



Företagsekonomiska institutionen  
Kandidatuppsats i Handelsrätt  
Maj 2004

# **Vad är gällande rätt?**

## **- En studie av skuld och straff i skattebrott**

Handledare  
Samuel Cavallin

Författare  
Ylva Åkerberg

# Sammanfattning

- Titel** Vad är gällande rätt? – En studie av skuld och straff i skattebrott
- Datum** Juni 2004
- Författare** Ylva Åkerberg
- Handledare** Docent Jur. Dr. Samuel Cavallin
- Nyckelord** Uppsåt, skattebrott, legalitetsprincipen, objektiva och subjektiva rekvisit
- Syfte** Syftet är att undersöka gällande rätt, befintlig lagstiftning och utifrån dessa se hur domstolen värderar gärningspersonens uppsåt. Jag vill även se hur uppsåtet i sin tur påverkar straffpåföljden. En komplikation jag även stötte på var vilken bestraffningsrätt Skatteverket har, sett till lagen och till legalitetsprincipen. Hur kan staten delegera ansvaret till ett statligt verk? Hur är det förankrat i lagen, rättssäkerheten och i demokratin?
- Metod** Jag kommer att tolka och systematisera gällande rätt utifrån rättsdogmatiken, med utgångspunkt i Aleksander Peczeniks tolkning av den allmänna rättsläran.
- Slutsats** Jag kom fram till att det råder diskrepans mellan doktrin och praxis, men att den lag som tillämpas är att anse som gällande rätt. När domstolen värderar gärningspersonens uppsåt tillämpas inte doktrinen, istället finns det processuella tillvägagångssätt, för att uppnå en neutral hållning i uppsåtsprövningen. De subjektiva rekvisiten tillämpas inte och borde heller inte präglade doktrinen.
- Dessutom har jag försökt att belysa skattetilläggets roll med hänsyn till rättssäkerheten, efter att Europadomstolen och HD har fastslagit att skattetillägget är att betrakta som ett straff, och inte en avgift. Skatteverket är inte en bestraffande organisation, ändå har Europadomstolen och HD fastställt att skattetillägget är ett straff. Jag anser att legalitetsprincipen och rättssäkerheten förloras genom ett sådant förfarande.

# Innehållsförteckning

<b><u>Kapitel 1 Inledning och bakgrund till skuld och straff i skattebrott .....</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1 Inledning .....	1
1.2 Presentation av den allmänna rättsläran .....	1
1.3 Problemformulering .....	2
1.4 Metod .....	3
1.5 Syfte .....	3
1.6 Avgränsningar .....	4
1.7 Disposition .....	4
<b><u>Kapitel 2 Legalitetsprincipen.....</u></b>	<b><u>5</u></b>
<b><u>Kapitel 3 En framställning av skattebrottet.....</u></b>	<b><u>7</u></b>
3.1 Straffrätten.....	7
3.2 Skattebrottslagen .....	7
3.3 Det dualistiska brottsbegreppet .....	9
3.3.1 Teorier kring den dualistiska brottsindelningen .....	9
3.3.2 Brottsbeskrivningens kritiska rekvisit .....	11
3.3.2.1 Lämnande av oriktig uppgift.....	11
3.3.2.2 Underlåtenhet.....	11
3.3.2.3 Farebedömning.....	12
3.3.2.4 Kausalitet och adekvans .....	12
3.3.2.5 Täckningsprincipen .....	13
3.3.2.6 Oaktsamhet, culpa.....	14
3.3.2.7 Uppsåt, dolus.....	14
3.3.3 Gränsen mellan dolus och culpa.....	15
3.4 Redovisning av skattebrottet i rättspraxis .....	16
3.4.1 NJA 1998 s 283 .....	16
3.4.2 NJA 1999 s 769 .....	17
3.4.3 NJA 2000 s 190 .....	18
3.4.4 NJA 2000 s 622 .....	18
3.5 Analys av skattebrottet.....	19
3.5.1 Gällande rätt .....	19
3.5.2 Domstolarnas värdering av gärningspersonens uppsåt .....	19
3.5.3 Uppsåtets påverkan av straffpåföljden.....	20
3.6 Slutsats – Uppsåt på objektiva grunder.....	21
<b><u>Kapitel 4 En betraktelse av skattetillägget .....</u></b>	<b><u>22</u></b>
4.1 Skattetillägget enligt svensk rätt.....	22
4.2 Skattetillägget enligt Europakonventionen.....	22
4.3 Skattetillägget enligt rättspraxis .....	23
4.3.1 NJA 2000 s 190 .....	23
4.3.2 NJA 2000 s 622 .....	23
4.4 Analys av Skatteverkets bestraffningsrätt.....	24
4.5 Slutsats – skattetillägget ett straff.....	25
<b><u>Källförteckning.....</u></b>	<b><u>26</u></b>

# Förkortningar

BrB	Brottsbalken
BrP	Lag (1964:163) om införande av brottsbalken
HD	Högsta Domstolen
HovR	Hovrätten
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
RSV	Riksskatteverket
RRV	Riksrevisionsverket
SBL	Skattebrottslagen (1971:69)
TR	Tingsrätten

# Kapitel 1 Inledning och bakgrund till skuld och straff i skattebrott

## 1.1 Inledning

Jag har valt att skriva om skattebrott, en uppsåtlig lagöverträdelse som begås av vanliga människor. De flesta brottsliga handlingar begås av människor, vilka är svåra att identifiera sig med, på grund av brottets karaktär. Lars Korsell har utgått från två teorier<sup>1</sup> vilka gör gällande att det är den närmaste omgivningen som påverkar den enskildes sannolikhet att begå brott.<sup>2</sup> Om människorna omkring en person är mer benägna att begå skattebrott ökar risken för att personen också begår brott. Därför uppstår en allvarlig risk när ett visst olagligt beteende breder ut sig och accepteras av stora grupper, ofta rör det sig om grupper på arbetsplatser. Individer vilka har som princip att inte begår brott, kan ändå påverkas att begå brott. Korsells resonemang ger mig en fingervisning om att skattebrottet kan anses vara accepterat till en viss gräns. Hade den brottsliga handlingen varit förkastlig hade gruppen reagerat annorlunda och individerna hade inte talat öppet om det och heller inte tagit efter varandra. Korsell beskriver vidare att det finns oskrivna regler för hur fiflet går till, att man inte får ta i för mycket, och heller inte för lite.<sup>3</sup> Alla som kan begå brott gör det inte, och de som begår skattebrott håller brottsligheten inom rimliga gränser. Stuart Henry<sup>4</sup> hade en teori om att de som begår brott, bara gör det i en liten utsträckning, medan de i stort arbetar och tjänar in sina pengar legitimt. På så vis kan de fortfarande se sig själva som hederliga. De schablonbilder vi har av brottslingar, förstärker bilden av skillnaden mellan vi och dem och bidrar till att bagatellisera allvaret i det egna fiflet. Dagens välfärdssamhälle tillsammans med rättens utveckling för med sig problem, byråkratisering och överreglering för att nämna några, vilka i sin tur försvagar rättens legitimitet.<sup>5</sup> Politiker fattar snabba beslut, påverkade av olika sårbarheten. Politiska partier bildar maktkoalitioner vilka företräder olika socialekonomiska gruppintressen och tillsammans leder det till tillfälliga problemlösningar. De politiska ändamålen påverkar utformningen av skattebrott och bedömningen av skuld, och därför är det intressant att se till vad som är gällande rätt. I SBL 2 § står det att den som uppsåtligen lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift gör sig skyldig till skattebrott. Det intressanta är hur gärningspersonens uppsåt bedöms?

## 1.2 Presentation av den allmänna rättsläran

Den allmänna rättslärans grunder är en vetenskap om rättstillämpningen, där rättstillämpningen måste uppfylla kravet på rättssäkerhet.<sup>6</sup> Sverige är ett demokratiskt land och demokratin kännetecknas av att olika slags offentliga beslut är grundade på den politiska majoritetens uppfattning.<sup>7</sup> Att beslut fattas av en majoritet är inte tillräckligt för att kalla en stat demokratisk. Majoritetsprincipen får inte utnyttjas av de folkvalda, att de som är i majoritet får lov att ignorera minoriteten och på så vis hota rättssäkerheten. Det är samspelet mellan lagstiftaren,

---

<sup>1</sup> Gerald Mars, 1982 & James W Coleman, 2001.

<sup>2</sup> Korsell, L., Artikel ur Apropå 4/2002, ”Skatt, risk och brott”.

<sup>3</sup> a.a.

<sup>4</sup> Stuart Henry, 1987, Citerat ur Korsell, L., Artikel ur Apropå 4/2002, ”Skatt, risk och brott”.

<sup>5</sup> Peczenik, A., Vad är rätt? s 47.

<sup>6</sup> Peczenik, A., Juridikens teori och metod, s 9 ff.

<sup>7</sup> Peczenik, A., a.a. s 14 ff.

beslutsfattaren, parternas ombud och rättsvetenskapen som bidrar till att göra juridiska beslut rättssäkra.<sup>8</sup>

Den allmänna rättsläran innefattar teorier om gällande rätt.<sup>9</sup> Gällande rätts teoretiska mening kännetecknas av att lagarna kan konstateras objektivt utan att inrymma värden. Gällande rätts praktiska mening innebär däremot att en gällande rättsregel är bindande. Rättspositivisterna anser att en gällande rättsregel blir bindande eftersom den består av förbud och föreskrifter, och att de blir juridiskt bindande när samhällets makthavare står bakom dem. Den exegetiska skolan ansåg att alla juridiska problem och enskilda fall skall fastställas enligt föreskriven lag eller, om den inte var tydlig, skulle domaren gå efter lagstiftarens avsikter.<sup>10</sup> Detta tankesätt mötte problem eftersom lagen och lagförarbetena inte var entydiga. Slutsatsen blev att domarna, advokaterna och byråkraterna stötte på en oklarhet om rättssystemets innehåll. I ett demokratiskt samhälle måste alla rättsfall behandlas och varje rättsregel bör gå att tyda. Domaren måste finna en jämvikt mellan stabiliteten i lagstiftningen och flexibiliteten vid tillämpningen, en jämvikt mellan förutsägbarhet och rättvisa.

Rättsordningen består av en etisk grund, med principer om jämlikhet, yttrandefrihet, föreningsfrihet med mera.<sup>11</sup> Etik och moral innefattas med begrepp om värden, där den naturrättsliga läran likställer värden med empiriskt konstaterbara fakta, exempelvis människors attityder. De naturrättsliga lärorens grundsyn är att rätten gäller om den stämmer överens med människornas natur.<sup>12</sup> En sådan teori grundar sig på att en handling är etiskt god endast om den uppskattas av människor. Kritiken av de naturrättsliga läroren är att de inte diskuterar att moraliska värden kan komma i konflikt med varandra. Värdesatsernas praktiska mening ger uttryck för personliga attityder och utgör motiv till handling.<sup>13</sup> När rättsreglerna är präglade av etik ges en förståelse för dem och det medför att medborgarna förstår och godkänner dem. Etik går att dela upp i två begrepp. Det finns den etik som uttalar vissa generella grundsatsen, att inte ange sina vänner till polisen.<sup>14</sup> Denna etik ignorerar gällande rätt. Det andra slaget av etik bestämmer slutgiltiga skyldigheter och värden, och fastställer en avvägning mellan dessa principer och lagstiftningen. I vissa fall skall medborgaren ange sina vänner till polisen, för en lag kräver det. Denna slutsats är rätt endast om hänsynen till laglydnaden väger tyngre än den ifrågavarande etiska grundsatsen. Om normerna i lagen inte motsvarar medborgarnas ideologi kan det komma krav på förändring.<sup>15</sup> Är det fråga om domstolsavgöranden, kan domstolarna på lång sikt förlora en del av sitt ursprungliga förtroende.

## 1.3 Problemformulering

Lagen är den norm som har högsta rang, och den innehåller värden som måste tolkas av domstolarna. Frågan är hur domarna skall kunna fatta ett beslut efter vaga rekvisit? För att en gärningsperson skall kunna dömas för skattebrott krävs det av domstolen att de kan bevisa att han hade uppsåt i sin handling. Hur värderar domarna gärningspersonens uppsåt vid skattebrott? För att bringa klarhet i hur gärningspersonen kan bli straffad med utgångspunkt i ett vagt rekvisit, måste jag utgå från vad som är gällande rätt. Det är med utgångspunkt i den allmänna rättsläran,

---

<sup>8</sup> Peczenik, A., Juridikens teori och metod, s 31.

<sup>9</sup> Peczenik, A., a.a. s 18 f.

<sup>10</sup> Peczenik, A., Vad är rätt?, s 43 ff.

