

Skattebrottslagens tillämplighet i vad avser arbetsgivaravgifter

Av distriktsåklagaren juris dr Carsten Lyhagen

Inledning

Det nya redovisnings- och uppbördsförfarandet i fråga om arbetsgivaravgifter infördes genom USAL vid ingången av år 1985. Åtalsanmälningar avseende sådana avgifter med hänvisningar till SBL har börjat strömma in till åklagarmyndigheterna från länsstyrelserna. Därför och enär SBL enligt min mening inte annat än i undantagsfall kan vara tillämplig vid lämnandet av oriktig uppgift om arbetsgivaravgifter tager jag ånyo till orda i denna sak.¹

Allmänt om redovisnings- och uppbördsförfarandet beträffande arbetsgivaravgifter²

För finansieringen av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål ges bestämmelser i SAL. Socialavgifterna erlägges som arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter. De senare skall jämlikt 1 kap 2 § första stycket och 3 kap 1 § SAL för varje år betalas av sådana försäkrade enligt AFL som har inkomst av annat förvärsarbete som avses i 3 kap 2 § eller 11 kap 3 § AFL. I 3 kap SAL anges vilka avgifter egenavgifterna avser och hur avgiftsun-

Förkortningar

AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
ALAL	Lag (1982:423) om allmän löneavgift
AVGL	Lag (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter
BrP	Lag (1964:163) om införande av brottsbalken
LPP	Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
ML	Lag (1968:430) om mervärdeskatt
NJA	Nytt juridiskt arkiv. Avd. 1
RF	1974 års regeringsform
SAL	Lag (1981:691) om socialavgifter
SBL	Skattebrottslag (1971:69)
SkSL	Skattestrafflag (1943:313)
UAF	Förordning (1984:674) om uppbörd av vissa arbetsgivaravgifter från staten
UBL	Uppbördslag (1953:272)
USAL	Lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
VL	Valutalag (1939:350)
VTSkF	Vägförordning (1973:776)
VTSkL	Vägförordning (1973:601)

derlaget bestämmes. Debiterings- och uppbördsmässigt är egenavgifterna inordnade i UBL under reglerna om B-skatt.

Arbetsgivare skall jämlikt 1 kap 2 § första stycket jämfört med 2 kap 1 § SAL för varje år betala arbetsgivaravgifter. Vilka avgifter dessa avser och hur underlaget bestämmes anges i 2 kap SAL. Beträffande debitering och uppbörd av arbetsgivaravgifterna gäller USAL enligt vad som sägs i 5 kap 3 § SAL och 1 § USAL.³ USAL är dock ej tillämplig på sådana avgifter som staten skall betala. Dessa avgifter påföres och redovisas enligt bestämmelser som meddelas av regeringen.⁴

Det är enbart de socialavgifter som betalas av arbetsgivare (*arbetsgivaravgifter*) med nyss nämnda undantag, som det finns anledning att här beröra närmare.

Enligt 4 § USAL gäller att arbetsgivare är skyldig att för varje månad lämna redovisning för utgiven lön och för summan av arbetsgivaravgifterna.⁵ Denna sker enligt samma lagrum i enlighet med reglerna i UBL om uppbördsdeklaration.⁶ Den så kallade *månadsavgiften* skall — vilket stadgas i 9 § USAL — betalas till den länsstyrelse till vilken uppbördsdeklarationen skall lämnas⁷ och inom den tid som gäller för deklarationens avgivande.⁸

Redovisningen och uppbörden av arbetsgivaravgifterna knyts således an — vilket är den mest genomgripande ändringen med det nya systemet på det aktuella området — till de löpande löneutbetalningarna och samordnas med redovisningen och uppbörden av preliminär A-skatt.⁹

Rent tekniskt går redovisningen till så att arbetsgivaren på baksidan av postgiroinbetalningskortet — i uppbördsdeklarationen — lämnar uppgift om den utgivna lönen¹⁰ och räknar ut den avgift (månadsavgiften¹¹) som belöper på lönesumman. Månadsavgiften — tillsammans med summan av den likaledes i uppbördsdeklarationen uträknade preliminära A-skatten — överförs till framsidan av inbetalningskortet. Månadsavgiften — och skattebeloppet — betalas följaktligen in till länsstyrelsens skattepostgirokonto samtidigt som redovisningen lämnas.

