges att godkännande sker genom att den misstänkte undertecknar och tillställer behörig mottagare en förklaring, att han erkänner gärningen och godtar det straff och den särskilda rättsverkan samt det enskilda anspråk som upptagits i föreläggandet.

Strafföreläggandet måste, i enlighet med vad som gäller för strafförelägganden i dag, godkännas i sin helhet. Annars får det inte verkan som en dom som fått laga kraft, och det återstår för åklagaren att avgöra om han eller hon i stället ska väcka åtal och då samtidigt föra talan om skattetillägg.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.15.

### 12 §

Paragrafen reglerar rätten till offentlig försvarare.

I paragrafen anges att den som talan om skattetillägg förs mot har rätt till offentlig försvarare enligt vad som gäller för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med. Den offentlige försvararen har således rätt till skäligen ersättning också för det arbete som läggs ned med anledning av yrkandet om skattetillägg (se 21 kap. 10 § rättegångsbalken).

Om endast frågan om skattetillägg är föremål för prövning, t.ex. sedan endast frågan om skattetillägg överklagats, är huvudregeln att ett eventuellt förordnande om offentlig försvarare fortsätter att gälla. Av 21 kap. 6 § första stycket rättegångsbalken följer att ett förordnande får återkallas bara i vissa fall, t.ex. om behovet av offentlig försvarare upphör.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.16.

### 13 §

I paragrafen regleras att 31 kap. rättegångsbalken ska tillämpas i fråga om rättegångskostnader. Enligt 31 kap. 1 § första stycket rättegångsbalken gäller att om den tilltalade döms för brottet, ska den tilltalade ersätta staten för det som betalats av allmänna medel i ersättning till försvarare. Denna ersättningsskyldighet ska således gälla även om det beslutas att skattetillägg ska tas ut. Detta innebär också att i de fall då domstolen beslutar att skattetillägg ska tas ut men frikänner den misstänkte från åtal för brottet, har domstolen att bestämma vilka rättegångskostnader som den enskilde ska betala. Här krävs således att domstolen gör en bedömning av fördelningen av rättegångskostnaderna.

Även bestämmelserna i 31 kap. 1 § andra–femte styckena gäller, vilket kan medföra att full ersättningsskyldighet inte ska föreligga.

Se också kommentaren till 12 §.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.16.

#### 14 §

Paragrafen anger vad som gäller vid överklagande av dom eller beslut enligt lagen.

Enligt *första stycket* ska i fråga om överklagande rättegångsbalkens bestämmelser om överklagande i brottmål tillämpas. Detta innebär att rättegångsbalkens regler om överklagadetid ska tillämpas, och därmed att en dom om skattetillägg får överklagas inom tre veckor från den dag då den meddelades. Detta gäller även om bara skattetilläggsfrågan överklagas. Av 49 kap. 13 § rättegångsbalken framgår att för att hovrätten ska pröva tingsrättens dom i brottmål krävs prövningstillstånd bl.a. om den tilltalade genom domen som enda påföljd dömts till böter. Ett beslut om skattetillägg utgör inte en påföljd i vare sig rättegångsbalkens eller brottsbalkens mening, jfr propositionen Om prövningstillstånd i hovrätt och instansordningen i utskningsmål (prop. 1992/93:216 s. 89) och 1 kap. 8 § brottsbalken. Detta innebär att det krävs prövningstillstånd för prövning i hovrätt av tingsrättens dom om den tilltalade inte dömts till annan påföljd än böter. Överklagas en dom angående fängelse och uttag av skattetillägg krävs inte prövningstillstånd för prövning av skattetilläggsfrågan.

Paragrafens *andra stycke* anger ett undantag från regeln ovan. Prövningstillstånd krävs inte i hovrätten om endast frågan om skattetillägg överklagas dit.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.17.

#### 15 §

Paragrafen riktar sig främst till Skatteverket men också till allmän förvaltningsdomstol och Kronofogdemyndigheten. I viss mån riktar den sig också till enskilda. Bestämmelsen innebär att ett skattetillägg som beslutas enligt denna lag ska verkställas på samma sätt som ett skattetillägg beslutat av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol samt att Skatteverket kan ansöka om betalningssäkring för skattetillägg som kan beslutas av åklagare eller allmän domstol. Bestämmelserna i de uppräknade kapitlen i skatteförfarandelagen ska därvid tillämpas.

I *första punkten* hänvisas till 46 kap. som reglerar betalningssäkring. Bestämmelsen innebär att Skatteverket kan ansöka om betalningssäkring hos förvaltningsrätten även för skattetillägg som eventuellt kommer att tas ut genom en dom i allmän domstol eller av åklagare i strafföreläggande. Det får antas att ett övervägande av Skatteverket att ansöka om betalningssäkring för ett skattetillägg görs när verket överväger betalningssäkring för själva det aktuella skattebeloppet, ett beslut som verket självt förfogar över. När det gäller skattetillägg som ska beslutas av åklagare eller allmän domstol saknar Skatteverket denna kontroll. Bestämmelserna i 46 kap. kräver inte att en ansökan om betalningssäkring görs utan Skatteverket får bedöma om det finns fog för en sådan ansökan.

I *andra punkten* räknas kapitlen i avdelning XIV om betalning och återbetalning av skatter och avgifter upp, 61–65 kap. Detta är regler som riktar sig till Skatteverket och till den enskilde. 61 kap. handlar om skattekonton, bl.a. vad som ska registreras på skattekonto och när det ska stämmas av, 62 kap. om betalning av skatter och avgifter, bl.a. när

betalning ska ske, 63 kap. om anstånd med betalning av skatter och avgifter, bl.a. om ansökan och förutsättningar för anstånd, 64 kap. om återbetalning av skatter och avgifter och 65 kap. om ränta. I den utsträckning reglerna är tillämpliga på skattetillägg beslutade av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol är de tillämpliga även för skattetillägg beslutade enligt lagen om talan om skattetillägg i vissa fall. Skattetillägg ska således hanteras på samma sätt oavsett vem som har beslutat om det.

I  *tredje punkten*  räknas kapitlen i avdelning XVI om verkställighet upp. Bestämmelsen riktar sig till Skatteverket, Kronofogdemyndigheten och enskilda. 68 kap. handlar om besluts verkställbarhet såsom t.ex. vilka beslut som gäller omedelbart, 69 kap. om verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring, 70 kap. om indrivning såsom t.ex. när ett obetalt belopp ska lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning och 71 kap. om övriga bestämmelser om verkställighet såsom t.ex. när säkerhet får tas i anspråk. I den utsträckning reglerna är tillämpliga på skattetillägg beslutade av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol är de tillämpliga även för skattetillägg beslutade enligt lagen om talan om skattetillägg i vissa fall.

Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 7.18.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Enligt  *första punkten*  träder lagen i kraft den 1 januari 2016.