<sup>11</sup> Peczenik, A., a.a. s 75 ff.

<sup>12</sup> Peczenik, A., a.a. s 382 f.

<sup>13</sup> Peczenik, A., Juridikens teori och metod, s 73 f.

<sup>14</sup> Peczenik, A., a.a. s 84 f.

<sup>15</sup> Peczenik, A., Vad är rätt?, s 49.

som ett klagörande kan ges till hur lagen är förankrad hos medborgarna och hos statsmakten. Den allmänna rättsläran måste hörsammas för att lagens syfte skall kunna uppfyllas. Förhållandet mellan den styrande makten och människorna får inte missbrukas och därför måste det finnas en fungerande rättsäkerhet. Rättsäkerheten betonas i straffrätten där legalitetsprincipen är central, inget straff utan stöd i lag, det vill säga kan inte uppsåtet bevisas får inget straff utdelas.

Med den inriktning min uppsats har kunde jag inte undvika att belysa skattetilläggets roll. Europadomstolen och HD har fastslagit att skattetillägget är att betrakta som ett straff, där den politiska makten har påverkat straffsystemet. I ett perspektiv från den allmänna rättsläran undrar jag hur skattetillägget påverkar rättssäkerheten och legalitetsprincipen?

## 1.4 Metod

Vid undersökning av gällande rätt finns det olika metoder att angripa från, beroende på vilket syfte man har. Det finns en praktisk tillämpning där syftet är att få besked om vilket handlingsätt den gällande rätten reglerar. Den teoretiska utgångspunkten där syftet är att vinna kunskap om egenskaper hos ett bestämt fenomen. Jag kommer att tolka och systematisera gällande rätt utifrån rättsdogmatiken, med utgångspunkt i Aleksander Peczeniks tolkning av den allmänna rättsläran. Den allmänna rättsläran innehåller en beskrivning av den juridiska metoden<sup>16</sup>, där jag i mitt arbete kommer att försöka beskriva hur domstolen motiverar sina domslut. Den juridiska metoden innefattar även en framställning av gällande rätt, vilket jag också i uppsatsen försöker finna gällande uppsåt och skattebrott. Jag kommer att se på vilka olika juridiska argument som används rörande fastställandet av uppsåt. Den allmänna rättsläran omfattar även analys av juridiska grundbegrepp, utvärdering av dessa samt förbättringsförslag. Jag kommer att analysera juridiska grundbegrepp, så som brottsbegreppets dualistiska indelning och legalitetsprincipen, jag kommer att försöka utvärdera dem utifrån den inriktning jag har valt, samt ge förslag till förändringar. Min utgångspunkt är att rätten är utformad och tillämpad genom ett samspel mellan lagstiftaren, beslutsfattaren, parternas ombud och rättsvetenskapen. Lagstiftarens argument går att utläsa i lagens förarbeten och skall vara inriktad på att finna bästa möjliga utformning av lagen, för att det skall kunna bli det effektivaste medlet för att uppnå givet mål.<sup>17</sup> Det jag utgår från när jag ser till gällande rätt är lagregler, förarbetsuttalanden, rättspraxis samt auktoritativa uttalanden i doktrinen.<sup>18</sup> Följande rättskällor utgör faktorer som påverkar de regler vilka juristerna sedan tillämpar: lag som **skall** följas, förarbeten som **bör** följas, praxis som **bör** följas, sedvänja som **får** följas samt doktrin som **får** följas.

## 1.5 Syfte

Syftet med min uppsats är dels att undersöka gällande rätt, befintlig lagstiftning och utifrån dessa se hur domstolen värderar gärningspersonens uppsåt. Jag vill även se hur uppsåtet i sin tur påverkar straffpåföljden. Jag är också intresserad av att undersöka vilken bestraffningsrätt Skatteverket har, sett till lagen och till legalitetsprincipen. Hur kan staten delegera ansvaret till ett statligt verk? Hur är det förankrat i lagen, rättssäkerheten och i demokratin?

---

<sup>16</sup> Peczenik, A., Juridikens teori och metod, s 9.

<sup>17</sup> Peczenik, A., a.a. s 31 f.

<sup>18</sup> Peczenik, A., a.a. s 35 ff.

## 1.6 Avgränsningar

Jag kommer att endast behandla skattebrott och grovt skattebrott. Jag kommer däremot inte att granska penninghäleri eller penninghäleriförseelser. Jag kommer att utgå från uppsåt och se hur lagen och hur praxis fastställer uppsåt i skattebrott. Jag avgränsar mig från att gå in på problemet när en hel företagsverksamhet innefattar skattebrott där det blir problem att svara på frågan vem eller vilka som bär ansvaret för brottet.

## 1.7 Disposition

I kapitel 2 redogör jag för legalitetsprincipen som är återkommande i kapitel 3 och 4. I kapitel 3 gör jag en framställning av skattebrottet samt brottsbegreppet med betoning på uppsåt och utifrån den allmänna rättsläran, legalitetsprincipen, lag, lagförarbeten och rättsfall har jag försökt finna gällande rätt samt analysera uppsåtets roll vid bedömandet av straffpåföljd.

I mitt arbete kom jag osökt in på skattetillägget, vilket jag skildrar i kapitel 4. Även här har jag utgått från den allmänna rättsläran och legalitetsprincipen för att slutligen se till rättssäkerheten.



## Kapitel 2 Legalitetsprincipen

Av legalitetsprincipen följer att:<sup>19</sup>

- straffrätten skall följa skriven lag
- ingen får dömas till straff utan att ett uppenbart lagstöd finns
- det är förbud mot analog strafftillämpning<sup>20</sup>
- lagtexten har högsta rang som rättskälla inom straffrätten

Legalitetsprincipen skall garantera rättssäkerheten inom straffrätten.<sup>21</sup> När straffrätten följer skriven lag anser Leijonhufvud och Wennberg att straffen blir konsistenta och förutsägbara.<sup>22</sup> De menar att om brottsbegreppet är bestämt genom ett vagt rekvisit ges domstolarna en tolkningsfrihet, och beslutet överlämnas till domaren, genom ett sådant förfarande ignoreras legalitetsprincipen och rättssäkerheten kan förloras. Om tolkningsfriheten tas ifrån domstolarna, och statens makt ökar kan medborgarna börja ifrågasätta myndigheterna i större utsträckning och klyftan mellan byråkratin och den enskilde medborgaren ökar.<sup>23</sup> För att inte misstron mot myndigheterna skall öka måste straffsystemet vara konstruerat så att det motverkar missbruk av statens makt gentemot den enskilde medborgaren. Att de rättsliga besluten skall vara förutsägbara är just det som positivismen vill stimulera till, för att då följer domstolen grundlagen. Eftersom det inte är möjligt att följa lagen exakt hävdar Peczenik att de flesta seriösa jurister tillämpar en tolkning med etiska inslag.<sup>24</sup> I och med att de tillämpar en etisk tolkning jämkas förutsägbarheten med andra värderingar, vilka ligger till grund för fastställandet av rättsreglerna, enligt de naturrättsliga lärorna. Kravet på rättssäkerhet inom straffrätten ställs ibland i motsats till ett krav på effektivitet. Det finns en benägenhet att ersätta straffansvar med sanktionsavgifter, vilket innebär att straffrättens speciella rättssäkerhetsskydd offras, men att staten gör en effektivitetsvinst, ekonomiskt sätt. För den enskilde innebär förändringen att ett mödosamt brottmålsförfarande undviks. Här uppstår en fråga om den enskilde värderar rättssäkerhetens högre än fördelen att slippa en rättegång. Cavallin formulerar rättssäkerhetens syfte som att:

...tjäna primärt medborgarnas intresse av att kunna kontrollera lojaliteten hos de uppdragstagare eller aktörer i samhället som fått till uppgift att skapa säkerhet till liv, lem och egendom.<sup>25</sup>

Vidare menar han att de aktörer som äger makten att skapa säkerhet för medborgarna kan ha egna intressen och inte alltid agerar lojalt med övriga medborgare. Därför blir rättssäkerhetens primära uppgift, enligt Cavallin, att kunna kontrollera lojaliteten hos de uppdragstagare eller aktörer i samhället som fått till uppgift att skapa säkerhet till liv, lem och egendom. Samhällets straffande myndighet har främst som uppgift att bekämpa oönskade beteenden i samhället. Medan straffrättens främsta uppgift är att underordna straffande verksamheter en rättsordning. Därför är straffrätten en rättslig och kontrollerande inskränkning av den straffande verksamheten. Egentlig tolkning måste tillämpas inom straffrätten, vilket innebär att lagen måste tolkas inom gränsen för ordalydelsen. Frågan är vad som händer när lagen inte är formulerad på ett klart och tydligt sätt, utan istället formulerat tämligen generellt och opreciserat. Då skapas ett

---

<sup>19</sup> Leijonhufvud & Wennberg, *Brott & Straff i affärslivet*, s 15 f.

<sup>20</sup> Leijonhufvud & Wennberg, a.a. s 22 ff.

<sup>21</sup> Leijonhufvud & Wennberg, *Straffansvar*, s 29 f.

<sup>22</sup> Leijonhufvud & Wennberg, *Brott & Straff i affärslivet*, s 15 f.

<sup>23</sup> Peczenik, A., *Vad är rätt?*, s 47 f.

<sup>24</sup> Peczenik, A., a.a., s 91.

<sup>25</sup> Cavallin, S., *Artikel "Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit"* s 4 f.

utrymme för handlingsfrihet för domstolarna.<sup>26</sup> Det saknar betydelse om stöd söks för en tillämpning i lagens förarbeten eller i doktrinen om dessa strider mot lagtextens ordalydelse istället för lagstiftarens avsikt. Leijonhufvud och Wennberg menar att skillnaden mellan analogi och egentlig tolkning ligger i att vid analogi tillämpas stadgandet utanför ordalydelsens gränser, medan egentlig tolkning kännetecknas av att tillämpningen håller sig inom gränsen för ordalydelsen. Peczenik påstår att demokratin inte kräver att rättstillämpningen slaviskt följer lagens ordalydelse eller dess förarbeten.<sup>27</sup> Istället skall lagen tolkas i ljuset från olika rättskällor och etiska grundvärden. Om det mellan den rättssäkerheten och straffande verksamheten finns vaga rekvisit där lagstiftaren lämnar över tolkningen till domstolarna. Domstolarna i sin tur får endast lov att göra en strikt tolkning av lagtextens rekvisitbeskrivning och det är först vid tillämpningen av rekvisitet som normen fastställs.<sup>28</sup> Lagtexten kommer att vara en prognos av vad domstolarna tillämpar och rättssäkerhetens krav på förutsebarhet förloras. Cavallin menar att i legalitetsprincipen inryms en grundläggande tolerans för att brottsbeskrivningarna är mer eller mindre fullständiga och blir fullständiga först efter tillämpning av dem. Toleransen kan gå under benämningen tolkning eller tillämpning. Han anser att denna tolerans eller tolkning är nödvändig för att medborgarna skall kunna kontrollera den straffande verksamheten i samhället. Att domaren ges tolkningsfrihet vid bedömandet av uppsåt strider följaktligen inte mot legalitetsprincipen. Däremot i frågan kring skattetillägget har Legalitetsprincipen frångåtts. Av legalitetsprincipen följer att ingen får tilldelas ett straff utan att det finns stöd i lagen, vilket beskrivs i RF 2:10 § och i BrP 5 §. När både Europadomstolen och HD<sup>29</sup> fastslog att skattetillägget är ett straff, enligt artikel 6 Europakonventionen, åsidosattes legalitetsprincipen. Lagen uttrycker att skattetillägget är att betrakta som en administrativ avgift, lagstiftningen uttalar ingenting om att skattetillägget skulle vara ett straff. I lagstiftningen finns således inte något lagstöd för det straff som utdelas. Jag anser att skattetillägget är en effekt av politikernas önskan att undertrycka en personlig attityd hos samhällets medborgare. Staten vill förmedla uppfattningen att skattebrott är någonting fult, vilket överensstämmer med teorierna kring värdets existens. När en individ handlar rationellt kan han komma att ignorera vissa generella grundsatser, som att betala in korrekt skatt, på så vis ignorerar individen gällande rätt till förmån för sin egna ekonomiska vinning.<sup>30</sup> Här motsvarar politikernas normer inte medborgarnas ideologi, vilket går att utläsa i den acceptans det finns gentemot skattebrott.

---

<sup>26</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 15 ff.

<sup>27</sup> Peczenik, A., Vad är rätt?, s 86 f.

<sup>28</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 8 ff.

<sup>29</sup> NJA 2000 s 622.