Det nya uppbördssystemet för arbetsgivaravgifter bygger sålunda på principen att en arbetsgivare i varje uppbördsdeklaration skall redovisa ett fullständigt och riktigt avgiftsunderlag för redovisningsperioden. Det innebär att i och med avlämnandet av den sista uppbördsdeklarationen för året har redovisningsskyldigheten för de flesta arbetsgivare fullgjorts. Det kan emellertid i vissa fall finnas behov av att justera eller komplettera den löpande redovisningen. Med tanke härpå har arbetsgivaren genom 11 § USAL ålagts skyldighet att lämna en samlad redovisning för utgiftsårets arbetsgivaravgifter — så kallad *årsuppgift* — när denna misstämmer med den löpande redovisningen med minst 100 kr.¹² Arbetsgivaren är även skyldig att avge årsuppgift om lokala skattemyndigheten begär det, vilket kan ske exempelvis om arbetsgivaren haft en oregelbunden löpande redovisning. Arbetsgivaren är berättigad att av-

ge årsuppgift när han så önskar.¹³ Årsuppgiften skall lämnas till den länsstyrelse som motsvarande uppbördsdeklaration har lämnats till.

Årsuppgiften skall, liksom den löpande redovisningen, avges på heder och samvete på blankett enligt fastställt formulär i enlighet med föreskrifter i 12 § sista stycket USAL respektive i 4 § första stycket samma lag jämfört med 54 § 1 mom tredje stycket UBL.

Särskilt om vad som närmast är av betydelse för den straffrättsliga bedömningen på det aktuella området

Oriktigt eller underlåtet fullgörande av uppgiftsskyldigheten kan medföra sanktion i form av avgiftstillägg i enlighet med föreskrifterna i 38-49 §§ USAL. Förutsättningarna härför överensstämmer i princip med förutsättningarna för påförande av skattetillägg enligt TL, ML och LPP. Däremot saknar USAL — till skillnad från de övriga nämnda beskattningsförfattningarna — särskilda bestämmelser om förseningsavgift. Det innebär dock inte att sådan avgift inte kan utgå beträffande arbetsgivaravgifter. Genom hänvisningarna i 4 § första stycket och 15 § sista stycket USAL är nämligen 54 § 3 mom UBL om förseningsavgift tillämpligt i fråga om uppbördsdeklarationen även såvitt avser månadsuppgiften och årsuppgiften.¹⁴

USAL är än så länge helt i avsaknad av straffbestämmelser. USAL saknar således straffbestämmelser om bristfälligheter såväl i fråga om redovisningen som beträffande inbetalningen av arbetsgivaravgifterna. Det senare förhållandet kan givetvis vara skäl nog för en arbetsgivare som saknar möjlighet att betala både innehållna preliminärskatter och arbetsgivaravgifter att i första hand betala preliminärskatten.¹⁵ 81 § UBL innehåller nämligen straffbestämmelser för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter sin skyldighet att betala in skatt som innehållits för annan.¹⁶

Socialavgiftsutredningen insåg att sagda diskrepans skulle bli en följd av att den avstod från att lägga fram förslag till neutraliserande straffbestämmelser.¹⁷ Motiveringen härtill angavs vara det utredningsarbete som pågick inom BRÅ om straffrättsliga sanktioner på källskatteområdet.¹⁸

Departementschefen redovisade i den följande propositionen samma inställning och motivering som socialavgiftsutredningen.¹⁹

I BRÅ:s hänvisade utredningsarbete uttalades att starka skäl talar för införande av straffsanktioner beträffande betalningen av arbetsgivaravgifterna.²⁰

Införande av sådana sanktioner torde vara att vänta.²¹

USAL saknar, som nyss sagts, även straffbestämmelser som tager sikte på bristfälligheter i *redovisningen* av arbetsgivaravgifter.²² Däremot innehåller SBL — som är tillämplig på arbetsgivaravgifterna enligt 1 § första stycket tredje punkten SBL — sådana föreskrifter. De straffbestämmelser som därvid

kan aktualiseras är 2 § första-andra styckena om aktivt respektive passivt skattebedrägeri i skilda svårhetsgrader samt 5 § om vårdslös skatteuppgift.

Däremot kan SBL:s föreskrifter i 7-9 §§ om oredlig, bristande eller vårdslös uppbördsredovisning aldrig bli tillämpliga i här aktuella situationer, eftersom dessa tager sikte på felaktig eller underlåten redovisning av skatter och avgifter som *innehållits för annan*. Arbetsgivaravgifterna kan inte anses ha denna karaktär utan de är avgifter som helt drabbar arbetsgivaren.²³

2 § första-andra stycket SBL lyder:

Den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder att skatt eller avgift påföres med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp dömes för *skattebedrägeri* till fängelse i högst två år.

Detsamma gäller den som med avsikt att skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att för lågt belopp påföres honom eller den han företräder.

5 § SBL är konstruerad på följande sätt.

Den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påföres med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp dömes, om gärningen rör betydande belopp, för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst två år.

För skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift krävs således att myndigheten fattat ett *beslut* till nackdel för det allmänna respektive att det förelegat fara därför. 2 § första-andra styckena rymmer alltså inte enligt sin avfattning det fall då myndigheten inte meddelat något beslut om skattens eller avgiftens storlek.²⁴

11 § SBL innehåller ett för vissa fall förtydligande²⁵ av vad som avses med myndighets beslut:

Med myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift förstås i denna lag även sådant preliminärt eller slutligt beslut som på grund av särskild föreskrift skall anses meddelat.

Sådan *särskild föreskrift* finns i 32 § ML och 4 kap 2 § LPP. Enligt denna skall skatten anses fastställd i enlighet med den ingivna deklarationen. Kommer deklaration inte in till myndigheten anses skatten fastställd till noll kr. Formliga beslut meddelas alltså normalt inte beträffande mervärdeskattens respektive punktskatternas eller prisregleringsavgifternas storlek.²⁶ Däremot saknas sådan särskild föreskrift i fråga om arbetsgivaravgifterna och myndigheten fattar inte beslut om avgifternas storlek i normalfallet. När uppbördsdeklaration inkommit till myndigheten göres endast enkla avstämningar och kontroller, varpå identifieringsuppgifter och redovisade arbetsgivaravgifter registreras genom användande av automatisk databehandling, om någon felaktighet inte upptäckts.

Om arbetsgivaren har underlåtit att lämna redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 4 § USAL, om denne har lämnat oriktig uppgift och månadsavgiften

på grund därav blivit för låg, eller om arbetsgivaren har ingett en ny uppbördsdeklaration för rättelse av tidigare redovisad månadsavgift, skall lokala skattemyndigheten emellertid fastställa månadsavgiften enligt stadgande i 10 § USAL. Även i fråga om årsavgiften skall lokala skattemyndigheten fastställa avgifternas storlek i vissa särskilt angivna fall. Det skall ske jämlikt 17 § USAL bland annat om årsavgiften blivit för låg på grund av att arbetsgivaren har lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna föreskriven uppgift och i fall som avses i 19 § USAL, d v s när årsavgiften blivit oriktig på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende.²⁷

Om myndigheten på grund av oriktig uppgift eller utebliven uppbördsdeklaration påför för låga arbetsgivaravgifter vid beslut jämlikt nyss angivna 10 eller 17 § USAL, kan givetvis förutsättningar för ådömande av ansvar för skattebedrägeri enligt SBL föreligga.

Fråga uppkommer emellertid — mot bakgrund av det här ovan sagda — om 2 § första-andra styckena SBL kan tillämpas då myndigheten inte har fattat särskilt avgiftsbeslut. Eftersom beskrivna ordning — d v s att särskilt avgiftsbeslut inte har fattats och särskild föreskrift enligt 11 § SBL saknas — är den normala, ligger det nära till hands att utgå från att SBL är tillämplig. Det vore nämligen i och för sig besynnerligt om SBL hade gjorts tillämplig på arbetsgivaravgifter om den därvid bara kunde vara aktuell i undantagsfall. De fall där myndigheten fastställer arbetsgivaravgifterna torde inte bara vara få i förhållande till samtliga ingivna månads- och årsuppgifter, utan dessutom ligger det nära till hands att antaga att fastställelsebesluten förhållandevis ofta blir materiellt riktiga, särskilt om de föregås av närmare utredning.

Denna omständighet bör dock inte tillmätas avgörande betydelse, särskilt mot bakgrund av att före år 1985 — då redovisnings- och uppbördsförfarandet var helt annorlunda utformat — meddelades särskilda beslut om arbetsgivaravgifterna även i normalfallen.²⁸ SBL gjordes tillämplig på arbetsgivaravgifterna redan vid SBL:s tillkomst.²⁹ Det var sålunda först i och med USAL:s ikraftträdande den 1 januari 1985 som här aktuella frågeställning kom att kunna vålla problem. De må dock anmärkas att ett liknande problem kunde uppstå tidigare då arbetsgivaren *underlät* lämna arbetsgivaruppgift. Det gällde särskilt de fall — vilka torde ha varit förhållandevis få — då den avgiftsskyldige arbetsgivaren var okänd hos myndigheten av skilda orsaker. I dessa fall meddelade myndigheten givetvis inte heller något beslut om avgifternas storlek.³⁰ Det kunde då tänkas uppstå problem huruvida 2 § andra stycket SBL om passivt skattebedrägeri var tillämpligt. Detta var dock inte något särskilt problem för arbetsgivaravgifternas del utan kunde uppstå på övriga avgifts- och skatteområden. Det fick en lösning i rättsfallet NJA 1978 s 452, som avsåg den årliga inkomstbeskattningen. I detta fall medförde den skattskyldiges underlåtenhet att avge deklaration enligt 25 § TL att skattebeslut uteblev.

