

"Förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott - här krävs det forskning"

Publicerad 2019-03-26 10:42



DEBATT - av Björn Forssén, advokat och juris doktor

Jag avslutar - tills vidare - mina artiklar i Dagens Juridik den [19 februari 2019](#) och den [11 mars 2019](#) som en trilogi med denna forskningsbetonade artikel.

I den förnämnda artikeln, "Ekobrottsmyndigheten vs. Advokaterna = Korporativismen vs. Liberalismen" ([Dagens Juridik 2019-02-19](#)), behandlade jag advokatens roll och tog ett fall där skatterevisorn – medvetet eller omedvetet – beskrev reglerna om uppbörd av skatter och avgifter felaktigt i förhör i Svea hovrätt.

Jag tilläts inte av rättsens ordförande att höra skatterevisorn om reglerna om F-skatt, till skillnad från i Stockholms tingsrätt. Åklagaren bekräftade samtidigt att min klients och dennes kollegas bolag hade en riktig bokföring – att den till och med var exemplarisk.

De båda dömdes ändå till ansvar för bokföringsbrott, genom att Svea hovrätt gick på skatterevisorns egen uppfattning om att uppdragstagares F-skattsedel saknar verkan om dessa har en undermålig bokföring. Till skillnad från i tingsrätten spelade det därmed ingen roll att jag i pläderingen redogjorde för dessa regler enligt dåvarande skattebetalningslagen.

Jag föreslog redan i början på 00-talet forskare inom skatterätten att ta upp den nämnda frågan huruvida en företagare bör kunna dömas till ansvar för bokföringsbrott, genom att en företrädare för det allmänna har en högst egen uppfattning om gällande rätt på skatteområdet. Jag har testat frågan på ett par akademiker med responsen att det inte går att döma någon för bokföringsbrott på det sätt som skedde i det nämnda fallet.

En av dem yttrade att det var bra att akademiker fick impulser från praktiker, eftersom det är svårt för akademiker att finna intressant material helt enkelt. Jag tyckte att fallet vore ett intressant tillskott till en avhandling om skattebrott och bokföringsbrott, eftersom de båda brotten ofta tas upp samtidigt av Ekobrottsmyndigheten.

Jag har emellertid inte uppfattat att problematiken i fråga över huvud taget har berörts i någon akademisk avhandling, bok eller artikel eller av någon myndighet, exempelvis Ekobrottsmyndigheten.

I den andra nämnda artikeln, "Inrätta specialdomstolar för skattebrottmål – en fråga om rättssäkerhet och processekonomi" ([Dagens Juridik 2019-03-11](#)), berör jag också förhållandet mellan skattebrott och bokföringsbrott. Det är svårare att hantera dessa frågor, när bokföringsbrottet är en konsekvens av frågan om oriktig uppgift föreligger med åtföljande skattetillägg och prövning av skattebrottet.

Emellertid stannar jag inte vid den frågeställningen, utan pekar i denna artikel också särskilt på problematiken beträffande förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott.

Sedan den 1 juli 1996 föreligger en regelkonkurrens mellan dessa båda brott, och enligt regeringens proposition 1995/96:170 (s. 137) ska den lösas genom att åklagaren i gärningsbeskrivningen klart anger vilket av dessa båda brott som ett åtal kan komma att gälla eller om det kommer att gälla både försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott. Jag föreslog att studenterna på juristlinjen i Örebro kunde välja till ämne för C-uppsatsskrivning exempelvis "Advokatens roll i skatteprocessen".

Här föreslår jag för ett större arbete – lämpligtvis en avhandling – att en empirisk studie genomförs beträffande förekomsten av vad jag kallar en faktisk gällande rätt i underinstanserna i domstolarna och hos myndigheter, i första hand Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten, det vill säga av etableringen av en sådan praxis vid sidan av den gällande rätt i en egentlig mening som anses komma till uttryck i form av rättspraxis från högsta instans hos de allmänna domstolarna respektive de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Jag föreslog efter ett slutseminarium 2017 på Juridicum vid Stockholms universitet, att huvudhandledaren kunde ge sin doktorand en förteckning som jag skickade med sådana fall från en bok som jag publicerade i april 2017, "Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv", andra

upplagan. Emellertid var det enligt uppgift för sent för att beaktas i den slutliga avhandlingen, vilket hade varit intressant eftersom ämnet berörde bland annat utredningsskyldigheten och bevisbördan i förvaltningsprocessen.