<sup>30</sup> Se under etik och värderingar om att ignorera gällande rätt.

# Kapitel 3 En framställning av skattebrottet

## 3.1 Straffrätten

I Sverige straffrätten indelas i allmän straffrätt och specialstraffrätt.<sup>31</sup> De regler som finns i BrB utgörs av den allmänna straffrätten. Utanför BrB finns specialstraffrätten som innefattar flera straffbestämmelser.<sup>32</sup> Främst ingår trafikbrottslagen, lagen om straff för smuggling, narkotikastrafflagen, SBL och insiderstrafflagen. Det finns:

- **Allmän straffrätt;** rättsregler som rör brott som behandlas i BrB.
- **Specialstraffrätt;** bestämmelser som rör brott som behandlas i andra författningar än BrB, där skattebrotten hamnar.
- **Straffrättens allmänna del;** omfattar regler om brott och straff som är gemensamma för de olika brotten.
- **Straffrättens speciella del;** omfattar brottsbeskrivningarna, sammanfattningen av de särskilda straffbuden i BrB:s brottskatalog och specialstraffrättens brottsbeskrivningar.

De brott som finns i BrB kan beskrivas som de traditionella brotten som fanns i 1864 års Strafflag.<sup>33</sup> De brott som finns i specialstraffrätten kan beskrivas som den moderna brottsligheten. Uppdelningen i allmän och specialstraffrätt är ett resultat av en lagstiftningsteknik. Inom juridiken är straffrätten en del av den offentliga rätten, och är skild från civilrätten, den fastställer regler för utövandet inom strikta gränser. Straffrätten är ett direkt tvång från statsmakten mot medborgarna. Straffrättens direkta tvång mot medborgarna går att bedöma utifrån legalitetsprincipen. Där Cavallin ansåg att rättssäkerhetens främsta uppgift är att kunna kontrollera lojaliteten hos samhällets aktörer när de använder rätten att straffa för att bekämpa oönskade beteenden.<sup>34</sup> På så vis blir straffrätten en rättslig och kontrollerande begränsning av den straffande verksamheten och domstolens uppgift blir att utöva straffrätten inom gränserna för straffrätten.

## 3.2 Skattebrottslagen

Skattebrottet är ett artbrott, vilket innebär att brottet är av svår art. Ett brott med hög förkastlighet där fängelse skall utdömas framför andra straff.<sup>35</sup> SBL tillämpas när någon bryter mot de skyldigheter som framgår av skattelagstiftningen. Lagen går att tillämpa på alla typer av skatt, men även vissa avgifter. År 1996 ändrades lagstiftningen betydligt, skattebrotten gick från att vara ett effektbrott till att bli ett farebrott<sup>36</sup>. Genom att skattebrottet omvandlades till farerekvisit avskaffades kriminaliseringen försök till skattebrott, vilket fanns i effektbrottet.<sup>37</sup> Likaså har lagen kommit att omfatta även självdeklaration och kontrolluppgifter, vilka tidigare behandlades i egna lagar. I SBL behandlas brottsformen skattebrott, men även vårdslös skatteuppgift, skatteavdragsbrott, skatteredovisningsbrott, försvårande av skattekontroll och

---

<sup>31</sup> Zila, J., Specialstraffrätten, s 9.

<sup>32</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 12.

<sup>33</sup> Zila, J., Specialstraffrätten, s 9 ff.

<sup>34</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 4 f.

<sup>35</sup> Zila, J., Specialstraffrätten, 70.

<sup>36</sup> Jag beskriver vad farebrott innebär under 3.3.2.3

<sup>37</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen.

skatteförseelse. Generellt är lagen tillämplig på alla skatter, pålagor som betraktas som skatt. SBL innehåller nedanstående brott, vilka är rangordnade efter brottets svårighetsgrad.

1. **Grovt skattebrott**, (4 §) där straffskalan är fängelse lägst 6 månader och högst 6 år
2. **Grovt försvårande av skattekontroll**, (10 §) med fängelse lägst 6 månader, högst 4 år
3. **Skattebrott**, (2 §) fängelse i högst 2 år
4. **Försvårande av skattekontroll**, (10 §) böter eller fängelse i högst 2 år
5. **Vårdslös skatteuppgift**, (5 §) böter eller fängelse i högst 1 år
6. **Skatteavdragsbrott**, (6 §) böter eller fängelse i högst 1 år
7. **Skatteredovisningsbrott**, (7 §) böter eller fängelse i högst 6 månader
8. **Vårdslös skatteredovisning**, (8 §) böter eller fängelse i högst 6 månader
9. **Skatteförseelse**, (3 §) med enbart böter i straffskalan

---

2 § 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 två år.

---

Lämnar den skatteskyldig oriktig uppgift eller underlåter sig från att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och detta sker uppsåtligen samt att det finns fara för att skatten inte betalas in skall dömas för skattebrott.<sup>38</sup> Skattebrotten kan begås genom ett aktivt eller ett passivt handlande. Oriktiga uppgifter i alla slags handlingar omfattas, och det finns inte några krav på att handlingen skall ha en viss form eller att den skall vara underskriven. Uppgifter som betraktas som oriktiga kan vara både osanna eller ofullständiga, och de skall ligga till grund för beslut som rör skatte- eller avgiftsskyldighet.<sup>39</sup> Det måste inte vara den skatteskyldige som är gärningspersonen, utan uppgiftslämnaren anses vara gärningspersonen.

---

4 § Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömandet om brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

---

Vid bedömningen om ett skattebrott är grovt skall en granskning av brottets helhet göras, och ett skattebrott bedöms som grovt om:<sup>40</sup>

1. Det rör mycket betydande belopp; gränsen ligger avsevärt högre än vad som gäller för grova förmögenhetsbrott. Jag gör därför tolkningen att skattebrott betraktas som ett grövre brott än det rena förmögenhetsbrottet. Skattebrott, där den undandragna skatten ligger på tio basbelopp, är enligt praxis att anses som brott i normal omfattning.
2. Gärningspersonen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring. Där görs en bedömning om det är skattebrottet eller förfalskningen respektive den vilseledande bokföringen som är att anses som grovt.
3. Förfarandet har ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Här görs en bedömning om det rör sig om skattebrott eller upprepat förfarande genom ett led i en brottslighet eller omfattande och systematisk brottslighet.

---

<sup>38</sup> Zila, J., Specialstraffrätten, s 73 f.

<sup>39</sup> a.a.

<sup>40</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brotts & Straff i affärslivet 121 f.

4. Brottet varit av synnerligen farlig art, vilket anses vara en brottslig handling där redskapet till brottet varit informationsteknik.

## 3.3 Det dualistiska brottsbegreppet

I tidigare rätt togs det inte hänsyn till gärningspersonens avsikter, utan det var först kring 1890-talet som den mänskliga handlingen ansågs bestå av både själsliga rörelser och av mekaniska kroppsrörelser.<sup>41</sup> I första hand gjordes istället en tolkning av gärningens syfte, intentionaliteten, och i andra hand försöktes det personliga straffansvaret förklaras.<sup>42</sup>

### 3.3.1 Teorier kring den dualistiska brottsindelningen

Robin Antony Duff<sup>43</sup> ifrågasätter uppdelningen av ansvarets objektiva och subjektiva sida och kritiserar denna tuindelning av brottsbegreppet. Han menar att en händelse utan någon mänsklig observerbar mening, kan lika lite som en ren tanke, betecknas som en gärning. Handling och kroppsrörelse utgör exempel på två olika sidor av ett mänskligt beteende. Därför skapar tuindelningen en illusion av att gärningar kan bedömas genom att en observation av en gärning görs för att sedan vinna kunskap om en avsikt som täcker gärningen. Han menar att det som betraktas som uppsåt i princip bygger på ett dualistiskt misstag. En generell sannolikhet behövs inte eftersom intentionen går att observera direkt. Kunskapen om andras gärningar och avsikter tydliggörs genom en direkt observation av dessa gärningar och sammanhanget av dem. Gärningen speglar gärningspersonens ”vett och vilja”, vilket är grunden för straffansvar. Det sannolika uppsåtet är inte en förutsättning för en dold avsikt i huvudet på en gärningsperson, utan enbart en uppgift om att gärningspersonen är normal och omständigheterna kring gärningen är normala om ingenting annat sägs. Cavallin stöder Duffs teorier och anser att han är den som kommit längst med sitt synsätt om uppsåtet.

Günter Jacobs<sup>44</sup> anser att det skall finnas en tvådelad brottsindelning med ett subjektivt och ett objektivi rekvisit. Denna indelning har en del med en konkret och individuellt bestämd gärning som i sin form strider mot en norm, men den har även en del att gärningen kunde undvikas genom insiktsfullhet. Gärningspersonen kan, vid skattebrott, alltid undvika den brottsliga handlingen genom att använda sig av ett aktsamt beteende.<sup>45</sup> Han får i denna mening medhåll från Heinz Koriath som menar att handlingen utgår från både handlingens styrning och från en moraliskt ståndpunkt.<sup>46</sup> Han anser att en gärning inte går att bedöma utan att se till vilken styrning, avsikt handlingen haft och vilket värde denna styrning hade ur tolkarens synvinkel. Likaså Gilbert Ryle<sup>47</sup> redogjorde för att det finns en tvåfaldighet hos oss människor, handlingsuppfattningen och människouppfattningen.<sup>48</sup> Han menade att kroppen kan beskrivas som mekanisk, men inte medvetandet. Kroppen är tillgänglig för offentlig observation, medan

---

<sup>41</sup> Cavallin, S., Skuld, s 149 f.

<sup>42</sup> Cavallin, S., a.a. s 43 f.

<sup>43</sup> Duff, R. A., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 240 ff.

<sup>44</sup> Jacobs, G., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 74.

<sup>45</sup> Cavallin, S., a.a. s 74.

<sup>46</sup> Heinz Koriath, citerat ur Cavallin, S., a.a. s 85.

<sup>47</sup> Ryle, G., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 50 f.

<sup>48</sup> Cavallin, S., Skuld, s 50 f.

själen är privat. Riis Flor<sup>49</sup> kritiserade Ryle och menade att det inte går att använda sin insikt om sig själv vid en bedömning av andra.<sup>50</sup> Vidare påstod han att det inte är två handlingar som utförs.

Den dominerande åsikten, som jag har tolkat det, anser att det bör finnas en tuindelning av brottsbegreppet. Jareborg anser att det finns en skillnad mellan handling och följd,<sup>51</sup> och Leijonhufvud och Wennberg beskriver att det genom legalitetsprincipen följer att samtliga objektiva rekvisit men även de så kallade subjektiva rekvisiten måste vara uppfyllda för att en person skall kunna straffas.<sup>52</sup> Eftersom de anser att dessa rekvisit måste vara uppfyllda för att gärningspersonen skall kunna fällas för brott menar de är det viktigt att förstå de förutsättningar lagen uppställer för att gärningen skall klassas som ett brott. Därför är det av central betydelse att rekvisiten kan identifieras för straffansvar. Indelningen av objektiva och subjektiva rekvisit har medfört en stridighet mellan kropp och själ vilket har medfört skillnader mellan vilja och verk.<sup>53</sup> Utgångspunkten för straffansvar är att gärningspersonen har haft en avsikt och bär skulden för gärningen. Genom en prövning av uppsåtet, skulden, blir fastställandet av straffansvaret både orealistisk och problematisk. Att genom en subjektiv bedömning bevisa gärningars syfte är nästintill omöjligt. Då legalitetsprincipen skall garantera rättssäkerhet inom straffrätten måste det finnas en tolkningsfrihet för domaren.<sup>54</sup> Utesluts domarens tolkningsfrihet ignoreras legalitetsprincipen och rättssäkerheten förloras eftersom rättsskipandet blir ensidigt.

