Om brotten mot skatteförfattningarna

Av f d rådmannen Atle Eriksson

När Skattenytts redaktion föreslog att jag i tidskriften skulle lämna en redogörelse för rättsfall m m, som tillkommit efter det fjärde upplagan av skriften "Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna m m" utkom, ställde jag mig först tveksam till förslaget. Orsaken var inte blott av personlig natur – avsaknaden sedan flera år av den så viktiga kontakten med domstols- och taxeringsarbetet. Av större betydelse var kanske en annan sak. Som bekant sysslar sedan 1966 särskilda av Kungl Maj:t utsedda sakkunniga med en översyn av skattestrafflagen. Förslag kommer enligt uppgift att framläggas av de sakkunniga under 1969. Det kan ju inte kännas helt tillfredsställande att i denna situation fortsätta med kommentarer till de nu gällande rättsreglerna. Dessa kommer visserligen att få betydelse ännu en avsevärd tid men de kan dock komma att ändras i betydelsefulla avseenden.

I den tidigare redogörelsen har jag emellertid sökt begränsa mig till en i huvudsak refererande – inte minst för dem som sysslar med taxeringar avsedd – analys av den rättsutveckling som ägt rum. Den praktiska utformningen av rättsreglerna har under skattestrafflagens nu snart tjugufemåriga tillvaro vuxit fram efter hand. Praktiskt taget varje år har nya situationer framträtt som aktualiserat nya vägledande avgöranden. Så har också varit fallet de senaste tre åren. Särskilt 1966 var händelserikt. Detta kan ju vara en särskild anledning att fortsätta analysen även inför utsikten av framtida lagändringar.

Då jag vid årsskiftet 1965–1966 sysslade med omarbetandet av skriften om skattebrotten försvårades arbetet härmed av den försenade utgivningen av rättsfallssamlingen Nytt juridiskt arkiv. En avsevärd del av samlingen för 1964 – även det ett år av märklig aktivitet i sammanhanget – och hela 1965 saknades. Det nödvändiggjorde en omständig genomgång av HD:s protokoll och akter. I det kanske mest svårbedömbara fallet var akten tillgänglig först så sent att innehållet inte kunde beaktas. Detta ledde bl a till att redogörelsen i ett par avseenden inte blev fullständig utan behöver förtydligas. En komplettering, sammanhängande med de nya reglerna i brottsbalken och promulgationslagen till denna, är också påkallad särskilt i det avsnitt som behandlar åtalspreskriptionen vid deklarationsbrott.

Redogörelsen här nedan är närmast avsedd som ett supplement till fjärde upplagan. För underlättande av läsningen har jag därför gjort sidohänvisningar till denna. De rättsfall, som vid utgivandet av fjärde upplagan ännu inte refererats i NJA, upptas nu även med angivande av sida i vederbörande årgång. Jag använder också i fortsättningen rubriker som i stort anknyter till fjärde upplagans rubriker.

Ändringar i lagstiftningen

Skattestrafflagens ansvarsregler skall tillämpas på deklarationer enligt förordningen den 6 juni 1968 om mervärdeskatt. Förordningens 66 § innehåller sedvanlig hänvisning till skattestrafflagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

Med hänsyn till mervärdeskattens konstruktion har vidare, enligt beslut av riksdagen i december 1968, gjorts vissa ändringar i 1 och 4 §§ skattestrafflagen. Ändringarna har i första hand tillkommit för att täcka de s. k. restitutionsfallen enligt förordningen om mervärdeskatt. Sålunda har i 1 §, som handlar om falskdeklaration, dels under brottsrekvisitet oriktig uppgift ägnad att leda till frihet från skatt eller till för låg sådan tillagts orden eller till oriktig återbetalning av skatt och dels beträffande bötesbeloppen föreskrivits att dessa skall bestämmas till högst fem gånger det belopp som undandragits eller oriktigt återbetalts eller som, om uppgiften följts, skulle ha undandragits eller oriktigt återbetalats. Då 2 §, som avser vårdslös deklaration, i fråga om de objektiva rekvisiten hänvisar till 1 §, har det ej varit erforderligt att göra någon ändring i 2 §.

I 4 §, som handlar om straffskatt, har en motsvarande ändring gjorts av innebörd att straffskatten skall utgå med högst tre gånger det belopp som undandragits eller oriktigt återbetalats eller som kunde ha undandragits eller oriktigt återbetalats.

Enligt en likaledes i december 1968 beslutad ändring i 11 § lagen om handräckning vid taxeringsrevision skall vad i lagen stadgas om taxeringsrevision även äga tillämpning i fråga om skatterevision enligt 28 § förordningen om mervärdeskatt.

De nuvarande bestämmelserna om taxeringsrevision enligt förordningen om allmän varuskatt berörs inte härav. Dessa bestämmelser måste nämligen, enligt vad som anföres i propositionen, vara i kraft ännu några år med hänsyn till att eftertaxering till allmän varuskatt kan bli aktuell även efter 1968.

De objektiva brottsrekvisiten (sid 24–46).

Jag erinrar om att – för att ett förfarande skall kunna bedömas som deklarationsbrott – på den objektiva sidan tre grundförutsättningar måste vara för handen: I deklarationen skall ha lämnats en oriktig uppgift angående något förhållande av betydelse för fastställande av skattskyldigheten; den oriktiga uppgiften skall vidare vara sådan att den medför fara för att felet undgår upptäckt vid deklarationsgranskningen; och slutligen fordras att den felaktiga uppgiften är ägnad att leda till för låg skatt eller frihet från skatt för deklaranten eller den han företräder. – Jag har här inte medtagit de rekvisit av mera teknisk natur som har samband med deklarationens undertecknande och formella innehåll samt ingivandet till beskattningsmyndigheten.

Den första förutsättningen, oriktig uppgift, berörs i HD:s dom B24/1964 (sid 32), numera refererad *N J A 1964:478*. I deklarationen för den ena av två samtaxerade makar hade under rubriken Inkomst av tjänst antecknats ”Familjebidragsnämnden Älvdalen?” utan angivande av det utbetalda beloppet 3.584 kr. Enligt HD kunde ansvar ej ådömas för oriktig uppgift enbart av den anledningen att uppgiften var ofullständig.