Enligt  *andra punkten*  tillämpas den i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tiden efter den 31 december 2015. Detta betyder att felaktigheter eller passiviteter som äger rum efter den 31 december 2015 omfattas av regleringen. Ett typexempel är att en oriktig uppgift lämnas i en deklaration. Har den oriktiga uppgiften lämnats före den 1 januari 2016 ska lagen inte tillämpas på det fallet. Det är alltså tidpunkten för det felaktiga beteendet som styr om lagen ska tillämpas.

Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 9.1.



# Sammanfattning av betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62)

Betänkandets sammanfattning har kortats. Här redovisas endast de förslag som denna lagrådsremiss behandlar.

Vårt uppdrag syftar till att ytterligare stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet utan att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet eller kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket minskar. Motsvarande gäller även för Tullverket.

Vi föreslår i korthet följande.

- När en oriktig uppgift kan leda till både en administrativ och en straffrättslig sanktion, ska sanktionerna samordnas genom att åklagaren i allmän domstol, i samband med att åtal väcks för skattebrottet eller det tullrättsliga brottet, yrkar att skattetillägg eller tulltillägg tas ut. Åklagaren kan i ett strafföreläggande påföra skattetillägg eller tulltillägg.
- Det som nu kallas normalt tillgängligt kontrollmaterial avgränsas på ett tydligare sätt och benämns tillgängliga avstämningsuppgifter. Skattetillägg ska inte tas ut om en oriktig uppgift framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter.

Vi anser att förslagen bör träda i kraft den 1 juli 2014 i vissa fall kombinerat med en övergångsreglering.

## Samordning av administrativ och straffrättslig sanktion

Av våra direktiv framgår att systemet med skattetillägg och skattebrott bör ses över i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten för enskilda och åstadkomma en bättre samordning av sanktionsformerna inom skatteområdet. Motsvarande gäller för tullområdet.

Högsta domstolen har i ett pleniavgörande den 11 juni 2013 funnit att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (gärning) enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen omfattar systemet med skattetillägg och påföljd för brott mot skattebrottslagen. Det är således inte förenligt med Europakonventionen att i olika förfaranden pröva frågan om skattetillägg och påföljd för skattebrott.

Vi har undersökt olika alternativ för att lösa problemen med nuvarande ordning. Ett renodlat vägvalssystem – den enskilde påförs antingen en administrativ eller en straffrättslig sanktion – anser vi inte är någon bra lösning. Den enskilde kan nämligen i ett sådant system helt undgå sanktioner om ett väckt åtal ogillas, trots att det finns materiella förutsättningar för en administrativ sanktion.

En bättre ordning är enligt vår mening att, när såväl en administrativ som en straffrättslig sanktion kommer i fråga, samordna de båda sanktionerna i en domstol. Vid bedömningen av vilket domstolsslag, allmän domstol eller allmän förvaltningsdomstol, som bör hantera de samordnade sanktionerna, har vi funnit att en överflyttning av de administrativa sanktionerna till allmän domstol innebär minst ingrepp i nuvarande regelsystem. Det nya förfarandet vid uttag av skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol regleras i en ny lag.

Förslaget innebär i huvuddrag följande.

Skatteverket och Tullverket anmäler misstänkta brott enligt skattebrottslagen (1971:69), lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller tullagen (2000:1281) till åklagaren. Anmälan om misstänkt brott ska göras enligt samma bedömningsgrunder som i dag. Vad avser Tullverket föreslår vi att en anmälningsplikt införs. När ett misstänkt brott har anmälts eller om en utredning om brott pågår av annan anledning är verken tillfälligt förhindrade att meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för utredningen om brott. Skatteverket och Tullverket är däremot oförhindrade att fortsätta handläggningen och meddela beslut i beskattningsärendet eller tulltaxeringsärendet.

Åklagaren utreder det misstänkta brottet och, om förutsättningar finns, väcker åtal och yrkar samtidigt att skattetillägg eller tulltillägg ska tas ut. Åklagaren kan också välja att utfärda ett strafföreläggande och då även ta ut skattetillägg eller tulltillägg. I dessa situationer är Skatteverket och Tullverket slutligt förhindrade att meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg.

Om åklagaren inte inleder någon förundersökning eller beslutar att lägga ned förundersökningen eller på annat sätt inte slutligt tar ställning till den misstänktes skuld, ska Skatteverket respektive Tullverket underrättas om detta. När verken får en sådan underrättelse får de utreda och besluta om skattetillägg eller tulltillägg.

När Skatteverket får en underrättelse från åklagarna att en utredning om brott har avslutats utan att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt i sak kan ett beslut i skatte- eller avgiftsfrågan redan ha meddelats. Skatteverket tillåts därför i dessa situationer meddela beslut om skattetillägg utan samband med efterbeskattning eller omprövning, även om den ordinarie tvåårsfristen för sådana beslut passerats.

Skatteverket och Tullverket måste som huvudregel meddela ett beslut om skattetillägg eller tulltillägg inom de tidsfrister som normalt gäller enligt skatteförfarandelagen och tullagen. Återstår mindre än sex månader av dessa tidsfrister, räknat från den dag då åklagaren fattade sitt beslut att inte gå vidare med brottsmisstanken avseende en viss felaktighet eller passivitet, förlängs emellertid tidsfristen till att gälla sex månader efter åklagarens beslut.

I det föreslagna systemet kombineras brottmålets processregler med de materiella skatte- och tullrättsliga reglerna. Processen ska styras av de regler som gäller enligt rättegångsbalken för brottmålet medan själva skattetillägget eller tulltillägget ska bedömas enligt de materiella reglerna i skatteförfarandelagen och tullagen.

Vi har valt att använda uttrycket felaktighet eller passivitet när vi talar om omständigheter som kan utgöra grund för skattetillägg eller tulltillägg

och som även kan utgöra objektiva rekvisit vad gäller skattebrott och tullrättsliga brott. Uttrycket felaktighet eller passivitet ska beträffande skattetillägg och tulltillägg tolkas på det sätt som gäller vid sakens avgränsning i skatteförandet respektive tulltaxeringsförandet. Detta innebär bl.a. att Skatteverket och Tullverket är förhindrade att meddela beslut om skattetillägg eller tulltillägg endast avseende de felaktigheter eller passiviteter i en deklARATION som har prövats i brottmålet Den vidare avgränsning av saken som tillämpas i brottmålet förändras inte.

De felaktigheter eller passiviteter som åklagaren får lägga till grund för den straffrättsliga talan efter det att talan väckts får även utgöra grund för talan om skattetillägg eller tulltillägg.

En dom om skattetillägg eller tulltillägg i allmän domstol får överklagas inom tre veckor. Det krävs prövningstillstånd i frågan om administrativ sanktion i de fall prövningstillstånd krävs för brottmålet. Prövningstillstånd krävs dock inte om överklagandet enbart avser frågan om skattetillägg eller tulltillägg.

Ett avgörande om skattetillägg eller tulltillägg enligt de nya reglerna verkställs av Skatteverket eller Tullverket på samma sätt som andra skattetillägg och tulltillägg.