För att lösningen till uppsåtsprövningen inte skall vara motsägelsefull och opraktisk menar Cavallin att det inte skall göras någon uppdelning av uppsåtet i yttre och inre rekvisit.<sup>55</sup> Istället måste indelningen och även prövningen av uppsåtsgränsen mot oaktsamhet överges. Cavallin menar att motsägelsefullheten skulle lösas genom att åskådliggöra uppsåtet istället för att beskriva de inre omständigheterna. Detta skulle göras antingen genom förteckningar över kriterier eller genom processuella tillvägagångssätt, för att på så sätt uppnå neutralitet i uppsåtsprövningen. Svensk rätt har misslyckats med att kriminalisera gärningar genom direkt, indirekt och eventuellt uppsåt. Istället används gärningsmässiga kompletteringar i både doktrin och i praxis och även kompletteringar av straffvärdebestämningen. Doktrinen framställer objektiva och subjektiva rekvisit medan praxis till viss del tillämpar uppsåtet genom att katalogiserar olika kriterier i strid med litteraturen.<sup>56</sup> Genom täckningsprincipen<sup>57</sup> görs gällande att kroppsrörelser måste täckas av en inre mening.<sup>58</sup> Det är inte möjligt att bevisa uppsåt genom ett rekvisit som är dolt för alla utom för gärningspersonen. Istället måste gärningen ses som både vilja och verk, först då går uppsåtet att observeras och prövningen kan bli realistisk. Domstolen är skyldig att fastställa uppsåt i gärningen i de fall som detta är uppenbart eller tydligt, vilket även är domstolens rättighet. Finns det inte någon moralisk eller straffmässig skillnad mellan två uppsåt, behövs heller inte någon distinktion mellan indirekt eller direkt uppsåt. Är inte uppsåtet klart och säkert bekräftat, är inte legalitetsprincipen uppfylld. Eventuellt uppsåt och sannolikhets uppsåt är inte uppsåt utan oaktsamhet, culpa.

Går inte uppsåtet att bevisa får inte gärningspersonen dömas för skattebrott. Det finns inte något krav på oaktsamhet och har gärningspersonen handlat oaktsamt kan han inte dömas för

---

<sup>49</sup> Flor, R., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 51.

<sup>50</sup> Cavallin, S., a.a. s 51.

<sup>51</sup> Jareborg, N., citerat ur Cavallin, S., Skuld, s 44.

<sup>52</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brotts & straff i affärlivet, s 15 f.

<sup>53</sup> Cavallin, S., Skuld, s 349.

<sup>54</sup> Peczenik, A., Vad är rätt?, s 47 f.

<sup>55</sup> Cavallin, S., Skuld, s 350 f.

<sup>56</sup> NJA 1998 s. 283, NJA 1999 s. 769, NJA 2000 s 190 & NJA 2000 s 622.

<sup>57</sup> Täckningsprincipen beskrivs under 3.3.2.5

<sup>58</sup> Cavallin, S., Skuld, s 351 f.

skattebrott. Oaktsamhet och uppsåt tolkas som två skilda skuldformer.<sup>59</sup> I praxis konstaterar domstolen att det föreligger uppsåt även mot gärningspersonens nekande.<sup>60</sup> Beviskravet på uppsåt är därför lågt när det gäller skattebrott. Lagen tolkas av domstolen och den praxis som utarbetas fastställer att skattebrott, rent generellt, grundas på en avsikt. I propositionen Översyn av SBL står det att det krävs att uppgiftslämnaren haft uppsåt att skatt skall undandras för att ansvar skall kunna inträda vid lämnande av oriktig uppgift.<sup>61</sup> Vidare är ett eventuellt uppsåt tillräckligt för ansvar. Förklaringen till vad ett eventuellt uppsåt innebär är att det till exempel inte är nödvändigt att uppgiftslämnaren säkert vet att uppgiften är oriktig. Det räcker att han inser att det är möjligt och att full visshet om uppgiftens oriktighet inte skulle ha avhållit honom från att lämna den. Det eventuella uppsåtet innebär ”till exempel” detta. Vad som mer inryms under det eventuella uppsåtet framgår inte.

### 3.3.2 Brottbeskrivningens kritiska rekvisit

För att en gärningsperson skall kunna dömas för brott anser doktrinen att samtliga rekvisit måste vara uppfyllda.<sup>62</sup> Rekvisiten anses vara de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att brotten skall anses vara begångna. Förutsättningarna anses bestå av objektiva och subjektiva rekvisit.

#### 3.3.2.1 Lämnande av oriktig uppgift

Oriktig uppgift betraktas som ett objektiva rekvisit enligt doktrinen. Det skall ha gjorts på annat sätt än muntligen och det krävs att uppgiften skall ha lämnas till en myndighet.<sup>63</sup> Uppgiften behöver inte nödvändigtvis vara upptagen i deklARATIONEN utan all slags skriftlig förbindelse, inklusive elektroniska dokument, som ligger till grund för myndighets beslut kan bestraffas om de varit osanna. Ett yrkande om avdrag, för utgifter som den skattskyldige inte har haft, betraktas inte som oriktig uppgift. Om den skattskyldige uppger en lägre inkomst än den verkliga, eller om han gör avdrag med högre belopp än de verkliga utgifterna uppkommer en oriktig uppgift.

#### 3.3.2.2 Underlåtenhet

Skattebrottet enligt SBL 2 § omfattar både lämnande av oriktig uppgift och underlåtenhet att lämna deklARATIONEN, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift. Underlåtenheten gäller en total passivitet, inte uttryckligen den skattskyldiges, utan underlåtenheten kan vara en företrädare till den skattskyldige.<sup>64</sup> Brott som begås genom underlåtenhet kräver inte något direkt uppsåt, utan hela bestämmelsen omfattas av ett odelat uppsåtsrekvisit.<sup>65</sup> Prövningen av underlåtenhet präglas av Jareborgs dualistiska brottsindelning och faller på sin inkonsekvens. Leijonhufvud och Wennberg menar att underlåtenheten, liksom lämnande av oriktig uppgift, är ett objektiva rekvisit. Vidare menar de att underlåtenhet faller under begreppet gärning, vilket har en vidare betydelse än begreppet handling, då det innefattar både handling och underlåtenhet att agera.<sup>66</sup> I propositionen står det att ett påbud ställer större krav på människor än ett förbud.<sup>67</sup> Därför anses

<sup>59</sup> Cavallin, S., a.a., s 403.

<sup>60</sup> NJA 1998 s. 283, NJA 1999 s. 769, NJA 2000 s 190 & NJA 2000 s 622 .

<sup>61</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen.

<sup>62</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 31 f.

<sup>63</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brott & Straff i affärlivet, s 112 ff.

<sup>64</sup> Leijonhufvud & a.a. s 114 f.

<sup>65</sup> Zila, J., Specialstraffrätten, s 75.

<sup>66</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 37.

<sup>67</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen.

det rent principiellt att underlåtenhet är mindre straffvärd än ett aktivt handlande. Den principiella skillnaden mellan underlåtenhet och aktivt handlande framträder på vissa områden som mindre påtaglig, som exempelvis skattebrottsområdet. Att i en deklaration lämna en oriktig uppgift och att avstå från att lämna deklaration är exempel på olika sätt att underlåta att fullgöra en deklarationsskyldighet. Jag tolkar det därför som att underlåtenheten i skattebrottsområdet anses vara ett principiellt aktivt handlande, eftersom Skatteverket ofta gör skattebetalarna påmind om de åtaganden som föreligger. Det rör sig således om en ansvarsgrundad passivitet där den skatteskyldige försummat en viss förväntad gärning. Då det inte krävs något direkt uppsåt hos gärningspersonen räcker det med culpa för att kräva honom på ansvar. Därför kan inte Jareborgs brottsindelning användas konsekvent, eftersom underlåtenheten leder till ansvar oavsett avsikt.

### 3.3.2.3 Farebedömning

För att den skattskyldige skall bli ansvarig måste uppstå en påtaglig fara, en osäkerhet, för att skatt inte betalas in.<sup>68</sup> Farebegreppet antyder att det vid en viss tidpunkt föreligger en möjlighetsrelation mellan två faktorer, handling och effekt. Med konkret fara menas att fara skall ha funnits i det särskilda fall som är tillgängligt för bedömning. I stort sätt innebär det att alla uppgifter, utom muntliga, som är väsentliga i beskattningsunderlaget kan omfattas av farerekvisitet vilket är ett objektiva rekvisit.<sup>69</sup> Det innebär att domstolen inte påverkas av gärningspersonens avsikter eller påverkas av utgången, det faktum att skatt undantogs från staten. Det är tillräckligt att faran framställs som sannolik.<sup>70</sup> Farerekvisitet påverkar åklagarens bevisbörda genom att fullbordanspunkten för brottet påverkas. När det räcker med fara, är brottet fullbordat så snart fara uppkommit.

### 3.3.2.4 Kausalitet och adekvans

Här anser Leijonhufvud och Wennberg att det måste konstateras att effekten uppstått på grund av gärningspersonens handling.<sup>71</sup> De anser att det måste finnas ett orsakssamband mellan en bestämd handling och en bestämd effekt, att om handlingen är ogjord skall effekten utebli. De menar att straffansvaret avgränsas genom ett krav på att handlingen skall ha varit en adekvat orsak till effekten. Adekvanskravet är en mycket strängt fastställd norm, som är ett minimikrav på ansvar.<sup>72</sup> Skuldprincipen ligger till grund och det innebär att en person alltid skall ha kunnat handla annorlunda för att kunna klandras. Strahl menade att adekvanskravet i straffrätten är överflödigt eftersom den aktuella, krävda aktsamheten alltid måste preciseras som någon specifik skuldform.<sup>73</sup> Adekvanslära består av ansvarsbegränsande faktorer. Welzel hävdade att värderingen av kausaliteten hade sin grund i den teleologiska läran om att lagen består av normer och normens syfte är att tjäna ett ändamål.<sup>74</sup> Det bygger på avvägningar mellan olika juridiska skäl, och här skall hänsyn tas till ansvaret som skall värderas.<sup>75</sup> Vidare ansåg Welzel att vid bedömning av gärningar går culpafrågan in i förgrunden på bekostnad av kausalitetsfrågan. Adekvat kausalitet är att bära skulden för händelsen.

<sup>68</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 35.

<sup>69</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brotts & Straff i affärlivet s 116 f.

<sup>70</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 36.

<sup>71</sup> Leijonhufvud & Wennberg, a.a., s 47.

<sup>72</sup> Peczenik, A., citerat ur Cavallin, S., Skuld, s 125.

<sup>73</sup> Strahl, I., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 125.

<sup>74</sup> Welzel, H., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 493.

<sup>75</sup> Peczenik, A., Juridikens teori och metod, s 56 ff.



Thornstedt menade att adekvanskravet kan uttrycktas med att domstolen gör en generell bedömning av risken hos handlingstypen.<sup>76</sup> Upptäcks det där att sannolikheten för att effekten uppstår genom handlingens utförande, så tydligt att effekten inte kan uteslutas, bär gärningspersonen objektivt sett visst ansvar för den inträffade följden av sitt handlande. Om bedömningen däremot utfaller så att effektens inträde, generellt sett, framstår som en slump, saknas tillräckliga skäl att låta gärningspersonen ansvara för effekten och kravet på adekvat kausalitet är inte uppfyllt. Strahl invänder mot Thornstedts teori, och anser att adekvansen påverkas av hur noggrant händelseförloppet beskrivs, alla omständigheter måste vägas in. Han menar att beroende på hur händelsen formuleras manipuleras adekvans eller icke-adekvans fram. Han får medhåll av Jareborg, och de båda anser att det inte behövs någon adekvanslära. Jareborg beskriver att när en gärningsperson åsidosatt vanlig försiktighet, har han tagit en risk som kan leda till skada, vilket han kallar gärningsculpa.<sup>77</sup> Precis som Thornstedt och Jareborg anser Cavallin att adekvat kausalitet inte behövs, eftersom det endast beskriver en form av culpa. Vidare kritiserar Cavallin Jareborgs beskrivning av gärningsculpa, då även den endast är ytterligare en culpabeskrivning.<sup>78</sup> Gärningsculpan är en beskrivning av en normal insikt till skillnad mot den klassiska culpaprövningen som avser en normal viljestandard. Det framgår inte vad skillnaden mellan normal insikt och normal viljestandard är. Att använda adekvat kausalitet som en ansvarsbefriande grund torde därför inte vara möjligt. Jareborgs försök till att ersätta adekvat kausalitet med gärningsculpa innehar samma brister som adekvat kausalitet.

### 3.3.2.5 Täckningsprincipen

Vid täckningsprincipen skall de objektiva rekvisiten vara subjektivt täckta.<sup>79</sup> Där det finns en föreställning om att brotten har två sidor, som skall täcka varandra, en objektiv och en subjektiv sida, vilka jag beskrivit tidigare. Eftersom dessa rekvisit måste vara uppfyllda för att en gärningsperson skall kunna fällas för brott är det viktigt att förstå de förutsättningar lagen uppställer för att gärningen skall klassas som ett brott. Om en person inte uppfyller det subjektiva rekvisitet kan han inte dömas till ansvar. Den som missuppfattat skattelagen och därför tror att viss inkomst inte är skattpliktig och därför uppgivit för låg inkomst, uppfyller inte kravet för uppsåt.

