Samarbetet mellan taxeringsmyndigheten och polis- och åklagarmyndighet

Av kriminalkommissarie B. Löfgren

Anmälan om skattebrott

Då taxeringsmyndigheten anmäler ett skattebrott till åklagarmyndigheten blir den första åtgärden att snarast fatta beslut om förundersökning skall inledas. Bestämmelserna härom finns i rättegångsbalken 23:1, där samma ordvändning återfinnes som i taxeringsförordningen § 118 "anledning förekommer att brott förövats", enligt vilken taxeringsintendenten har att taga ställning till frågan om överlämnande av ärende till åklagarmyndigheten. — Jag skall emellertid här inte gå in på vid vilken tidpunkt en förundersökning skall anses vara inledd.

Ingångsmaterialets genomgång

Det ingångsmaterial som föreligger skall noga genomgås och penetreras. Bl. a. skall beloppsmässigt räknas fram vad vederbörande skall delgivas misstanke om. Misstanken skall vara ordentligt underbyggd och motiverad. Det torde vara helt normalt att brottmålet och taxeringsmålet skiljer sig åt på väsentliga punkter. Många av taxeringsanmärkningarna är av sådan art att man icke kan förutsätta brottslig handling. Å andra sidan är det inte ovanligt att brottsutredningen så småningom kommer att vidgas utöver taxeringsanmärkningarna. Detta gäller ej blott siffermässigt utan även på så sätt att sidobrott tillkommer d. v. s. sådana som begåtts för att dölja skattebrottet.

20 § taxeringsförordningen

I denna paragraf stadgas om anteckningsskyldigheten och bevarandet av anteckningarna. Meningen är att envar deklarationspliktig under inkomståret skall skaffa sig ett ordentligt underlag för deklarationspliktens fullgörande. Jämlikt 121 § taxeringsförordningen straffas den som bryter mot nyssnämnt stadgande. Emellertid är det enligt 122 § taxeringsförordningen fråga om angivelsebrott, vilket innebär att åklagaren icke utan sådan angivelse kan åtala på brottet. Jag måste uttrycka en förvåning över att detta stadgande, som är ett starkt vapen i händerna på taxeringsmyndigheten, icke oftare än som sker kommer till användning.

Skattestrafflagens rekvisit

Direkt ur lagtexten kan man framtaga de rekvisit — objektiva och subjektiva — som erfordras för att straffbarhet skall föreligga. Det står ungefär så: Var som i deklaration etc. lämnar oriktig uppgift ägnad att etc. De objektiva rekvisiten finns här i ett nötskal:

1) en behörig deklaration skall vara avgiven
2) i deklarationen eller dess bilagor skall finnas en oriktig uppgift

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:24

3) den oriktiga uppgiften skall vara ägnad att för den skatteskyldige eller den han företräder leda till frihet från skatt eller för låg sådan.

De subjektiva rekvisiten är antingen

1) uppsåt eller
2) grov oaktsamhet.

En behörig deklaration anses föreligga bl. a. då den skattskyldige själv undertecknat densamma. Det skulle här föra för långt att genomgå alla de detaljfrågor som kan uppstå beträffande detta rekvisit men en sak bör påpekas nämligen att en inte alls underskriven deklaration ej är i behörig ordning avgiven och en sådan deklaration skall inte överlämnas till åklagarmyndigheten i tanke att åtal för brott mot skattestrafflagen skall komma till stånd. Taxeringsintendenten bör uppmärksamma förhållandet med underskriften innan han beslutar om att överlämna ärendet till åklagarmyndigheten. Det kan måhända bli fråga om att anmäla vederbörande för deklarationsförsummelse enligt taxeringsförordningen. Ifråga om underskriften skall jag ett ögonblick uppehålla mig vid deklarationerna till preliminär allmän varuskatt. Det är att lägga märke till att varuskatten är preliminär men däremot inte deklarationen även om i vissa fall s. k. justeringsuppgift kan komma ifråga. Ofta förekommer att av årets sex varuskattedeklarationer ett visst antal är underskrivna och ett visst antal ej underskrivna. Då såvitt jag känner till något rättsfall inte finns om hur man i detta fall skall bedöma saken måste enligt min mening varuskattekontoret noggrant tillse att i behörig ordning avgivna deklarationer inkommer. Om ett visst antal deklarationer saknar underskrift uppstår väl närmast frågan om man kan periodisera omsättningen och på så sätt hänföra olika belopp till olika tider och deklarationer. På grund av att inkomst av rörelse beräknas efter bokföringsmässiga grunder och underlag för varuskattens beräkning sker efter kontantprincip torde arbetet med periodisering bli synnerligen betungande och i många fall omöjligt att genomföra.

Några ord om underskriften beträffande aktiebolags deklarationer kan måhända vara av intresse. Enligt min mening måste man emellanåt skilja mellan bolag med en styrelseledamot och bolag med flera styrelseledamöter. I ett fall ansåg domstol behörig deklaration föreligga då styrelsen bestod av en person med vars goda minne suppleanten skrivit under bolagets deklaration. I ett annat fall ansågs behörig deklaration inte föreligga då en av styrelsens ledamöter delegerat på annan person att underskriva deklarationen utan att övriga styrelseledamöter tillfrågats, enär en ensam styrelseledamot inte ägde företräda hela styrelsen. Det är otillfredsställande att ej klara bestämmelser finns på denna punkt.

Det andra objektiva rekvisitet innehåller texten ”lämnar oriktig uppgift”. Den oriktiga uppgiften kan vara av positiv natur — någonting osant skrives in i deklarationen — eller av negativ natur — någon uppgift utelämnas. Ett enkelt och vanligt exempel på oriktig uppgift är att man i en klumpsumma avdrag bakar in ej avdragsgilla uppgifter och ger avdraget i sin helhet en sådan text att det framträder såsom avdragsgillt. Den oriktiga uppgiften måste alltid ha med beskattningen att göra, vilket framgår av det tredje objektiva rekvisitet ”ägnad att etc.”