Den som skattetillägget eller tulltillägget avser kan erhålla ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning enligt reglerna i 43 kap. skatteförarandelagen (2011:1244).

Det stora flertalet fall, dvs. de fall då det endast är aktuellt att ta ut en administrativ sanktion, berörs inte av det föreslagna systemet med två sanktioner i en domstol. Dessa fall kommer även fortsättningsvis att hanteras av Skatteverket och Tullverket precis som i dag. Under 2012 avslutades 3 277 brottsmisstankar enligt skattebrottslagen med väckt åtal. Statistiken talar om brottsmisstankar, inte om antal väckta åtal. Ett åtal kan avse flera brottsmisstankar. Av statistiken går inte heller att utläsa om brottsmisstankarna avser fysiska eller juridiska personer eller om skattetillägg påförts i den fråga som misstanken gäller. Det går därför inte att med ledning av statistik uppskatta hur många fall som omfattas av vårt förslag.

Vi föreslår att det nya förfarandet ska tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

## **Normalt tillgängligt kontrollmaterial**

Motivet till de särskilda reglerna om normalt tillgängligt kontrollmaterial var att den oriktiga uppgiften inte inneburit någon väsentlig risk för skatteundandragande. Innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial har efterhand i tillämpningen successivt utvidgats och får nu sägas vara oklar.

Vi föreslår en tydligare avgränsning av det kontrollmaterial – med vår terminologi de avstämningsuppgifter – som kan medföra att skattetillägg inte ska tas ut och en definition i skatteförarandelagen. Med avstämningsuppgifter menar vi kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande, underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning, uppgifter i föregående års inkomstdeklARATION som kan användas för kontroll av motsvarande uppgift i årets inkomstdeklARATION

samt uppgifter som finns i register upprättade av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

Uppgifter som lämnas i ett års inkomstdeklaration och som har betydelse för nästa års inkomstdeklaration är t.ex. inrullade underskott. De register som avses i definitionen är de register som Skatteverket upprättar för kontroll av framtida inkomstdeklarationer, t.ex. registret om uppskovsavdrag, skogsavdragsregistret och registret över uppskov vid andelsbyten.

Definitionen av termen avstämningsuppgifter innebär att endast det kontrollmaterial som Skatteverket faktiskt använder vid granskningen av deklarationer omfattas. Risken för skatteundandragande är i dessa situationer obetydlig. Vi föreslår därför att skattetillägg inte får tas ut om en oriktig uppgift framgår av avstämningsuppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Något krav att den oriktiga uppgiften också ska kunna rättas med ledning av avstämningsuppgifterna uppställs inte.

En följd av förslaget är att bestämmelsen om att skattetillägg får tas ut med en lägre procentsats om en oriktig uppgift framgår men inte kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial kan tas bort.

Några ytterligare bestämmelser om att skattetillägg inte får tas ut om risken för skatteundandragande är obetydlig behövs enligt vår mening inte. I andra situationer då risken för skatteundandragande är liten kan befrielse medges med stöd av de vanliga reglerna i skatteförfarandelagen.

Betänkandets lagförslag har kortats. Här redovisas endast de ändringsförslag som denna lagrådsremiss behandlar.

## Förslag till lag (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol

Härigenom föreskrivs följande.

### **Inledande bestämmelser**

1 § I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol.

2 § Det som sägs om åklagare i denna lag gäller även sådan särskilt förordnad befattningshavare vid Tullverket som avses i 32 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling när denne för talan enligt vad som anges i bestämmelsen.

### **Handläggning av mål enligt denna lag**

3 § När åklagaren väcker åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) får denne samtidigt föra talan om sådant skattetillägg som avses i 49 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), om skattetillägget avser den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

4 § När åklagaren väcker åtal för brott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller 10 kap. tullagen (2000:1281) får denne samtidigt föra talan om sådant tulltillägg som avses i 8 kap. tullagen, om tulltillägget avser den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

5 § Tingsrätten beslutar på talan av åklagaren om skattetillägg eller tulltillägg. Frågan om sådant tillägg ska handläggas i samma rättegång som talan om brott.

6 § Om inte något annat sägs i denna lag, ska i fråga om förfarandet gälla vad som är föreskrivet för det brottmål som föranlett åtal.

7 § Om åklagaren lägger en ny felaktighet eller passivitet till grund för åtalet, får talan om skattetillägg eller tulltillägg utvidgas till att avse även den felaktigheten eller passiviteten.

### **Beslut om skattetillägg och tulltillägg**

8 § I mål om skattetillägg enligt denna lag gäller bestämmelserna om skattetillägg i 49 kap. och 51 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Bestämmelserna i 49 kap. 10 § 4 och 10 b § ska dock inte tillämpas.

I mål om tulltillägg enligt denna lag gäller bestämmelserna om tulltillägg i 8 kap. tullagen (2000:1281), med undantag för 6 § 3, 6 a och 6 b §§.

9 § Utöver vad som anges i 51 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska vid bedömningen av befrielse från skattetillägg särskilt beaktas om felaktigheten eller passiviteten även medför att den som skattetillägget gäller fälls till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blir föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

10 § Utöver vad som anges i 8 kap. 10 § tullagen (2000:1281) ska vid bedömningen av befrielse från tulltillägg särskilt beaktas om felaktigheten eller passiviteten även medför att den som tulltillägget gäller fälls till ansvar för brott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling, 10 kap. tullagen (2000:1281) eller blir föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

11 § Ett beslut om skattetillägg får meddelas inom den tid som påföljd får ådömas enligt 35 kap. 1 § brottsbalken eller 14 och 14 a §§ skattebrottslagen (1971:69) för den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

Ett beslut om tulltillägg får meddelas inom den tid som påföljd får ådömas enligt 35 kap. brottsbalken för den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

### **Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning**

12 § I mål om skattetillägg och tulltillägg enligt denna lag gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får inte betalas ut förrän beslutet fått laga kraft.

Vad som sägs i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen om Skatteverket ska i fråga om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i mål om tulltillägg i stället gälla Tullverket.

### **Överklagande**

13 § Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller vad som föreskrivs om överklagande i brottmål i 49, 51, 54 och 55 kap. rättegångsbalken.

Prövningstillstånd krävs dock inte om endast frågan om skattetillägg eller tulltillägg överklagas.

### **Övriga bestämmelser**

14 § Bestämmelserna i 59 kap. samt avdelning XIV och XVI skatteförfarandelagen (2011:1244) som är tillämpliga på skattetillägg beslutade av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol ska också tillämpas på skattetillägg som har beslutats enligt denna lag.

15 § Bestämmelserna i tullagen (2000:1281) om betalning, betalnings- Bilaga 2  
skyldighet, återbetalning och verkställighet som är tillämpliga på  
tulltillägg beslutade av Tullverket eller allmän förvaltningsdomstol ska  
också tillämpas på tulltillägg som har beslutats enligt denna lag.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014 och tillämpas i fråga om  
felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni  
2014.

## Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om rättegångsbalken  
dels att 31 kap. 9 §, 45 kap. 4 § samt 48 kap. 2, 6, 9 och 10 §§ ska ha  
följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 23 kap. 18 a §,  
31 kap. 9 b § och 48 kap. 5 b §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**23 kap.**

*18 a §*

*Vid underrättelse enligt 18 §  
första stycket ska den misstänkte  
också underrättas om att skatte-  
tillägg eller tulltillägg kan komma  
att tas ut samt grunderna för detta.*

**31 kap.**

*9 §<sup>1</sup>*

Vill åklagaren, att den tilltalade skall förpliktas att ersätta  
rättegångskostnad, eller vill den tilltalade erhålla ersättning för sådan  
kostnad, skall han, innan handläggningen avslutas, framställa yrkande  
därom och uppgiva, vari kostnaden består. Gör han det ej, äge han ej  
därefter tala å den kostnad, som uppkommit vid samma rätt. Rätten pröve  
självmant, huruvida kostnad, som enligt rättens beslut skall utgå av  
allmänna medel, skall återgäldas av den tilltalade eller annan eller den  
skall stanna å statsverket. Fråga, som avses i 3 §, pröve rätten ock  
självmant.

Då rätten avgör målet, meddele rätten samtidigt beslut angående  
rättegångskostnaden.

Har förundersökning inletts men åtal ej följt och vill den misstänkte  
kräva ersättning för kostnad under förundersökningen eller väckes å det  
allmännas vägnar fråga om återgäldande av sådan kostnad, skall ansökan  
därom göras hos rätten.

*Har kostnader uppkommit i  
utredning om sådant skattetillägg  
eller tulltillägg som avses i lagen  
(2014:000) om skattetillägg och  
tulltillägg i allmän domstol gäller  
bestämmelserna om ersättning för  
kostnader för ombud, biträde eller  
utredning i 43 kap. och 71 kap. 4 §  
skatteförfarandelagen  
(2011:1244). Vad som sägs i  
71 kap. 4 § skatteförfarandelagen  
om Skatteverket ska i fråga om*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1972:430.



*ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i utredning om tulltillägg i stället gälla Tullverket. Vid handläggning av ett ärende om ersättning ska förvaltningslagen (1986:223) tillämpas.*

*Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft.*

#### 9 b §

*Omfattar ett strafföreläggande även skattetillägg eller tulltillägg enligt 48 kap. 2 § gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. och 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Vad som sägs i 71 kap. 4 § skatteförfarandelagen om Skatteverket ska i fråga om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i strafföreläggande om tulltillägg i stället gälla Tullverket. Vid handläggning av ett ärende om ersättning ska förvaltningslagen (1986:223) tillämpas.*

*Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får inte betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft.*

### 45 kap.

#### 4 §<sup>2</sup>

I stämningsansökan ska åklagaren uppge:

1. den tilltalade,
2. målsäganden, om någon sådan finns,
3. den brottsliga gärningen med uppgift om tid och plats för dess förövande och de övriga omständigheter som behövs för dess kännetecknande samt de bestämmelser som är tillämpliga,
4. de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis, samt
5. de omständigheter som gör domstolen behörig, om inte behörigheten framgår på annat sätt.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2012:326.

Vill åklagaren i samband med att åtalet väcks även väcka talan om enskilt anspråk enligt 22 kap. 2 §, ska åklagaren i ansökan lämna uppgift om anspråket och de omständigheter som det grundas på samt de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

*För åklagaren talan om skattetillägg eller tulltillägg enligt lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol, ska åklagaren i ansökan lämna uppgift om tillägget och de omständigheter som det grundas på.*

Om den tilltalade är eller har varit anhållen eller häktad på grund av misstanke om brott som omfattas av åtalet, ska åklagaren ange detta i stämningsansökan. Uppgift ska dessutom lämnas om tiden för frihetsberövandet.

Har åklagaren några önskemål om hur målet ska handläggas, bör dessa anges i stämningsansökan.

Ansökan ska vara undertecknad av åklagaren. En ansökan som ges in på elektronisk väg ska vara undertecknad med en elektronisk signatur enligt 2 § lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer eller överförs på ett sätt som uppfyller motsvarande krav på säkerhet.

#### **48 kap.**

##### **2 §<sup>3</sup>**

Strafföreläggande enligt detta kapitel innebär att den misstänkte till godkännande omedelbart eller inom viss tid föreläggs ett bötesstraff efter vad åklagaren anser att brottet bör föranleda. Under förutsättningar som anges i 4 § andra stycket får strafföreläggande avse villkorlig dom eller sådan påföljd i förening med böter. Av 5 a § framgår att ett strafföreläggande också får omfatta ett enskilt anspråk som avser betalningsskyldighet.

Strafföreläggande enligt detta kapitel innebär att den misstänkte till godkännande omedelbart eller inom viss tid föreläggs ett bötesstraff efter vad åklagaren anser att brottet bör föranleda. Under förutsättningar som anges i 4 § andra stycket får strafföreläggande avse villkorlig dom eller sådan påföljd i förening med böter. Av 5 a § framgår att ett strafföreläggande också får omfatta ett enskilt anspråk som avser betalningsskyldighet. *Ett strafföreläggande får under de förutsättningar som anges i 5 b § omfatta även skattetillägg eller tulltillägg.*

Föreläggande av ordningsbot enligt detta kapitel innebär att den misstänkte till godkännande omedelbart eller inom viss tid föreläggs ett bötesstraff efter vad som bestämts enligt 14 §.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2010:575.

Är brott förenat med egendoms förverkande, annan sådan särskild rättsverkan eller särskild rättsverkan i form av avgift enligt lagen (1994:419) om brottsofferfond, ska också denna föreläggas den misstänkte till godkännande. Detsamma gäller kostnad för blodprovstagning, blodundersökning, urinprovstagning och urinundersökning som avser den misstänkte och som har gjorts för utredning om brottet. I fråga om sådan kostnad tillämpas bestämmelserna om särskild rättsverkan.

Är brott förenat med företagsbot ska också denna genom straffföreläggande föreläggas den misstänkte till godkännande.