Tingsrätten yttrade i den här aktuella frågan:

Fråga är här om ett objektiva brottsrekvisit. Hävdandet av legalitetsprincipen inom straffrättskipningen måste anses kräva, att ett sådant rekvisit aldrig i ett konkret fall ges en tolkning som strider mot dess ordalydelse. Detta gäller oavsett vilka rimlighetsmotiv som kan anföras för tolkningen i fråga.

Hovrättsledamöterna torde ha varit riktigt nöjda med denna skrivning, ty hovrätten fastställde tingsrättens dom.

Straffrättsliga regler skall tolkas restriktivt och analogisk tillämpning är i princip utesluten inom straffrätten. Härom torde man vara ense. Det torde vara överflödigt att här särskilt diskutera legalitetsprincipen.³¹ Jag skall bara hänvisa till 1 kap 1 § tredje stycket, 2 kap 10 § första stycket första punkten RF och 5 § första stycket BrP som stadgar att den offentliga makten utövas under *lagarna*, att straff eller annan brottspåföljd inte får åläggas för gärning som inte var belagd med brottspåföljd när den förövades respektive att ingen må dömas för gärning, för vilken ej var *stadgat* straff när den begicks.

Tingsrättens och hovrättens domar är utslag av sagda grundsats och borde enligt min bestämda mening inte ha ändrats av HD i aktuellt avseende.³²

HD konstaterade — liksom tingsrätten — att det otvetydigt framgår av förarbetena till SBL att lagstiftaren har avsett att även de fall då den skattskyldiges underlåtenhet föranlett att han inte har blivit föremål för något beslut om skatt skall hänföras till det straffbara området.³³ HD fann med utgångspunkt i de överväganden som uppstår lagstiftningen om skattebrott att dessa fall snarare framstår som mera straffvärda än de där underlåtenheten att avge deklaration föranleder en för låg skönstaxering.³⁴ HD fortsatte:

Fall av den förra typen torde företrädesvis inträffa, då vederbörande skattemyndighet förbiser den skattskyldiges existens till följd av att denne av en eller annan anledning inte finns upptagen i skattemyndigheternas register. De möjligheter till ingripande som normalt står till buds i form av vitesföreläggande, taxeringsrevision och skönstaxering saknar då aktualitet. Förekomsten av ett straffhot får desto större betydelse som medel att framtvunga fullgörande av deklara-tionsplikt.

För en analogisk tillämpning i förevarande hänseende av 2 § 2 st skattebrottslagen talar de nu anförda synpunkter med sådan styrka att de — även med tillbörligt beaktande av den i och för sig tungt vägande legalitetsprincipen — måste anses utslagsgivande.

Det var inte fråga om en extensiv tolkning — vilket man enligt det ovan sagda i och för sig skall vara försiktig med inom straffrätten — av 2 § andra stycket SBL som HD gjorde utan en analogisk tillämpning därav.³⁵ HD:s dom var därför enligt mitt förmenande inte förenlig med ovan angivna lagrum i RF och BrP.

Sannolikt har HD:s avgörande fått prejudicerande betydelse.³⁶ Det har också accepterats av BRÅ.³⁷ Emellertid har det även i viss mån utsatts för — enligt min mening — berättigad kritik i doktrinen.³⁸

Även om man skall anse att HD:s avgörande är ett utslag för gällande rätt, leder det inte nödvändigtvis till att vår i denna uppsats aktuella arbetsgivare skall ådömas ansvar enligt 2 § första stycket och 5 § SBL. Avgörande för ut-

gången i 1978 års fall var nämligen inte bara att det av förarbetena till SBL framgår att avsikten har varit att även kriminalisera de fall då myndigheten inte meddelar beslut om skattens eller avgiftens storlek och att dessa fall snarare framstår som mera straffvärda än de fall där den skattskyldiges passivitet föranleder för låg skönstaxering. Det var nämligen dessa omständigheter *tillsammans med* det förhållandet att TL:s remedier för framtvingande av deklaration saknar aktualitet då den skattskyldiges existens är okänd, som motiverade en analogisk tillämpning av 2 § andra stycket SBL.

Det föreligger således en väsentlig skillnad mellan vårt ”normala” fall i fråga om arbetsgivaravgifter och inkomstdeklarationsfallet. Denna avvikelse skulle kunna motivera en skillnad i den straffrättsliga bedömningen.

Men givetvis kan en med 1978 års fall analog situation inträda vad gäller arbetsgivaravgifter. Det vore förstås mindre tillfredsställande om straffansvar skulle kunna ifrågakomma bara i en sådan undantagssituation.

Nyligen har HD tagit ställning till motsvarande problem i fråga om kilometerskatten. Fallet är refererat i NJA 1986 s 105. I skatteärendena hade den skattskyldige lämnat in avstämplingskort med oriktiga uppgifter om körsträckor, vilket föranlett att han påförts för låg kilometerskatt. Frågan var dock om stämpelkortet hade avgivits till ledning för myndighets beslut.

