

Mål om oriktig uppgift – ett par processuella och bevisrättsliga frågeställningar

TERESA SIMON ALMENDAL

1. Inledning och syfte

I syfte att minska skatteuttaget eller för att helt eliminera beskattningens konsekvenser anpassar de skattskyldiga ofta sitt handlande efter skattelagstiftningens undantagsregler, stoppregler och olika särregleringar och utnyttjar s.k. luckor i lagen och lagstiftarmisslag. För att minimera skatteuttaget prövas det tillåtnas gränser. Emellanåt är skatteundandragandet rent illegalt. Resultatet av de skattskyldigas handlande är en rik flora av ofta sammansatta och komplicerade rättshandlingar. Vissa av dessa transaktioner kan träffas av skatteflyktslagens generalklausul, och betecknas då lämpligen som skatteflyktstransaktioner, medan andra är skattemässigt oantastliga och måste rättsligt accepteras, trots att det skattemässiga utfallet kan vara både oväntat och iögonenfallande. Dessa senare transaktioner kommer i förevarande artikel att betecknas som skatteinpassade transaktioner. En tredje kategori rättshandlingar utgörs av de förfaranden som kan träffas av straffansvar enligt skattebrottslagen (1971:69), SBL, dvs. skattebrott.

Det är ofta svårt, för att inte säga omöjligt, att dra en klar gräns mellan här skisserade olika typer av transaktioner. Svårigheten sammanhänger med transaktionernas många gånger komplexa och rättsligt svårbedömda karaktär. Ofta är det oklart om någon oriktig uppgift har lämnats, eftersom sådan kan framkomma som ett resultat av rättslig omkvalificering (populärt kallad ”genomsyn”), och om deklaramaterialet utgör ett tillräckligt underlag för taxering. Många gånger är också själva de faktiska omständigheterna kring förfarandet oklara och deras bevisvärde lågt. Ibland går det inte alls att klarlägga vilka dispositioner som den skattskyldige har vidtagit, och kanske

råder det i rättstillämpningen olika meningar om hur ett visst förfarande skatterättsligt skall tolkas och kvalificeras.

Om oriktig uppgift misstänks föreligga vid den rättsliga bedömningen av dessa transaktioner, så inleds ofta två parallella processer: en taxeringsprocess där frågan om skattetillägg och omprövning/eftertaxering prövas och en brottmålsprocess gällande brott mot SBL.

Systemet med två parallella processer kan för den enskilde innebära betydande olägenheter. Den långa tidsutdräkt som parallell behandling av mål om oriktig uppgift vanligtvis innebär, är en sådan. En annan är den kännbara konsekvens som en kumulation av påfört skattetillägg och utdömt straffansvar för skattebrott i regel innebär.¹ Från ett mer praktiskt förfarandeperspektiv väcker systemet med parallella processer flera frågor. Vad innebär det t.ex. i praktiken att det råder olika beviskrav i taxerings- respektive brottmålsprocessen beträffande rekvisitet oriktig uppgift? Är det möjligt att väcka åtal för skattebrott utan att det föreligger ett lagakraftvunnet beslut från förvaltningsdomstol beträffande frågan om oriktig uppgift? Är åklagaren bunden av Skatteverkets påstående om oriktig uppgift eller kan sådan uppgift göras gällande på annan grund? Är allmän domstol fri att pröva frågan om skattskyldighet, osv.

Syftet med förevarande artikel är att diskutera några processuella och bevisrättsliga frågeställningar, vilka har sin grund i det faktum att mål om oriktig uppgift hanteras inom ramen för två olika processer.² I det närmast följande avsnittet 2 diskuteras innebörden i rekvisitet oriktig uppgift. Avsnitt 3 behandlar bevisbördans placering och beviskravets höjd i taxerings- respektive brottmålsprocessen, medan avsnitt 4 rör några processuella och bevisrättsliga problemställningar. I avsnitt 5 görs en sammanfattande analys av problemområdet. Här lämnas också några synpunkter de lege ferenda.

¹ Det kan för övrigt ifrågasättas om denna parallella processföring är förenlig med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i den Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna [Europakonventionen]. Jfr Europadomstolens praxis, Zolotukhin mot Ryssland, mål nr 14939/03, dom den 10 februari 2009, Ruotsalainen mot Finland, mål nr 13079/03, dom den 16 juni 2009, Maresti mot Kroatien, mål nr 55759/07, dom den 25 juni 2009 och Tsonyo Tsonnev mot Bulgarien, mål nr 2376/03, dom den 14 januari 2010. Se dock HD:s beslut den 31 mars 2010, mål nr B 2509-09 och B 5498-09.

² Artikeln bygger i vissa avsnitt på författarens doktorsavhandling, vilken lades fram år 2005. Se Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005. [Cit Simon Almendal 2005.]

2. Begreppet oriktig uppgift

Rekvisitet oriktig uppgift är centralt för skattebrottsbestämmelserna i SBL. Därutöver utgör rekvisitet en förutsättning för att den skattskyldige skall eftertaxeras och påföras skattetillägg.³ I taxeringslagen (1990:324), [TL], 5:1 st. 2 definieras begreppet oriktig uppgift.

Genom rekvisitet oriktig uppgift i skattebrottsbestämmelsen i 2 § SBL kvalificeras skatterättsliga fakta in i det straffrättsliga systemet.⁴ Ytterst hämtar rekvisitet sin innebörd från vad som stipuleras i de skilda skatteförfattningarna. Häri ligger således ett viktigt samband mellan den materiella skattelagstiftningen och skattebrottmålet.⁵ Rekvisitet omfattar inte endast osanna, utan också ofullständiga uppgifter, dvs. delvisa förtiganden av sanningen. I litteraturen har därför uttrycket oriktig uppgift i skattebrottsbestämmelsen beskrivits som *varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för ett riktigt fastställande av skatte- eller avgiftsskyldigheten*.⁶ Generellt kan sägas att så snart en uppgiftslämnare i en deklaration eller annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse för en korrekt skattepåföring, medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats, har oriktig uppgift enligt 2 § SBL lämnats.⁷

Huruvida rekvisitet är uppfyllt eller inte kan ofta avgöras genom en jämförelse mellan de i deklarationen/den avgivna handlingen lämnade uppgifterna och de faktiska förhållandena. (En annan sak är att de faktiska förhållandena kan vara besvärliga att klarlägga.) Vid mer okomplicerad skattebrottslighet består de oriktiga uppgifterna vanligtvis i oriktiga sifferuppgifter i kombination med felaktiga eller bristfälliga redogörelser för sakförhållanden av betydelse för Skatteverkets beslut i fråga om skatt eller avgift. Det är således inte ovanligt att en intäkt tas upp till ett lägre belopp än det riktiga, eller att intäkten inte tas upp alls, alternativt att utgifter kostnadsförs som

³ Se 5:1 och 4:16 TL.

⁴ Av bestämmelsen framgår 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 döms för skattebrott till fängelse i högst ett år.

⁵ Av motiven framgår också explicit att med uttrycket oriktig uppgift i SBL avses detsamma som vad som i skatteförfattningarna betecknas med ”oriktig uppgift” och ”oriktigt meddelande”. Se prop. 1971:10 s. 247.

⁶ Se Thornstedt, Hans, Rabe, Gunnar, Eklund, Erik, Skattebrotten, uppl. 1, Stockholm 1994, s. 22.

⁷ Se a.a., s. 23.

den skattskyldige över huvud taget inte har bestritt, eller så görs avdrag för högre kostnader än vad den skattskyldige egentligen har haft eller får dra av.⁸ Även andra oriktiga sakuppgifter av betydelse för skatte- eller avgiftsskyldigheten omfattas av rekvisitet, såsom oriktiga uppgifter i fråga om ålder eller civilstånd.⁹ Även förtigande av en omständighet kan vara att betrakta som en oriktig uppgift. Att i deklarationen underlåta att ta upp en intäkt är således att jämställa med att ta upp den, men till ett för lågt belopp. Vid den mer avancerade skattebrottsligheten är den oriktiga uppgiften vanligtvis mer komplex, och därmed svårare att utreda och avslöja. I dessa fall är det inte ovanligt att såväl simulerade som dissimulerade rättshandlingar åberopas av de skattskyldiga till styrkande av riktigheten i de i deklarationen lämnade uppgifterna. Frågan huruvida oriktig uppgift föreligger eller ej i dessa fall avgörs inte sällan av huruvida åklagaren lyckas fullgöra sin bevisbörda eller inte.

Från den skattskyldiges perspektiv är det å andra sidan ofta svårt att avgöra vilka fakta som är av rättslig relevans för en korrekt skattepåföring. I NJA 1973 s. 529 tog uppgiftslämnaren det säkra för det osäkra och angav explicit att ”Jag kan ev. haft någon ytterligare ink. men om och när detta klarlägges återkommer jag med exakta uppgifter härom.” HD:s majoritet (tre justitieråd) fann detta uttalande innebära att den skattskyldige tydligt givit till känna att deklarationen var ofullständig. Åtgärden ansågs således inte innebära att oriktig uppgift lämnats och föranledde inte ansvar för falskdeklaration. I RH 1994:65 blev utgången den motsatta. De skattskyldiga hävdade att de i sina deklarationer inte hade lämnat oriktiga uppgifter, eftersom det i den enes deklaration, till vilken den andre hänvisade, hade noterats följande: ”Bostadsadressen är ej Danmark utan villa Helmi Torreblanca del Sol Fuengirola Spanien samt all post dock till Nils S J St Mörshög 267 00 Bjuv enär jag är på resande fot ca 250 dgr år.” I detta fall bedömdes informationen inte vara tillräckligt tydlig, vilket medförde att oriktig uppgift ansågs föreligga.¹⁰

⁸ Jfr t.ex. RÅ 2008 ref. 61, där den oriktiga uppgiften bestod i att en siffra hade lagts till mitt i ett belopp. Av proportionalitetsskäl sattes påfört skattetillägg ned till hälften. Se även t.ex. Kammarrättens i Sundsvall dom 2008-08-27, mål nr 973-08, där frågan gällde oriktig uppgift vid aktieförsäljning till följd av att den skattskyldige använt både anskaffningsutgift och schablonbelopp som omkostnadsbelopp.

⁹ Se prop. 1971:10 s. 247.