HD:s dom not B 31/1967 är också hänförlig till rekvisitet oriktig uppgift. Det gäller frågan huruvida ett utlägg, som ett enmansbolag haft för ägaren, utgjort en förtäckt löneförmån eller, på sätt den sistnämnde påstod i målet, haft den verkan att han kommit i skuld till bolaget samt om betydelsen av hur transaktionen bokförts i bolagets räkenskaper för beskattningsåret.

Fallet kan också vara av intresse därför

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

att det belyser frågan om bevisbördan. Den åtalades förklaringar måste ofta godtagas i den mån de ej kan motbevisas eller är så beskaffade att de ej förtjänar avseende (se sid 74 ff i fjärde upplagan).

Omständigheterna i målet var följande. K, som ägde alla aktierna i ett aktiebolag och uppbar lön från detta, åtalades för falskdeklaration avseende 7.000 kr. I mars 1961 sålde han till bolaget sin personbil Volvo Amazon för 13.000 kr. Bolaget köpte därefter av en bilfirma en personbil Mercedes Benz för 22.000 kr. I likviden till bilfirman ingick Volvobilen med 13.000 kr. Bolaget överlät därefter Mercedesbilen till K, varvid avräknades 13.000 kr motsvarande K:s fordran för Volvobilen. Vidare gottgjordes bolaget med 2.000 kr som debiterades K:s konto. Av köpeskillingen återstod då 7.000 kr som K ej erlade till bolaget. Enligt åtalet utgjorde detta belopp en förtäckt löneförmån som K varit skyldig att i sin deklaration 1962 upptaga som skattepliktig inkomst.

K bestred åtalet under påstående att hans avsikt varit att betala bolaget 22.000 kr för Mercedesbilen. Anledningen till att han lät affären gå över bolaget var främst att detta hade fördelaktigare villkor än han själv hos bilfirman men också att han på detta sätt lättare kunde likvidera köpet. Enligt överenskommelse med den bank som var bolagets långivare fick hans eget lånekonto hos detta ej överstiga 10.000 kr. Då han redan hade en låneskuld å 7.000 kr kunde han inte låta hela beloppet 9.000 kr (22.000—13.000) debiteras lånekontot om inte banken samtyckte därtill. Han tog kontakt med banken men fick besked att bankens kamrer slutat anställningen och ännu inte fått någon efterträdare. Han gav då bolagets egen kamrer order att debitera lånekontot med 2.000 kr och låta frågan om bokföringen av återstående 7.000 kr stå öppen. Sedan lämnade även bolagets kamrer sin tjänst och frågan om bokföringen av de 7.000 kronorna blev bortglömd. När K skrev deklarationen för 1961 hade han klart för sig att han för bilen hade en skuld till bolaget å 7.000 kr, och i det skuldbelopp han upptog i förmögenhetsbilagan ingick också denna skuld.

Underrätten ogillade åtalet under anförande att K:s uppgift att han i förmögenhetsbilagan avdragit de 7.000 kronorna som skuld måste godtagas och att det med hänsyn härtill och omständigheterna i övrigt inte var vederlagt att beloppet utgjort en K:s skuld till bolaget. — Hovrätten, som fann K:s förklaringar inte kunna godtagas, fällde däremot K till ansvar.

HD förklarade i sin dom att K inte var övertygad om att ha i deklarationen lämnat oriktig uppgift ägnad att för honom leda till för låg skatt och ogillade därför åtalet. I sin dom anför HD bl a att de annotationer, som enligt utredningen gjorts i bolagets bokföring, i och för sig innebar att K förvärvat Mercedesbilen för 15.000 kr mot att leverantörers konto — som krediterats 13.000 kr för Volvobilen —debiterats 13.000 kr och K:s lånekonto belastats med 2.000 kr. HD konstaterar vidare att bokföringen i vissa angivna avseenden endast ofullständigt återger de transaktioner som hade samband med bytena och förvärven av bilarna samt att det saknades skäl för antagande att dessa felaktigheter tillkommit på K:s föranledande och med hans vetskap. Vid nämnda förhållanden vederlägger enligt HD bokföringen inte K:s påståenden att i varje fall hans avsikt varit att förvärva Mercedesbilen för 22.000 samt tillika att — sedan han fått bankens godkännande —

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

reglera återstående skuld till bolaget genom att under bokföringsåret låta sitt lånekonto debiteras ytterligare 7.000 kr ävensom att det berott på glömska att slutlig avräkning ej kom till stånd. HD fann också att redovisningen av skulder i förmögenhetsbilagan sammanställd med K:s muntliga förklaringar inte kunde lämnas utan avseende.

Den andra objektiva förutsättningen — faran för att en oriktig deklarationsuppgift skall undgå upptäckt vid deklarationsgranskningen – anses ju enligt stadgad praxis vara för handen så snart det inte kan anses uteslutet att felet undgår upptäckt. *N J A 1968: 66* avser felaktig uppgift om kommunalskatt. H åtalades för falskdeklaration, alternativt vårdslös deklaration, bestående i att han i deklarationen yrkat avdrag för kommunalskatt med ett 1.587 kr för högt belopp. — Han var dessutom åtalad för falskdeklaration beträffande en löneinkomst och i denna del dömdes han i samtliga instanser — H:s debetsedel upptog kommunalskatt med 1.182 kr, men H hade i deklarationen upptagit debetsedelns slutsumma 2.769 kr.

I fråga om det felaktiga skatteavdraget anförde underrätten att den ansåg det uteslutet att den oriktiga uppgiften om kommunalskatten — vilken uppgift rättats av taxeringsnämnden — kunnat undgå upptäckt vid en rutinmässig deklarationsgranskning. Uppgiften hade vid sådant förhållande inte varit ägnad att leda till för låg skatt för H.