Enligt 22 § VTskL påföres vägtrafikskatt — om inte annat följer av 23-25 §§, i vilka fall myndigheten fastställer skatten — genom automatisk databehandling på grundval av uppgifter i bilregistret utan att beslut meddelas av beskattningsmyndigheten, som är länsstyrelsen. I den härtill anslutande föreskriften i 10 § första stycket VTskF anges att trafiksäkerhetsverket påför skatten för beskattningsmyndighetens räkning.

Ej heller beträffande kilometerskatt fattas i normalfallet särskilt skattebeslut av myndighet, och liksom när det gäller arbetsgivaravgifter saknar VTskL motsvarighet till 32 § ML. Hovrätten tog fasta på dessa omständigheter och ogillade därför — mot bakgrund av 11 § SBL — talan om ansvar för aktivt skattebedrägeri. Problematiken synes inte ha observerats av tingsrätten, som hade gillat åklagarens talan. I HD:s domskäl redovisas utförligt dess lösning av den aktuella frågan.

Som HD konstaterade innebär ordningen för påförande av kilometerskatt även i normalfallet bland annat att skatten *uträknas* och *bestämmer* till sin storlek. Detta talade enligt HD **starkt** för att även påförande av skatten genom automatisk databehandling, **bör anses** utgöra ett av myndighet meddelat *beslut*. HD hänvisade vidare till att det otvivelaktigt framgår av förarbetena till den efter SBL:s tillkomst införda VTskL och av senare gjorda ändringar av den senare lagen, att lagstiftaren utgått från att ansvar för skattebedrägeri skall kunna ifrågakomma vid fall av det aktuella slaget. Därpå konstaterade HD att påförande av kilometerskatt, med anlitande av automatisk databe-

handling genom trafiksäkerhetsverkets försorg, **måste anses** som ett av myndighet *meddelat beslut*, i den mening som avses 2 § första stycket SBL.³⁹

Medan det i 1978 års rättsfall var fråga om analogisk lagtillämpning, innebär HD:s avgörande i 1986 års fall i stället en extensiv lagtolkning av SBL:s föreskrifter. Som jag anført ovan skall straffrättsliga regler tolkas restriktivt. Från rättssäkerhetssynpunkt kan hävdas att inte lika tunga skäl kan anföras härför, som när det gäller analogisk lagtillämpning.

Även de i 1986 års rättsfall aktuella förhållandena skiljer sig i relevanta avseenden från vår ”normale” arbetsgivare. Som HD konstaterade innebär trafiksäkerhetsverkets åtgärder att myndigheten räknar ut och bestämmer kilometerskattens storlek. Enbart uppgifterna som den skattskyldige har lämnat genom stämpelkortets avgivande är inte tillräckliga för påförande av skatten. Uppgifter om den närmast föregående avstämplingen måste tagas fram ur bilregistret. Med hjälp av denna och den på stämpelkortet gjorda avstämplingen samt den så kallade omräkningsfaktorn för fordonet i fråga och dess skattesats, kan skatten räknas ut och bestämmas till sin storlek. Det synes med hänsyn till dessa omständigheter naturligt att anse myndighetens agerande såsom innefattande beslut om skatt i den i 2 § SBL avsedda meningen.

Några uppgifter utöver dem som arbetsgivaren har lämnat i uppbördsdeklarationen behövs däremot inte för att påföra arbetsgivaren socialavgifterna i normalfallet. Myndigheten gör alltså här till skillnad från kilometerskatteområdet inte några *uträkningar* av avgifterna eller eljest *bestämmer* dessas storlek.

Vidare kan erinras om följande. När det gäller kilometerskatten diskuterades vid VTSkL:s tillkomst ingående de straffrättsliga påföljderna på detta område. De berördes också i motiven till senare ändringar i VTSkL.⁴⁰ Lagstiftaren utgick därvid från att ansvar skulle kunna ifrågakomma jämlikt SBL.

Vad gäller arbetsgivaravgifterna avstod lagstiftaren — som redan angetts ovan — från att diskutera denna fråga. När USAL tillkom var SBL redan tillämplig på SAL och beskattningsförfarandet var då annorlunda utformat. Lagstiftaren synes inte direkt ha haft SBL:s bestämmelser för ögonen vid tillkomsten av USAL.