¹⁰ Se även Kammarrättens i Sundsvall dom 2005-01-19, mål nr 2359-03, där det i en bilaga till ett bolags inkomstdeklaration angavs ”Det ackumulerade underskottet i deklarationen överensstämmer inte med det bokförda underskottet. Jag vore tacksam om ni vid tillfälle

Om en deklaration innehåller ett *yrkande* om att en skattefråga skall bedömas på ett visst sätt, eller om den innehåller en *värdeuppskattning* som står i strid med gällande normer, så föreligger inte oriktig uppgift, under förutsättning att de objektiva omständigheterna som yrkandet eller värdeuppskattningen grundar sig på är fullständigt eller riktigt redovisade.¹¹ Anges däremot *grunderna* för yrkandet eller värdeuppskattningen på ett missvisade sätt, dvs. lämnar den skattskyldige en oriktig eller ofullständig redogörelse för bakomliggande sakförhållanden, kan det bli fråga om ansvar för skattebrott. Om en skattskyldig således yrkar avdrag för kostnader som han haft men som inte är avdragsgilla,¹² lämnar han ingen oriktig uppgift. Om han däremot yrkar avdrag för kostnader som han inte har haft eller med större belopp än vad han egentligen har betalat,¹³ så är uppgiften oriktig. Detsamma gäller om ett avdrag inte görs öppet som ett yrkande utan dolt, dvs. endast med angivande av en nettointäkt. På liknande sätt förhåller det sig med värdeuppskattningar. Om Skatteverket kommer till ett annat värde än deklareranten så behöver inte oriktig uppgift ha lämnats.¹⁴ Är de omständigheter på vilka värderingen eller uppskattningen grundas korrekt angivna i deklarationen måste uppgiften betraktas som riktig. I doktrinen har vidare framförts att om en skattskyldig i sin deklaration använder ett skatterättsligt begrepp, så ansvarar han för att begreppet verkligen är tillämpligt.¹⁵ Om den skattskyldige yrkar avdrag för exempelvis reparationskostnader, trots att kostnaderna inte är hänförliga under det begreppet, så föreligger enligt det anförda en oriktig uppgift.

Att *överföra siffror* på ett felaktigt sätt från en blankett till en annan eller från en sida till en annan på samma blankett, eller att räkna fel på en blankett

kunde kopiera de senaste deklarationerna som ni har arkiverade, om möjligt ända från tax 1997...” Det anförda hindrade inte att bolaget ansågs ha lämnat oriktig uppgift. Någon motivering härtill lämnades dock inte. Möjligen kan målets utgång ha påverkats av att informationen var tämligen oprecis och att den dessutom lämnades i en bilaga till deklarationen.

¹¹ Se prop. 1971:10 s. 247. Jfr Kammarrättens i Göteborg dom 2008-09-29, mål nr 6289–6290-05.

¹² Jfr t.ex. Kammarrättens i Göteborg dom 2008-09-29, mål nr 6289–6290-05, där den skattskyldige yrkade avdrag för kostnader som inte får dras av, i detta fall kostnader för värdenedgång på s.k. koncerngoodwill.

¹³ Jfr Kammarrättens i Jönköping dom 2006-09-07, mål nr 484-06, där den oriktiga uppgiften bestod i dubbelt avdrag för ränteutgift.

¹⁴ Se Thornstedt m.fl. a.a., s. 24.

¹⁵ Se Dahlqvist, Anna-Lena, Skattebrott och skattelagarna, Stockholm 2003, s. 50.

är enligt doktrinen inte att lämna oriktig uppgift.¹⁶ Enligt uttalanden i litteraturen får denna typ av åtgärder i stället ses dels som en service åt den myndighet som har att bedöma deklarationen, dels som en handling till nytta för uppgiftslämnaren själv, eftersom han därigenom får klarhet i sina inkomstförhållanden. Felräkningar i eller felaktiga överföringar från handlingar som ligger till grund för deklarationen men som inte överlämnas till Skatteverket, kan däremot resultera i oriktiga uppgifter i deklarationen. Räknefel och felöverföringar i själva deklarationen är med andra ord inte en oriktig uppgift, medan en felräkning i ett underlag som *överförs till* deklarationen eller en felöverföring från ett underlag blir en oriktig uppgift i deklarationen.

2.1 Legaldefinitionen i 5:1 st. 2 TL

Historiskt sett är begreppet oriktig uppgift väl förankrat i skatte- och skattestraffsammanhang. Svårigheten att ge en kortfattad definition av vad begreppet innebär förefaller dock ha motiverat regeringen att år 2003 i 5:1 st. 2 TL införa en *legaldefinition* av begreppet oriktigt uppgift. Numera gäller således att:

”En uppgift skall anses vara oriktig om det *klart framgår* att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör *tillräckligt underlag* för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så *orimlig* att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.”

(kurs. här)

Bestämmelsen innebär å ena sidan en språklig förändring av det *beviskrav* som gäller beträffande rekvisitet oriktig uppgift vid påförande av skattetillegg och vid eftertaxering. Numera stipuleras att det *klart skall framgå* att en uppgift är oriktig för att de nämnda taxeringsåtgärderna skall komma i fråga, medan det tidigare fordrades att en uppgift skulle *befinnas* vara oriktig.¹⁷ Å

¹⁶ Se Thornstedt, m.fl. a.a., s. 24. I motiven har dock hävdats att denna typ av felaktigheter innefattar ett oriktigt uppgiftslämnande. Se SOU 1969:42 s. 175 och prop. 1971:10 s. 256.

¹⁷ Den terminologiska förändringen motiverades med att det tidigare uttrycket ”befinns” ansågs svårbegripligt, omodernt och inkonsekvent i förhållande till terminologin i inkomstskattelagen (1999:1229). Se prop. 2002/03:106 s. 120 och jfr prop. 1999/2000:2 s. 496. Den språkliga innebörden av förändringen kommenteras närmare i avsnitt 3.

andra sidan klargörs numera explicit i lagtexten i vilka fall en uppgift *inte* skall anses oriktig. Definitionen av begreppet oriktig uppgift är därmed huvudsakligen negativt bestämd.

För *det första* skall enligt lagrummet en uppgift inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgjort *tillräckligt underlag* för att ett riktigt beslut skall kunna fattas.¹⁸ Detta innebär att om den skattskyldige har underlåtit att redovisa vissa bakomliggande sakomständigheter eller ingångna rättshandlingar som utgör grund för ett av honom framställt avdragsyrkande, men Skatteverket ändå med ledning av de lämnade uppgifterna rättsligt kan kvalificera transaktionen och beskatta den skattskyldige, så föreligger inte oriktig uppgift.¹⁹ För *det andra* klargörs att en uppgift inte skall anses vara oriktig om uppgiften är så *orimlig* att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. I detta senare fall aktualiseras det allmännas utredningsskyldighet.²⁰ I motiven anges att det finns fall där den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt taxeringsbeslut skall kunna fattas, men så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för Skatteverket.²¹ Det har i praxis i vissa fall rätt tveksamhet om huruvida den skattskyldige i sådana fall skall anses ha lämnat oriktig uppgift eller inte. Av motiven framgår att den nya bestämmelsen inte är avsedd att ändra gällande praxis.²²

Det kan synas klarläggande och från pedagogisk synpunkt riktigt att lagfästa det betydelseinnehåll som begreppet oriktig uppgift fått i praxis. Enligt min uppfattning väcker dock legaldefinitionen flera frågor än den besvarar, varför dess klargörande betydelse för rättstillämpningen kan ifrågasättas. Det

¹⁸ Se t.ex. RÅ 2006 ref. 18 där underlåtenhet att fördela kapitalvinst mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid försäljning av aktier i fåmansbolag inte ansågs innebära att oriktig uppgift lämnats, eftersom de uppgifter som behövts för att göra en riktig fördelning mellan inkomstlagen lämnats i deklarationen.

¹⁹ Enligt motiven innebär bestämmelsen att det inte skall anses vara en oriktig uppgift även om den skattskyldige gör ett s.k. oriktigt avdrag, när de uppgifter som i övrigt lämnas är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt med ledning av uppgifterna. Se prop. 2002/03:106 s. 233.

²⁰ Se t.ex. RÅ 2008 ref. 51 och även RÅ 2003 ref. 22 liksom RÅ 2005 ref. 7 för motstridiga, oförenliga eller ofullständiga uppgifter. Skatteverkets utredningsskyldighet kan också aktualiseras om den ifrågasatta uppgiften i och för sig kan vara riktig, men rör en situation som är så orimlig att den sällan inträffar.

²¹ Se prop. 2002/03:106 s. 233.

²² Se prop. 2002/03:106 s. 234.

finns t.ex. fog att fundera över om regleringen i 5:1 st. 2 TL bygger på ett cirkelresonemang. Enligt bestämmelsen skall en uppgift anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig (eller om en obligatorisk uppgift har utelämnats i deklARATIONEN). Genom formuleringen tillförs bestämmelsen ingenting nytt, utan innebörden förklaras med en synonym till termen oriktig, ”felaktig”. (Eller kvalificeras oriktigheten genom att det ”klart skall framgå” att en uppgift är felaktig? Motiven ger inte några svar i detta hänseende.)

Det förefaller dessutom oklart vad som avses med uttrycket ”felaktig”. Omfattas härmed såväl osanna som ofullständiga uppgifter (rena förtiganden hör uppenbarligen hit), vilket enligt etablerad praxis är fallet vad gäller termen ”oriktig”. Det förefaller rimligt att anta att detta är fallet, men i sådana fall förutsätter stadgandet historisk kunskap för att bli begripligt.²³ Rent språkligt kan man också från ansvarssynpunkt ifrågasätta om det verkligen föreligger någon risk för vilseledande av Skatteverket, med vidhängande fara för skatteundandragande, om det klart framgår att en uppgift är felaktig. I sådana fall är ju oriktigheten uppenbar och torde närmast kunna jämföras med en orimlig uppgift, vilken ju inte skall anses oriktig. Förmodligen avses att det klart skall framgå att en uppgift är felaktig, sedan fakta väl utretts. Tolkningen är dock inte självklar och bestämmelsen skulle kunna förtydligas. Skatteförfarandeutredningen, som bl.a. hade i uppdrag att överväga om bestämmelserna om skattetillägg behövde ändras för att stärka rättssäkerheten, förde dock i sitt betänkande mer eller mindre ordagrant över definitionen av oriktig uppgift till den föreslagna nya skatteförfarandelagen, utan närmare analys av själva begreppsinnehållet.²⁴ Enligt min uppfattning är det beklagligt att bestämmelsen inte formulerats med större precision och intentionsdjup.