Hovrätten anförde att från parternas sida uppgivits att taxeringsnämnden vid granskningen haft tillgång till en förteckning där H:s debitering till kommunalskatt kunnat avläsas. Det hade enligt hovrätten — som härvid använde den formulering, vilken tidigast torde förekomma i *N J A 1956:103* (sid 40) – med hänsyn härtill visserligen varit sannolikt att det felaktiga avdraget, såsom det skedde, skulle komma att uppmärksammas vid taxeringsmyndighetens granskning. Omständigheterna hade likväl ej varit sådana att det varit uteslutet att felet skulle undgå upptäckt, och det var därigenom ägnat att leda till för låg skatt.

HD fann i likhet med hovrätten att det felaktiga avdraget varit ägnat att leda till för låg skatt för H men frikände denne då den oriktiga uppgiften inte kunde anses ha tillkommit av grov oaktsamhet.

Jag vill inte underlåta att här omnämna två i *Svensk Juristtidning 1968 ref 44 I och II* refererade domar av hovrätt som slutlig instans, vilka också avser fall där deklaranten i stället för den kommunala skatten yrkat avdrag med debetsedelns slutsumma. Åtalet avser i det ena fallet tre och i det andra fyra på varandra följande beskattningsår. Felen hade i fråga om samtliga deklarationer upptäckts av taxeringsnämnden och avvikelsemeddelanden hade utsänts. I båda målen ogillade hovrätten — med två röster mot två — åtalen med följande motivering. Det åligger taxeringsnämnden att med hjälp av den hos den lokala skattemyndigheten upprättade debiteringslängden kontrollera att den kommunalskatt, som debiterats och må upptagas under "Allmänna avdrag", upptagits med rätt belopp. Denna kontroll är enkel. Det måste därför anses praktiskt taget uteslutet (jämför den skiljaktiga meningen i *N J A 1963: 690,* sid 42) att de felaktiga avdragen i deklarationen skulle ha förbisetts vid taxeringen, om denna skett med tillbörlig omsorg. Felen har således inte varit ägnade att för deklaranten leda till för låg skatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

En av de båda ledamöter, som var av skiljaktig mening, dömde deklaranten för den tidigast avgivna deklarationen men frikände för de senare årens deklarationer under motivering att sedan felaktigt avdrag konstaterats i den första av deklarationerna var det praktiskt taget uteslutet att taxeringsnämnden inte skulle observera motsvarande fel i de senare avgivna deklarationerna. Denna ståndpunkt synes stämma överens med *N J A 1948:224* (sid 40) där HD i fråga om ett återkommande fel, vilket föranlett meddelanden om avvikelse, funnit det uteslutet att taxeringsmyndigheten skulle underlåta att rätta felet i deklarationen.

I samband med förutsättningen att den oriktiga uppgiften skall vara ägnad att leda till för låg skatt är det särskilt de s k kvittningssituationerna som är av intresse. Härmed avses de fall där i deklarationen förekommit utom oriktigheter till den skattskyldiges fördel även oriktigheter till hans nackdel. I praxis anses att "kvittning" får åberopas endast i fråga om sådana icke uppgivna utgifter, som varit "hänförliga" till intäkten *(N J A 1958:135* sid 45). Det är sålunda i och för sig inte straffriande att intäkterna och avdragen hänför sig till samma rörelse.

Det principiella avvisandet av kvittning får naturligtvis inte överdrivas. Men vad som inledningsvis anförts å sid 44 i fjärde upplagan har jag också endast avsett understryka det ganska självklara förhållandet att om en deklaration av t ex en rörelseidkare riktigt utvisar underskott, så kan straff inte inträda enbart av den anledningen att en bruttoinkomst uppgivits för lågt eller ett avdrag upptagits för högt. Det föreligger här överhuvud ingen kvittningssituation.

Med den hänvisning som i detta sammanhang gjordes till HD:s dom B 26/1964 (sid. 46 och 66), refererad *N J A 1964:505,* ville jag vidare fästa uppmärksamheten på att i extrema fall avvisandet av möjligheten till kvittning kan föranleda att straff utdömes även där den skattskyldige uppgivit högre nettoinkomst än han i själva verket haft. Jag återkommer här något till detta i åtskilliga hänseenden märkliga rättsfall, där de fem i prövningen deltagande justitieråden uttalade inte mindre än tre särskilda meningar och där domen enligt RB:s omröstningsregler är avfattad i enlighet med den av ett justitieråd uttalade meningen. Den åtalade, som drev entreprenadrörelse med grävmaskiner, hade i deklarationer för tre år underlåtit redovisa avsevärda inkomstbelopp. Samtidigt hade utelämnats vissa i och för sig avdragsgilla utgifter i rörelsen, vilka emellertid inte ansågs kvittningsgilla då de ej var hänförliga till de undanhållna intäkterna. Situationen är jämförelsevis renodlad i den tidigast avgivna deklarationen. Där hade deklarerats en nettoinkomst å 44.254 kr. Emellertid hade bruttoinkomster å 44.296 kr inte upptagits samtidigt som avdragsgilla utgifter å 46.133 kr inte heller uppgivits. Den uppgivna nettointäkten var alltså högre än den som bort deklareras. Deklaranten dömdes emellertid för falskdeklaration beträffande de ej uppgivna bruttointäkterna 44.296 kr (böter 25.000 kr).

HD:s dom B 40/1965 (sid 44) refereras i rättsfallssamlingen, *N J A 1965:412.* Enligt domen skall vid bedömande av frågan huruvida oriktig uppgift är ägnad att leda till för låg skatt eller frihet från skatt, så vitt gäller sambeskattade makar, hänsyn tagas även till andre makens skatt. – Det kan emellertid anmärkas att domen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

avser deklaration som avgivits innan möjligheten för makar att begära särbeskattning infördes och att det kan ifrågasättas huruvida en likartad bedömning bör ifrågakomma för deklaration avgiven efter de nya reglernas införande.

De subjektiva brottsrekvisiten (sid 46–54)

På den subjektiva sidan fordras ju, för falskdeklaration uppsåt – direkt eller eventuellt – och för vårdslös deklaration grov oaktsamhet, allt i förhållande till de objektiva förutsättningarna för brottet. Grov oaktsamhet föreligger framför allt vid s k medveten culpa, där deklaranten på ett mera anmärkningsvärt sätt åsidosatt sin upplysningsplikt mot taxeringsmyndigheten. En lindrigare form, omedveten culpa, glömska och liknande, kan men behöver inte alltid vara att bedöma som grov.