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:24

Ägnandet torde innebära att fara föreligger för att taxeringsmyndigheten genom den oriktiga uppgiften skall kunna vilseledas. Att genom tredje man ett tillrättaläggande kommer till exempel genom kontrolluppgift förändrar i och för sig inte karaktären av oriktig uppgift i deklarationen.

Samtliga objektiva rekvisit skall vara uppfyllda för att straffbarhet skall föreligga.

Jag skall inte gå in på de subjektiva rekvisiten, uppsåt eller grov oaktsamhet, enär det skulle föra för långt här. Enbart begreppet grov oaktsamhet skulle fylla åtskilliga sidor text.

Granskningspromemorian

Den promemoria som upprättas i samband med taxeringsrevision — granskningspromemorian — är i regel väl skriven och bildar ett gott underlag för vidare utredning. Men ibland är det dock så att fackmannen skriver på ett sådant sätt att det kan vara svårt för lekmannen att följa med i vändningarna. Experten kan vara så inne i sitt bokföringstänkande att han beskriver en aktuell transaktion så att säga rakt igenom, han behandlar t. ex. en kreditering eller debitering men nämner inte motkontot. För honom ter det sig säkert som en överloppsgärning att ytterligare detaljbeskriva bokningen men han glömmer då att andra än fackmän, skall läsa och kanske yttra sig över vad han skrivit. Jag tänker då på den skattskyldige liksom givetvis i de fall brottsutredning kommer till stånd på domare, åklagare och utredningsmän. Alla dessa besitter inte fackmannens bokföringskunskaper och det är därför önskvärt att granskningspromemorian skrivs på ett för lekmannen lättfattligt sätt. Framför allt fordras att en skrivning inte kan missförstås. I ett brottmål åligger det ju åklagaren att bevisa sina påståenden, varför under inga förhållanden missförstånd får uppstå. En bokföring, så att säga till vardags, förstår väl de flesta av berörda parter men då man kommer in på finesser är det för den oinvigde svårt att följa med. Märkligt nog är det många som missförstår eller feltolkar vissa vanliga uttryck. An och Per förväxlas ofta, säkerligen beroende på att man på en räkning skriver An. Mottagaren vet ju att han är debiterad för beloppet och då tror han att An betyder debet. Det ger mindre anledning till misstag om man skriver debet och kredit i stället för An och Per. Med orden aktiva och passiva förhåller det sig på samma sätt. Det är bättre att skriva tillgångar och skulder.

Bokföring och bokslut är deklarationens grund i rörelser. Av vad som tidigare sagts torde framgå att det är felaktigheter i deklarationen som beivras och inte felaktigheter i bokföringen (gäldenärsbrott är ju här ej aktuellt). Detta medför att de anmärkningar som framgår av granskningspromemorian skall ge utslag i deklarationen om brott mot skattestrafflagen skall kunna ifrågasättas. Man skall alltså kunna konstatera om och hur en felaktighet släpar med från t. ex. en första bokning i dagbok via huvudbok, vinst och förlust konto, fram till deklarationen, som därvid hos taxeringsmyndigheten visar ett felaktigt resultat.

Den som efter bokgranskning skriver promemorian bör tänka på den ofta mycket långa tid som förflyter från denna tidpunkt och fram till dess saken blir föremål för polisutredning och behandling vid brottsdomstol. Det är därför an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:24

ledning att göra minnesanteckningar till sitt grundmaterial. Det kan ju bli fråga om att yttra sig om påståenden eller slutsatser i promemorian. En granskningspromemoria likaväl som en polisutredning göres under tjänsteansvar.

Begreppet "stickprovsvis" kan väl måhända någon gång vara berättigat men för min del skulle jag önska att det helt utgick ur granskningssammanhang eftersom det ofta leder till högst approximativ beräkning.

Bland materialet i ett skattemål finnes understundom blyertsanteckningar, som är osignerade och odaterade och man vet ej varifrån de kommer. Av innehållet kan man ibland gissa sig till vem skrivaren är men ibland går det icke ens att utreda vem som gjort noteringen. Om anteckningen kan ha betydelse i målet är det naturligtvis i hög grad otillfredsställande med sådana noteringar. Måhända förstod inte skrivaren hela vidden av noteringens betydelse och var därför ej så noga med signum och datum. I arbetsrutinen borde ingå att alla noteringar skulle signeras och dateras vare sig de görs på blanketter eller andra handlingar eller på lösa papperslappar. Man får inte glömma att allt material skall tagas till bedömning. Beträffande noteringar i deklarationsblanketten vid den årliga taxeringen borde det vara klart att taxeringsfunktionären skall göra samtliga anteckningar i de utrymmen som avse "taxeringsnämndens anteckningar" och icke glida in på den skattskyldiges utrymme.

Efter vad jag vid något tillfälle erfarit känner man inom taxeringssidan obehag inför tanken att bli hörd av polisen beträffande en granskning liksom inför tanken att bli utfrågad inför domstol av åklagare, försvarare eller domare. Vid sådana förhör skall granskningsmannen naturligtvis aldrig — liksom ingen annan — säga mera än han bestämt vet. Ett gott stöd för honom kan då gjorda minnesanteckningar vara. Otillräckligt underbyggda påståenden eller slutsatser i promemorian ger nämligen intryck av osäkerhet. Jag tror att det är för litet kontakt mellan här berörda myndigheter. Samarbetet borde utvecklas ty därigenom skulle man nå det mål vi alla sträva mot: ett rätt och riktigt resultat av företagna utredningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:24