

Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering

En anmälan av f. regeringsrådet Gustaf Petrén av en akademisk avhandling av Carsten Lyhagen. Liber 1986.

Avhandlingen berör ett centralt ämne i skatterätten. Författaren, som till yrket är åklagare, har ursprungligen nalkats ämnet från straffrättsliga utgångspunkter med siktet inriktat på rekvisitet oriktig uppgift som förutsättning för skattebrott. Något viktigt bidrag till belysning av detta ger dock knappast avhandlingen. En påtaglig brist i avhandlingen är just författarens obenägenhet att hålla i sär straffrättsförfarandet från de skatterättsliga förfarandemönstren.

I straffprocessen ligger hela bevisbördan på åklagaren. Den tilltalade har ingen skyldighet att medverka vid utredningen. De olika brottsrekvisiten skall ha subjektiv täckning genom antingen uppsåt eller vid vissa skattebrott grov oaktsamhet. I skatteprocessen är uppgiftens objektiva oriktighet avgörande och den skattskyldige har även som part en sanningsplikt och en upplysningskyldighet. Författaren tes att oriktig uppgift betyder detsamma vid skattebrott som i de skatteprocessuella sammanhangen har därför från straffrättsligt håll underkänts. Då boken till allra största delen avhandlar oriktig uppgift i skatterätten kan vi här bortse från dess svagheter från straffrättslig synpunkt.

Författaren slår fast att ”oriktig uppgift” är en särskild företeelse vars innehåll inte kan bestämmas genom en rent semantisk tolkning av de två orden. Vad det gäller är att klarlägga den närmare juridiska innebörden av detta rättsliga begrepp. Frågan är aktuell så gott som varje gång det gäller att åsätta någon skattetillägg eller ta upp en lagakraftvunnen taxering till eftertaxering. Antalet rättsfall rörande ”oriktig uppgift” som drivits upp till regeringsrättsens bedömning är också mycket stort.

Författaren har noggrant genomgått alla de olika ställen i skattelagstiftningen där bestämmelser finns om skattetillägg eller avgiftstillägg och om olika slag av eftertaxering och efterbeskattning. Detta omfattande arbete har tyvärr inte lett till några överväldigande resultat. Det är påfallande hur litet kraft lagstiftaren lagt ned på att analysera de olika situationer i vilka frågan om oriktig uppgift lämnats blir aktuell. Oftast har saken blott ägnats någon

stereotyp fras i förarbetena. Det väsentliga spørsmålet i vad mån rekvisitet oriktig uppgift skall innefatta också ett förtigande av uppgift har blott i enstaka fall uppmärksammats i förarbetena. Mycken vägledning har författaren inte kunnat hämta från dessa.

Utöver själva lagtexten är givetvis praxis den viktigaste rättskällan för författarens undersökning. I en särskild avdelning av avhandlingen har författaren i förkortade referat återgivit de 128 rättsfall som han bedömt vara av störst betydelse för sin undersökning. Bokens användbarhet underlättas avsevärt härigenom, då läsaren inte behöver ha rättsfallssamlingarna omedelbart tillgängliga vid sitt studium av denna. I allmänhet räcker det att genom en titt i rättsfallsavdelningen göra sig närmare bekant med innehållet i det rättsfall som åberopas i texten. Även om författarens hemmagjorda referat företer vissa skönhetsfläckar, kan samlingen av dessa i stort hälsas med tillfredsställelse. Den är som sagt till god hjälp vid läsningen.

Däremot kan allvarliga invändningar resas mot författarens urval av rättsfall. Han förklarar helt principiellt att han intresserar sig icke för rättsfall där frågan varit om bevisvärdering. Vad han är ute efter är själva begreppets avgränsning. Om det i ett visst fall bevisats eller inte bevisats att oriktig uppgift lämnats är i hans tycke ointressant. Av detta skäl har författaren i boken överhuvud inte medtagit för läran om skattetillägg så väsentliga rättsfall som RÅ 1976 ref 161 och RÅ 1983 I:19. Exempelen kan mångfaldigas.

För såväl åsättande av skattetillägg som beslut om eftertaxering är centralt att *full* bevisning föreligger om att den uppgift varom är fråga klart är oriktig. Antaganden räcker inte på denna punkt. Häremot syndas det i ej så ringa grad i praktiken. Skattedomstolarnas bedömning i dessa fall påverkas tyvärr av den mera flummiga bevisprövning som utmärker den ordinära skatteprocessen. Denna viktiga aspekt berörs överhuvudtaget icke i avhandlingen.

Författarens disposition av materialet föranleder åtskilliga invändningar. Den har lett till en myckenhet upprepningar, då samma sak återkommer gång efter annan. Avhandlingens läsbarhet hade avsevärt förbättrats om författaren koncentrerat sin rättsfallsanalys till de två huvudfaktorer, kring vilka bedömningen av om en uppgift är oriktig eller ej ständigt kretsar. Å ena sidan gäller det vidden av den skattskyldiges uppgiftsplikt och frågan hur denna fullgjorts. Å den andra sidan måste ständigt frågas vilken utredningsplikt det allmännas företrädare eller den beslutande instansen skall ha i den föreliggande situationen. Författaren är, när han understryker dessa båda faktorer centrala betydelse, inne på kärnfrågan.