Vid bedömningen går meningarna ofta isär om graden av den skuld till en oriktig uppgift som åvilar deklaranten. En illustration till detta ger exempelvis *N J A 1964:505*. De domstolsledamöter som i olika instanser deltog i avgörandet hade mycket olika uppfattningar om graden av deklararantens skuld, i det förespråkare fanns såväl för direkt och eventuellt uppsåt som för grov oaktsamhet.

Den beskrivning av det eventuella uppsåtet, som i fjärde upplagan lämnats å sid 46 och som närmast ansluter till en tidigare i rättslitteraturen gjord beskrivning av begreppet, överensstämmer i sak men inte helt i form med den som numera brukar användas i deklarationsmål, t ex i *N J A 1964:505*. Två av HD:s ledamöter fastslår där att det var tydligt att deklaranten insåg att hans redovisning var otillförlitlig och att till följd härav uppgifterna i deklarationen kunde vara oriktiga samt att det måste hållas för visst att han, även med full insikt om att deklarationerna var oriktiga, skulle ha lämnat de oriktiga uppgifterna. Denna beskrivning av det eventuella uppsåtet vid falskdeklaration synes vara att föredraga.

N J A 1966:578 handlar om s. k. omedveten culpa. Legitimerade läkaren E åtalades för vårdslös deklaration bestående i att han, som av anställning på ett lasarett uppburit 6.719 kr, uppgivit inkomsten till endast 3.358 kr, motsvarande av lasarettet gjort avdrag för preliminär skatt. E uppgav: Han hade på egen hand upprättat deklarationen. För att undvika misstag hade han med rödpenna inringat de belopp som från kontrolluppgifter och andra handlingar skulle införas i denna. Han hade haft inkomster från 9 olika inkomstkällor. Dessa redovisades å bl a 10 kontrolluppgifter, varibland den från lasarettet utgjorde en ensamstående typ med skattebeloppet i ”huvudet” och inkomstbeloppet i en tvåspaltad finstilt textmassa nedanför. Han hade synbarligen råkat förväxla uppgiftens lönebelopp och beloppet för preliminär skatt. – E:s förfarande bedömdes i samtliga instanser som grov oaktsamhet. I hovrättens av HD ej ändrade dom anförs: I kontrolluppgiften är det inkomstbelopp å 6.719 kr, som E bort införa i deklarationen, klart och tydligt angivet. Med hänsyn härtill måste E, som i deklarationen i stället infört det i kontrolluppgiften angivna skattebeloppet 3.358 kr, anses ha i så avsevärd grad brustit i aktsamhet att han ej kan undgå ansvar för vårdslös deklaration.

I fjärde upplagan har å sid 52 omnämnts *HD:s dom B 20/1964* (ej B/19). Domen har ej upptagits bland referaten i arkivet men torde ha intresse när det gäller sådan oaktsamhet som har samband

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

med skyldigheten att sörja för deklarationsunderlag. Då den tidigare redogörelsen bör förtydligas, upptas fallet här åter i korthet. Den åtalade, som deklarerade enligt kontantprincipen, hade från ett bolag fått kontrolluppgift för inkomståret 1960 angående leverans av sockerbetor, däri även medtagits likvider å 4.445 kr som utbetalts 1—15 januari 1961 och i uppgiften redovisades för sig med angivande av tiden för utbetalningen. Deklaranten utnyttjade möjligheten att deklarera beloppet först i deklarationen 1962. När han upprättade denna hade han mottagit kontrolluppgift för 1961, där de 4.445 kronorna ej fanns med. Han deklarerade enligt den nya kontrolluppgiften, och beloppet blev alltså ej redovisat. I sin fällande dom (en ledamot ville frikänna) anför HD att deklaranten när han valde att uppskjuta beskattningen haft särskild anledning att genom anteckning eller på annat sätt sörja för att beloppet ej blev bortglömt vid upprättandet av nästa års deklaration och att hans åtgärd att deklarera enligt kontrolluppgiften för 1961 utan att undersöka om likviden å 4.445 kr ingick i denna måste anses innefatta grov oaktsamhet.

I *N J A 1968: 66* — där deklaranten som avdrag för kommunalskatt upptog debetsedelns slutsumma i stället för den debiterade kommunalskatten — friade HD deklaranten från ansvar för grov oaktsamhet med en motivering som närmast synes ange att HD tagit särskild hänsyn till deklarantens bristande erfarenhet och obekantskap med deklarationsfrågor. Det torde därför vara förhastat att anta att domstolen övergått till en mildare bedömning av felaktigheter som har samband med en omedveten culpa. HD anför i domen: Felet har tydligen uppkommit genom att deklaranten förväxlat de båda skattebeloppen. Vid bedömande huruvida den oaktsamhet deklaranten härigenom ådagalagt är att anse som grov bör beaktas följande. Avdraget är av teknisk natur och motsvarar inte någon av deklaranten faktiskt gjord utbetalning. Med hänsyn härtill och till deklarantens bristande erfarenhet av deklarations- och skattefrågor — han har oemotsagt uppgivit att deklarationen var den första han upprättat utan biträde — kan det ha förelegat vissa svårigheter för honom att avgöra vilket av de på debetsedeln uptagna beloppen som borde införas i deklarationen. I betraktande kommer härvid även att den anvisning, som deklarationsformuläret i detta avseende innehöll, inte var fullt tydlig. Med hänsyn till det anförda och omständigheterna i övrigt kan deklarantens felaktiga uppgift beträffande skatteavdraget inte anses ha tillkommit av grov oaktsamhet.

Medverkan av flera vid deklarationsbrott (sid 55–61)

Enligt BrB 23: 4 skall då flera medverkat vid ett brott en var medverkandes brottslighet bedömas med hänsyn till det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger honom till last. Med hänsyn till deklarationsbrottets egenskap av brott med specialsubjekt kan endast den deklarationsskyldige vara gärningsman. Övriga medverkande straffas för anstiftan eller medhjälp.