I förarbetena till USAL diskuterades alltså huruvida straffrättsliga sanktioner skulle införas.⁴¹ Trots att det föreslagna redovisningssystemet var helt nytt talades över huvud tagit inte *uttryckligen* om sådana sanktioner vid bristfälligheter i fråga om *redovisningen*. Det angavs att det saknas straffbestämmelser som motsvarar 81 § UBL om bristfälligheter i fråga om *inbetalningen* samt att frågan om straffbestämmelser i det nya *systemet om uppbörd* av arbetsgivaravgifter skulle anstå till vidare.⁴²

Det sagda ger närmast intryck av att lagstiftaren avsett att införande av straffsanktioner även i fråga om bristfälligheter rörande *redovisningen* skulle bli aktuellt först vid ett senare tillfälle.

Enligt min mening bör oriktig uppgift i arbetsgivaruppgift inte kunna föranleda ansvar enligt 2 § SBL med dess nuvarande utformning — mot bakgrund av debiteringsförfarandet — såvida inte myndigheten i det konkreta fallet meddelat ett särskilt *beslut* till nackdel för det allmänna. Detta gäller såväl beträffande den löpande månadsredovisningen som i fråga om den eventuella årsredovisningen. Härmed avser jag främst fastställelsebesluten. Vid en extensiv tolkning av 2 § SBL skulle även kunna hänföras hit de fall då myndigheten exempelvis rättat någon felaktighet i deklARATIONEN utan att den meddelat särskilt fastställelsebeslut. Stor försiktighet måste därvid iakttagas. Men om myndigheten vid den automatiska databehandlingen eller eljest enbart på databandet fört in de uppgifter som den skattskyldige lämnat, bör myndigheten inte anses ha meddelat något beslut. Vid rättelse av t ex felräkning i deklARATIONEN bör beaktas frågan huruvida oriktig uppgift har lämnats.⁴³

Det ovan sagda tager främst sikte på fullbordat aktivt och passivt skattebedrägeri. Det avser emellertid i princip även försök därtill och vårdslös skatteuppgift. Beträffande de senare bör även följande beaktas.

För att ansvar för försök till skattebedrägeri enligt 6 § SBL skall kunna ifrågakomma krävs endera att fara för brottets fullbordan förelegat eller att denna fara varit utesluten endast på grund av tillfälliga omständigheter, i enlighet med föreskrifterna i 23 kap 1 § BrB.

Det synes närmast vara den förra grunden som kan bli aktuell på förevarande område. Därvid måste man beakta hur beskattningen normalt går till. Men givetvis skall man även ta hänsyn till förhållandena i det konkreta fallet.⁴⁴ Så kallad konkret fara skall ha förelegat.⁴⁵ Mot bakgrund av vad jag sagt ovan beträffande fullbordat skattebedrägeri krävs i sådant fall att "fara" förelegat i det aktuella fallet dels för att myndigheten skulle fatta ett fastställelsebeslut, dels att detta beslut skulle ha blivit till nackdel för det allmänna. Att förebringa erforderlig bevisning härom måste — allmänt sett — vara synnerligen svårt. I de fall arbetsgivaren har underlåtit att avge föreskriven uppgift skall myndigheten fastställa arbetsgivaravgifterna. Så långt föreligger "fara", men oftast torde det inte heller i underlåtenhetsfallen föreligga fara för att fastställelsebeslutet skall bli till nackdel för det allmänna. Allmänt sett kan sägas att risken för att myndigheten över huvud taget skall fastställa arbetsgivaravgifterna för lågt är väsentligt mindre i dag än tidigare, eftersom redovisningen sker mycket oftare nu än före USAL:s införande.

Vad nu sagts i fråga om faran för brottets fullbordan avser i princip även farerekvisitet i 5 § SBL.⁴⁶

Avslutning

Genom tillkomsten av USAL år 1985 infördes ett nytt förfarande vad gäller redovisningen och påföringen av arbetsgivaravgifter. Det senare har — enligt min mening — fått till följd att SBL närmast har förlorat sin aktualitet i fråga!

om arbetsgivaravgifterna. Detta beror på att myndigheten inte längre meddelar något beslut i fråga om påföringen därav och att det saknas särskild föreskrift om att avgifterna likväl skall anses påförda. 11 § SBL säger nämligen att det skall finnas särskild föreskrift om att beslut skall anses meddelat i de fall sådant inte fattats formellt.

Detta avser det vanligaste fallet av redovisning av arbetsgivaravgifter genom månads- eller årsuppgift. I de särskilda fall då myndigheten har meddelat fastställelsebeslut kan givetvis — eftersom USAL omfattas av SBL — ansvar för skattebedrägeri ifrågakomma, givet att förutsättningarna därför i övrigt är uppfyllda.