Det räcker att handlingen eller underlåtenheten är täckt av ett eventuellt uppsåt. Jag kan inte förstå hur någonting kan vara täckt av en eventuellitet? Jareborgs indelning av brottsbeskrivning av objektiva och subjektiva rekvisit brister i sitt resonemang. Följaktligen måste täckningsprincipen innebära att de objektiva rekvisiten med viss möjlighet skall kunna vara subjektivt täckta. Även om det skulle krävas direkt eller indirekt uppsåt finns det handlingsmöjlighet för domstolarna vid bedömning av uppsåt, vilket står i motsats till legalitetsprincipen. Domstolen har svårt att döma efter vaga rekvisit och får då utgå från doktrinen som definierat skattebrottet som ett uppsåtligt brott. Jag antar att doktrinen åsikter även präglat skattebrottets nya framställning där det är tillräckligt med ett eventuellt uppsåt. Förändringen motiverades med att beviskraven annars blir för höga.<sup>80</sup> Kan beviskrav bli för höga, då principen att hellre fria än fälla följer med höga beviskrav. Väljer beslutsfattarna att gå emot den principen på bekostnad av att medborgarna kan ifrågasätta myndigheterna? Den exegetiska skolan eftersträvade att samtliga juridiska problem skulle fastställas enligt bestämd lag eller, om

---

<sup>76</sup> Thornstedts, H., citerat ur Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 48.

<sup>77</sup> Cavallin, S., Skuld, s 511.

<sup>78</sup> Cavallin, S., a.a., s 558.

<sup>79</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brott & straff i affärlivet, s 15 f.

<sup>80</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen.

den inte var tydlig, skulle domaren gå efter lagstiftarens avsikter.<sup>81</sup> Enbart genom lagen är det inte realistiskt att fastställa gällande rätt, det behövs domstolar som översätter lagen mot verkligheten. Domaren måste söka jämvikt mellan lagstiftningen stabilitet och tillämpningens flexibiliteten.<sup>82</sup>

### 3.3.2.6 Oaktsamhet, culpa

I straffrättslig mening innebär oaktsamhet alltid ett avsteg från det önskvärda handlandet, inga obetydliga avsteg, utan relativt ansevärd. <sup>83</sup> Leijonhufvud och Wennberg anser att bedömningen av culpa kan delas in i två aspekter. De menar att för det första måste domstolen fastställa vilka krav på oaktsamhet som kan ställas på det aktuella området. För att bedöma hur stort avvikandet är från det önskvärda handlandet måste den önskvärda oaktsamheten först formuleras. Ett skattebrott kan enligt lagtexten inte begås oaktsamt, endast uppsåtligt. Att handlingen lett till skada eller fara spelar i princip inte någon roll i bedömningen av culpa. För det andra måste domstolen styrka att gärningspersonen, i det aktuella skedet, iakttog nödvändig oaktsamhet. Här tas det hänsyn till gärningspersonens individuella egenskaper; bristande fysik, syn, hörsel, utbildning eller kunskap. Ändå kan man fråga sig om culpan är medveten. Är glömska uppsåt eller oaktsamhet? Strahl menade att culpa kan anses vara en medveten handling eftersom den nödvändiga oaktsamheten åsidosätts.<sup>84</sup> Med det resonemanget kan grov culpa ses som uppsåt även om det för den sakens skull inte behöver vara uppsåt. Jareborg förespråkar indelningen av culpans två aspekter och kallar dem gärningsculpa och personlig culpa. Cavallin anser att denna indelning inte ökat förståelsen eller bidragit till några praktiska fördelar.<sup>85</sup>

### 3.3.2.7 Uppsåt, dolus

Uppsåt anses vara ett subjektivt rekvisit och det finns inte något krav på direkt uppsåt, utan samtliga former av uppsåt är användbara, även indirekt och eventuellt uppsåt.<sup>86</sup> Skattebrottet är ett uppsåtligt brott, där det är tillräckligt med indirekt eller eventuellt uppsåt, det krävs inte något direkt uppsåt. Där ett direkt uppsåt innebär att gärningspersonen har en avsikt, ett syfte eller en vilja.<sup>87</sup> Vid indirekt uppsåt har gärningspersonen en medvetenhet utan avsikt, eller medvetenhet med annan avsikt än den som uppstod. Ett eventuellt uppsåt beskrivs av Leijonhufvud och Wennberg som riskmedvetande och hänsynslöshet. Uppsåtet skall ha orsakat fara för att skatt undandras staten. Bedömningen av uppsåt görs med en prövning av uppsåtet. Missuppfattningar eller okunnighet, villfarelse, leder inte till ansvarsbefrielse, enligt BrB 24:9 §. Utan det är vid oaktsamhet hänsyn tas till gärningspersonens individuella egenskaper; bristande fysik, syn, hörsel, utbildning eller kunskap. Gärningspersonen behöver inte vara medveten om att han kommer minska sin skatt genom handlandet, aktiva eller passiva. Det är tillräckligt att han inser att det finns en risk för skatteundandragande och att domstolen gör bedömningen att han skulle ha agerat oförändrat även om han var medveten om risken. När en person handlar med insikt, och har kännedom om vad han gör samt vilken följd handlingen har, säger man att han handlat uppsåtligt.<sup>88</sup> Enligt propositionen<sup>89</sup> antas enhetliga uppsåtsregler vara till fördel för rättstillämpningen. Alla uppsåtsformer är att betrakta som avsiktliga. Ett viktigt argument var att

<sup>81</sup> Peczenik, A., Vad är rätt?, s 43 ff.

<sup>82</sup> Peczenik, A., Vad är rätt?, s 43 ff.

<sup>83</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 61 ff.

<sup>84</sup> Strahl, I., citerat ur Cavallin, A., Skuld, s 490 f.

<sup>85</sup> Cavallin, S., Skuld, s 558.

<sup>86</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen.

<sup>87</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brott och straff i affärslivet, s 18.

<sup>88</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 55 f.

<sup>89</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen.

det annars blir för högt ställda beviskrav. Det framhölls en del invändningar mot att uppsåtsrekvisitet skall omfatta samtliga uppsåtsformer eftersom en sådan konstruktion skulle bli för vidsträckt och att rättssäkerheten skulle äventyras.<sup>90</sup> Risken betraktades emellertid vara mycket liten. I brist på erkännanden konstateras vanligtvis uppsåtet i efterhand som ett resultat av en viss gärningstyp.<sup>91</sup> I svensk praxis används uppsåtsprövningen som en kontroll av att den speciella gärningstypen är kriminaliserad. Gärningstypen i sin tur bestäms utifrån det normala beteende som kan förväntas av en beskrivning av gärningen.

### 3.3.3 Gränsen mellan dolus och culpa

Cavallin beskriver de själsliga rörelserna som vilja och de mekaniska kroppsrörelserna som verk. Den mänskliga gärningen har gått från att vara ett ”viljaverk” till att bli ”vilja” och ”verk”. För bedömning av culpa tas det hänsyn till individens bristande utbildning och kunskap, något som det inte görs vid dolus där det krävs medvetenhet. Tillkomsten av det eventuella uppsåtet, tolkar jag som, har givit domstolarna en möjlighet att döma för uppsåt vid underlåtenhet, passivt handlande. Definitionen av ett eventuellt uppsåt är att den skatteskyldige insett möjligheten att han var skyldig att lämna deklaration eller motsvarande.<sup>92</sup> Att det är troligt att han skulle ha förhållit sig passiv även om han varit medveten om att effekten skulle inträffa.

Skuldkravet är inte närmare definierat i lagtext, utan finns främst i doktrin och i praxis.<sup>93</sup> Praxis har högre rang än doktrinen, därför borde praxis ligga närmare gällande rätt än doktrinen. Straffansvarsutredningen<sup>94</sup> har konstaterat att praxis har misslyckats att skapa en tillfredställande enhetlig och rimlig reglering av hur uppsåtsgränsen skall dras och även att ge en närmare beskrivning av uppsåtsbegreppets innehåll. Utredningen anser att uppsåtsbegreppets gränsdragning skall lösas genom lagstiftning, eftersom Straffansvarsutredningen inte anser att praxis kommer att kunna skapa den enlighet som behövs på området. Cavallin menar att jurister har benägenhet att finna lösningar vid låsta rättsliga lägen.<sup>95</sup> Departementscheferna konstaterade i sin tur att Straffansvarsutredningen misslyckats i frågan om uppsåt. Det som gäller nu i propositionen<sup>96</sup> är att uppsåtsbegreppet skall vara enhetligt där alla uppsåt är tillämpliga i skattebrott, både för aktivt handlande och för passivt skattebrott.<sup>97</sup> Lösningen är inte bra, eftersom praxis skiljer sig från lagförarbetena, men är lik den uppsåtsprövning som Cavallin förordar med gärningstyper, där uppsåtet många gånger går att fastställa efter just gärningstypen.

Uppsåt står nära rekvisitet oaktsamhet, vilket innebär att det råder en brist av uppmärksamhet i gärningen.<sup>98</sup> Var går då gränsdragningen för uppsåtet? Strahl<sup>99</sup> anser att kravet på uppsåt är uppfyllt om gärningspersonen har både medvetenhet och kännedom om gärningen.<sup>100</sup> Uppsåtet kan vara uppfyllt i flera former än direkt, indirekt och eventuellt uppsåt. Den nedre gränsen för uppsåt finns hos gärningspersonens insikt. Jag förstår inte hur denna gränsdragning går till i praktiken, eftersom frågan kring gärningspersonens avsikt uppstår. Jareborg<sup>101</sup> förde fram

---

<sup>90</sup> a.a.

<sup>91</sup> Cavallin, S., Skuld, s 260 f

<sup>92</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen

<sup>93</sup> Cavallin, S., Skuld, s 192 f

<sup>94</sup> Straffansvarsutredningen del I s 109 f, citat ur Cavallin, S., Skuld, s 193.

<sup>95</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 20.

<sup>96</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen.

<sup>97</sup> a.a.

<sup>98</sup> Cavallin, S., Skuld, s 218 f.

<sup>99</sup> Strahl, I., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 220 f.

<sup>100</sup> Cavallin, S., a.a. s 220 f.

<sup>101</sup> Jareborg, N., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 221 f.

avsiktlighets uppsåtet som ett verktyg vid gränsdragning mellan uppsåt och oaktsamhet. Avsiktlighets uppsåtet innebär att gärningspersonen har visshet om eller tror att en effekt kommer uppstå. Meningen med ordet tro, skall tolkas som att något är accepterat som sant, och genom ordet tro undviks anknytningar till krav på viljeakter. Det är Jareborgs linje om avsiktss uppsåt som Straffansvarsutredningen tagit till sig, men som avvisades eftersom Straffansvarsutredningens förslag har inte blivit godkänt.

Cavallin har format tre grundstrukturer för skuldprövningen.<sup>102</sup> För det uppenbart uppsåtliga används begrepp som avsikt, vilja, direkt uppsåt och indirekt uppsåt. För gränsområdet används det eventuella uppsåtet och sannolikhets uppsåtet. De tre grundstrukturerna är den uppenbara och bestämda uppsåtliga gärningen, den eventuella, obestämt uppsåtliga gärningen som finns i gränsländet mellan dolus och culpa och de gärningar som inte är uppsåtliga utan endast oaktsamma. Cavallin förespråkar Duffs synsätt som pekar mot ett uppsåtsansvar som bedöms på objektiva grunder där den dualistiska synen på prövningen av straffansvar överges.<sup>103</sup> Uppsåtsbedömningar vid uppsåtsgränsen kräver argumenteringar och motiveringar i domskälen. Domstolarna måste, på ett rättssäkert sätt, kunna avgöra andra fall än de uppenbara rutinfallen. Uppsåt kan klassas som uppenbart och bestämt uppsåt genom att gärningen i verkligheten direkt avslöjar sitt syfte eller mening. Cavallin menar därför att vid uppsåtsansvar skall det finnas ett krav på skuld av en verklig existerande och praktiskt bevisbar mening hos gärningen.<sup>104</sup> Handlingen skall då avvika från en godtagbar gärningsmening. Det mindre straffvärda oaktsamhetskravet skall bara innefatta en brist på viss godtagbar gärningsavsikt eller strävan.

Enligt Cavallins och Duffs resonemang ovan, är eventuellt uppsåt inget uppenbart uppsåt, utan enbart oaktsamhet. Vidare menar Cavallin att uppsåt kan klassas som uppenbart och bestämt uppsåt genom att gärningen i verkligheten direkt avslöjar sitt syfte eller mening. Jag anser att det inte går att jämföra uppsåtets betydelse vid ett våldsbrott och vid ett skattebrott. Motivet till våldshandlingar kan vara komplicerade, medan motivet till skattebrott i realiteten kan ha två avsikter, vinna pengar från staten eller ren okunskap, där jag betraktar slarv som okunskap. En företagare kan inte besitta den okunskapen, det vore orealistiskt. Är det uppsåt som krävs för att dömas för skattebrott eller är det enligt praxis tillräckligt med oaktsamhet, om jag utgår från Cavallin och Duffs teorier? Cavallin anser att uppsåt går att fastställa som uppenbart och bestämt genom att gärningen i sinnevärlden direkt avslöjar sitt syfte och sin mening.<sup>105</sup> Därför går uppsåtet att fastställa genom att se till gärningstypen.