Tyvärr är det icke möjligt att ur det stora rättsfallsmaterialet få fram helt klara linjer. Författaren har gjort aktningsvärda ansträngningar att sortera in olika företeelser i skilda fack. Men materialet är motspänstigt. Tillfälligheter har fått bestämma alltför ofta. Då det gäller fullgörande av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet framstår som något i huvudsak olöst problemet hur grän-

sen skall dras mellan rätten att ställa yrkanden och plikten att lämna upplysningar. Inför exempelvis den skattskyldige i sin deklaration i avsnittet om inkomst av tjänst under avdragsavsnittet på en rad "inköp av facklitteratur 1 000 kr" innefattar denna rad såväl en upplysning om att facklitteratur för 1 000 kr inköpts som ett yrkande om att få åtnjuta avdrag med 1 000 kr i anledning av dessa inköp. Den skattskyldige har rätt att yrka ett sådant avdrag, även om någon köpt boks rubricering som facklitteratur kan vara tveksam, men han kan riskera att anses ha försummat att fullgöra sin uppgiftsskyldighet och därmed ha lämnat oriktig uppgift om han underlåtit att i en deklara-tionsbilaga i detalj redovisa vilka bokinköp de 1 000 kr avser.

Författaren är varse dessa problem, men han har i mitt tycke inte lyckats på ett fullt tillfredsställande sätt analysera denna praktiskt viktiga frågeställning. Författaren har här råkat in i centrala förvaltningsprocessuella problem, inför vilka han står något famlande. I ärlighetens namn skall sägas att de är svår-gripbara. Författaren skall inte lastas alltför mycket för att han ej lyckats helt. Det har hittills knappast någon annan heller. Av hänsyn till rättssäkerheten bör något ske här.

Författaren kommer in på andra viktiga frågor då han sysslar med spörsmålet i vad mån uppgifter, som tillika innefattar klara värderingar från den skattskyldiges sida, kan påstås utgöra oriktig uppgift. För egen del vill jag på denna punkt visa yttersta försiktighet. Den skattskyldige måste lämnas betydande frihet att vid värderingar, som för granskaren tydligt framstår som sådana, följa sin subjektiva uppfattning. Författaren är på denna punkt avsevärt strängare.

Författaren kommer, enligt min mening helt riktigt, fram till att ren misskrivning eller felräkning — sådan som en domstol har rätt att i efterhand korrigera i exempelvis sina domar — icke utgör oriktig uppgift. Gränsdragningen mellan vad som är uppenbar misskrivning och en skatterättsligt oriktig uppgift är dock i många fall vanskelig. Regeringsrätten har i sin praxis varit ganska snäv härvidlag.

Den andra biten vid bedömningen gäller myndighets utredningsplikt. Den har ofta nedvärderats. Författaren visar genom sin rättsfallsanalys att praxis inte heller här kan sägas följa någon riktigt klar linje. Konklusionen blir dock nog att kraven på myndigheternas insatser i utredningshänseende måste ställas relativt höga. Författaren möts av en genomgående svårighet: rättsfallens starkt kasuistiska prägel. Även den som själv deltagit i en del av de behandlade avgörandena har svårt att i efterhand finna någon riktigt klar linje i en sammanställning av alla relevanta rättsfall. Det finns exempel på att samma slags fel bedömts i ett rättsfall som oriktig uppgift och i ett annat likadant fall som motsatsen, nämligen att oriktig uppgift icke lämnats; se RÅ 1967 Fi. 1941 och RÅ 1978 I:48.

Min förhoppning är att den för regeringsrätten mindre smickrande ojämn-

het, som praxis uppvisar, efter avhandlingens analyser skall framkalla en reaktion. Insikten kommer att öka om behovet av en fördjupad analys och en bättre systematisering. Vi måste få en större följdriktighet i praxis och därmed också en förbättrad rättssäkerhet på detta fält. Lyhagens avhandling är det naturliga incitamentet för en sådan process.

Författaren har ägnat en del möda åt att konstruera nya begrepp i överensstämmelse med alla avhandlingsförfattares ambition. Han introducerar något som han kallar primär och sekundär uppgiftsskyldighet. Begreppen skildrar närmast en fas i spelet mellan den skattskyldiges upplysningsplikt och myndighetens utredningsskyldighet. Värdet av dessa inventioner torde kunna be-
tvivlas.

Sammanfattningsvis kan sägas att Lyhagen åstadkommit en värdefull sammanställning av ett stort och spritt material. De stora problemen har väl inte alla lösts, men arbetet blir säkert till stor nytta när det gäller den fortsatta utvecklingen av praxis kring institutens skattetillegg och eftertaxering

Något specimen i straffrätt är boken däremot förvisso icke. Från praktisk synpunkt spelar detta förhållande mindre roll. Den straffrättsliga sidan av oriktigt uppgiftslämnande är i det närmaste försumbar i jämförelse med oriktig uppgiftsbegreppets centrala skatterättsliga betydelse. Härom får vi rikligt besked i avhandlingen.

TILL SALU!

Inbundna årgångar av
SKATTENYTT 1951—1985 (= komplett)
Sv SKATTETIDNING 1936—1985
TAXERINGSNÄMNDEN 1946—1974 (= komplett)
RÅ 1956—1984
RRK 1972—1976, 1981—1985 och **RK 1976—1984**
*Upplysningar fr.o.m 12 maj pr tel 08/20 80 84 eller
08/82 92 46 (kvällstid)*