#### 5 b §

*Omfattar straffföreläggande ansvar för sådant brott som avses i 3 eller 4 § lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol ska också underlaget för skattetillägget eller tulltillägget föreläggas den misstänkte till godkännande.*

*Första stycket gäller inte om fullmakt har lämnats som enligt 48 kap. 10 § andra stycket inte får avse skattetillägg eller tulltillägg.*

*Det som sägs i 14 och 15 §§ lagen om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol om skattetillägg och tulltillägg som har beslutats enligt den lagen ska också tillämpas på skattetillägg eller tulltillägg som tagits ut i straffföreläggande.*

#### 6 §<sup>4</sup>

Ett straffföreläggande ska innehålla uppgift om

1. den åklagare som har utfärdat föreläggandet,
2. den misstänkte,
3. brottet med angivande av tid och plats för dess begående samt övriga omständigheter som behövs för att känneteckna det,
4. den eller de bestämmelser som är tillämpliga när det gäller brottet,
5. det straff och den särskilda rättsverkan, som föreläggs den misstänkte, och
6. det enskilda anspråk som föreläggs den misstänkte med uppgift om målsäganden och de omständigheter som anspråket

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2000:299.

grundar sig på.

grundar sig på,

*7. det underlag för skattetillägg som föreläggs den misstänkte med uppgift om de omständigheter som skattetillägget grundar sig på, och*

*8. det underlag för tulltillägg som föreläggs den misstänkte med uppgift om de omständigheter som tulltillägget grundar sig på.*

#### 9 §<sup>5</sup>

Strafföreläggande godkänns genom att den misstänkte undertecknar och tillställer behörig mottagare en förklaring, att han erkänner gärningen och godtar det straff *och* den särskilda rättsverkan *samt* det enskilda anspråk som upptagits i föreläggandet. Närmare bestämmelser om vem som skall motta sådan förklaring meddelas av regeringen.

Strafföreläggande godkänns genom att den misstänkte undertecknar och tillställer behörig mottagare en förklaring, att han erkänner gärningen och godtar det straff, den särskilda rättsverkan, det enskilda anspråk *och det skattetillägg eller tulltillägg* som upptagits i föreläggandet. Närmare bestämmelser om vem som skall motta sådan förklaring meddelas av regeringen.

#### 10 §<sup>6</sup>

Skriftligt godkännande av strafföreläggande, som inte avser villkorlig dom, får i den misstänktes ställe lämnas av den som är ombud för honom, om det till åklagaren inges fullmakt i original.

*Fullmakt avseende skattetillägg eller tulltillägg får lämnas endast om förutsättningarna för att ta ut skattetillägget eller tulltillägget kan bedömas på ett tillfredsställande sätt.*

Fullmakten skall, utöver vad som följer av 12 kap., innehålla

1. förklaring att ombudet har rätt att godkänna strafföreläggande på den misstänktes vägnar,

2. uppgift om det brott som godkännandet får avse, varvid skall anges brottets art samt tid och plats för dess begående, *samt*

3. uppgift om den högsta bötespåföljd, den särskilda rättsverkan och det enskilda anspråk som den misstänkte är villig att godta.

2. uppgift om det brott som godkännandet får avse, varvid skall anges brottets art samt tid och plats för dess begående,

3. uppgift om den högsta bötespåföljd, den särskilda rättsverkan och det enskilda anspråk som den misstänkte är villig att godta, *samt*

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2000:299.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1996:1462.

4. uppgift om underlaget för det skattetillägg eller det tulltillägg som den misstänkte är villig att godta. Bilaga 2

Har sådan fullmakt getts in till åklagaren, får ombudet motta handlingar i saken på den misstänktes vägnar.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.
2. Den nya lydelsen av 4 kap. 2 och 5 b §§ tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 30 juni 2014.

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

Härigenom föreskrivs att det i skattebrottslagen (1971:69) ska införas en ny paragraf, 13 b §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*13 b §*

*Om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg får åklagaren inte avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.

# Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)  
*dels* att 49 kap. 12 § ska upphöra att gälla,  
*dels* att rubriken närmast före 49 kap. 12 § ska utgå,  
*dels* att 3 kap. 5 §, 46 kap. 14 §, 49 kap. 10 och 15 §§, 51 kap. 1 § samt  
52 kap. 8 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att punkterna 16 och 18 i övergångsbestämmelserna till  
skatteförfarandelagen ska ha följande lydelse,  
*dels* att i lagen ska införas tre nya paragrafer, 49 kap. 10 a och 10 b §§  
och 52 kap. 8 a §, samt närmast före 49 kap. 10 b § och 52 kap. 8 a § nya  
rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **3 kap.**

### **5 §**

Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti gäller andra och tredje styckena.

I stället för det egentliga beskattningsåret avses med beskattningsår den av följande perioder som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret:

- 1 januari–31 december,
- 1 maj–30 april,
- 1 juli–30 juni, eller
- 1 september–31 augusti.

Detta gäller vid tillämpning av

- 28 kap. 3 § andra stycket (när en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas),
- 32 kap. 2 § (när en inkomstdeklaration ska lämnas),
- 49 kap. 10, 12 och 15 §§ – 49 kap. 10 och 15 §§  
(*normalt tillgängligt kontroll- (tillgängliga avstämningsupp-  
material), gifter*),
- 55 kap. 2 § första stycket (debitering av preliminär skatt),
- 56 kap. 10 § (besked om slutlig skatt),
- 62 kap. 4 § första stycket och 5 § (betalning av preliminär skatt),
- 65 kap. 5, 6, 9, 17 och 18 §§ (beräkning av ränta),
- 66 kap. 13 och 26 §§ (omprövning av beslut om debitering av preliminär skatt), samt
- 67 kap. 15 § (överklagande av beslut om debitering av preliminär skatt).

### **14 §**

Ett beslut om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställd upphör att gälla, om Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades.

Om det finns särskilda skäl, får förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket förlänga tidsfristen med tre månader i taget.

*Om betalningsskyldigheten gäller ett sådant skattetillägg som avses i lagen (2014:000) om skattetillägg och tulltillägg i allmän domstol och har en förundersökning inletts eller åtal väckts, får dock tidsfristen i andra stycket förlängas med sex månader i taget.*

## 49 kap.

### 10 §

Skattetillägg får inte tas ut om

1. den oriktiga uppgiften *kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket* inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

1. den oriktiga uppgiften *framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket* inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts,

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt, *eller*

*4. den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för ett väckt åtal, ett strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen (1971:69).*

### 10 a §

*Med avstämningsuppgifter avses:*

1. *kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande och underrättelse om lagfart som lämnas med stöd av författning,*

2. *uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som kan användas för kontroll av motsvarande uppgifter i inkomst-*



deklarationen för beskattningsåret, Bilaga 2  
och

3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

**När får skattetillägg tas ut efter avslutad utredning om brott?**

10 b §

*Om en felaktighet eller passivitet kan medföra både straff enligt skattebrottslagen (1971:69) och skattetillägg enligt denna lag och felaktigheten eller passiviteten har medfört att en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen har gjorts eller att en utredning om brott enligt skattebrottslagen har påbörjats, får skattetillägg tas ut bara om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

15 §

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och

b) kontrollmaterial som normalt b) de avstämningsuppgifter som är tillgängligt för Skatteverket och har varit tillgängliga för som har varit tillgängligt för Skatteverket inom ett år från verket inom ett år från utgången utgången av beskattningsåret, och av beskattningsåret, och

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

## **51 kap.**

1 §

Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha

a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,

b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller

- c) föränletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, 2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, *eller*
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, *eller* 3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.
4. *felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.*

## **52 kap.**

### **8 §**

Ett beslut om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts.