Å sid 56 har jag erinrat om att medhjälparen i vissa fall kan utöver ansvaret för medhjälp till deklarationsbrottet ådraga sig ansvar för osant intygande enligt BrB 15: 11. Det bör tilläggas att medhjälp också kan förekomma i kombination med urkundsförfalskning enligt BrB 14: 1. I

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

NJA 1966: 534 dömdes sålunda medhjälparen till ett gemensamt fängelsestraff för urkundsförfalskning och medhjälp till falskdeklaration. Åtalade var även ett antal uppfödare av pälsdjur i vilkas brott den dömde medverkat genom att tillsammans med dem upprätta avräkningsnotor eller fakturor som undertecknats i fingerade personers namn.

Även den skattskyldige själv kan vid sidan av ansvar för falskdeklaration komma att ådömas ansvar för urkundsförfalskning. I *NJA 1966: 299* dömdes den skattskyldige för falskdeklaration och dessutom för urkundsförfalskning i två fall. Han hade vid försäljning av minkskinn – i avsikt att undgå taxering för köpeskillingen – undertecknat en i köparens bokföring ingående kvittens med ett fingerat namn, vilken åtgärd inneburit fara i bevishänseende. Vidare hade han i samma syfte låtit sin hustru endossera två som likvid för levererad vara mottagna postväxlar med ett fingerat namn (hennes eget namn som ogift). Hustrun, som även åtalades för urkundsförfalskning, men däremot ej för medhjälp till mannens deklarationsbrott, gjorde i målet gällande att hennes gärning inte borde bedömas som svårare än osant intygande. Med hänsyn till beskaffenheten av de skriftliga handlingar som var föremål för åtgärden fann emellertid HD att hon måste anses ha framställt falsk urkund i den bemärkelse som avsågs i SL 12:1 (numera BrB 14:1). Åtgärden innebar fara i bevishänseende genom att de falska urkunderna skulle bevaras som verifikationer vid bokföring, och hustrun hade alltså gjort sig skyldig till urkundsförfalskning. Mannen ansågs ha på sådant sätt deltagit i hustruns brott att även han skulle dömas som gärningsman för brottet.

I praxis har länge en förhållandevis sträng bedömning förekommit i fall där ett deklarationsbiträdes medverkan närmast framstår som en omedveten culpa. Som exempel kan nämnas de fällande domarna i *NJA 1961: not C 598* (sid 59) och *NJA 1964: 482* (HD:s dom B 25/1964 (sid 60). I det förra fallet hade biträdet av förbiseende inte tagit med ett inkomstbelopp å 1.594 kr och i det senare hade som ränta på ett inteckningslån upptagits 3.725 kr därvid biträdet förbisett att av beloppet 2.500 kr utgjorde amortering.

I *NJA 1966: 418* synes HD:s bedömning innebära en – enligt min uppfattning välbefogad – uppmjukning av de tidigare stränga kraven på ett deklarationsbiträde. I detta fall hade denne förväxlat siffran 5 i kontrolluppgiftens lönesumma 15.672 kr med siffran 3, varför han under inkomst av tjänst skrev beloppet 13.672 kr, alltså 2.000 kr för lågt. HD anförde att biträdet visat oaktsamhet genom att han inte tillräckligt noggrant tog del av kontrolluppgiften innan han införde inkomstbeloppet i deklarationen, eller efter införandet underlät att kontrollera att han skrivit rätt. Det fel som uppkom i deklarationen var dock närmast att jämföra med felskrivning och oaktsamheten kunde inte anses som grov, varför åtalet ogillades.

Frivillig rättelse av oriktig uppgift
(sid 61–65)

I kravet på att rättelse av oriktig deklarationsuppgift för att leda till frihet från straff skall ha skett frivilligt ligger att rättelsen inte får ha skett sedan det inträffat något som givit deklaranten anledning tro att felet upptäckts eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten. Lagen anger inte hur en rättelseåtgärd skall vara beskaffad för att leda till straff-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

frihet. Det är sålunda inte uteslutet att den sker t ex genom ett muntligt meddelande till beskattningsmyndigheten. Vad som däremot synes fordras är att det för myndigheten klart angives att det är fråga om att rätta ett fel i deklarationen och att felets åtminstone ungefärliga storleksordning anges, så att beskattningsmyndigheten på grund av meddelandet kan vidtaga de åtgärder som finnas påkallade i fråga om taxeringen.

I fallet *NJA 1966: 299* (jfr NJA 1946: 306, sid 62) – avseende oriktiga uppgifter om inkomst vid uppfödning av pälsdjur – berörs även spörsmålet om rättelse. Deklaranten hade i januari 1961 fått veta att beskattningsmyndigheterna hos det bolag till vilket han levererat sina produkter begärt uppgift om vad bolaget 1959 och 1960 utbetalt till sina leverantörer. I målet uppgav han att han, efter att ha upptäckt att likvider å 50.470 kr inte medtagits i deklarationen för 1959, därefter redan i november 1960 i telefon meddelat en taxeringsassistent att han funnit ett par inkomstbelopp som inte kommit med i deklarationen. Taxeringsassistenten hade svarat att det var bra att han anmält förhållandet och sagt att de uteglömda inkomsterna kunde tas upp i deklarationen för beskattningsåret 1960. Nästa gång han varit i förbindelse med beskattningsmyndigheten hade varit i februari 1961 då han avlämnat sistnämnda deklaration.

Taxeringsassistenten hördes som vittne och uppgav bl a. Första gången vittnet haft förbindelse med den skattskyldige hade varit den 22 februari 1961, då denne avlämnade sin deklaration för 1960, varvid han omtalat att det uppstått ett fel i hans tidigare deklaration och önskat rätta den genom att lägga till en intäktspost om 50.000 kr. Vittnet var säker på att deklaranten inte tidigare varit i förbindelse med vittnet. Vid denna tidpunkt kände vittnet till att kontroll skulle ske av pälsdjursuppfödares deklarationer. Med hänsyn till denna vetskap skulle i den promemoria, som vittnet upprättade över deklarantens besök och följande dag i telefon läste upp för denne, helt säkert stått angivet om deklaranten haft ett tidigare samtal med vittnet. En taxeringstjänsteman skulle inte kunna glömma ett telefonsamtal vari en deklarant anmälde att han uteglömt en inkomstpost om 50.000 kr. – Ytterligare två personer hördes som vittnen angående det uppgivna telefonsamtalet.