## 3.4 Redovisning av skattebrottet i rättspraxis

### 3.4.1 NJA 1998 s 283

**TR:** Thomas bedrev näringsverksamhet och hade uppsåtligen lämnat oriktiga uppgifter varför han ansetts gjort sig skyldig till skattebrott (men även för bokföringsbrott varför straffpåföljden kan bli missvisande). Han förnekade att han hade lämnat oriktig uppgift och förnekade ansvar. TR:n kunde inte dra någon annan slutsats än att Thomas handlat uppsåtligt. Brotten var av den art att fängelse bör övervägas som påföljd i första hand. TR fann inte några mildrande

---

<sup>102</sup> Cavallin, S., Skuld, s 254.

<sup>103</sup> Cavallin, S., a.a. s 256.

<sup>104</sup> Cavallin, S., a.a. s 260.

<sup>105</sup> Cavallin, S., a.a. s 256 f.

omständigheter, inte heller i Thomas personliga förhållanden som skulle kunna medföra att huvudregeln om fängelsestraff för skattebedrägeri skulle frångås. TR:n dömde Thomas enligt SBL 2 § 1 st. för skattebedrägeri till fängelse i 3 månader.

**HovR:** Fastslog att Thomas agerat medvetet och att han påförts skatt med ett för lågt belopp. HovR:n betonade vid påföljdsfrågan att Länsrätten hade påfört Thomas ett skattetillägg med 40 % av den skatt som föranletts av upptaxeringen. Brottet är av sådan art att påföljden normalt bestäms till fängelse. Vad HovR:n funnit om Thomas personliga förhållanden motiverade inte till någon annan bedömning. HovR:n fann dock att straffet för den samlade brottsligheten borde stanna vid en månad. Därför blev påföljden 1 månad i fängelse.

**HD:** HD ansåg att brottets art talar för att påföljden skall bestämmas till fängelse. Några särskilda skäl för en annan bedömning med utgångspunkt i Thomas personliga förhållanden har inte framkommit. Emellertid hade lång tid förflutit från det att brottet begicks till det att domen föll. I detta fall valde domstolen att dröjsmålet skulle sättas i relation till allvaret i den brottslighet som det var fråga om att Thomas inte kunde lastas för att handläggningen har dragit ut på tiden. Även om brottet inte var att bedöma som ringa kunde det inte betecknas som särskilt allvarligt i sitt slag. En samlad bedömning ledde fram till att påföljden bestämdes till villkorlig dom som förenades med ett kraftigt bötesstraff. HD ändrar på det sätt HovR:ns dom och bestämde påföljden till villkorlig dom jämte 80 dagsböter, envar om 220 kr.

### 3.4.2 NJA 1999 s 769

**TR:** Morgan erkände skattebrottet och även ansvar och uppsåt för gärningen. Straffskalan för grovt skattebrott är mellan 6 månader och 6 år. I Morgans fall var gärningarna omfattande och hade utövats systematiskt. Morgan överklagade inte domen, utan dömdes till 2 år och 6 mån fängelse samt meddelades näringsförbud.

**TR:** Magnus förnekade ansvar för gärningarna och förnekade uppsåt. Gärningarna var av mindre omfattning och hade pågått under en kortare tid och ansågs inte vara grova. Här har TR ansett att hans brott varit präglade av naivitet och inte av egenintresse. TR:n antog vidare att han varit väl medveten om allvaret. Därför kan uppsåt styrkas och Magnus dömdes till 1 års fängelse.

**HovR:** HovR:n instämde med TR:ns uttalanden, men ansåg att det samlade straffvärdet var något lägre än vad TR kommit fram till. Visserligen ansåg de att straffvärdet pekade på fängelsestraff, men Magnus personliga situation gjorde att HovR:n bestämde påföljden till villkorlig dom med samhällstjänst 200 timmar, vilket motsvarar 10 månaders fängelse.

**HD:** I förarbetena<sup>106</sup> förespråkade lagstiftarna för att hellre döma till samhällstjänst än till frihetsberövande påföljd. Eftersom det maximala antalet timmar samhällstjänst ökat i antal har användningsområdet för samhällstjänst vidgas något då straffet till samhällstjänst kan motsvara ett fängelsestraff om 11 månader.<sup>107</sup> Samhällstjänst kan användas även vid artbrottslighet om det finns särskilda skäl. HD ansåg inte att det fanns några särskilda skäl, även om det enbart till straffvärdet inte förelåg något hinder mot att välja en inte frihetsberövande påföljd. När HD:s dom kom hade Magnus redan fullgjort 90 av de 200 timmar samhällstjänst som HovR:n hade bestämt. Därför bestämde HD påföljden till fängelse i 6 månader.

---

<sup>106</sup> Prop. 1988/89:120 om ändring i brottsbalken m m (straffmätning och påföljdsval m m).

<sup>107</sup> Prop. 1997/98:96 Vissa reformer av påföljdssystemet.

### 3.4.3 NJA 2000 s 190

**TR:** Lars hade, i egenskap av egenföretagare, uppsåtligt lämnat oriktig uppgift enligt SBL 2 § i dess lydelse före d 1 juli år 1996. Lars bestred ansvar och förnekade uppsåt. TR gjorde ändå bedömningen att Lars måste ha varit medveten om sin handling. Skattebrottet är ett artbrott och enligt BrB 30:4 och 7 § § skall det vid brott med ett straffvärde på tre månaders fängelse finnas särskilda skäl för att istället döma till villkorlig. TR ansåg inte att det fanns några särskilda skäl till att inte döma till fängelse. Lars dömdes till 3 månaders fängelse.

**HovR:n:** Fastställde TR:ns dom. En person var skiljaktig rörande påföljden och menade att brottet var ett artbrott. Särskilda skäl att ådöma annan påföljd än fängelse krävs därför, men en lagändring ger rätten möjligheten att beakta påföljdsvalet.<sup>108</sup> Eftersom Lars samtyckte till villkorlig dom och att han tidigare är ostraffad borde villkorlig dom väljas som påföljd. Enligt skiljemannens mening skall påföljden bestämmas till villkorlig dom förenad med skyldighet att utföra oavlönat arbete i 80 timmar. Om fängelse i stället valts som påföljd skulle strafftiden bestämts till tre månader.

**HD:** HD ansåg att brottslighetens straffvärde är fängelse tre månader och inte så högt att det krävs alldeles särskilda skäl för att välja villkorlig dom med samhällstjänst som påföljd. Lars har inte tidigare dömts för brott, han lever under ordnade förhållanden och det saknas anledning att befara att han kommer att göra sig skyldig till fortsatt brottslighet. Kriminalvården har efter särskild personutredning bedömt Lars personligt lämpad för samhällstjänst, vilket Lars samtyckt till. Eftersom Lars påförts skattetillägg behövde han inte betala böter utöver samhällstjänsten. Med ändring av HovR:ns dom bestämde HD påföljden för Lars till villkorlig dom med föreskrift om samhällstjänst och fastställer tiden för samhällstjänsten till 100 timmar. Om fängelse i stället valts som påföljd skulle strafftiden ha bestämts till tre månader.

### 3.4.4 NJA 2000 s 622

**TR:** Ingvar hade lämnat oriktiga uppgifter i självdeklarationerna för 1993 och 1994. Han bestred ansvar och uppsåt. TR dömde Ingvar enligt SBL 2 § och 4 § för skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri till fängelse 1 år. (Han blev även dömd för bokföringsbrott, varför påföljden kan bli missvisande.)

**HovR:n:** HovR:n fann inte någon anledning att pröva skuldfrågan, därför fastställdes TR:ns dom.

**HD:** HD förklarar att HovR:ns dom skall stå fast.

---

<sup>108</sup> Prop. 1997/98:96 s 96 f Vissa reformer av påföljdssystemet.

## 3.5 Analys av skattebrottet

### 3.5.1 Gällande rätt

Under metoden nämnde jag att rättvisan är en avvägning mellan juridiska ställningstaganden och etik.<sup>109</sup> Rättviseläran innefattar flera teorier, bland annat rättvisan där alla lika skall behandlas lika samt målet att skapa ett rättvist samhällsskick.<sup>110</sup> Att alla skall behandlas lika kräver att varje individ behandlas i proportion till sina inkomster, arbetsprestationer, behov och så vidare. Hur det skall gå till påvisas inte. I det rättvisa samhällsskicket skall individerna tvingas att vara rationella och opartiska, där sociala och ekonomiska olikheter organiseras så att de gynnar de sämst ställda och att det skall finnas ställningar och ämbeten som är tillgängliga för alla. Peczenik menade att i det rättvisa samhället skall de sämst ställda gynnas, och då måste jag ifrågasätta logiken i hur någon kan gynnas i ett rättvist samhälle? När det gäller skattelagstiftningen tolkar jag det som att det primära med lagen är att på ett rättvist sätt finansiera stat, kommun och landsting. Är det så den gällande rätten av skattesystemet är utformat, för att gynna de sämst ställda? Den gällande rätten hamnar i ett politiskt läge eftersom skattelagstiftningen är politisk snarare än juridisk. Som jag nämnde tidigare råder det diskrepans mellan lagstiftningen och domsluten och eftersom den lagregel som är gällande inte tillämpas i sin exakta form kan den inte anses vara gällande rätt. Ross prognosteor om att lagen gäller av den orsaken att den tillämpas faller, när lagstiftningen avviker från domsluten. Praxis har företrädare framför doktrinen följaktligen borde praxis ligga närmare gällande rätt än doktrinen.<sup>111</sup> När grundlagen inte kan ge domstolarna ett fullständigt underlag kan inte domstolarna framställa de prejudicerande domar som förarbetena efterfrågar.<sup>112</sup> Gällande rätt torde därför vara en kombination av lagstiftarnas vilja och domarnas etik vilket resulterar i den tillämpade rätten.

### 3.5.2 Domstolarnas värdering av gärningspersonens uppsåt

I den tidigare rätten tolkades först gärningens syfte, intentionaliteten, därefter försöktes det personliga straffansvaret förklaras.<sup>113</sup> Duff<sup>114</sup> och Cavallin ifrågasätter dualismen av brottsbegreppet som idag präglar svensk straffrätt.<sup>115</sup> I de fyra rättsfall jag studerat gjorde ingen av instanserna någon observation av uppsåtet, för att på så vis finna en avsikt som skulle täcka gärningarna. I stället anser jag att domstolarna fann att gärningarna speglade gärningspersonens ”vett och vilja”, och att det ligger till grund för straffansvaret. Jacobs<sup>116</sup> och Koriath<sup>117</sup>, vilka båda förespråkar tuindelningen, anser att det först skall göras en bedömning av handlingens avsikt för att det sedan skall ske ett fastställande av värdet på styrningen. Inte i något av de rättsfall jag granskade, har domstolarna försökt bedöma avsikten eller dess styrning, troligtvis därför det är omöjligt att fullgöra på ett objektivt och rättvist sätt. Leijonhufvud och Wennberg menade att det genom legalitetsprincipen följer att samtliga objektiva rekvisit och visserligen även de så kallade subjektiva rekvisiten, måste vara uppfyllda för att en person skall kunna straffas.<sup>118</sup> De anser

<sup>109</sup> Peczenik, A., Juridikens teori och metod, s 59.

<sup>110</sup> Peczenik, A., a.a. s 68 ff.

<sup>111</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brott & Straff i affärslivet, s 15 f.

<sup>112</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 20.

<sup>113</sup> Cavallin, S., Skuld, s 43 f.

<sup>114</sup> Duff, R. A., citerat ur Cavallin, S., a.a. s 240 ff.

<sup>115</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brott & straff i affärslivet, s 15 f.

<sup>116</sup> Jacobs, G., citerat ur Cavallin, S., Skuld s 74.

<sup>117</sup> Heinz Koriath, citerat ur Cavallin, S., a.a. s 85.

