Några reflexioner kring en anvisning från riksskattenämnden till ledning för taxeringsmyndigheterna

Av förste länsnotarien W. Hermanson

"Ändring av ett bokslut bör — oavsett huruvida fråga är om bokslut för ett aktiebolag eller för annan skattskyldig — endast undantagsvis godtagas vid taxeringen, om ändringen vidtagits sedan deklaration, som grundas på efterföljande bokslut, avgivits eller bort avgivas. *Ej heller bör ändring godtagas, om avsikten med densamma är att eliminera verkningarna av sådan höjning av taxering, vilken föranletts av att den skattskyldige begått brott mot skattestrafflagen.* (Kursiverat här.) I övriga fall bör ändring godtagas, om detta framstår såsom skäligt, vilket vanligen får anses vara förhållandet."

Förestående anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna har lämnats av RN efter hemställan av en TI, som ställt det konkreta spörsmålet huruvida en i granskningspromemoria föreslagen höjning av deklarerad rörelseintäkt skulle kunna med verkan i taxeringshänseende elimineras genom avsättning till garantireserv.

Någon definition av begreppet taxeringsmyndighet lämnas icke i TF. I delgivningskungörelsen för taxeringsmyndigheterna (SFS 1957:514) avses med dylik myndighet TN, TI, PN, ÖÄ samt KB. Då taxeringsprocessen allmänt sett utgör ett led i det förvaltningsförfarande som går ut på att fastställa skattskyldighet till stat och kommun, kan ur denna synvinkel även skattedomstolarna hänföras till taxeringsmyndigheter. Emellertid kunna RN :s anvisningar till ledning för taxering näppeligen vara riktade till RR och KR och numera i princip knappast heller avse PN i dess egenskap av besvärsinstans. Enär förevarande anvisning väl icke tager sikte på sådana fall då deklarant ändrar uppgift innan taxering åsatts utan närmast synes avse ändringar av bokslut i och för "kvittning" mot höjningsyrkanden från TI :s sida i besvärsmål ävensom mot ifrågasatta eftertaxeringar, är det tydligt att TI är den taxeringsmyndighet, som har att söka ledning i anvisningen. Väl kan invändas, att PN såsom första instans är att hänföra till taxeringsmyndighet i fråga om eftertaxering, men alldenstund handläggning av framställning om eftertaxering enligt 116 § TF i tilllämpliga delar skall ske på sätt gäller besvär över TN :s beslut, ligger det nära till hands att ej heller beträffande i eftertaxeringsmål uppkommande spörsmål anse PN principiellt skyldig taga vägledning av RN :s anvisningar. Oavsett att PN i praktiken självfallet söker den vägledning som står till buds i meddelade anvisningar, förefaller det egendomligt att uppdraga en teoretisk gränslinje mellan PN såsom besvärsprövande organ och som eftertaxeringsmyndighet. Nu skall emellertid framhållas att — det låt vara något akademiska — spörsmålet om PN :s ställning visavi RN :s anvisningar i förevarande fall har en avsevärt reducerad betydelse därigenom att det ju ligger i TI :s hand att efter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

tolkning av anvisningen utomprocessuellt avstå från yrkande om höjning av taxering eller om eftertaxering. En omständighet, som gör TI speciellt kvalificerad såsom adressat för ifrågavarande anvisning, är att som grund för underkännande av kvittning angivits brott mot skattestrafflagen. TI i länet är ju den befattningshavare inom taxeringsorganisationen, som har att pröva huruvida anledning förekommer att dylikt brott förövats. Emellertid synes nämnda diskvalifikationsgrund varken med avseende å utformning eller å materiell innebörd tillfredsställande. Såsom i det följande skall påvisas, kan det till och med ifrågasättas huruvida anvisningspunkten verkligen tjänar något väsentligt syfte.

Först bemärkes att den kursiverade meningen väl har en generellare räckvidd än vad tempusformen (”föranletts . . .”) ger vid handen. Såsom ovan förutsatts torde anvisningen även gälla utomprocessuella situationer t. ex. då en TI ställes inför spörsmålet om en ”kvittningsnedskrivning” med elimination av ifrågasatt eftertaxering till syfte bör godtagas. Överhuvud är emellertid formuleringen av anvisningspunkten missvisande, då en taxeringshöjning ej synes kunna ”föranledas” av brott mot skattestrafflagen. Åtminstone vid ett strikt språkbruk kan en höjning av taxering icke rätteligen grunda sig å andra än i själva skattelagarna givna bestämmelser.RN har helt enkelt i stället för den faktiska grunden för en taxeringshöjning — t. ex. underlåtenhet att uppgiva viss inkomst — såsom rekvisit i förevarande fall uppställt den eventuella påföljden i straffhänseende. Oavsett att här kan synas vara fråga om onödiga subtiliteter, torde en språkligt sett adekvatare formulering stått att finna.

Om såsom skett anknytning till brottskriterier i skattestrafflagen väljes, uppkommer även den egendomliga tingens ordning att TI genom förprövning av ansvarsfrågan prejudicerar sitt ställningstagande i taxeringsfrågan. Möjligen synes också kunna ifrågasättas, om ej förevarande anvisning enligt ordalydelsen: ”föranletts av . . . brott mot skattestrafflagen” ställer större krav på TI:s prövning än 118 § TF (”förekommer anledning att brott . . . förövats”).