I sin dom yttrade HD i denna del att deklarantens uppgift att han i november 1960 haft ett telefonsamtal i saken med taxeringsassistenten hade visst stöd i vittnesbevisningen. Det kunde emellertid inte antagas att för denne klargjorts att fråga vore om ett så betydande belopp som 50.000 kr; det vore ytterst osannolikt att taxeringsassistenten skulle ha lämnat utan åtgärd ett så märkligt meddelande. På grund härav kunde den rättelseåtgärd som senare vidtogs inte anses inledd med ett dylikt telefonsamtal. Efter detta men innan den fullständiga rättelsen skedde i februari 1961 hade deklaranten fått meddelande om den hos bolaget inledda undersökningen, och denna rättelse kunde därför ej anses frivillig.

Påföljderna (sid 65–69)

Av systemet med normerade böter följer att domstolen när bötesstraff skall utdömas måste i domskälen ange beloppet av den skatt som skall anses undandragen. I normala fall utgår denna beräkning från den åsatta taxeringen. Den undandragna skatten utgör då regelmässigt skillnaden

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

mellan den skatt, som skall utgå vid den taxering där hänsyn tagits till av deklaranten utelämnade intäkter och för högt upptagna avdragsposter, å ena, samt en taxering enligt deklarationen, å andra sidan.

Situationen är emellertid inte alltid så enkel, något som på ett drastiskt sätt belyses i *NJA 1964: 505*. Enligt den rubrik, varunder fallet redovisas i arkivet, avser detta frågan hur beloppet av undandragen skatt skall beräknas när i deklarationen förekommit, utom de oriktigheter för vilka ansvar ådömes, andra felaktigheter såväl till den skattskyldiges fördel som till hans nackdel. Som redan tidigare anförts kan i ytterlighetsfall inträffa att skatt skall anses ha undandragits trots att den skattskyldige i deklarationen uppgivit högre nettoinkomst än han i verkligheten haft. Det är inte möjligt att här redogöra för de i vissa fall invecklade beräkningar, som ledamöterna i HD från sina delvis olika utgångspunkter fick göra. Jag nödgas därför hänvisa den som till äventyrs är intresserad därav att taga del av det utförliga referatet i arkivet.

Man vågar kanske uttala en förhoppning att vid den pågående översynen av skattestrafflagen skall komma att beaktas de inte minst ur nu angivna synpunkter i vissa fall betänkliga konsekvenserna av systemet med normerade böter.

Ytterligare en fråga som i detta sammanhang intresserar är den om straffmätningen. Jag erinrar om att vid riksdagsbehandlingen 1961 av förslag om ändringar i skattestrafflagen kritik riktades mot en del av underrätterna för att dessa skulle varit alltför försiktiga vid utmätande av straff i mål om oriktig deklaration. Det uttalades önskemål att de domstolar som låg lägst i straffmätningen skulle anpassa sig till den högre straffnivå som tillämpades av bl a HD. En summarisk genomgång av HD:s domar och slutliga beslut i mål angående deklarationsbrott under de senaste åren synes ge vid handen att detta önskemål av underrätterna beaktats t o m i så hög grad att vid målens fullföljd till hovrätt resp. HD de utdömda straffen ofta funnits böra avsevärt nedsättas. Detta gäller båda brottstyperna men särskilt oaktsamhetsbrotten. Som exempel kan nämnas de ovan refererade fallen *NJA 1966:578* och *NJA 1966: 418,* båda avseende oaktsamhetsbrott. I det förstnämnda fallet hade undandragits skatt med 1.867 kr. Underrätten utdömde i böter 1.500 kr, hovrätten gjorde ingen ändring men HD nedsatte böterna till 400 kr. I det senare fallet hade undandragits skatt med 500 kr. Underrätten dömde vardera av deklaranten och deklarationsbiträdet att böta 500 kr. Hovrätten gjorde ingen ändring. HD, som frikände biträdet, nedsatte deklarantens böter till 200 kr, som i detta fall utgjorde straffminimum.

Jag erinrar här vidare om att påföljden straffskatt avser att överbygga klyftan mellan ett, ofta kortvarigt, frihetsstraff och ett kraftigt bötesstraff. Det torde inte vara så vanligt att straffskatt utdömes vid sidan av frihetsstraff. Skattestrafflagens regler utesluter inte att även en medhjälpare dömes att utge straffskatt. Omständigheterna torde emellertid ofta vara sådana att medhjälparen inte förpliktas betala straffskatt. I *NJA 1966: 534* dömdes den åtalade av underrätten för urkundsförfalskning och medhjälp till falskdeklaration till fängelse två år och att utge straffskatt med 200.000 kr – motsvarande ungefär de belopp som deklaranterna undandragit i skatt. Hovrätten nedsatte fängelsestraffet till ett år åtta månader och straffskatten till 100.000 kr. HD nedsatte straffet ytterligare till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

fängelse tio månader och befriade den åtalade från skyldigheten att utge straffskatt, under motivering att omständigheterna inte var sådana att det fanns anledning att vid sidan av ett så långt frihetsstraff utdöma straffskatt.

Straffskatten, som enligt 8 § skattestrafflagen i likhet med böter tillfaller kronan, kan inte liksom dessa förvandlas till fängelse. Enligt förordningen den 14 december 1917 1 § 3 mom angående indrivning och redovisning av böter skall vad som i författningen sägs om böter i tillämpliga delar gälla även straffskatt. Detta innebär bl a att straffskatten skall antecknas i saköreslängd, som domstolen har att insända till länsstyrelsen. Indrivningen ombesörjes av kronofogdemyndigheten. Av reglerna i förordningen torde bl a föreskrifterna om avskrivning i 14 och 15 §§ vara tillämpliga på straffskatten.