3. Bevisbörda och beviskrav

Om en misstänkt oriktig uppgift upptäcks, exempelvis i samband med revision, så inleds som nämnts ovan ofta såväl ett taxeringsprocessuellt som ett

²³ Det sagda gäller för övrigt även beträffande det nya beviskravet ”klart framgå”. Läsaren förutsätts känna till att härmed avses detsamma som vad som tidigare uttrycktes med ”be-finns”, varmed avsågs någonting liknande ”mycket sannolikt”.

²⁴ Se SOU 2009:58 s. 139, s. 504 och jfr även s. 1242. I den föreslagna lagen återfinns definitionen av oriktig uppgift i 49 kap. 5 §.

brottmålsförfarande.²⁵ Vanligtvis prövas skattemålet först, medan skattebrottmålet initieras sedan oriktig uppgift har konstaterats föreligga i taxeringsprocessen.²⁶ Själva det faktum att en oriktig uppgift har upptäckts är emellertid inte tillräckligt för att taxeringsåtgärder och/eller straffansvar skall aktualiseras. För att dessa rättsföljder skall komma i fråga krävs bl.a. att den oriktiga uppgiften har *styrkts*, dvs. bevisats, såväl i taxeringsprocessen som i brottmålsprocessen.²⁷ Både bevisbördans placering och beviskravets styrka varierar dock i de båda processerna, vilket kan påverka möjligheten att bevisa förekomsten av oriktig uppgift.

I den *ordinarie taxeringsprocessen* (gällande grundläggande beslut om årlig taxering) växlar bevisbördan mellan det allmänna och den skattskyldige beroende på om ärendet gäller en taxerings kostnads- eller intäktssida. Bevisbördans placering är resultatet av allmänna principer som har utvecklats i praxis, enligt vilka bevisbördan har ålagts den av parterna som har lättast att prestera bevisning i ett visst ärende.²⁸ Denna fördelningsregel innebär normalt att Skatteverket har bevisbördan beträffande intäktssidan och den skattskyldige beträffande avdragssidan.²⁹ Om Skatteverket vill lägga till en intäktspost, så måste verket bevisa att vissa intäkter har utelämnats, och om den

²⁵ Sedan artikeln skrevs har i rättstillämpningen uppkommit fråga huruvida åtal för skattebrott utgör rättegångshinder då den tilltalade tidigare påförts skattetillägg. Se Göta hovrätt dom 2009-10-10, mål nr B 6-09. Hovrätten fann att ett beslut om skattetillägg, med hänsyn till reglerna om *ne bis in idem* och *res judicata*, utgjorde rättegångshinder för prövning av ett åtal för skattebrott. Åtalet avvisades med stöd av 30 kap. 9 § rättegångsbalken och artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. Jfr RÅ 2009 ref. 94 och Hovrätten för Västra Sverige dom 2009-10-29, mål nr B 1823-09, liksom även Svea Hovrätts beslut 2009-09-14, mål nr B 5421-98. Högsta domstolen meddelade den 31 mars 2010 beslut i mål nr B 2509-09 och B 5498-09 i frågan om dubbelbestraffning och fann det svenska systemet förenligt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen. I Juridisk Tidskrift 2009/2010 nr 3, s. 549 ff., behandlar jag dubbelbestraffningsproblematiken och de frågor som denna väcker rörande litispensens och rättskraftens omfattning.

²⁶ Man kan naturligtvis även tänka sig den omvända ordningen, dvs. att skattebrottmålet prövas innan taxeringsprocessen har utmynnat i ett beslut. Se om de bevisproblem som kan uppstå i dessa fall i avsnitt 4.

²⁷ Se om de närmare förutsättningarna för taxeringsåtgärder och straffansvar vid oriktigt uppgiftslämnande i Simon Almendal 2005, kap. 7.

²⁸ Se Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 12 uppl., 2009, s. 734.

²⁹ I RÅ 2001 ref. 22 I och II modifierades något huvudprincipen om att det allmänna har bevisbördan såvitt gäller intäktssidan. Målen gällde beskattningen av bilförmån för en delägare i ett kommanditbolag respektive en företagsledare i ett fåmansföretag. Regeringsrätten menade att det i fråga om bilförmåner var nödvändigt att tillämpa en presumtion för

skattskyldige påstår sig ha haft vissa avdragsgilla utgifter, så måste han kunna styrka dessa, exempelvis genom verifikationer.

Den som åläggs *bevisbördan* bär nackdelen av att rätten inte kommer till övertygelse beträffande ett visst relevant faktum,³⁰ t.ex. förekomsten av oriktig uppgift. När man säger att en part bär bevisbördan avser man alltså att parten måste lägga fram tillräckligt stark bevisning för ett rättsfaktum, för att detta skall läggas till grund för domen.³¹ Om parten inte lyckas göra det skall domstolens bedömning utgå från att detta faktum *inte* föreligger. Bevisningen måste alltså nå upp till erforderliga *beviskrav*. Beviskravet är en rättsfråga, dvs. en abstrakt norm som (i likhet med rekvisiten för t.ex. ett visst brott) bestäms genom en rättsregel.³²

Beviskravet anger den styrka bevisningen måste ha för att ett påstått rättsfaktum till förmån för den part, som bär bevisbördan, skall få läggas till grund för dom.³³ Bevisbördan anger både vem bristande bevisning skall gå ut över och med vilken styrka rättsfaktum skall bevisas. Beviskravet däremot är endast ett mått på bevisningens erforderliga kvalitet.³⁴ Det säger alltså ingenting om vem som skall presteras bevisning, eller hur den skall värderas. Uppgifter som framgår av t.ex. skriftliga handlingar utgör i regel *bevisfakta* som har ett *bevisvärde* för ett rättsfaktum.³⁵ *Bevisvärderingen* är alltså en saksfråga, varmed avses att det är fråga om en bedömning av hur bevisen i det enskilda fallet förhåller sig till normen.³⁶ Syftet med bevisvärderingen är att värdera den föreliggande bevisningen i målet. En sådan värdering är nödvän-

att beskattningsreglerna skulle fungera ändamålsenligt och för att kravet på likformighet skulle tillgodoses. Skatteverket skulle visserligen ha bevisbördan för att den skattskyldige haft möjlighet att disponera bil för privat bruk. Men om Skatteverket gjort sannolikt att den skattskyldige haft dispositionsrätt till bilen skulle det enligt Regeringsrätten presumeras att bilen använts för privat bruk i mer än ringa omfattning om inte den skattskyldige kunnat göra sannolikt att den använts endast i ringa omfattning eller inte alls.

³⁰ Se Bolding, P.O., *Bevisbördan och den juridiska tekniken*, Uppsala 1951, s. 27.

³¹ Se Ekelöf, Per Olof, Edelstam, Henrik och Heuman, Lars, *Rättegång*, Fjärde häftet, 7 uppl., Mölnlycke 2009, s. 79. Bevisbördans placering kan därför sägas motivera beviskyldig part att vidta bevissäkrande åtgärder. Se Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm 1995, s. 395.

³² Se Diesen, Christian, i JT 1996/97 nr 2, s. 525.

³³ Se Diesen, Christian, *Bevisprövning i brottmål*, Stockholm 1994, s. 74.

³⁴ *Ibid.* En beviskravsregel anger därför hur stark bevisning en part måste lägga fram för att ha fullgjort sin bevisbörda. Se Ekelöf, m.fl. a.a., s. 81.

³⁵ Se Ekelöf m.fl. a.a., s. 83.

³⁶ Se Diesen, Christian i JT nr 2 1996/97, s. 525.

dig om man skall kunna ta ställning till om beviskravet är uppfyllt.³⁷ För den ordinarie taxeringen vad gäller intäkter och kostnader är beviskravet fastställt till *sannolikt*.³⁸ Det betyder att det i regel inte kan ställas upp något krav på full bevisning, utan det räcker att uppgifterna vid en objektiv bedömning framstår som sannolika.³⁹ Vad detta innebär får avgöras från fall till fall.⁴⁰

Grundläggande för bevisvärderingen i taxeringsmål är att *den fria bevisprövningen* tillämpas.⁴¹ Domstolen skall enligt 35:1 Rättegångsbalken, som av hävd tillämpas analogt i förvaltningsprocessen, ”efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, avgöra vad i målet är bevisat”. Alla former av bevismedel får användas och varje omständighet i målet skall beaktas. Därmed inte sagt att alla omständigheter har samma betydelse, utan domstolen måste värdera bevisningen. En formellt korrekt deklaration anses ha ett högt bevisvärde, både vad gäller intäkter och kostnader. Detta sammanhänger med att det föreligger en *presumption* för deklarationens riktighet.⁴² Deklarationen presumeras vara riktig intill dess att det allmänna har tillräckligt fog för att den innehåller oriktigheter som motiverar avvikelser.⁴³ På motsvarande sätt har en ordnad bokföring ett betydande bevisvärde för en bokföringsskyldig. Räkenskapernas bevisvärde är dock beroende av bokföringens kvalitet.⁴⁴ En kvalificerad bokföring ger räkenskaperna en stark presumption

³⁷ Leidhammar anför att det ytterst kan handla om en förmåga att, oavsett egen medveten eller omedveten inställning, kunna göra en värdering som kan förstås och delas av andra förståndiga människor. Se Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm 1995, s. 394.

³⁸ Jfr t.ex. RÅ 1983 Aa 39.

³⁹ Se Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 12 uppl., 2009, s. 734.

⁴⁰ I doktrinen framförs att den bevisbörda som åvilar Skatteverket, särskilt vid den ordinarie taxeringen, inte är särskilt betungande. Den uppfattning som framförs är att det i praxis har utvecklats en generös marginal till fördel för Skatteverket. Se närmare härom i Nordquist, Peter i Regeringsrätten 100 år, Västerås 2009, s. 389.

⁴¹ I doktrinen hävdas dock att det skriftliga förfarande som är kännetecknande för förvaltningsmål är mindre väl förenligt med den fria bevisprövningen, bl.a. därför att rätten går miste om parters och vittens sätt att tala och uppträda. Se *Bevisprövning i taxeringsmål*, Leidhammar, Börje, Stockholm 1995, s. 41.

⁴² Se Lodin m.fl. a.a., s. 732. I många fall fyller presumtioner en processekonomisk funktion på det sättet att bevisföringen förenklas för en part. Se Ekelöf m.fl. a.a., s. 89 med där gjorda hänvisningar.