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt.

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt. *I fall som avses i 49 kap. 10 b § får dock, om ansvar för skatt redan har beslutats, beslut om enbart skattetillägg meddelas.*

### **Skattetillägg efter avslutad utredning om brott**

#### **8 a §**

*Ett beslut om skattetillägg i fall som avses i 49 kap. 10 b § får meddelas utan hinder av 5 eller 6 § inom*

*1. de tidsfrister som anges i 3, 4, 7 eller 8 §, eller*

*2. sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

16. Taxeringslagen (1990:324) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkten 10, för 2013 och tidigare års taxeringar.

Bestämmelserna om skattenämnd och dess medverkan i skatteärenden gäller dock inte efter utgången av 2011. I stället gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §.

Överklagandeförbudet i 6 kap. 2 § den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Vitesförelägganden som meddelas efter den tidpunkten gäller omedelbart.

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger grund för ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen (1971:69).*

*Om en felaktighet eller passivitet kan medföra både straff enligt skattebrottslagen och skattetillägg enligt den upphävda lagen och felaktigheten eller passiviteten har medfört att en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen har gjorts eller att en utredning om brott enligt skattebrottslagen har påbörjats, får skattetillägg tas ut bara om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

*Skatteverket får fatta ett sådant beslut om skattetillägg som avses i femte stycket utan hinder av 5 kap. 16 § och 18 § första stycket den upphävda lagen inom*

*1. de tidsfrister som anges i 4 kap. 19–21 §§ eller 18 § första stycket den upphävda lagen, eller*

*2. sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

18. Skattebetalningslagen (1997:483) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkterna 2–4, 10 och 11, för beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Överklagandeförbudet i 22 kap. 2 § första stycket 4 den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011.

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger grund för ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen (1971:69).*

*Om en felaktighet eller passivitet kan medföra både straff enligt skattebrottslagen och skattetillägg enligt den upphävda lagen och felaktigheten eller passiviteten har medfört att en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen har gjorts eller att en utredning om brott enligt skattebrottslagen har påbörjats, får skattetillägg tas ut bara om felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

*Skatteverket får fatta ett sådant beslut om skattetillägg som avses i fjärde stycket utan hinder av 21 kap. 13 § tredje stycket den upphävda lagen inom*

*1. de tidsfrister som anges i 21 kap. 14–19 §§ den upphävda lagen, eller*

*2. sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2014.
  2. Äldre bestämmelser i 49 kap. 12 § ska tillämpas på uppgifter som har lämnats före den 1 juli 2014.
  3. Bestämmelserna i 49 kap. 10 § första stycket 1 samt 10 a och 15 §§ ska tillämpas på uppgifter som ska lämnas efter den 30 juni 2014.

## Förteckning över remissinstanserna avseende betänkandet

Följande remissinstanser har getts möjlighet att yttra sig över Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandets betänkande Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62). Riksdagens ombudsmän, Riksrevisionen, Hovrätten för Västra Sverige, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Göteborgs tingsrätt, Malmö tingsrätt, Attunda tingsrätt, Sundsvalls tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Linköpings tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Justitiekanslern, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet, Datainspektionen, Statskontoret, Stockholms Handelskammare, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Statistiska centralbyrån, Stockholms Universitet (Juridiska fakulteten), Uppsala Universitet (Juridiska fakulteten), Regelrådet, FAR, Företagarna, FöretagarFörbundet, Landsorganisationen i Sverige LO, Lantbrukarnas Riksförbund LRF, Näringslivets Regelnämnd NNR, Näringslivets Skattedelegation NSD, Svenska Bankföreningen, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation Saco, Sveriges Kommuner och Landsting SKL, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Tjänstemännens Centralorganisation TCO och Transportindustriförbundet.

Remissen skickades ut med olika svarstider för olika delar av betänkandet. Såvitt gäller de förslag som presenteras i denna lagrådsremiss gäller följande.

Stockholms Handelskammare och Svenskt Näringsliv har anslutit sig till Näringslivets Skattedelegations remissyttrande.

Riksrevisionen, Statskontoret, Ekonomistyrningsverket, Statistiska centralbyrån, Regelrådet, FöretagarFörbundet, Landsorganisationen i Sverige LO, Lantbrukarnas Riksförbund LRF, Svenska Bankföreningen, Svensk Handel, Sveriges Akademikers Centralorganisation Saco, Sveriges Kommuner och Landsting SKL, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Tjänstemännens Centralorganisation TCO och Transportindustriförbundet har inte yttrat sig, angett att de avstår från att yttra sig eller att de inte hade något att redovisa.

Yttrande har också inkommit från Jusek.

## Lagförslagen i utkastet till lagrådsremiss

### Förslag till lag (2015:000) om talan om skattetillägg i vissa fall

Härigenom föreskrivs följande.

#### **Inledande bestämmelser**

1 § Denna lag gäller om en felaktighet eller passivitet, för samma fysiska person, kan utgöra grund för såväl beslut om sådant skattetillägg som avses i skatteförfarandelagen (2011:1244) som åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

2 § I lagen finns bestämmelser om förfarandet när en fråga om skattetillägg prövas i samma rättegång som ett åtal för skattebrott i allmän domstol. Lagen innehåller också bestämmelser om förfarandet hos åklagaren samt vissa bestämmelser om verkställighet.

3 § När en fråga om skattetillägg ska prövas med tillämpning av denna lag gäller bestämmelserna om skattetillägg i 49 kap. och 51 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Bestämmelserna i 49 kap. 10 § 4 och 5 samt 10 b § ska dock inte tillämpas.

Ett beslut om skattetillägg får meddelas inom den tid som påföljd får dömas ut enligt 14 och 14 a §§ skattebrottslagen (1971:69) för den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

#### **Förfarandet**

4 § Om inte något annat sägs i denna lag, gäller i fråga om utredningen och förfarandet beträffande frågan om skattetillägg det som är föreskrivet för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med. Tvångsmedel enligt 24–28 kap. rättegångsbalken får dock inte användas.

5 § Vid underrättelse enligt 23 kap. 18 § första stycket rättegångsbalken ska den misstänkte också underrättas om att skattetillägg kan komma att tas ut samt om grunderna för detta.

6 § När åklagaren väcker åtal för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) får åklagaren även framställa ett yrkande om skattetillägg avseende den person som åtalet gäller, om skattetillägget avser den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för åtalet.

När åklagaren framställer ett yrkande om skattetillägg ska åklagaren i stämningsansökan lämna uppgift om skattetillägget och om de omständigheter som det grundas på samt de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

7 § Om åklagaren åberopar en ny felaktighet eller passivitet till grund för åtalet, får denna felaktighet eller passivitet också åberopas till grund för talan om skattetillägg.

8 § Frågan om skattetillägg ska handläggas i samma rättegång som talan om brott och avgöras genom dom.