Reglerna om åtalspreskription (sid 70)

Jag erinrar om att genom ett från den 1 juli 1961 gällande tillägg till 3 § skattestrafflagen preskriptionstiden vid vårdslös deklaration utsträcktes från 2 till 5 år eller samma tid som vid falskdeklaration. BrB, som trädde i kraft den 1 januari 1965, stadgar i 35 : 1 en preskriptionstid av 2 år för brott varå ej kan följa svårare straff än fängelse ett år. I 2 § promulgationslagen till BrB sägs vidare att genom BrB upphävs – med viss begränsning som här saknar intresse – ett antal särskilt uppräknade lagar samt vad i övrigt finnes i lag stridande mot BrB eller promulgationslagen. Fråga uppkom då om inte sistnämnda stadgande medfört att den femåriga preskriptionstiden vid vårdslös deklaration upphört att gälla genom BrB :s ikraftträdande.

Det var denna fråga som avgjordes i *NJA 1966 : 84.* (HD :s dom B 8/1966.) Avgörandet innebär att den förlängda preskriptionstiden av fem år i skattestrafflagen fortfarande anses gälla oavsett innehållet i 2 § promulgationslagen.

I fråga om brott som begåtts före BrB :s ikraftträdande får enligt 12 § 1 st. promulgationslagen påföljd inte ådömas om straff skulle vara att anse som förfallet vid bedömning som gällde då brottet begicks. Denna regel innebar ett avsteg från vad som tidigare ansetts gälla, eller att en förlängning av preskriptionstiden hade retroaktiv verkan, se i detta avseende *NJA 1963 : 284,* som handlar om vårdslös deklaration. I *HD :s dom B 10/1965* (ej B 9 som anges å sid 70) – ej refererad i arkivet – var omständigheterna följande. Deklarationsbrottet, vårdslös deklaration, hade begåtts i april 1961 och stämning hade delgivits i september 1963 eller således efter mer än 2 år men inom den nya femårsfristen. Deklaranten dömdes till ansvar i underrätten och hovrätten, vars dom meddelades i juli 1964. Under hänvisning till promulgationslagen 12 § 1 st. förklarade däremot HD i sin i mars 1965 meddelade dom att påföljd numera inte kunde ådömas för brottet.

Det finns emellertid ytterligare en situation som fortfarande under en övergångstid kan få aktualitet. Enligt SL 5 : 17 började ny preskriptionstid löpa om efter det åtal väckts ett inlett rättsförfarande avbrutits. Syftet med bestämmelsen var att förebygga att sedan preskription avbrutits påföljd skulle kunna ådömas mycket lång tid efter det ett brott begåtts. För deklarationsbrottens del hade stadgandet betydelse i det fall att sedan åtal väckts målet förklarades vilande i avbidan på slutlig prövning av taxeringen. I detta fall ansågs ny preskriptionstid börja löpa från den dag då sådan slutlig prövning förelåg.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

I *NJA 1967: 245* fastslår nu HD med åberopande av 12 § 1 st. promulgationslagen att, när efter slutlig prövning av skattemålet ny preskriptionstid börjar löpa vid deklarationsbrott, som begåtts före den 1 juli 1961, denna tid är begränsad till 2 år oavsett den förlängda preskriptionstiden i 3 § skattestrafflagen.

Rättsfallet ifråga – som också belyser hur långvarigt rättsförfarandet kan bli i mål om oriktig deklaration – gällde deklarationer rörande skattepliktig olja. Brotten, vilka bedömdes som vårdslös deklaration, hade begåtts 1953 och 1954, och stämningar hade delgivits inom tvåårsfristen. Genom beslut 1956 förklarade underrätten målet vilande i avbidan på slutlig prövning av besvär mot taxeringarna. Skattemålen avgjordes av regeringsrätten 8 september 1959. Av någon anledning – möjligen bristfällig kommunikation mellan myndigheterna – kom emellertid kallelse till huvudförhandling vid underrätten att delgivas först i januari 1963. De tilltalade fälldes till ansvar i underrätten och hovrätten, hovrättens dom meddelades i april 1964. Den sistnämnda anförde i preskriptionsfrågan att sådant avbrott som avsågs i SL 5: 17 skett genom regeringsrättens utslag. Emellertid hade enligt hovrätten, genom den ändring i 3 § skattestrafflagen som trätt i kraft 1 juli 1961 tiden för åtalspreskription förlängts till 5 år. Då icke 5 år förflutit från den 8 september 1959 till dess förfarandet fullföljts genom delgivning av kallelse till huvudförhandling, ogillade hovrätten invändning om preskription.

HD konstaterade i sin dom – meddelad i maj 1967 och alltså efter brottsbalkens ikraftträdande – att brottmålet inte inom 2 år från avbrottet återupptagits till fortsatt handläggning. Vid bedömning efter de preskriptionsbestämmelser som gällde vid deklarationens avgivande skulle följaktligen straff för vårdslös deklaration vara att anse som förfallet. Jämlikt 12 § 1 st. i promulgationslagen kunde därför – oavsett den lagstiftning om förlängd preskriptionstid vid vårdslös deklaration som trätt i kraft 1 juli 1961 – påföljd numera ej ådömas.

Det är angeläget erinra om att BrB inte innehåller någon regel liknande den i SL 5: 17. Härav följer att, såvitt gäller deklarationsbrott begångna efter ingången av 1965, någon ny preskriptionstid aldrig kan börja löpa av den anledningen att brottmålet förklarats vilande i avbidan på prövning av skattemål. I denna situation kommer endast de absoluta preskriptionstiderna i BrB 35: 6 att gälla så snart åtal väckts inom behörig tid. Detta lagrum stadgar – så vitt är av intresse för brott mot skattestrafflagen – att för ett brott, varå icke kan följa fängelse över 2 år, påföljd ej får ådömas sedan 15 år förflutit från brottets begående. Såsom föredragande departementschefen anförde vid framläggandet av förslaget till BrB bör stötande resultat av att ett brottmål företages till avgörande efter mycket lång tid (något som otvivelaktigt var fallet i NJA 1967: 245) kunna förebyggas genom en tillämpning av nedsättnings- och eftergiftsbestämmelserna i BrB 33: 4.