⁴³ Se Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm 1995, s. 152.

⁴⁴ A.a., s. 156.

för deras sanning. En skatteprocess innebär att Skatteverket åtar sig att motbevisa denna presumtion.⁴⁵

Även om domstolen i enlighet med officialprincipen har det yttersta ansvaret för utredningen i målet,⁴⁶ så ankommer det i stor utsträckning på parterna att skaffa fram denna. Om utredningen i målet är ofullständig, så kan det innebära att ett åberopat rättsfaktum inte kan bevisas. Bristande utredning går då ut över den part som bär bevisbördan genom att han förlorar målet. Det är därför viktigt att klargöra vem av parterna som har bevisbördan för de olika omständigheterna i målet och vilken styrka bevisningen måste ha för att talan skall bifallas.

I *mål som gäller oriktig uppgift*, och den därmed sammanhängande frågan om skattetillägg och eftertaxering, har det allmänna av rättssäkerhetsskäl ensamt ålagts hela bevisbördan.⁴⁷ Det faktum att skattetillägg kan uppgå till belopp som är långt mer kännbara för den skattskyldige än böter i ett straffförfarande, och att eftertaxering innebär ett upphävande av ett tidigare fattat gynnande beslut, motiverar att bevisbördan placeras på Skatteverket.⁴⁸ Liksom bevisbördans placering varierar beroende på vilken måltyp taxeringsprocessen gäller, varierar också beviskravets styrka efter vad ärendet gäller. Enligt gällande rätt ställs det högre krav på bevisningens styrka vid frågan om oriktig uppgift och skattetillägg/eftertaxering än i den ordinarie taxeringsprocessen.⁴⁹

I mål om grundläggande taxering räcker det, som nämnts, att uppgiften vid en objektiv bedömning framstår som *sannolik*, medan det i mål om skattetillägg och eftertaxering måste *klart framgå* att oriktig uppgift har lämnats. Tidigare, dvs. fram till den 1 juli 2003, angavs vilken bevisgrad som krävdes för påförande av skattetillägg och för eftertaxering genom uttrycket att ”uppgiften *befinns* oriktig”.⁵⁰ Beviskravet ”befinns” anses på den gängse

⁴⁵ Att presumtioner inte kan läggas till grund för att oriktig uppgift har lämnats framgår av RÅ 2002 ref. 31.

⁴⁶ Jfr 3:1 TL och se härtill prop. 1989/90:74 s. 283.

⁴⁷ Se RÅ 2000 not. 132. Se även Möller, Lars i SN 2000 s. 53 ff. och Leidhammar, Börje i SN 2000 s. 279 ff. i replik på Möllers artikel.

⁴⁸ Se Cassne i Cassne, Hedvig, Diesen, Christian, Hammarström, Fredrik, Schauman, Johan, Prövning av skattemål, Bevis 3, uppl. 1:1, Stockholm 1999, s. 149.

⁴⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 118 och RÅ 2002 ref. 31 för omkastning av bevisbördan i ett skattetilläggsfall. Se även RÅ 2004 not. 176 och RÅ 2004 not. 177, vilka båda mål illustrerar skillnaden i beviskraven vid den ordinarie taxeringen och vid påförande av skattetillägg.

⁵⁰ Formuleringen infördes i 116 a § taxeringslagen (1956:623) och överfördes oförändrad till 5:1 TL.

sannolikhetsskalan (antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart) motsvara *visat/styrkt*.⁵¹ Vad gäller beviskravets höjd anses såväl termen ”befinns” som den nu motsvarande lokutionen ”klart framgå” uttrycka ett strängare krav på bevisningens styrka, än vad som gäller i den ordinarie taxeringsprocessen.⁵² Den språkliga förändringen anges syfta till att konkretisera beviskravet, men inte till någon förändring av beviskravets höjd.⁵³ Det kan noteras att den Skattetilläggsutredning som tillsattes år 1975 med uppdrag att göra en översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet, föreslog en föreskrift där beviskravet uttrycktes så att det skulle fordras att det var *uppenbart* att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, för att skattetillägg skulle kunna påföras.⁵⁴ Departementschefen ansåg dock att ett sådant krav skulle föra för långt, och föreslog att det i stället skulle skrivas in ett krav på att uppgiften skulle befinnas vara oriktig.⁵⁵ Uttrycket uppenbart ligger steget över nu gällande krav på att en oriktighet klart skall framgå.

Brottmålsprocessen skiljer sig väsentligt från taxeringsprocessen. Här gäller delvis helt andra processprinciper.⁵⁶ Åklagaren har ensam hela bevisbördan,⁵⁷ och han måste dessutom i centrala delar styrka det högre beviskravet *ställt utom rimligt tvivel*. Detta kan uttryckas så att åklagarens utredning med till-

⁵¹ Se Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Stockholm 2006, s. 65.

⁵² Se prop. 2002/03:106 s. 119. I inkomstskattelagen (1999:1229), [IL], infördes, efter förslag från lagrådet, begreppet ”klart framgå” för att uttrycka det strängare beviskravet ”visat”. Se prop. 1999/2000:2 s. 496. Enligt regeringens mening var det lämpligt att även i skattetilläggsammanhang uttrycka förekomsten av ett strängare beviskrav med begreppet ”klart framgå”.

⁵³ Se prop. 2002/03:106 s. 233.

⁵⁴ Se SOU 1977:6 s. 196 och s. 198.

⁵⁵ Se prop. 1977/78:136 s. 14.

⁵⁶ I den allmänna domstolsprocessen är muntlighet, koncentration och omedelbarhet grundläggande regler i förfarandet. Förvaltningsprocessen och taxeringsmålen å sin sida bygger huvudsakligen på ett skriftligt förfarande. Av 9 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) framgår dock att i handläggningen får ingå muntlig förhandling beträffande viss fråga, när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet.

⁵⁷ Denna princip uttrycks ofta med sentensen ”in dubio pro reo”; i tveksamma fall till förmån för den tilltalade. Principen bygger på att man i en rättsstat inte accepterar felaktigt fällande domar i brottmål. Vill man undvika sådana domar måste det riktas ett strängt beviskrav mot åklagaren. Se Ekelöf m.fl., s. 150. Det finns inte någon uttrycklig bestämmelse i Rättegångsbalken, som anger att åklagaren bär bevisbördan. Den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6 i den Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna [Europakonventionen], anses dock innebära att åklagaren bär bevisbördan.

räcklig styrka skall utesluta andra tänkbara händelseförlopp eller förklaringar, inte endast ge anledning till mer eller mindre säkra antaganden om vad som utspelat sig. Finns det andra rimliga förklaringar till en händelse än den som åklagaren har gjort gällande kan således inte åtalet bifallas; detta gäller även om den tilltalade lämnar anmärkningsvärda eller t.o.m. osannolika uppgifter till sitt försvar. Med att tvivlet måste vara rimligt avses att det skall vara *rationellt*, vilket skall förstås så att det måste kunna motiveras logiskt, att det är *konkret*, dvs. att det byggts upp med hjälp av fakta i målet, samt att det är *relativt*, varmed avses att rimlighetsbedömningen har skett inom ramen för målets beskaffenhet.⁵⁸ Det sistnämnda kriteriet – att det rimliga tvivlet bedöms utifrån den utredning ”som målets beskaffenhet kräver” – betyder att förutsättningarna för att bevisvärdering skall kunna ske på ett fullgott sätt är att domstolen har det utredningsunderlag som erfordras för att i det konkreta fallet kunna utesluta friande alternativ. Det är rätten som vid sin bevisprövning skall utröna om det finns alternativa förklaringar, dvs. om det finns ett rimligt tvivel.⁵⁹ Därmed kan den tilltalade också gå fri även om han/hon erkänt brott eller förnekat brottet på en annan grund än den som domstolen anser konstituera ett rimligt tvivel. Högsta domstolen har inte angett hur starkt ett tvivel måste vara för att ett åtal skall ogillas. Hur övertygande bevisningen än förefaller vara kan man aldrig nå fram till fullständig visshet. Skall det överhuvudtaget vara möjligt att meddela fällande domar och bekämpa kriminaliteten måste en viss osäkerhet godtas.⁶⁰ En domstol kan därför acceptera en mycket låg risk för att bevisningen är otillräcklig eller för att den värderas på ett något felaktigt sätt.

Ett bevismässigt problem med skattebrotten är dock, att även om det är möjligt att utom rimligt tvivel bevisa förekomsten av oriktig uppgift, så kan knappast samma höga krav ställas på bevisningen när det gäller prövningen av de subjektiva rekvisiten (dolus och kvalificerad culpa) och det särskilda farerekvisitet (fara för skatteundandragande). Det kan ifrågasättas om det överhuvudtaget är möjligt att fastställa att dessa rekvisit är uppfyllda med samma höga grad av säkerhet, dvs. ställt utom rimligt tvivel, som krävs vid handlande och effekt.⁶¹ Det sagda sammanhänger med att man vid uppsåts-/culpa-/farebedömningen måste laborera med hypotetiska analysmodeller,

⁵⁸ Se Diesen, Christian, i JT 1996/97 nr 2 s. 526.

⁵⁹ Se Diesen i Cassne m.fl. a.a., s. 171.

⁶⁰ Se Ekelöf m.fl. a.a., s. 153.

⁶¹ Se Diesen i Cassne m.fl. a.a., s. 177.

vilket ger bevisprövningen en viss abstraherad och standardiserad karaktär.⁶² Detta innebär att man för vissa av de för skattebrottet konstitutiva rekvisiten tvingas acceptera ett sänkt beviskrav.⁶³

4. Ett par processuella och bevisrättsliga frågeställningar

4.1 Inledning

Även om det i mål om oriktig uppgift som regel förhåller sig så att taxeringsprocessen föregår brottmålsprocessen, så är en omvänd ordning fullt tänkbar. En intressant fråga är i sådana fall vilka möjligheterna är att med framgång väcka åtal för skattebrott, utan att det föreligger ett taxeringsbeslut eller en lagakraftvunnen dom från skattedomstol beträffande förekomsten av oriktig uppgift. Låter det sig över huvudtaget göra, och, om frågan besvaras jakande, är det tillrådligt att åklagaren ger sig in på egna skatterättsliga bedömningar utan att invänta Skatteverkets/förvaltningsdomstols beslut? Innan denna fråga besvaras skall nedan först utredas möjligheten att med förtur behandla skattefrågor som har samband med misstänkt skattebrottslighet, och därefter redogörs för möjligheten till vilandeförklaring av brottmål i avvaktan på förvaltningsdomstols beslut. Framställningen går sedan över i en problematisering av frågan huruvida taxeringsmålet kan fungera som grund i skattebrottmålet. Slutligen diskuteras om allmän domstol är fri att i förhållande till förvaltningsdomstol pröva frågan om skattskyldighet.