Frågeställningen är således alltså jämt öppen för nya doktorander att ta upp, det vill säga vad gäller beträffande bevisvärdet av en ordnad, granskad och godkänd bokföring? Kan bokföringsbrott ändå komma i fråga, genom att en skatterevisor som vittnar i ett brottmål har en egen uppfattning om rättsverkan av att en underentreprenör till den tilltalade är godkänd för F-skatt (jämför tidigare innehade F-skattsedel)?

Oavsett form eller omfattning föreslår jag att en sammanhängande forskningsinsats genomförs beträffande frågor om skatt, civilrättslig redovisningsrätt, bokföringsbrott, skattebrott och försvårande av skattekontroll. Då bör EU-rätten på skatteområdet också beaktas, exempelvis såsom jag nämnde i min andra artikel enligt ovan med hänvisning till EU-målet "Barlis 06" (C-516/14).

Hittills har ingen forskare varit intresserad av mitt förslag till ämne för en forskningsinsats i början på 00-talet. Om någon skulle bli intresserad, kan denne ta upp inte bara den fråga som jag föreslog då, utan också den som jag särskilt berör här, nämligen om aktörerna i samband med frågeställningar avseende försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott över huvud taget ställer sig frågan: hur ska regelkonkurrensen lösas i det hänseendet?

Mitt förslag till forskningsinsats kräver en empirisk studie. Det räcker inte med en traditionell rättsdogmatisk studie, eftersom problematiken mig veterligt aldrig har nått högsta instans.

Frågeställningen som borde ges plats i ett större akademiskt arbete, genom en empirisk studie av den, är således den konkreta fråga som skulle komma att ställas till forskaren och som också borde ställas till en åklagare i verkliga livet – hur löser Du regelkonkurrensen?

Finns den frågeställningen över huvud taget med i brottmål där frågor om försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott behandlas?

Leta inte i första hand i avgöranden i högsta instans, då resultatet lär bli magert. Finns den med i förundersökningsprotokollet från åklagaren, närmare bestämt i den handling där denne vid förhör med den misstänkte presenterar gärningsbeskrivningen?

Enligt min erfarenhet är det alltför vanligt att åklagare i sin gärningsbeskrivning anger misstanke avseende de båda nu aktuella brottsrubriceringarna som "försvårande av skattekontroll/bokföringsbrott", det vill säga genom att inte ange någon närmare distinktion än ett snedstreck mellan de båda brottsbenämningarna. Det kan omöjligt vara vad lagstiftaren avsåg för snart ett kvarts sekel sedan, när denne angav att regelkonkurrensen i fråga skulle lösas genom klarläggande i åklagarens gärningsbeskrivning.

Att regelkonkurrensfrågan inte har behandlats i exempelvis en avhandling efter snart ett kvarts sekel med det fararekvisit som infördes den 1 juli 1996 i skattebrottslagen, avseende exempelvis försvårande av skattekontroll, och som innebar att det brottet inte längre är subsidiärt till bokföringsbrottet, är uppseendeväckande märkligt.

Oavsett om jag idag betraktas som akademiker eller praktiker, är min uppfattning att rättssäkerheten kräver en ordentlig forskningsinsats särskilt beträffande förhållandet mellan försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott. Eftersom dessa brott gäller typiska bevisfrågor, lär inte något avgörande i högsta instans vara på gång i det hänseendet.

Efter snart ett kvarts sekel handlar det i stället om att rättssäkerheten beträffande frågeställningen måste stärkas genom en empirisk studie, där den ingår som en bifråga eller till och med utgör huvudfrågan.