<sup>118</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Brott & straff i affärslivet, s 15 f

vidare att det är av central betydelse att rekvisiten kan identifieras för straffansvar. I de studerade fallen har identifiering av de inre avsikterna i uppsåtet inte varit genomförbart. Istället har domstolarna förutsatt att gärningstypen kräver uppsåt. Jag anser att det idag finns processuella tillvägagångssätt, för att uppnå en neutral hållning i uppsåtsprövningen, det som Cavallin förespråkar.<sup>119</sup> Det råder således diskrepans mellan doktrin och praxis, men praxis är den rätt som tillämpas. Om lagtexten är ett rättesnöre för vad domstolarna skall tillämpa, ökar statens makt mot medborgarna och då kan rättssäkerheten förloras. Är istället brottsbeskrivningarna mer eller mindre fullständiga och blir fullständiga först efter tillämpning i domstol, har medborgarna möjlighet att kontrollera den straffande verksamheten i samhället.<sup>120</sup>

### 3.5.3 Uppsåtets påverkan av straffpåföljden

Cavallin anser att ett eventuellt uppsåt inte kan betraktas som ett uppsåt, utan att det är att betrakta som oaktsamhet.<sup>121</sup> Antingen har gärningspersonen uppsåt eller så har han det inte. Vid culpa tas det hänsyn till förmildrande omständigheter så som gärningspersonens individuella egenskaper; bristande fysik, syn, hörsel, utbildning eller kunskap.<sup>122</sup> Vid dolus leder inte missuppfattningar, okunnighet eller villfarelse till ansvarsbefrielse enligt BrB 24:9 §. Det existerar problem med att bekräfta gärningspersonens uppsåt genom den dualistiska indelningen av rekvisit, eftersom de inre avsikterna inte går att bedöma i efterhand. I förarbetena valde lagstiftaren att ta in alla uppsåtstyper i skattebrottet för att beviskraven annars blir för höga.<sup>123</sup> Här är det viktigt att observera att förarbetena inte är straffrättsliga och inte heller att betrakta som något lagrum.<sup>124</sup> I straffrätten är det inte tillåtet att kriminalisera genom förarbetena. Med för höga beviskrav blir det svårt för domstolarna att döma, och den repressiva effekten för skattebrott uteblir. Om politikerna istället väljer att bedöma skattebrottet som ett oaktsamhetsbrott, för att undvika de höga beviskraven, kan skattebrottet inte betraktas som artbrott. Istället sänks beviskraven och skattebrottet förblir ett förkastligt brott med stränga straff.

Peczenik menade att värdesatserna utgör motiv till att påverka människor, framkalla eller undertrycka attityder. Värdesatserna uppmuntrar till en viss personlig attityd, ett gillande eller ett ogillande av en handling. Lagstiftarna anser att skattebrottet är ett artbrott, ett brott med hög förkastlighet och som skall bestraffas med fängelse om inte särskilda skäl finns. Jag anser att värdesatserna hos politikerna skiljer sig från värdesatserna hos medborgarna som inte visar samma grad av förkastlighet gentemot skattebrottet.<sup>125</sup> Det uppstår en fara när ett visst olagligt beteende breder ut sig och accepteras av stora grupper och det är denna fara lagstiftarna vill stifta bort med hjälp av uppsåt och låga beviskrav. När det råder diskrepans mellan medborgarnas värderingar och den styrande maktens värderingar åläggs det domaren att finna jämvikt mellan lagstiftningens stabilitet och fungerande flexibilitet vid tillämpningen. Delegeringen till domstolen att fastslå uppsåtet, uppfyller legalitetsprincipens krav på rättssäkerhet, om rättssäkerhetskravet ses som en kontrollfunktion av säkerhetsaktörerna.<sup>126</sup> Om domstolen dömer mot de normer som motsvarar medborgarnas ideologi, kan domstolarna på lång sikt förlora en del av sitt ursprungliga förtroende.<sup>127</sup> Här är för domstolarna en svår balansgång, mellan lagstiftarnas och medborgarnas

<sup>119</sup> Cavallin, S., Skuld, s 350 f

<sup>120</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 8 ff.

<sup>121</sup> Cavallin, S., Skuld, s 254 ff.

<sup>122</sup> Leijonhufvud & Wennberg, Straffansvar, s 61 ff.

<sup>123</sup> Prop. 1995/96:170 Översyn av Skattebrottslagen

<sup>124</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 19 f

<sup>125</sup> Korsell, L., Artikel ur Apropå 4/2002, ”Skatt, risk och brott”.

<sup>126</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 13 f.

<sup>127</sup> Peczenik, A., Vad är rätt?, s 49.



olika värderingar. I de rättsfall jag har studerat har jag funnit att HD väljer att döma till villkorlig dom istället för fängelse när straffvärdet är lågt. Jag drar slutsatsen att det är ett sätt för domarna att göra en förlikning mellan de två olika synerna på skattebrottet. Domarna kan välja mildare straff framför frihetsberövande straff, trots att skattebrottet är ett artbrott.<sup>128</sup> Att skattebrottet innefattar alla uppsåtsformer är bara ett sätt för staten att lättare kunna döma en person för brottet. Genom att ändra skattebrottet från att vara effektbrott till att bli farebrott har staten ytterligare ökat sin auktoritet gentemot medborgarna.

### 3.6 Slutsats - Uppsåt på objektiva grunder

När brottsbeskrivningarna framställs genom vaga rekvisit, som till exempel rekvisitet uppsåt, blir brottsbeskrivningen fullständig först efter tillämpning i domstol. På så sätt har medborgarna möjlighet att kontrollera samhällets straffande instans.<sup>129</sup> Detta hämmas emellertid något genom att skattebrottet innefattar alla uppsåtsformer och det blir lättare för staten att döma en person för brottet. På liknande sätt har staten ändrat skattebrottet från att vara ett effektbrott till att bli ett farebrott, vilket givit staten ytterligare auktoritet gentemot medborgarna. Eftersom det är rimligt att anta att det alltid föreligger adekvat kausalitet vid bedömningen av skattebrott, avgränsas straffansvaret inte när handlingen är en direkt orsak till effekten. En deklarant kan alltid handla annorlunda, därför kan han klandras om deklarationen leder till att skatt undandras staten. Det föreligger alltid viss krävd aktsamhet och viss skuld i förfarandet. Därför blir diskussionen om adekvat kausalitet omotiverad, och i praxis gör domstolen en generell bedömning av risken hos handlingstypen. Adekvat kausalitet är att bära skulden för händelsen vare sig händelsen är aktiv, eller passiv som underlåtenhet. Jag anser att underlåtenheten måste anses vara ett aktivt handlande för vilken individen bär ansvaret. I nästa steg skall domstolen väga in om avsikten varit att undandra skatt från staten. I de rättsfall jag studerat har inte domstolen granskat gärningspersonens avsikt, vilket inte behövs eftersom avsikten inte är relevant. Avsikten kan inte ursäktas, utan faran uppstår i samband med den aktiva eller den passiva handlingen.

Då återstår frågan om skattebrottet alltid är att se som ett uppsåtligt brott, eller som ett oaktsamhetsbrott. Vid culpa tas det hänsyn till förhållanden kring gärningspersonen och domstolen måste fastställa vilka krav på oaktsamhet som kan ställas på det aktuella området samt formulera den önskvärda aktsamheten. Att handlingen lett till skada eller fara spelar i princip inte någon roll i bedömningen av culpa. Ändå kan man fråga sig om culpan är medveten. Vid bedömning av dolus prövas uppsåtet och det räcker med att personen haft kännedom om handlingens följd. För skattebrott räcker det med eventuellt uppsåt, att gärningspersonen möjligen hade kännedom om följden, just för att sänka beviskraven. I praktiken bedöms uppsåtet på objektiva grunder, mot doktrinen som även kräver att de objektiva rekvisiten är subjektivt täckta. Eftersom den subjektiva bedömningen inte är genomförbar sänker lagstiftarna beviskravet, för att bibehålla bestraffningen av skattebrott som ett artbrott. I ett rättssäkert, demokratiskt samhälle sänker inte lagstiftarna beviskraven för att på så vis kunna fortsätta att bestraffa medborgarna. Mitt förslag är istället att uppsåtet bedöms på objektiva grunder så som Cavallin framhåller.<sup>130</sup> Då behöver lagstiftaren inte frångå kravet på direkt eller indirekt uppsåt i SBL:s formulering. Istället hade lagstiftaren kunnat förlita sig på domarnas förmåga, och diskrepansen mellan doktrin och praxis skulle försvinna.

---

<sup>128</sup> Prop. 1988/89:120 om ändring i brottsbalken m m (straffmätning och påföljdsval m m).

<sup>129</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 8 ff.

<sup>130</sup> Cavallin, S., Skuld, s 350 f.

# Kapitel 4 Ett betraktelse av skattetillägget

## 4.1 Skattetillägget enligt svensk rätt

Under senare år beläggs beteenden med sanktionsavgifter. Sanktionsavgifterna fungerar som påföljd för gärningar som även är straffbelagda, som exempelvis skattetillägg enligt taxeringslagens 5 kap. Skattetillägget, som sanktionsavgift, påförs av Skatteverket, och tas ut om en skatteskyldig lämnat oriktig uppgift i deklarationen. Avgiften kan bli upp till 40 % av den skattevinst som hade kunnat uppstå i och med den oriktiga uppgiften. Här har det förts debatt kring oskuldspresumtionen, att var och en som har blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställs. Skatteverket är inte någon domstol, men argumentet är att det strikta ansvaret för skattetilläggen innebär att uppsåt förutsätts. De allmänna domstolarna handhar bland annat förmögenhetsrättsliga mål och brottsmål.<sup>131</sup> Statliga och kommunala myndigheter, såsom länsstyrelser och skatteverk avgör i förvaltningsrättsliga frågor. Dessa benämns inte som domstolar, utan myndigheternas beslut kan överklagas till förvaltningsdomstolarna. De allmänna domstolarna får i regel inte pröva förvaltningsrättsliga frågor som skall avgöras av myndigheter och förvaltningsdomstolar.

## 4.2 Skattetillägget enligt Europakonventionen

Europakonventionens 6:e artikel understryker rätten till en rättvis rättegång, rätten för en part att bli hörd i domstol och även oskuldspresumtionen, att alla antas vara oskyldiga till dess att motsatsen bevisats.<sup>132</sup> Bevisbördan ligger på åklagaren och den tilltalade skall ha rätt att avföra motbevisning och tvivel skall i viss utsträckning komma den tilltalade till godo.<sup>133</sup> I NJA 2000 s 622 fastslog HD att den svenska skattetilläggsanktionen måste anses utgöra ett straff i den mening som avses i artikel 6 Europakonventionen. Vidare fastslog de att skattetillägg inte utgör hinder för ett senare brottmål eftersom skattetillägget inte åläggs inom ramen för ett straffrättsligt förfarande. Det går att ifrågasätta om HD inte gick emot konventionens oskuldspresumtion. Slutsatsen blir att Skatteverket kan försätta en individ i konkurs innan skattetillägget blivit rättsligt prövat i domstol. Den skatteskyldiges skuld skall vara fastslagen utom rimligt tvivel.<sup>134</sup> Den skatteskyldige skall aldrig anses ha lämnat en oriktig uppgift när de uppgifter som han har lämnat är tillräckliga för att ett riktigt beskattningsbeslut skall kunna fattas. Enligt RRV räcker det att det är mycket sannolikt att en oriktig uppgift har lämnats, eftersom Europakonventionen inte ställer några krav på bevisningens nivå.<sup>135</sup>

---

<sup>131</sup> Heuman, L., Process- och straffrätt för juridisk översiktscurs, s 12.

<sup>132</sup> Handelskammarens rapport 2003:1, ”Skattetilläggen – hög tid att stärka rättssäkerheten”, s 8.

<sup>133</sup> NJA 1980 s 359.

<sup>134</sup> Handelskammarens rapport 2003:1, ”Skattetilläggen – hög tid att stärka rättssäkerheten”, s 12.

<sup>135</sup> RSV:s remissyttrande, citerat ur Handelskammarens rapport 2003:1, ”Skattetilläggen – hög tid att stärka rättssäkerheten”, s 12.

## 4.3 Skattetillägget enligt rättspraxis

### 4.3.1 NJA 2000 s 190

**TR:** Lars hade, i egenskap av egenföretagare, uppsåtligen lämnat oriktig uppgift enligt SBL 2 § och TR ansåg inte att det fanns några särskilda skäl till att inte döma till fängelse. Lars dömdes till 3 månaders fängelse.

**HovR:n:** Fastställde TR:ns dom.

**HD:** HD ansåg att eftersom Lars påförts skattetillägg behövde han inte betala böter utöver samhällstjänsten. Med ändring av HovR:ns dom bestämde HD påföljden för Lars till villkorlig dom med föreskrift om samhällstjänst och fastställer tiden för samhällstjänsten till 100 timmar. Om fängelse i stället valts som påföljd skulle strafftiden ha bestämts till tre månader.