⁶² Ta prövningen av farerekvisitet som ett exempel. Om rekvisitets uppfyllande passeras, genom att faran övergår i skada, vilket ofta är fallet i skattebrottmål, uppkommer som regel inte några särskilda bevisvärigheter. När däremot konsekvenserna av ett visst handlande stannar på fareplanet, uppstår problem med fastställandet eftersom man då måste laborera med en hypotetisk skada. Ingenting hindrar att man i rätten använder samma metodik vid prövningen av en fara som vid prövningen av ett handlande eller en effekt gentemot normen ”ställt utom rimligt tvivel”, dvs. uppställer alternativa förklaringar och avgör om dessa kan anses uteslutna eller ej. Men de friande alternativen vid prövningen är ju inte realiserade utan måste bygga på, mer eller mindre välgrundade, spekulationer över tänkbara effekter. Se närmare om denna problematik Diesen i Cassne m.fl. a.a., s. 177 f.

⁶³ Detsamma gäller för övrigt för i skattebrottmålet framställda s.k. kvittningsinvändningar. Dessa framställs av den skattskyldige i syfte att, om invändningarna accepteras, uppnå ansvarsfrihet. Kvittningsinvändningar är emellertid ibland så vaga och föga konkretiserade att det inte är möjligt att kontrollera dem. Åklagaren kan då inte skaffa fram den motbevisning som han annars skulle ha kunnat göra om invändningen hade konkretiserats. HD har slagit fast att sådana invändningar inte omfattas av åklagarens bevisbörda. Också i detta fall kan man alltså tala om ett sänkt beviskrav. Se Ekelöf m.fl. a.a., s. 155. Se närmare om kvittningsinvändningar i taxerings- och brottmålsprocessen i Simon Almedal, 2005 s. 235 ff.

4.2 Åtal utan Skatteverkets beslut eller lagakraftvunnen dom från förvaltningsdomstol?

Anmälan om misstänkt skattebrottslighet inkommer vanligtvis till åklagaren i samband med att Skatteverket har riktat särskilda kontrollåtgärder eller inlett revision mot en skattskyldig. Om det finns anledning att anta att brott har begåtts, så är Skatteverket nämligen enligt 17 § SBL skyldigt att anmäla brottsmisstanken till åklagare.⁶⁴ (Brottsanmälan kan naturligtvis även inkomma till åklagaren efter anmälan av annan, t.ex. en revisor.) Om förutsättningar för att väcka åtal föreligger skall åklagaren inleda förundersökning. Detta torde vara fallet även om Skatteverket ännu inte har fattat något taxeringsbeslut i det aktuella ärendet. I praktiken bör dock åklagaren i ett sådant fall hänvända sig till Skatteverket med begäran om prövning av de ifrågasatta transaktionerna. Enligt 16 § st. 1 SBL föreligger en generell skyldighet för domstolar och andra myndigheter att *handlägga skattefrågor* som har samband med misstänkt skattebrottslighet *med förtur*, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning angående brott enligt skattebrottslagen eller ett åtal för sådant brott. Förtursbehandlingen kommer således endast i fråga så länge förundersökning pågår eller åtal är anhängigt.⁶⁵ Om förundersökningen läggs ned eller avslutas utan att åtal väcks upphör därför förtursbehandlingen. Detsamma gäller om ett väckt åtal läggs ner.⁶⁶

Av 15 § st. 1 SBL framgår vidare att om ett mål om brott enligt denna lag har samband med en fråga om skatt eller avgift som är anhängigt vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, får *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.⁶⁷ Innebörden av rekvisitet *avgörande betydelse* har i motiven preciserats

⁶⁴ Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt SBL eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Motsvarande bestämmelse finns i 22 § taxeringsförordningen (1990:1236), [TF] som utöver skattebrott även anger vissa andra brott som verket är skyldigt att anmäla. Sådant skäl kan vara att brottet understiger visst belopp, fastställt av Riksskatteverket i samråd med Riksåklagaren, och att gärningen i stället träffas av skattetillägg. Se vidare SOU 1998:9 s. 45.

⁶⁵ Se Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skattetillägg och skattebrott, uppl. 1:1, Stockholm 2006, s. 206.

⁶⁶ Se prop. 1982/83:134 s. 40.

⁶⁷ Regeln är avsedd att komplettera den allmänna bestämmelsen om vilandeförklaring av mål i 32:5 Rättegångsbalken, men får ofta till följd att skyndsamheten i ett skattebrottmål kraftigt försämrats, då utgången i skattefrågan ofta anses vara av ”avgörande betydelse” för brottmålet.

så att *utgången i skattemålet är av stor vikt antingen för prövningen av själva skuldfrågan* (fällande eller frikännande dom) eller för *bestämmandet av påföljd*, om t.ex. stor osäkerhet råder i fråga om det undandragna beloppets storlek.⁶⁸ Ju mer oviss skattefrågan är desto starkare anses skälen för vilandeförklaring vara.⁶⁹ I motiven anförs vidare att allmän domstol knappast kan döma i ett skattebrottmål utan att avvakta utgången av skatteprocessen, om skattemålet innehåller *svårbedömda skatterättsliga frågor* av betydelse för ansvarsdelen.⁷⁰ Detta anses gälla såväl när utgången i hela ansvarsfrågan är beroende av skattemålet som när skattemålet är av väsentlig betydelse för uppskattningen av ”skatteskadans” storlek.

Primärt gäller alltså vid misstänkt skattebrottslighet att Skatteverket skall handlägga skattefrågor som antas ha samband med denna brottslighet med förtur, om resultatet är av väsentlig betydelse för åtal. Vidare gäller att om det redan pågår två parallella processer om oriktig uppgift, så får handläggningen av brottmålet vila i avvaktan på utgången i skattefrågan. Detta gäller med särskild tyngd då skattemålet innehåller svårbedömda skatterättsliga frågor. Relevant för frågan om vilandeförklaring av brottmålet är alltså vad som avses med svårbedömda skatterättsliga frågor av betydelse för ansvarsdelen. Primärt måste härvid gälla att om skattefrågan gäller förekomsten av oriktig uppgift så får beslutet i detta avseende betydelse för ansvarsdelen. Särskilt vid komplicerade skatteanpassade transaktioner kan det dock vara mycket svårt att ta ställning just till frågan om oriktig uppgift har lämnats. Det sammanhänger delvis med att dessa transaktioner är tekniskt svårutredda; händelseförloppen är spridda över tid och rum och handlingar, konton och personer kan vara svåra att lokalisera och identifiera pga. olika länders många gånger mycket stränga sekretessbestämmelser. Det kan därför vara svårt att överhuvudtaget klargöra *den faktiska innebörden* av förfarandet. Problemet sammanhänger dock också med att dessa transaktioner som regel är *rättsligt* svårkvalificerade. Transaktionskedjorna är ofta oväntade och sammansatta, vilket skapar svårigheter att överblicka konsekvenserna av skattereglernas tillämpning i det enskilda fallet. Tolkningssvårigheter och avgränsningsfrågor gör bestämmelserna svårtillämpade. Ett och samma förfarande kan civilrättsligt kvalificeras på olika sätt med olika skatterättsliga konsekvenser som följd. Det är alltså inte självklart att vissa transaktioner skall klassificeras som skat-

⁶⁸ Se prop. 1982/83:134 s. 38.

⁶⁹ Se prop. 1984/85:178 s. 33.

⁷⁰ Se prop. 1982/83:134 s. 11 f.

terättsligt tillåtna medan andra bedöms som stridande mot det skatterättsliga regelverket, med följd att det inte alltid är möjligt att förutse hur ett visst förfarande skall bedömas skatterättsligt. I dessa fall framstår det som i det närmaste självklart att man måste avvakta utgången i skattemålet innan det kan bli aktuellt att gå vidare med ett eventuellt åtal för skattebrott.⁷¹ Skulle nämligen den allmänna domstolen ge sig in på en egen bedömning av skattefrågan och lägga denna till grund för en dom, kan det föreligga en beaktansvärd risk för att den tilltalade blir dömd för skattebrott trots att – enligt det slutliga avgörandet i skatteprocessen – någon oriktig uppgift inte anses ha lämnats. Det sagda kan illustreras av NJA 1982 s. 212 där åklagaren valde att inleda förundersökningen utan att den skatterättsliga bedömningen var klar. Förundersökningen lades ned sedan (den dåvarande) skattemyndigheten ändrat ståndpunkt i frågan om huruvida oriktig uppgift hade lämnats.⁷²

Om inte skattedomstolens beslut inväntas i skatterättsligt svårbedömda mål så kan domen i ansvarsfrågan också bli materiellt oriktig på annat sätt, liksom det kan uppstå processekonomiska förluster.⁷³ I motiven understryks därför att det inte bör komma i fråga att allmän domstol ger sig in på egna bedömningar av *komplicerade skatterättsliga frågor*, när dessa frågor *samtidigt är anhängiga vid skattedomstol*.⁷⁴ Om åklagaren likväl väcker åtal för skattebrott, utan lagakraftvunnen dom från förvaltningsdomstol som grund, så är risken för en oriktig dom i ansvarsfrågan så stor att allmän domstol enligt min uppfattning bör vilandeförklara målet i avvaktan på förvaltningsdomstolens bedömning. I annat fall riskerar man att ett resningsförfarande måste tillgripas och att staten blir skadeståndsskyldig gentemot den tilltalade. När

⁷¹ Jfr prop. 1982/83:134 s. 11 f. där det anges att när utgången i hela ansvarsfrågan är beroende av skattemålet (fällande eller friande dom) det bör krävas att skattefrågan slutligt har avgjorts. Om skattefrågorna är av *enkel beskaffenhet* synes däremot allmän domstol oförhindrad att på ett tillräckligt säkert underlag avgöra skattebrottmålet utan att behöva avvakta ett lagakraftvunnet avgörande i skattemålet.