I ett närmast motsvarande fall avseende den årliga inkomstbeskattningen har HD tillämpat stadgandet om passivt skattebedrägeri analogt i NJA 1978 s 452. Emellertid föreligger en väsentlig skillnad mellan detta avgörande och de vanliga fallen beträffande arbetsgivaravgifter. Av väsentlig betydelse i 1978 års fall var, att det allmänna skulle sakna reella möjligheter att framtvinga avgivande av deklaration om inte straffhot fanns i situationer av det slag som var aktuellt i det avgjorda målet. I de vanligaste fallen rörande arbetsgivaravgifter finns sådana möjligheter, eftersom arbetsgivaren är känd av beskattningsmyndigheten.

En annan och i princip mer tillfredsställande lösning har anvisats i NJA 1986 s 105 som gällde kilometerskatt. I detta fall tolkade HD straffbestämmelserna extensivt i stället för att tillämpa dem analogt. HD kom därför inte in på 11 § SBL. Kilometerskatteområdet företer dock skiljaktigheter gentemot arbetsgivaravgiftsområdet när det gäller debiteringsförfarandet. Beträffande det förra men ej enligt det senare måste myndigheten räkna ut och bestämma skatten respektive avgifterna.

Den i denna uppsats närmast diskuterade arbetsgivaren bör inte anses kunna fällas till ansvar för brott mot SBL varken genom en extensiv tolkning av dess föreskrifter eller genom analogisk tillämpning därav.

Eftersom ej heller bristfälligheter i fråga om inbetalning av arbetsgivaravgifter kan sanktionsbeläggas, kan i normalfallet endast de administrativa sanktionsmöjligheterna avgiftstillägg och förseningsavgift aktualiseras beträffande bristfälligheter vid redovisning och inbetalning av arbetsgivaravgifter.

Noter

¹ Frågan i vad mån SBL är tillämplig vid lämnande av oriktig uppgift om arbetsgivaravgifter synes inte ha behandlats annat än av Lyhagen, s 329.

² För ett närmare studium härav hänvisas till USAL:s förarbeten, närmast socialavgiftsutredningens betänkande Ds S 1983:7 och prop 1983/84:167.

³ Utöver egenavgifter enligt 3 kap och arbetsgivaravgifter enligt 2 kap SAL skall den avgiftsskyldige för varje år betala allmän löneavgift jämlikt ALAL. SAL är tillämplig även i fråga om denna avgift enligt vad som anges i ALAL och 1 kap 1 § andra stycket SAL.

⁴ Uppbördssystemet som reglerar de avgifter som betalas av staten anges i UAF.

⁵ Länsstyrelsen kan dock ge dispens härifrån innebärande att redovisningen — liksom betalningen — får ske senare eller t ex genom endast en årsuppgift.

⁶ Enligt 2 § USAL förstås med uppbördsdeklaration i USAL sådan uppbördsdeklaration som avses i 54 § mom UBL.

⁷ Se 4 § USAL jämfört med 52 § och 54 § 1 mom UBL samt 9 § första stycket USAL. Uppbördsdeklarationen lämnas visserligen till länsstyrelsen där den registreras, men den vidare behandlingen och kontrollen som behövs utföres av lokala skattemyndigheten.

⁸ Det må här även anges att enligt 9 § andra stycket USAL gäller att om en arbetsgivare har betalat in ett lägre belopp än som enligt uppbördsdeklarationen skall betalas som arbetsgivaravgifter och innehållen skatt, skall beloppet i första hand räknas som betalning av den innehållna skatten.

⁹ Om skälen härför se prop 1983/84:167 s 49 f.

¹⁰ Inte bara kontant lön utan även naturaförmåner skall redovisas på närmare i 5 § USAL angivet sätt. Jämför RA 1983 1:85. Vid redovisningen av lönen får arbetsgivaren göra avdrag i enlighet med föreskrifterna i 6 § USAL.

¹¹ I 8 § USAL sägs att månadsavgiften skall beräknas efter den procentsats som utgör summan av procentsatserna för de arbetsgivaravgifter som arbetsgivaren skall betala. De flesta av dessa avgifter finns angivna i 2 kap 1 § SAL. Flertalet arbetsgivare är skyldiga att betala samtliga av de i sistnämnda lagrum angivna avgifterna. För redare gäller vissa avvikelser enligt 2 kap 2 § SAL. För somliga arbetstagare skall arbetsgivaren betala endast tilläggsavgift, vilket framgår av 2 kap 5 § SAL. Vissa andra avvikelser gäller i särskilda fall. En arbetsgivare är sålunda normalt skyldig att räkna ut månadsavgiften med tillämpning av flera procentsatser, vilket i och för sig lätt skulle kunna leda till felräkningar. Emellertid är summan av procentsatserna angiven i deklaraionsformuläret, varför risken för sådana felräkningar normalt inte är särskilt stor.

¹² I 12 § USAL anges närmare varom uppgifter skall lämnas i årsuppgiften.

¹³ Prop 1983/84:167 s 94.

¹⁴ Jämför prop 1983/84:167 s 87, 97 och 107.