Ansvarsbestämmelser vid sidan av skattestrafflagen (sid 76—80)

En fråga som här aktualiserats är den om utgångspunkten för den tvååriga preskriptionstiden vid brott som avses i 121 § 1 mom taxeringsförordningen, alltså när någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt skyldigheten enligt 20 § 1 och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

2 st. taxeringsförordningen att sörja för och bevara deklarationsunderlag.

Man bör ha klart för sig att det här är fråga om två olika brott. Det ena föreligger om någon underlåtit att genom räkenskaper, minnesanteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklarationen (TF 20 § 1 st.). Den andra är den då vederbörande visserligen skaffat sig ett underlag men därefter underlåtit att bevara detta under en tid av sex år från utgången av det kalenderår underlaget avser (TF 20 § 2 st.). I båda fallen är det fråga om s k underlåtenhetsbrott. Vid dessa är det, då fråga uppkommer om preskription, nödvändigt att fastställa den tidpunkt då brottet skall anses senast vara begånget och från vilken preskriptionstiden alltså börjar löpa. I princip bör denna fråga ses i relation till den rättsliga förpliktelse till ett visst handlande, vars fullgörande man velat garantera genom straffbudet. Så länge förpliktelsen att handla på ett visst sätt består, kan också underlåtenhetsbrottet pågå.

N J A 1966:118 avser en skattskyldig, X, som var representant för ett företag och anställd på provisionsbasis samt hade att för verksamheten själv bekosta lokaler och utgifter för resor och representation m m. I sin 15 februari 1962 dagtecknade självdeklaration för beskattningsåret 1961 hade X yrkat avdrag från bruttoinkomsten, upptagen under "Inkomst av tjänst" med bl a 10.040 kr för prut- och tipspengar och med 1.920 kr för telefonavgifter. Vid taxeringsutredningen konstaterades att X av det för prut- och tipspengar gjorda avdraget med kvitton och andra handlingar endast styrkt utgifter om 190 kr samt att X beträffande avdraget för telefonavgifter endast styrkt utgifter om cirka 1.000 kr.

Allmän åklagare yrkade efter stämning, som delgavs den 5 november 1964, ansvar å X jämlikt TF 121 § 1 st. under påstående att X underlåtit, i vissa fall upsåtligen att sörja för och i andra fall av grov oaktsamhet att bevara underlag för självdeklarationen, varigenom kontroll av denna allvarligt försvårats. Av referatet framgår inte huruvida det förelegat misstanke mot X för deklarationsbrott (jfr sid 77).

X vitsordade de faktiska omständigheterna men bestred ansvar då underlåtenheten ej varit uppsåtlig eller tillkommit av grov oaktsamhet samt gjorde vidare preskriptionsinvändning.

Underrätten ogillade åtalet under anförande att X:s förseelser fick anses begångna senast vid deklarationens avgivande samt att vid sådant förhållande preskription inträtt.

Åklagaren fullföljde talan, varvid åtalet begränsades till att avse underlåtenhet att sörja för underlag. I hovrätten åberopade åklagaren bl a ett yttrande som vederbörande taxeringsintendent avgivit i ett tidigare av hovrätt avgjort likartat mål. Denne hade – under framhållande särskilt att den skattskyldige i samband med taxeringsmyndighetens kontroll skulle kunna komplettera anteckningar o dyl – gjort gällande att förseelsen inte kunde anses fullbordad förrän den skattskyldige efter förfrågan från myndigheten visade sig vara ur stånd att lämna erforderligt material. En konsekvens av ståndpunkten att räkna preskription från deklarationens avgivande blev att skattskyldiga, som haft ett underlag men ej bevarat det eller haft ett bristfälligt sådant, lockades påstå – i många fall utan att kunna motbevisas – att de aldrig haft underlag och därmed kunde undgå påföljd på grund av den korta preskriptionstiden.

Hovrätten, som fann åtalet styrkt, an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

förde vidare att då skyldighet att sörja för underlaget måste anses kvarstå under den tid underlag skall bevaras, hade straff för förseelsen icke förfallit.

HD fann att preskription inträtt och fastställde med ändring av hovrättens dom underrättens domslut. HD förklarade därvid att vid försummelse att sörja för underlag tiden för åtal – till skillnad från vad som gäller underlåtenhet att bevara underlag – är att räkna senast från den tid då deklarationen avgivits.

En ledamot i HD hade ett särskilt uttalande i vilket närmare utvecklas frågan om syftet med föreskriften i TF 20 § 1 st. om skyldighet att sörja för deklarationsunderlag. Av förarbetena framgår, enligt uttalandet, att avsikten med stadgandet inte var annan än att genom en uttrycklig bestämmelse inskärpa och något vidga den skyldighet att hålla reda på inkomster och avdragsgilla utgifter, vilken följde av den i skattestrafflagen sanktionerade förpliktelsen att avge självdeklaration med tillbörlig omsorg. I betraktande härav får termen underlag anses åsyfta enbart det underlag som erfordras för deklarationens upprättande; termen måste hänföra sig till det material i form av huvudsakligen räkenskaper och minnesanteckningar, vilket förutsättes växa fram under beskattningsårets gång eller i nära anslutning till dess slut. Stadgandet kan således icke innebära att den skattskyldige skulle sedan deklarationen avlämnats vara uppfordrad att utöver det underlag, som stått honom till buds vid deklarationstillfället och som han enligt annan föreskrift är pliktig bevara under viss tid, införskaffa material med särskild funktion att underlätta taxeringsmyndighetens kontroll av deklarationen.

Det anförda rättsfallet ger inte något svar på frågan om utgångspunkten för preskription vid underlåtenhet att bevara underlag. Preskriptionstiden bör emellertid i detta fall anses börja löpa från utgången av den i TF 20 § 2 st. angivna sexårsperioden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25