### 4.3.2 NJA 2000 s 622

**TR:** Ingvar hade lämnat oriktiga uppgifter i självdeklarationerna dömdes till fängelse 1 år.

**HovR:n:** HovR:n resonerade kring skattetillägget som Ingvar fått betala för de oriktiga uppgifterna. Kammarrätten i Stockholm hade angett i en dom<sup>136</sup> att skattetillägg är att anse som straff. Därmed har Ingvar redan blivit dömd och straffad en gång för brottet och en grundläggande princip i Sverige är att ingen skall kunna straffas två gånger för samma brott. Eftersom Ingvar överklagade efter det att tiden för överklagande gått ut gjorde HovR:n bedömningen att och ingenting nytt har tillkommit. HovR:n fann inte någon anledning att pröva skuldfrågan, därför fastställdes TR:ns dom.

**HD:** Ingvar gjorde gällande att det påförda skattetillägget är att betrakta som straff i Europakonventionens mening samt att ingen skall kunna straffas två gånger för samma brott. Skattetillägg påförs av beskattningsmyndigheten och för att tillägg skall utgå krävs att den skattskyldige, objektivt sett, lämnat en oriktig uppgift. Den skattskyldige behöver inte handlat vårdslöst eller haft uppsåt att undandra skatt. HD fastslog här att den svenska skattetilläggssanktionen måste anses utgöra ett straff i den mening som avses i artikel 6 Europakonventionen. Enligt svensk lagstiftning är skattetillägg inte en straffrättslig påföljd. Därför blir ett beslut om skattetillägg inte något hinder mot ett senare åtal för skattebrott även om åtalet skulle anses avse samma gärning som orsakat beslutet om skattetillägg. Ingvar åberopade inte de svenska lagrummen i RB 30:9 § och 45:1 §, utan artikel 4 i Europakonventionen. Sedan den 1 november år 1998 gäller den bestämmelsen som lag här i landet enligt lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Vad gäller rätten att inte bli straffad två gånger innehåller artikel 4, i sjunde tilläggsprotokollet, ett principiellt förbud mot nytt åtal efter slutlig brottmålsdom i samma stat. Här resonerade HD att bara för att Ingvar påförts skattetillägg kan det inte anses innebära att han blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i Sverige. I svensk rätt, RB 30:9 §, finns principen om att föra talan mot en dom som gått ut, en fråga om den tilltalades ansvar för en

---

<sup>136</sup> Den 17 november år 1997.

gärning som prövats genom domen, inte får tas upp till ny prövning. Det finns även i RB 45:1 § 3 st. en bestämmelse gällande att ett nytt åtal inte får väckas mot en tilltalad för gärning för vilken han redan står under åtal. Däremot innebär det att samma gärning, som prövats i ett brottmål, kan läggas till grund för en argumentering om en annan rättsföljd. Att en viss gärning prövats i ett brottmål utgör inte något hinder mot att gärningen senare läggs till grund för exempelvis en skadeståndstalan. På motsvarande sätt utgör en prövning som avsett något annat än straffrättsligt ansvar, såsom en skadeståndstalan, inte något hinder mot ett senare brottmål angående samma gärning. Konventionsbestämmelsen tar, i likhet med 30:9 § RB, endast sikte på rättskraftsverkan av en lagkraftvunnen dom. Formellt innebär konventionen alltså inte något hinder mot parallella förfaranden. HD fastslog att skattetillägg inte utgör hinder för ett senare brottmål eftersom skattetillägget inte åläggs inom ramen för ett straffrättsligt förfarande.

I fallen Ponsetti och Chesnel mot Frankrike<sup>137</sup> ansåg domstolen att ett åtal för skattebedrägeri inte hindrades av att den tilltalade tidigare påförts skattetillägg för underlåtenhet att avlämna deklarerationer. Domstolen konstaterade att rekvisiten för skattebedrägeri skiljde sig från vad som krävdes för skattetillägg genom att det tillkom ett krav på uppsåt. Det var därför inte fråga om samma överträdelse. Det uppkom då, enligt domstolen, inte någon fråga i förhållande till artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Påförandet av skattetillägg förutsätter varken uppsåt eller oaktsamhet. Däremot krävs det uppsåt för att någon skall dömas för skattebedrägeri. De brott som Ingvar dömdes för har, enligt Europakonventionen, inte samma rekvisit som de som låg till grund för påförandet av skattetillägg. Därför hade heller inte denna bestämmelse i konventionen inte utgjort något hinder mot att döma Ingvar till påföljd för skattebedrägeri sedan han påförts skattetillägg.

HD förklarar att HovR:ns dom skall stå fast.

## 4.4 Analys av Skatteverkets bestraffningsrätt

Skattesystemet är den verksamhet som organiserar bidragen till samhället och som beslutar om andelarna.<sup>138</sup> Det krävs att det finns en organisation som sköter fördelningen, eftersom enskilda individer som agerar rationellt kommer att försöka undgå att betala. Den enskilde är beredd att betala till samhället enbart om andra också gör det. Misstänker han att andra fuskar kommer sannolikheten öka att han också försöker komma undan att betala sin del. Därför krävs det en kontrollerande organisation. Kontrollen syftar till att skattebetalaren skall bli medveten om att skattekontrollen fungerar och i och med detta fullgör andra skattebetalare sina skyldigheter. Skattekontrollens främsta syfte är inte att finna fel för att öka skatteintäkterna utan påverka den enskildes vilja att frivilligt bidra till samhället. Skatteverket är inte en bestraffande organisation.

När Skatteverket avtalar om skattetillägget överges kravet på rättssäkerhet.<sup>139</sup> Avtalet är inte något erkännande, utan den skatteskyldige avtalar om sin skuld och han anses som skyldig innan skulden bevisats. Europakonventionen betonar betydelsen av rätten till en rättegång, att en part får göra sig hörd och att alla antas vara oskyldiga till motsatsen bevisas.<sup>140</sup> I NJA 2000 s 622 fastslog HD att skattetillägg inte utgör hinder för ett senare brottmål eftersom skattetillägget inte åläggs inom ramen för ett straffrättsligt förfarande. Vad händer om den allmänna domstolen tar hänsyn till att den tilltalade påförts skattetillägg när domstolen bestämmer påföljd? I NJA 2000 s

---

<sup>137</sup> Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut den 14 september 1999.

<sup>138</sup> Korsell, L., artikel ur Apropå 4/2002 ”Skatt, risk och brott”.

<sup>139</sup> Cavallin, S., Artikel ”Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit” s 13.

<sup>140</sup> Handelskammarens rapport 2003:1, ”Skattetilläggen – hög tid att stärka rättssäkerheten”, s 8.

190 ansåg HD att Lars inte behövde betala böter eftersom han redan påförts skattetillägg utan HD valde att pruta på straffet. Här tog HD hänsyn till skattetillägget och jämkade det ”nya” straffet med det ”gamla” straffet. Indirekt måste HD ha konstaterat att Lars bestraffades två gånger för samma brott. I NJA 2000 s 622 fastslog HD att konventionen inte utgjort något hinder mot att döma den tilltalade för skattebrott sedan han påförts skattetillägg. HD ansåg att bara för att den tilltalade hade påförts skattetillägg kan det inte anses innebära att han blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i Sverige. Det var således inte någon dom Skatteverket utfärdade, men enligt NJA 2000 s 190 hade Skatteverket utfärdat ett straff. Ett straff utfärdat utan att någon dom. Rättssäkerheten skall tjäna medborgarnas intresse av att kontrollera lojaliteten hos samhällets aktörer som äger makten att bestraffa. Här är rättssystemet så komplicerat att det blir orimligt för den enskilde att kontrollera statsmakten. Den enskildes rättighet har i det här fallet inskränkts genom dubbelbestraffning och rättssäkerheten har satts ur spel. I en förlängning kan konsekvenserna bli att majoriteten förtrycker minoriteten vilket är ett hot mot både rättssäkerheten och demokratin.

## 4.5 Slutsats – skattetillägget ett straff

Skatteverket är inte en bestraffande organisation, ändå har Europadomstolen och HD fastställt att skattetillägget, som utfärdas av Skatteverket är ett straff. Den enskildes rättigheter kan inskränkas genom dubbelbestraffning och även genom oskuldspresumtionen, att var och en som har blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställs. Som en följd sätts rättssäkerheten ur spel. Dubbelbestraffning strider mot svensk rätt och för att återupprätta statens förtroende anser jag att det finns två olika alternativ.

Det första är ett alternativ för att undvika dubbelbestraffning. När Skatteverkets beslutat om att påföra skattetillägg, skulle den skattskyldige kunna få anstånd med betalningen till dess att den allmänna domstolen har lämnat sitt utslag i fallet.<sup>141</sup> Genom ett sådant förfarande behöver inte den tilltalade riskera att hamna på obestånd medan han väntar på handläggning av ärendet.

Det andra alternativet, går även det ut på att undvika att individen bestraffas två gånger. Skatteverket skulle kunna göra en bedömning om skatteundandragandet är att anse som uppsåtligt eller oaktsamt. Är undandragandet att betrakta som oaktsamt beslutar Skatteverket om skattetillägg. Är brottet att betrakta som uppsåtligt går ärendet vidare till den allmänna domstolen, utan att skattetillägg påförs. Skattetillägget påförs på en oaktsamhetsgrund och för skattebrottet krävs uppsåt, så som lagen är utformad idag.

De båda förslagen skyddar individen från statens auktoritet att bestraffa honom två gånger. Bristerna i båda resonemangen är att individen inte ges rätten att göra sig hörd vid beslutet om skattetillägg. Likaså utdelas straff utan stöd i lagen och legalitetsprincipen förlorar ett av sina syften. Kanske är det ett område som behöver ses över efter att skattetillägget fastställts som ett straff. Jag är av den åsikten att även oskuldspresumtionen och legalitetsprincipen är betydelsefulla för att upprätthålla rättssäkerheten i landet.

---

<sup>141</sup> Förslag från Skattetilläggskommittén, hänvisning ur Handelskammarens rapport 2003:1, ”Skattetilläggen – hög tid att stärka rättssäkerheten”, s 25.

# Källförteckning

## Propositioner

Prop. 1987/88:120 Översyn av Skattebrottslagen  
Prop. 1997/98:96 Vissa reformer av påföljdssystemet  
Prop. 1988/89:120 om ändring i brottsbalken m m (straffmätning och påföljdsväl m m)

## Rättsfall

### Högsta domstolens avgöranden

NJA I 1980 s 359  
NJA I 1998 s 283  
NJA I 1999 s 769  
NJA I 2000 s 190  
NJA I 2000 s 622

### Avgöranden av EG-domstolen

*Ponsetti*, Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut den 14 september 1999

## Litteraturlista

- Brottsförebyggande rådet, 1996. *Ekonomisk brottslighet – Den rättsliga processen*. Printus, Stockholm.
- Cavallin, S. 1999. *Skuld*. Iustus Förlag AB, Uppsala.
- Heuman, L. 1999. *Process- och straffrätt för juridisk översiktskurs, 19:e upplagan*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm.
- Höglund, O. 2003. *Sveriges Rikes Lag*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm
- Jareborg, N. & Zila, J. 2000. *Straffrättens påföljdslära*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm.
- Leijonhufvud, M. & Wennberg, S. 2003. *Brott & Straff i affärslivet – En lärobok för ekonomer*. Iustus Förlag, Uppsala.
- Leijonhufvud, M & Wennberg, S. 2003. *Straffansvar, 6:e upplagan*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm.
- Peczenik, A. 1995. *Juridikens teori och metod*. Fritzes Förlag AB, Stockholm.
- Peczenik, A. 1995. *Vad är rätt? Om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Fritzes Förlag AB, Stockholm.
- Strömberg, A. 2000. *Nya stora synonymordboken*. Intergraf AB, Malmö.

Strömholm, S. 1996. *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – En lärobok i allmän rättslära, 5:e upplagan*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Wennberg, S. 2003. *Introduktion till straffrätten, 6:e upplagan*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Zila, J. 2003. *Specialstraffrätten, En introduktion, 4:e upplagan*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

## **Artiklar**

Cavallin, S. 2002. *Om kriminalisering med hjälp av vaga rekvisit*.

Korsell, L., 2002. *Skatt, risk och brott*. Apropå 4/2002

Kamtsan, N. & Leidhammar, B. 2003. *Skattetilläggen – hög tid att stärka rättssäkerheten*.  
Handelskammarens rapport 2003:1

## Internetkällor

[www.aklagare.se/nyweb3/Begreppsforklaring.htm](http://www.aklagare.se/nyweb3/Begreppsforklaring.htm)