¹⁵ Jämför not 8.

¹⁶ Å andra sidan saknas motsvarighet till avgiftstillägg inom källskatteområdet.

¹⁷ Även AVGL saknade motsvarighet till 81 § UBL.

¹⁸ Ds S 1983:7 s 58 n f.

¹⁹ Prop 1983/84:167 s 64 ff.

²⁰ BRÅ PM 1983:6 s 236 n.

²¹ Se prop 1983/84:167 s 66.

²² Jämför Ds S 1983:7 s 58 n f och prop 1983/84:167 s 64 ff.

²³ 1 kap 2 § första stycket SAL.

²⁴ Riksåklagaren hävdade dock motsatsen beträffande passivt skattebedrägeri i det nedan behandlade rättsfallet NJA 1978 s 452.

²⁵ Jämför prop 1971:10 s 357 och 367.

²⁶ Givetvis kan även formliga beslut fattas. Se 33 och 36 §§ ML samt 4 kap 3 och 5 §§ LPP.

²⁷ För att myndigheten skall kunna fastställa månads- respektive årsavgiften måste avgiftsunderlaget först bestämmas. Saknas uppgifter för detta och framkommer inte heller efter utredning tillförlitliga uppgifter får lokala skattemyndigheten uppskatta avgiftsunderlaget skönsmässigt enligt 10 § tredje stycket respektive 18 § USAL.

²⁸ SkSL var inte tillämplig på arbetsgivaravgifterna. Se härom prop 1959:175 s 181. Däremot innehöll AVGL — som närmast föregick USAL — straffbestämmelser som direkt motsvarade falskdeklaration och vårdslös deklaration i SkSL.

²⁹ SBL trädde i kraft den 1 januari 1972.

³⁰ Riksförsäkringsverket var då beskattningsmyndighet.

³¹ Beträffande lagtolkning inom särskilt straffrätten hänvisas den intresserade till Lyhagen kap 4 med däri gjorda hänvisningar.

³² Jämför NJA 1984 s 662 som enligt sin rubrik gällde tillämpningen av legalitetsprincipen i straffrätten. HD ogillade däri åtal för brott mot VL.

³³ Se SOU 1969:42 s 229 samt prop 1971:10 s 253 och 356.

³⁴ Denna mening kan mycket väl ha delats av underinstanserna.

³⁵ Det kan naturligtvis vara svårt ibland att avgöra om ett domstolsavgörande är utslag för en extensiv lagtolkning eller en analogisk lagtillämpning.

³⁶ Denna uppfattning har jag fått genom min erfarenhet som åklagare vid diskussioner med kollegor och tingsrättsdomare.

- ³⁷ BRÅ PM 1983:6 s 193. Jämför skattetilläggsutredningens slutbetänkande SOU 1982:54 s 388 f.
³⁸ Se Jareborg s 103. Jämför Wallén s 312.
³⁹ Jämför Lyhagen s 296.
⁴⁰ Se hovrättens och HD:s domskäl i NJA 1986 s 105.
⁴¹ Ds S 1983:7 s 58 ff respektive prop 1983/84:167 s 64 ff.
⁴² Se vad jag säger ovan i anslutning till not 17-21.
⁴³ Se härom Lyhagen, särskilt kap 11 och s 381 ff.
⁴⁴ Beträffande farans föreliggande eller dess uteslutande på endast tillfälliga grunder må hänvisas till KBrB s 612 ff.
⁴⁵ SOU 1969:42 s 173 ff, 226 f, prop 1971:10 s 233, 255 f, 258.
⁴⁶ Jämför SOU 1969:42 s 173 ff, 226 f, prop 1971:10 s 233, 255 f, 258.

Referenser

BRÅ PM 1983:6. Översynen av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Uppbördbrott. Åtgärder mot det likvida fusket.
Ds S 1983:7. Samordnad uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgift. Betänkande av socialavgiftsutredningen.
SOU 1969:42. Skattebrotten. Betänkande avgivet av skattestrafflagutredningen.
Prop 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.
Prop 1959:175 med förslag till förordning angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om försäkring för allmän tilläggspension, m m.
Prop 1983/84:167 om nya regler för uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, m.m.
Jareborg, N Brotten. Första häftet. Grundbegrepp. Brotten mot person. Andra upplagan. Stockholm 1984. (Cit. Jareborg.)
Lyhagen, C Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering. Malmö 1986. (Cit. Lyhagen.)
Wallén, P-E Anmälning av Nils Jareborg: Brotten. Första häftet. Grundbegrepp. Brotten mot person. Andra upplagan. SvJT 1985 s 311 ff. (Cit. Wallén.)
NJA 1978 s 452
NJA 1984 s 662
NJA 1986 s 106
RÅ 1983 1:85