⁷² Jfr även utgången i ett mål från kammarrätten i Göteborg, dom 2004-12-28, mål nr 877-04, där länsrätten bedömde att Skatteverket *inte hade haft tillräckligt med bevis* för att den skattskyldige hade lämnat oriktig uppgift. Skatteverkets beslut upphävdes därför med motiveringen att det saknades grund för både eftertaxering och skattetillägg. Skatteverket överklagade beslutet, men kammarrätten avslog överklagandet. I målet lyckades Skatteverket alltså inte styrka förekomsten av oriktig uppgift.

⁷³ Se prop. 1982/83:134 s. 11.

⁷⁴ Se prop. 1982/83:134 s. 12. Se även NJA 1934 s. 88 där Högsta domstolens majoritet uttalade att det för tillämpning av dåvarande 143 § taxeringsförordningen, numera skattebrott enligt 2 § SBL och värdslös skatteuppgift enligt 5 § SBL, förutsattes att det förelåg ett *slutligt avgörande* i fråga om de taxeringar som åtalet grundade sig på.

skattefrågan väl är avgjord kan dock åklagaren utan vidare använda förvaltningsdomstolens bedömning när åtalet utformas.⁷⁵

Som en följd bl.a. av att det råder olika beviskrav i taxerings- respektive brottmålsprocessen kan den situationen uppkomma att oriktig uppgift klart anses framgå i taxeringsprocessen med påförande av skattetillägg och eventuell omprövning/eftertaxering som följd, men att straffansvar inte kan utkrävas pga. bristande bevisning.⁷⁶ Detta beror emellertid inte enbart på beviskravens olika styrka, utan kan också förklaras med att det, som nämnts ovan, i brottmålsprocessen tillkommer ett subjektivt moment, dolus eller kvalificerad culpa, och ett farerekvisit, fara för skatteundandragande, som åklagaren måste bevisa. Omvänt kan konstateras att om åklagaren lyckas nå upp till det högre beviskravet i brottmålsprocessen och bevisa förekomsten av oriktig uppgift, så är det troligt att det allmänna lyckas med detta också i taxeringsprocessen. Det sagda innebär att det allmänna i praktiken rent bevismässigt skulle ha nytta av åklagarens utredningsmaterial. Vanligtvis både inleds och avslutas dock skattemålet innan brottmålsprocessen tar vid, varför i realiteten det omvända förhållandet i allmänhet råder, dvs. att det är åklagaren som övertar Skatteverkets material. Ofta är dock detta material inte tillräckligt när det gäller att i brottmålet styrka framförallt den tilltalades subjektiva inställning till den lämnade oriktiga uppgiften. Skatteverkets material har tagits fram med avseende på taxeringsprocessen och inte på brottmålsprocessen, och det saknar därför ofta rättsligt relevant information avseende den tilltalades subjektiva inställning. För att kunna styrka det högre beviskrav som gäller i brottmålet är det därför nödvändigt att åklagaren gör en självständig utredning och bevisvärdering,⁷⁷ och, om det behövs, kompletterar det utredningsmaterial som använts i taxeringsprocessen. Mer konkret innebär detta att åklagaren är skyldig att självständigt göra en utredning av de kostnader som den skattskyldige påstår sig ha haft, liksom han självständigt måste bedöma de bevisfrågor som förekommit i skattemålet.⁷⁸ Även om det inte är

⁷⁵ Se prop. 1982/83:134 s. 10 och även prop. 1995/96:170 s. 91.

⁷⁶ I motiven föreslogs att det högre beviskravet ”utom rimligt tvivel” skulle införas också i taxeringsprocessen för att skattetillägg skulle tas ut. Se SOU 2001:25 s. 212. Genom att införa ett högre beviskrav i taxeringsprocessen skulle en rimlig grad av säkerhet uppnås om att skattetilleggssystemet skulle stå sig internationellt. Regeringen ansåg dock att det rådande beviskrav som ställs för att en oriktig uppgift skall anses föreligga uppfyller Europakonventionens krav i detta avseende. Se prop. 2002/03:106 s. 119.

⁷⁷ Av åklagarens objektivitetsplikt följer att denne t.o.m. är skyldig att självständigt värdera bevisningen. Se Cassne i Cassne m.fl. a.a., s. 150.

⁷⁸ Ibid.

nödvändigt att invänta förvaltningsdomstolens rättsliga bedömning vad gäller t.ex. frågan om avdragsrätt för en påstådd kostnad, förbättras åklagarens bevismässiga utgångsläge avsevärt om oriktig uppgift har styrkts i taxeringsprocessen. Det kan också noteras att ett skatterättsligt underkännande av bevisningen om ett avdragsyrkande, inte automatiskt innebär tillräcklig bevisning om att oriktig uppgift har lämnats om avdraget.⁷⁹

Det förekommer i straffprocessen att åklagaren tillåts uppfylla sin bevisbörda genom en presumption om taxeringsdomens riktighet. Om det föreligger en lagakraftvunnen dom i skatteprocessen lägger således den allmänna domstolen i brottmålet förvaltningsdomstolens bedömning till grund för den egna slutsatsen om det undandragna skattebeloppets storlek. En sådan presumptionsverkan kan emellertid inte godtas.⁸⁰ De rättsfall, som avser allmän domstols bundenhet till bedömningar i förvaltningsdomstol,⁸¹ gäller *rättsfrågor* och inte bevisfrågor. Allmän domstol måste alltså självständigt pröva bevisningen i målet med beaktande av de högre beviskrav som gäller i brottmålet.

Nära kopplad till frågan om taxeringsmålet som grund i skattebrottmålet är frågan huruvida åklagaren är bunden av Skatteverkets grund för påstående om oriktig uppgift eller ej. Det finns inte någon generell skyldighet för allmän domstol att följa förvaltningsdomstols *skatterättsliga bedömning* i ett skattemål.⁸² I praktiken torde dock förvaltningsdomstolarnas avgöranden ha en betydande genomslagskraft i allmänna domstolar. Särskilt gäller detta sådana avgöranden som är till *fördel* för den tilltalade. Sätillvida torde allmän domstol vara formellt bunden av en förvaltningsdomstols bedömning att den i princip inte kan döma till ansvar för skattebrott, om skatteprocessen har utmynnat i ett konstaterande att *skattskyldighet inte föreligger* för de belopp som åtalet gäller.⁸³ För det fall att Skatteverket/skattedomstol har funnit att oriktig uppgift *inte* har förelegat i visst avseende torde åklagaren således vara förhindrad att i strid med skattedomstolens avgörande betrakta uppgiften som oriktig.⁸⁴

⁷⁹ Se prop. 1977/78:136 s. 145.

⁸⁰ Se Diesen i Cassne m.fl. a.a., s. 173.

⁸¹ Se NJA 1979 s. 286 och NJA 1982 s. 212.

⁸² Se prop. 1982/83:134 s. 9 f.

⁸³ Se prop. 1982/83:134 s. 10. Jfr även NJA 1979 s. 286 och NJA 1982 s. 212.

⁸⁴ Se Thornstedt, Rabe, Eklund 1994, s. 26 och även NJA 1982 s. 212 där HD bl.a. uttalade att då i en skatteprocess skattskyldighet prövats inte föreligga i ett visst hänseende, allmän domstol inte kan grunda en fällande dom på att skatt skulle ha undandragits genom en oriktig uppgift i samma hänseende. Se även NJA 1979 s. 286.

Om emellertid Skatteverket gör gällande att oriktig uppgift faktiskt har lämnats synes åklagaren vara fri att göra en *annan bedömning* än Skatteverket beträffande lämnade uppgifters oriktighet. Det sagda följer av åklagarens skyldighet att självständigt bedöma de bevisfrågor som förekommit i skattemålet med beaktande av det högre beviskrav som gäller i brottmål. Åklagaren kan således ha en annan uppfattning än verket, finna uppgifterna *riktiga*, och underlåta att väcka åtal.⁸⁵ På motsvarande sätt kan allmän domstol frikänna en tilltalad från ansvar för skattebrott, trots att förvaltningsdomstol funnit skattskyldighet föreligga, beroende på att den allmänna domstolen har en annan uppfattning i frågan om skattskyldighet.⁸⁶ Som en följd av åklagarens självständiga bedömning torde denne således kunna instämma i Skatteverkets påstående om oriktig uppgift, men finna oriktigheten konstituerad på *annan grund* än den av Skatteverket angivna. Som exempel kan nämnas att verket funnit oriktig uppgift föreligga då den skattskyldige ej redovisat vissa intäkter i deklarationen. Också åklagaren finner uppgifterna vara oriktiga men anser felen bestå i en alltför knapphändig redovisning av för taxeringen relevanta sakomständigheter. I båda fallen anses oriktig uppgift ha lämnats, men på olika grunder. En konsekvens av att åklagaren frångår Skatteverkets bedömning och utformar åtalet på annan grund än den som har prövats i taxeringsprocessen kan dock bli ett sämre bevismässigt utgångsläge än vad fallet hade varit om åtalet hade utformats efter de omständigheter och grunder som prövats i taxeringsprocessen. Det kan t.ex. bli svårare att bevisa rekvisitet fara för skatteundandragande i skattebrottsbestämmelsen i 2 § SBL om grunden för oriktig uppgift inte har prövats och styrkts i taxeringsprocessen.

4.3 Är allmän domstol fri att pröva frågan om skattskyldighet?

Det följer av allmänna principer att allmän domstols kompetens är utesluten i de fall det anförtratts åt förvaltningsmyndighet eller förvaltningsdomstol att allsidigt, objektivt och slutgiltigt pröva en viss fråga.⁸⁷ Det är därför en självklar utgångspunkt att allmän domstol inte är behörig att med bindande verkan t.ex. pröva en juridisk persons skattskyldighet. Däremot åligger det allmän domstol att pröva *andra frågor där utgången är beroende av om skatt-*

⁸⁵ Jfr även Cassne i Cassne m.fl. a.a., s. 151.

⁸⁶ Se prop. 1982/83:134 s. 10.

⁸⁷ Jfr NJA 1949 s. 330, NJA 1950 s. 333, NJA 1952 s. 248 och NJA 1998 s. 656 II och se Strömberg, Håkan i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1999, s. 1 liksom densamme i Allmän förvaltningsrätt 2002, s. 225 ff.

skyldighet föreligger för någon.⁸⁸ Den allmänna domstolen får i sådana fall domskälsvis pröva skattefrågor med verkan för bedömningen i det egna målet oaktat det rättskraftiga avgörandet om påförandet av skatt meddelas av förvaltningsdomstolen.