### **Särskilt om strafföreläggande**

9 § Ett strafföreläggande enligt 48 kap. 2 § rättegångsbalken får omfatta även skattetillägg, enligt de förutsättningar som anges i 10 och 11 §§.

10 § Om ett strafföreläggande ska omfatta även skattetillägg, ska också underlaget för skattetillägget föreläggas den misstänkte till godkännande.

Utöver vad som följer av 48 kap. 6 § rättegångsbalken ska strafföreläggandet innehålla uppgift om det underlag för skattetillägg som föreläggs den misstänkte och de omständigheter som skattetillägget grundar sig på.

11 § Ett strafföreläggande som omfattar skattetillägg godkänns genom att den misstänkte, utöver vad som följer av 48 kap. 9 § rättegångsbalken, godtar det skattetillägg som tagits upp i föreläggandet.

### **Offentlig försvarare**

12 § I mål om skattetillägg enligt denna lag har den som skattetillägget gäller rätt till offentlig försvarare enligt vad som gäller för det brottmål som frågan om skattetillägg har samband med.

Försvararens uppdrag kvarstår inte om tingsrättens dom överklagas endast i fråga om skattetillägg eller om frågan om ansvar av annat skäl inte är föremål för prövning.

### **Rättegångskostnader**

13 § I fråga om rättegångskostnader ska 31 kap. rättegångsbalken tillämpas.

### **Överklagande**

14 § Vid överklagande av beslut enligt denna lag ska vad som föreskrivs om överklagande i brottmål i 49, 51, 54 och 55 kap. rättegångsbalken gälla.

Prövningstillstånd krävs dock inte om endast avgörandet om skattetillägg överklagas i hovrätten.

### **Ansvar, betalning och verkställighet**

15 § Bestämmelser i följande kapitel i skatteförfarandelagen (2011:1244) som är tillämpliga på skattetillägg beslutade av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol ska också tillämpas på skattetillägg som kan beslutas enligt denna lag:

1. 46 kap. om betalningssäkring,

#### Bilaga 4

2. 61 kap. om skattekonton, 62 kap. om betalning av skatter och avgifter, 63 kap. om anstånd med betalning av skatter och avgifter, 64 kap. om återbetalning av skatter och avgifter samt 65 kap. om ränta, och

3. 68 kap. om besluts verkställbarhet, 69 kap. om verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring, 70 kap. om indrivning samt 71 kap. om övriga bestämmelser om verkställighet.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. Lagen tillämpas i fråga om felaktigheter eller passiviteter som hänför sig till tid efter den 31 december 2015.



Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69)  
*dels* att 13 och 17 §§ ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas en ny paragraf, 13 b §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

13 §<sup>1</sup>  
Åtal för brott enligt 3 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Åtal för brott enligt 3 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. *Detsamma gäller åtal för brott enligt 2, 5 och 6 §§ om*

*1. det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp, och*

*2. den felaktighet eller passivitet som skulle ligga till grund för åtalet även kan leda till skattetillägg för samma person.*

*13 b §*

*Om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg av en fysisk person, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse rörande samma person avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg. Detta gäller dock inte om Skatteverket vid omprövning har undanröjt beslutet om skattetillägg genom ett beslut som inte medför att felaktigheten eller passiviteten har prövats slutligt.*

*Om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse rörande samma fysiska person avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1996:658.

Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter *skall* göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt denna lag har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Skatteverket får fullgöra anmälningskyldigheten till enhet inom verket som *skall* medverka vid brottsutredning, om det inte finns skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter och den misstänkte kan antas erkänna gärningen. Detta gäller dock endast om den misstänkte fyllt tjuogoett år.

Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter *ska* göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt denna lag har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs. *Inför en anmälan ska en bedömning göras av om rekvisiten för brott är uppfyllda.* Skatteverket får fullgöra anmälningskyldigheten till enhet inom verket som *ska* medverka vid brottsutredning, om det inte finns skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter och den misstänkte kan antas erkänna gärningen. Detta gäller dock endast om den misstänkte fyllt tjuogoett år.

Har i lag eller förordning meddelats bestämmelse som avviker från föreskrifterna i första stycket gäller den bestämmelsen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:682.

# Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Bilaga 4

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)  
*dels* att 49 kap. 12 § ska upphöra att gälla,  
*dels* att rubriken närmast före 49 kap. 12 § ska utgå,  
*dels* att 3 kap. 5 §, 46 kap. 14 §, 49 kap. 10 och 15 §§, 51 kap. 1 §,  
52 kap. 8 §, 59 kap. 11 och 17 §§ samt 66 kap. 3 § ska ha följande  
lydelse,  
*dels* att punkterna 16 och 18 i ikraftträdande- och övergångs-  
bestämmelserna till skatteförfarandelagen ska ha följande lydelse,  
*dels* att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 49 kap. 10 a och  
10 b §§ och 52 kap. 8 a §, samt närmast före 49 kap. 10 a och b §§ och  
52 kap. 8 a § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **3 kap.**

### **5 §<sup>1</sup>**

Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti gäller andra och tredje styckena.

I stället för det egentliga beskattningsåret avses med beskattningsår den av följande perioder som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret:

- 1 januari–31 december,
- 1 maj–30 april,
- 1 juli–30 juni, eller
- 1 september–31 augusti.

Detta gäller vid tillämpning av

- 26 kap. 33 b § (när en mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioden beskattningsår ska lämnas),
- 28 kap. 3 § andra stycket (när en preliminär inkomstdeklaration ska lämnas),
- 32 kap. 2 § (när en inkomstdeklaration ska lämnas),
- 49 kap. 10, 12 och 15 §§ – 49 kap. 10 och 15 §§ (*till- normalt tillgängligt kontroll- gängliga avstämningsuppgifter, material*),
- 55 kap. 2 § första stycket (debitering av preliminär skatt),
- 56 kap. 10 § (besked om slutlig skatt),
- 62 kap. 4 § första stycket och 5 § (betalning av preliminär skatt),
- 65 kap. 5, 6, 9, 17 och 18 §§ (beräkning av ränta),
- 66 kap. 13 och 26 §§ (omprövning av beslut om debitering av preliminär skatt), samt
- 67 kap. 15 § (överklagande av beslut om debitering av preliminär skatt).

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2013:1068.

**46 kap.**

14 §

Ett beslut om betalningssäkring för en betalningsskyldighet som inte är fastställt upphör att gälla, om Skatteverket inte har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten inom sex månader räknat från den dag då betalningssäkringen beslutades.

Om det finns särskilda skäl, får förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket förlänga tidsfristen med tre månader i taget.