Kan å ena sidan applicerandet av rekvisit i skattestrafflagen på en handlingsregel för taxeringsmyndigheter ur viss synvinkel sägas innebära en cirkel, blir å andra sidan myndigheternas handlingsfrihet under vissa betingelser onödigt begränsad genom ifrågavarande villkor. Då det torde vara berättigat antaga att de allmänna domstolarna i fråga om oriktigheter i deklaration hysa en annan och strängare uppfattning än deklaranterna i gemen om vad som bör hänföras till grov oaktsamhet, kunna situationer väntas uppkomma, då ett kvittningsyrkande med syfte att eliminera sådan höjning av taxering som skett på grundval av omständigheter vilka även motivera åtal för vårdslös deklaration skäligen synes böra godkännas. Sålunda kan mången gång en i ursprungligt bokslut underlåten fondavsättning vara påkallad av företagsekonomiska skäl.

Man ställer sig frågan av vilken anledning RN uppställt deklarationsbrott som diskvalifikationsgrund i fråga om kvittning genom ändring av bokslut. Svaret kan antagas vara att nämnden svävat i tvivelsmål huruvida domstolspraxis i ansvarsfrågan under alla omständigheter skulle komma att underkänna kvittning. Nämnden har tydligen funnit angeläget förhindra den i synnerhet utifrån allmän-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

preventiva synpunkter olämpliga och stötande möjligheten att för deklarationsbrott tilltalad med framgång skulle kunna till sitt fredande göra gällande att oriktighet i deklaration genom vid taxering godtagen kvittning blivit i straffrättsligt avseende neutraliserad.[1]

Före tillkomsten av rättsfallet N. J. A. 1950:103[2] synes den uppfattningen ha varit gängse att mot för lågt uppgiven inkomst finge i straffrättsligt hänseende kvittas uppvägande felaktighet och ofullständighet. Bl. a. av utgången i nämnda rättsfall — i vilket nedskrivning i efterhand av leveranskontrakt ej godtogs — har Sandström[3] slutit, att "någon 'kvittning' mellan de i SKSL straffbelagda förfaranden och andra å beskattningen (eventuellt) inverkande dylika omständigheter ... icke (kan) ifrågakomma". Å andra sidan anför Eriksson[4] i sin kommentar till rättsfallet följande: "Av motiveringen torde man möjligen kunna utläsa att meningen ej varit att under alla förhållanden avvisa möjligheten att åberopa en i efterhand skedd bokföringsmässig nedskrivning, när denna i och för sig framstår som sakligt berättigad." Om sålunda viss tveksamhet kunnat råda angående rättsfallets prejudicerande verkan, synes man efter HD:s dom den 18 mars 1958[5] kunna instämma med Sandström att genom domen ifrågavarande tvistefråga torde "få anses vara definitivt avgjord". HD framhåller uttryckligen, att den omständigheten att samtidigt med den till för lågt belopp uppgivna inkomstposten i deklarationen upptagits annan inkomstpost till för högt belopp och avdrag ej gjorts för till ytterligare inkomstposter hänförliga avdragsgilla utgifter icke kan inverka på uppgiftens straffbarhet.

Därest det här gjorda antagandet är riktigt att RN med berörda kvittningsinskränkande villkor endast åsyftat att förhindra straffrihet i fall av illojal deklaration och sålunda ej i och för sig avsett en "kumulation" av förhöjd taxering och påföljd enligt skattestrafflagen, synes villkoret, med hänsyn till högsta domstolens entydiga inställning till kvittningsfrågan i straffrättsligt avseende, kunna uppmjukas. Anvisningspunkten kunde lämpligen givas innebörden att ändring av bokslut, i fall då avsikten med densamma är att eliminera verkningarna av sådan höjning av taxering, som föranletts av oriktig uppgift[6] i deklaration, endast bör godtagas då detta med hänsyn till omständigheterna framstår såsom skäligt. Härigenom skulle undvikas den ovan ur formell synpunkt kritiserade anknytningen till skattestrafflagen och skapas den ökade handlingsfrihet för taxeringsmyndigheterna som ur skilda aspekter synes önskvärd. Mot en obunden skälighetsprövning från fall till fall av kvittningsyrkanden i taxeringsfrågan synes — under angiven förutsättning att ansvarsfrågan icke prejudiceras till förfång för allmänpreventionsynpunkten — någon principiell invändning ej kunna resas.

[1] Om taxerings rättskraft i egentlig mening gentemot allmän domstol är här ej fråga. Beträffande detta spörsmål: Sandström, Skattestrafflagen s. 201 ff, Eriksson, Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna s. 10 f, Petrén i Förvaltningsrättslig Tidskrift årg. 1951 s. 48 f och 1955 s. 140 f. ävensom Thornstedt i samma tidskrift årg. 1952 s. 292 f.

[2] Sandström a. a. s. 85 ff. och Svensk Skattetidning årg. 1949 rättsfallssamlingen s. 46 ff.

[3] a. a. s. 94.

[4] a. a. s. 17.

[5] Refererad av Sandström i denna tidskrift innevarande år s. 222 ff.

[6] Uttrycket här valt i brist på bättre. Det kan förvisso skapa associationer till skattestrafflagen, varigenom den ovan påtalade cirkeln skulle kvarstå.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12