Allmänt sett finns det dock anledning för allmän domstol att som utgångspunkt godta de rättsliga bedömningar som gjorts i skattefrågor av Skatteverket och förvaltningsdomstolar. För detta talar inte bara förvaltningsdomstolarnas särskilda kompetens på området utan också att den skattskyldige som regel anpassar sitt handlande efter Skatteverkets rättstillämpning, inte efter det synsätt som allmän domstol till äventyrs kan anlägga på skatteförfattningarnas innebörd.⁸⁹ I NJA 2003 s. 207 gavs den enskilde möjlighet att få invändningar mot en juridisk persons skattskyldighet prövade i mål om företrädaransvar enligt skattebetalningslagen (1997:483), [SkbetL].⁹⁰ Som skäl härför anfördes bl.a. i målet att de processuella förutsättningarna är olika i de båda processerna, t.ex. vad gäller partsställning och bevisregler. Vidare framhölls att den prövning av sådana frågor som uppsåt, oaktsamhet och annat som skall göras enligt företrädaransvarsbestämmelsen i 12:6 SkbetL, och som har bäring på frågan om skattskyldigheten för den juridiska personen, ofta inte kan separeras från den rent skatterättsliga prövningen utan kräver en bedömning också av skattskyldigheten. Ytterligare ett argument för det angivna synsättet angavs vara att detta är bäst förenligt med artikel 6 i Europakonventionen om rätt till domstolsprövning av civila skyldigheter.

I målet, som alltså gällde personligt betalningsansvar för en bolagsföreträdare för bolagets obetalda skatter (s.k. företrädaransvar), hade frågan om bolagets skattskyldighet prövats av förvaltningsdomstol, medan det personliga betalningsansvaret prövades av allmän domstol.⁹¹ Frågan gällde den allmänna domstolens frihet att självständigt pröva frågan om bolagets skattskyldighet. Problematiken är snarlik den som kan uppstå vid prövning av mål om oriktig uppgift, där skattetillägget påförs av förvaltningsdomstol, medan ansvar för skattebrott utdöms av allmän domstol. Också denna parallella processföring kännetecknas av skilda processuella förutsättningar – skriftlighet

⁸⁸ Jfr NJA 2003 s. 207.

⁸⁹ Jfr Bertil Bengtssons särskilda yttrande i NJA 1979 s. 286.

⁹⁰ I målet uttalade HD att vid prövningen av sådana invändningars bärighet får beskattningsbeslutet tillmätas bevisverkan av styrka som får avgöras från fall till fall i enlighet med principen om fri bevisprövning.

⁹¹ Notera att sedan målet avgjordes handläggs mål om företrädaransvar av allmän förvaltningsdomstol, jfr SOU 2002:8, och alltså inte längre av allmän domstol.

vis-à-vis muntlighet, koncentration och omedelbarhet – och av att olika beviskrav råder inom de olika processordningarna. Även i denna situation kan den tilltalade ha invändningar mot själva den underliggande skattskyldigheten, vars bortfall, om den konstateras inte föreligga, innebär att grunden för straffansvar, nämligen lämnande av oriktig uppgift, också bortfaller. Det sagda kan illustreras av följande exempel:

Antag att ett skattebrott begås inom ramen för en juridisk persons verksamhet. Någon åtalas för aktivt skattebrott, t.ex. firmatecknaren eller ekonomichefen för att ha lämnat oriktig uppgift i deklarationen. Denna person bär alltså straffansvaret i egenskap av uppgiftslämnare. Om skattebrottet i stället begås genom underlåtenhet att lämna deklaration, s.k. passivt skattebrott, så åvilar straffansvaret i princip någon ur bolagets ledningsgrupp, dvs. styrelsen eller VD.⁹² Enligt straffrättsliga principer ansvarar någon ur denna styrgrupp i egenskap av företagsledare för att så att säga tyst ha accepterat/medgivit att ett äkta underlåtenhetsbrott har begåtts inom ramen för bolagets verksamhet.⁹³

Den intressanta frågan vid såväl aktivt som passivt skattebrott är vad som händer med åtalet om den tilltalade invänder att bolaget över huvud taget inte är skattskyldigt för t.ex. moms eller inkomstskatt, dvs. ifrågasätter den juridiska personens skattskyldighet. Är i sådana fall allmän domstol oförhindrad att pröva (den skatterättsliga) frågan om skattskyldighet föreligger eller ej? Möjligen skulle det i en del fall framstå som både olämpligt och oskäligt att uppställa hinder för den enskilde att få sina invändningar mot den juridiska personens skattskyldighet prövade. I sammanhanget kan påpekas att det på olika rättsområden förekommer att allmän domstol har att ta ställning till vilken verkan ett skattebeslut skall ges i ett civil- eller brottmål, där frågan huruvida skattskyldighet föreligger har betydelse för prövningen.⁹⁴ Frågan vilken verkan skattebeslutet skall ges vid den allmänna domstolens prövning

⁹² Då svensk rätt inte bestraffar juridiska personer, måste man, när den skattskyldige är en juridisk person, välja ut någon eller några fysiska personer som straffbestämmelsen kan appliceras på i deras egenskaper av representanter för den juridiska personen.

⁹³ Avgörande för vem som skall anses företräda bolaget och därmed bära ansvaret är vem som har *den faktiska makten och möjligheten att bestämma* över verksamheten. Det saknar härvid betydelse huruvida vederbörande har firmateckningsrätt eller ej, men väsentligt synes enligt praxis vara huruvida den åtalade genom eget eller närståendes aktieinnehav haft ett *betydande intresse* i verksamheten och om han haft ett *bestämmande inflytande* över företaget. Se närmare om s.k. ledningsansvar i Simon Almedal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, s. 200 ff.

⁹⁴ Se t.ex. NJA 1979 s. 286, NJA 1989 s. 519, NJA 1992 s. 280 och NJA 2001 s. 339.

synes få avgöras från fall till fall. För skattebrottens vidkommande har dock explicit uttalats att frågor om skattskyldighet kan bli föremål för prövning av allmän domstol.⁹⁵ Mot bakgrund av det nu sagda skulle det enligt min uppfattning föra för långt att på formell grund avvisa varje möjlighet för allmän domstol att företa en prövning av ett skattebesluts riktighet, om den allmänna domstolens prövning är till fördel för den enskilde.

5. Sammanfattande analys och några synpunkter de lege ferenda

Avancerade skatteanpassade transaktioner aktualiserar ofta frågor av såväl civil- som skatte- och straffrättslig karaktär. Civil- och skatterättsligt gäller många gånger svårigheten att klarlägga och kvalificera rättsligt relevanta fakta, så att det blir möjligt att jämföra de av den skattskyldige påstådda rättshandlingarna med vad som faktiskt har inträffat och inordna rättshandlingarna under det skatterättsliga regelverket. Det sagda är en förutsättning för en korrekt taxering och ett riktigt skatteuttag. Eventuella straffrättsliga konsekvenser kan ses som ett utanpåverk, vilket aktualiseras först sedan en oriktig uppgift har identifierats och styrkts.

Inom ramen för taxeringsprocessen prövas primärt den materiella skatterättsliga frågan huruvida skattskyldighet eller avdragsrätt föreligger. Om Skatteverket/förvaltningsdomstol exempelvis finner att skatteplikt i visst avseende inte föreligger, så behöver aldrig frågan prövas huruvida oriktig uppgift föreligger eller ej. Det blir då heller inte aktuellt att väcka åtal för skattebrott. Skulle däremot Skatteverket/förvaltningsdomstol finna att oriktig uppgift har lämnats, kan såväl påförande av skattetillägg som omprövning/eftertaxering komma i fråga, liksom även straffansvar kan aktualiseras. Rekvisitet oriktig uppgift är således centralt, både för de skatte- och de straffrättsliga rättsföljderna. Begreppet kan därmed sägas länka samman disciplinerna skatterätt och straffrätt.

Med tanke på de allvarliga konsekvenser som kan följa av ett oriktigt uppgiftslämnande framstår det enligt min uppfattning av legalitetsskäl som angeläget att legaldefinitionen av begreppet oriktig uppgift i 5:1 st. 2 TL formuleras så klart och bestämt som möjligt.⁹⁶ Det får alltså inte föreligga någon

⁹⁵ Se NJA 2003 s. 207 där huvudfrågan dock gällde s.k. företrädaransvar.

⁹⁶ Se närmare om den skatte- och straffrättsliga legalitetsprincipens olika komponenter i Simon Almendal, 2005, s. 56 ff. med där gjorda hänvisningar.

tvekan om vari enligt bestämmelsen en uppgifts oriktighet består. Vidare är det, enligt min uppfattning, en brist att det i SBL inte görs någon hänvisning till legaldefinitionen i TL. Visserligen framstår det inte som sannolikt att begreppet oriktig uppgift kommer att tolkas olika och ges olika innebörd i de båda disciplinerna, men för att vinna i konsekvens och tydlighet borde en bestämmelse införas i SBL av innebörd att med oriktig uppgift avses vad som anges i 5:1 st. 2 TL.

Frågan om avgörandet i taxeringsmålet som grund i skattebrottmålet måste ses mot bakgrund av ett antal förutsättningar som skiljer de båda processerna åt. En *första* viktig skillnad är att bevisbördans placering och beviskravens höjd inte överensstämmer i taxerings- respektive brottmålsprocessen. I taxeringsprocessen växlar bevisbördan mellan den enskilde och det allmänna beroende på ärendets art, och i skattetilläggs-/eftertaxeringsmål råder ett högre beviskrav än i den ordinarie taxeringsprocessen. I brottmålsprocessen gäller som regel beviskravet ”ställt utom rimligt tvivel”. För skattebrottens vidkommande är dock beviskravet differentierat så att det för de subjektiva rekvisiten och för farerekvisitet ligger lägre än för handlingsrekvisitet oriktig uppgift, där det skall ställas utom rimligt tvivel att uppgiften är oriktig. Det sagda sammanhänger med att när farerekvisitet och de subjektiva rekvisiten prövas domstolen måste göra en hypotetisk prövning. Härmed följer en viss sänkning av beviskravet ”ställt utom rimligt tvivel”. Det sagda förklaras av att hypotetiska händelseförlopp aldrig kan styrkas till fullo.