*Om betalningsskyldigheten gäller ett sådant skattetillägg som avses i lagen (2015:000) om talan om skattetillägg i vissa fall och en förundersökning har inletts eller åtal väckts, får dock tidsfristen i andra stycket förlängas med sex månader i taget.*

**49 kap.**

10 §

Skattetillägg får inte tas ut om

1. den oriktiga uppgiften *kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket* inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, *eller*

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

1. den oriktiga uppgiften *framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket* inom ett år från utgången av beskattningsåret,

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts,

3. det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt,

*4. den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) eller en av annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om denna anmälan eller förundersökning avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av, eller*

*5. den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg*

redan ligger till grund för ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen, om detta åtal, strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.

### **Avstämningsuppgifter**

#### *10 a §*

Med avstämningsuppgifter avses:

1. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande och underrättelse om lagfart som lämnas med stöd av författning,

2. uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, och

3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

**När får skattetillägg tas ut efter anmälan eller inledd förundersökning om brott?**

#### *10 b §*

I fall som avses i 10 § 4 får skattetillägg ändå tas ut, om åklagaren har beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.

#### 15 §

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och

*b) kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och* *b) de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och*

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skatte-tillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skatte-tillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11, 13 och 14 §§.

## 51 kap.

### 1 §

Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha

a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,

b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller

c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, *eller*

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, *eller*

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

4. *felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.*

## 52 kap.

### 8 §

Ett beslut om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts.

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om

Om ansvar ska beslutas enligt 59 kap. för den skatt som inte har dragits av, ska beslutet om

skattetillägg meddelas samtidigt.

skattetillägg meddelas samtidigt. *I fall som avses i 49 kap. 10 b § får dock, om ansvar för skatt redan har beslutats, beslut om enbart skattetillägg meddelas.*

Bilaga 4

**Skattetillägg efter anmälan eller inledd förundersökning om brott**

**8 a §**

*Ett beslut om skattetillägg i fall som avses i 49 kap. 10 b § får meddelas inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

**59 kap.**

**11 §**

Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatter och avgifter enligt denna lag.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot handelsbolaget har preskriberats.

*Ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg får inte fattas om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan ligger till grund för ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), om detta åtal, strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse.*

**17 §**

Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om det finns en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 19 §.

*Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan ligger till grund för ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen*

*(1971:69), om detta åtal, strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som ansökan skulle avse.*

## **66 kap.**

### **3 §**

Skatteverket får inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen eller Högsta domstolen som har meddelats senare.

---

16. Taxeringslagen (1990:324) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkten 10, för 2013 och tidigare års taxeringar.

Bestämmelserna om skattenämnd och dess medverkan i skatteärenden gäller dock inte efter utgången av 2011. I stället gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om särskilt kvalificerad beslutsfattare i 66 kap. 5 §.

Överklagandeförbudet i 6 kap. 2 § den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011. Vitesförelägganden som meddelas efter den tidpunkten gäller omedelbart.

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) eller en av annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om denna anmälan eller förundersökning avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.*

*Skattetillägg får dock tas ut om åklagaren efter sådan anmälan eller inledd förundersökning beslutat att inte inleda förundersökning eller lägga ned förundersökningen eller om*



*felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.*

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte heller tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen, om detta åtal, strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.*

*Skatteverket får fatta ett sådant beslut om skattetillägg som avses i femte stycket utan hinder av 5 kap. 16 § och 18 § första stycket den upphävda lagen inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

18. Skattebetalningslagen (1997:483) ska upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande, om inte annat följer av punkterna 2–4, 10 och 11, för beskattningsår, redovisningsperioder, förvärv och skattepliktiga händelser som har påbörjats, avslutats, genomförts respektive inträffat före den tidpunkt då skatteförfarandelagen enligt punkten 1 ska tillämpas för första gången.

Överklagandeförbudet i 22 kap. 2 § första stycket 4 den upphävda lagen gäller inte vitesförelägganden som meddelas efter utgången av 2011.

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) eller en av annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om denna anmälan eller förundersökning avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.*

*Skattetillägg får dock tas ut om åklagaren efter sådan anmälan eller inledd förundersökning beslutat att inte inleda*

*förundersökning eller lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt.*

*Skattetillägg enligt den upphävda lagen får inte heller tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse avseende brott enligt skattebrottslagen, om detta åtal, strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av.*

*Skatteverket får fatta ett sådant beslut om skattetillägg som avses i fjärde stycket utan hinder av 21 kap. 13 § tredje stycket den upphävda lagen inom sex månader från den dag då felaktigheten eller passiviteten inte längre är föremål för utredning om brott.*

*Skatteverket får inte i fråga om skattetillägg ansöka om företrädaransvar enligt 12 kap. 7 § den upphävda lagen eller fatta beslut om ansvar enligt 12 kap. 8 a § den upphävda lagen, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan ligger till grund för ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), om detta åtal, strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som ansökan eller beslutet om ansvar skulle avse.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. Äldre bestämmelser i 49 kap. 10 § första stycket 1 samt 12 och 15 §§ ska tillämpas i fråga om uppgifter som har lämnats eller skulle ha lämnats före den 1 januari 2016.

## Förteckning över remissinstanserna avseende utkastet till lagrådsremiss

Bilaga 5

Följande remissinstanser har getts möjlighet att yttra sig över utkastet till lagrådsremiss. Riksdagens ombudsmän, Hovrätten för Västra Sverige, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, Göteborgs tingsrätt, Malmö tingsrätt, Attunda tingsrätt, Sundsvalls tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Linköpings tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Justitiekanslern, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet, Datainspektionen, Stockholms Handelskammare, Tullverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Stockholms Universitet (Juridiska fakulteten), Uppsala Universitet (Juridiska fakulteten), Regelrådet, FAR, Företagarna, Näringslivets Regelnämnd NNR, Näringslivets Skattedelegation NSD, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund och Jusek.

Remissen begränsades till delar av utkastet till lagrådsremiss. Remissen omfattade följande delar av utkastet. Avsnitt 7.3.3 Tulltillägg och brottspåföljder, avsnitt 7.5.1 och 7.8.1 Felaktighet eller passivitet, avsnitt 7.5.6 Ingen spärr vid undanröjt skattetillägg, avsnitt 7.5.7 Juridisk persons skattetillägg, avsnitt 7.6 Ändrade regler om anmälnings-skyldighet för brott och särskild åtalsprövning, avsnitt 7.10 Prövningen och handläggningen av skattetillägget i brottmålsrättegången, avsnitt 7.11 Samordning av sanktioner, avsnitt 7.16 Offentlig försvarare och rättegångskostnader samt avsnitt 10.1 Konsekvenser, Systemet med skattetillägg och skattebrott. Remissen omfattade även de författningstexter och författningskommentarer som hör samman med nämnda avsnitt.

Åklagarmyndigheten har anslutit sig till Ekobrottsmyndighetens yttrande. Svenskt Näringsliv har anslutit sig till Näringslivets Skattedelegations yttrande.

Stockholms Handelskammare, Regelrådet, FAR och Näringslivets Regelnämnd har inte yttrat sig eller angett att de avstår från att yttra sig.

Yttrande har också inkommit från Björn Forssén.