Även om således i brottmålsprocessen ett så högt beviskrav som ”ställt utom allt rimligt tvivel” inte kan uppställas för skattebrottens subjektiva sida och för farerekvisitet så gäller detta alltså för rekvisitet oriktig uppgift. Då skattetillägget jämföras med straff motiverar enligt min uppfattning rätts-säkerhetsskäl att samma höga beviskrav uppställs i taxeringsprocessen för påförande av skattetillägg pga. lämnad oriktig uppgift.⁹⁷ Märk att redan 1975 års Skattetilläggsutredning förordade ett högre beviskrav i detta avseende.⁹⁸ Sedan är det en annan sak att själva den taxeringsprocessuella formen, vars

⁹⁷ Skattetilläggskommittén föreslog att det skulle krävas att det var ställt utom rimligt tvivel att en uppgift var oriktig för att skattetillägg skulle utgå. Se SOU 2001:25 s. 351. Vad som i sådant fall skulle krävas är att Skatteverket eller domstolen är övertygad i aktuellt hänseende och har fog att bedöma det utrymme för tvivel som kan finnas som så obetydligt att det i betraktande av den fråga som gäller inte behöver tas i beräkning. Regeringen fann dock inte anledning att ändra beviskravets höjd.

⁹⁸ Utredningen föreslog en bestämmelse där beviskravet uttrycktes så att det skulle fordras att det var *uppenbart* att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, för att skattetillägg skulle kunna påföras. Se SOU 1977:6 s. 196 och s. 198.

mest framträdande kännetecken är det skriftliga förfarandet, lämpar sig mindre väl för prövning av en straffrättslig sanktion.⁹⁹ Från det perspektivet skulle det allra bästa enligt mitt förmenande vara att hela skattetilläggssystemet flyttades över till allmän domstol, så att mål om oriktig uppgift kom att prövas vid ett och samma tillfälle av en och samma domstol.¹⁰⁰ Härigenom skulle det av processtekniska skäl bli möjligt att höja beviskravet i åtminstone skattetilläggsfall till vad som rimligen bör gälla vid påförande av straffrättslig sanktion, nämligen till ”ställt utom rimligt tvivel”.¹⁰¹

En *annan* viktig skillnad mellan taxerings- och brottmålsprocessen är att i brottmålsprocessen bevisbördan åvilar åklagaren ensam. I ett läge där bevisningen ”står och väger” i närheten av beviskravet, skall allmän domstol hellre fria än fälla. Principen in dubio pro reo gäller i alla brottmål och innebär att eventuellt tvivel om hållfastheten i åklagarens gärningspåstående skall tillgodoräknas den tilltalade och medföra att gärningen (i den aktuella delen) inte kan anses bevisad.¹⁰² En *tredje* central skillnad mellan taxerings- och brottmålsprocesserna utgörs av de olika förutsättningar under vilka processerna bedrivs; skriftlighet versus muntlighet, omedelbarhet och koncentration. Dessa grundläggande skillnader talar med styrka för att slutsatsen i taxeringsprocessen inte automatiskt bör läggas till grund för en slutsats om brottsligt förfarande. Inte heller bör Skatteverkets utredningsmaterial med automatik läggas till grund för åtal. Prövningen av skattebrottmålet måste ske självstän-

⁹⁹ Se även Leidhammar, som anför att en huvudförhandling som är muntlig, omedelbar och koncentrerad sannolikt bidrar till att bevisprövningen generellt blir tillförlitligare än vad som är fallet t.ex. i skriftliga taxeringsmål om eftertaxering. Se Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm 1995, s. 397.

¹⁰⁰ Därmed skulle man vara tillbaka vid det rättsläge som gällde vid skattetilläggssystemets införande år 1972, dvs. såväl skattebrott som mindre allvarliga skatteförseelser skulle hanteras inom ramen för allmän domstols verksamhet. Märk dock att överflyttningen av den s.k. mindre allvarliga skattebrottsligheten till allmän förvaltningsdomstol skedde i syfte att avlasta de redan hårt belastade allmänna domstolarna och med avsikt att få till stånd en jämnare och effektivare reaktion mot skattebrott. Se prop. 1971:10 s. 76 f. och s. 200 f.

¹⁰¹ Vad gäller skattetilläggen bör det tilläggas att det har gjorts, och även föreslagits nya, modifieringar och anpassningar till Europakonventionens krav på en rättssäker beskattning. Se t.ex. SOU 2009:58 s. 544 ff. Dessa, i och för sig viktiga, ändringar framstår dock mera som eftergifter för Europakonventionens krav än som reella systemändringar. Enligt min uppfattning är som sagt det enda rätta att bryta upp hela skattetilläggssystemet och flytta över påförandet av skattetillägg till allmän domstol. För att undvika konflikt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen kan det framdeles t.o.m. komma att bli aktuellt att välja i sanktionshänseende. Antingen påför man skattetillägg, eller, för grövre fall, väljer man straffansvar för skattebrott.

¹⁰² Se Diesen i Cassne m.fl. a.a., s. 165.

digt. Annars finns det risk för att skatteprocessen verkar styrande för skuldprövningen och att slutsatserna i taxeringsärendet ”smittar av sig” på brottmålet, så att straffprocessen blir självgående.¹⁰³

Den utredningsmässiga och rättsliga komplexiteten i mål som gäller svårbedömda skatterättsliga frågor, och som inbegriper misstanke om oriktig uppgift, motiverar alltså att *åtal inte väcks för skattebrott förrän skattefrågan är slutligt avgjord i taxeringsprocessen*. En annan sak är att åklagaren själv kan initiera en skatteutredning, dvs. föranstalta om husrannsakan, beslag, etc., vid misstänkt skattebrottslighet, utan att Skatteverket har fattat något taxeringsbeslut i ärendet.¹⁰⁴ Oavsett om åklagaren initierar en egen skatteutredning eller han övertar Skatteverkets utredningsmaterial, är han oförhindrad att göra gällande förekomsten av oriktig uppgift på *annan grund* än den av Skatteverket påstådda. Däremot kan han inte påstå att sådan uppgift föreligger om Skatteverket/skattedomstol utan invändningar har godtagit den skattskyldiges uppgifter.

Vad gäller *frågan om allmän domstols frihet att självständigt pröva frågan om skattskyldighet* kan primärt hävdas att frågan egentligen gäller om en materiell prövning skulle strida mot ansvarsfördelningen mellan förvaltningsdomstol och allmän domstol. Av denna ansvarsfördelning följer dock inte mera än att en allmän domstol inte kan fatta rättskraftiga beslut om att påföra skatter. Vid handläggningen av t.ex. skattebrottmål har allmän domstol inte någon generell skyldighet att följa en förvaltningsdomstols skatterättsliga bedömningar i ett skattemål.¹⁰⁵ I praktiken torde dock förvaltningsdomstolarnas avgöranden ha en betydande genomslagskraft.¹⁰⁶ Enligt min uppfattning är det dock inte motiverat att på formell grund avvisa varje möjlighet för allmän domstol att företa en prövning av ett skattebesluts riktighet, om den allmänna domstolens prövning är till fördel för den enskilde.

De lege ferenda är det *sammanfattningsvis* min uppfattning att det vore lämpligt att integrera skatteprocessen och brottmålsprocessen, alternativt att

¹⁰³ A.a., s. 155.

¹⁰⁴ Även om således åklagaren bör invänta skattedomstols beslut i mål som rör komplicerade skatterättsliga frågeställningar innan åtal väcks, torde ingenting hindra att han initierar en egen skatteutredning vid misstänkt skattebrottslighet, om Skatteverket ännu inte har påbörjat utredningen av det misstänkta ärendet eller fattat något taxeringsbeslut. Av 23:1 st. 1 Rättegångsbalken följer nämligen att förundersökning skall inledas så snart det på grund av angivelse eller av annat skäl finns anledning att anta att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats.

¹⁰⁵ Se NJA 1979 s. 286.

¹⁰⁶ Se prop. 1982/83:134 s. 91 f.

helt överflytta påförande av skattetillägg till allmän domstols kompetensområde. Genom en integrering av de båda processerna till en enda gemensam skulle man kunna komma till rätta med de praktiska tillämpningsproblem som är förknippade med att det råder olika beviskrav i taxerings- och brottmålsprocessen. I realiteten innebär nuvarande ordning att en oriktig uppgift som anses bevisad i taxeringsprocessen kan bedömas icke vara styrkt i ett efterföljande eller parallellt skattebrottmål. Olika beviskrav bidrar till osäkerhet om vad en utredning bör innehålla i respektive process för att rekvisitet oriktig uppgift skall kunna styrkas. Det faktum att åtal inte sällan byggs på basis av det revisionsmaterial som tagits fram av Skatteverket förefaller leda till att brott många gånger inte kan styrkas, eftersom revisionsmaterialet saknar fakta av väsentlig betydelse för utgången i skattebrottmålet. Det sagda gäller med särskild tyngd för det subjektiva rekvisitet, men har även giltighet för styrkande av rekvisitet oriktig uppgift.

Ett tyngre vägande skäl för att, om man väljer att inte inrätta speciella skattedomstolar vilket skulle vara ytterligare en väg att gå, eller att överföra påförande av skattetillägg till allmän domstol, åtminstone likrikta beviskravens höjd i taxerings- och brottmålsprocessen, är att påfört skattetillägg jämföras med utdömt straff. Enligt min uppfattning motiverar detta förhållande att beviskravet styrkt ”utom rimligt tvivel” råder i skattetilläggsfall.¹⁰⁷ Nuvarande ordning med ett lägre beviskrav i taxeringsprocessen än i brottmålsprocessen, innebär att det är ”lättare” för det allmänna att påföra den enskilde straff om frågan om oriktig uppgift prövas den förvaltningsprocessuella vägen än om det allmänna väcker åtal och prövar frågan om oriktig uppgift i en brottmålsprocess. Av rättssäkerhetsskäl förordar jag därför en *höjning av beviskravet* i taxeringsprocessen då saken gäller påförande av skattetillägg. Det sagda står också i överensstämmelse med att uttrycket ”utom rimligt tvivel” är ett vedertaget uttryck som regelmässigt används vid bevisvärdering och fällande dom i brottmål.

¹⁰⁷ Se även SOU 2001:25 s. 211 f. Jfr även Kamstam, Leidhammar i JT 2002/03 s. 239, liksom Leidhammar i SN 2003 s. 320. Se också Meyer I SST 2003, s. 385 f. Jfr dock prop. 2002/03:106 s. 119.