

# HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 1 juni 2010

Mål nr

B 1916-07

## **KLAGANDE**

TM

Ombud och offentlig försvarare: Advokat AS

## **MOTPART**

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

## **SAKEN**

Skattebrott m.m.

## **ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET**

Göta hovrätts dom 2007-04-03 i mål B 2979-06

---

## DOMSLUT

Högsta domstolen ändrar hovrättens dom endast på det sättet att TM, såvitt gäller åtalspunkt 1, döms för skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen (1971:69).

För försvaret av TM i Högsta domstolen tillerkänns AS ersättning av allmänna medel med 17 940 kr avseende arbete. Denna kostnad ska stanna på staten. Av beloppet avser 3 588 kr mervärdesskatt.

## YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

TM har yrkat att Högsta domstolen ogillar åtalet för skattebrott.

Riksåklagaren har bestritt ändring.

## DOMSKÄL

1. Enligt hovrättens i denna del inte överklagade dom, har TM som företrädare för ProCorol AB gjort sig skyldig till bokföringsbrott för perioden den 1 september 2002 till den 1 april 2003.
2. TM är i målet dessutom åtalad för att han som företrädare för bolaget underlåtit att lämna kontrolluppgifter för i bolaget anställd personal avseende inkomståret 2002. De löner som utbetalats under perioden uppgår enligt gärningsbeskrivningen till åtminstone 1,4 miljoner kronor och förfarandet påstås ha gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna med åtminstone 400 000 kronor. Åklagaren har gjort gällande att förfarandet

är att bedöma som *skattebrott* enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) men alternativt yrkat ansvar för *vårdslös skatteuppgift* (5 §), *skatteredovisningsbrott* (7 §) eller *vårdslös skatteredovisning* (8 §).

3. År 1996 gjordes betydande förändringar av straffbestämmelserna i skattebrottslagen. Innan dess fanns straffbestämmelser om underlåtenhet att lämna kontrolluppgifter i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Enligt 4 kap. 8 § i den lagen skulle den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlät att fullgöra skyldighet beträffande kontrolluppgift som skulle lämnas utan föreläggande av skattemyndighet dömas till böter eller fängelse i högst sex månader. Ringa fall var undantagna från straffansvar. I paragrafen fanns vidare en subsidiaritetsbestämmelse enligt vilken det inte skulle dömas till ansvar om gärningen var belagd med straff enligt skattebrottslagen.

4. Någon särskild bestämmelse som tog sikte på underlåtenhet att lämna kontrolluppgifter fanns dock inte i skattebrottslagen. I 2 § första stycket skattebrottslagen behandlades då s.k. aktivt skattebrott. Underlåtenhet att lämna kontrolluppgift var alltså inte straffbar enligt den bestämmelsen. I andra stycket fanns en straffbestämmelse som avsåg underlåtenhet att lämna deklaration eller därmed jämförlig handling. För ansvar enligt den bestämmelsen krävdes emellertid, förutom avsikt till skatteundandragande, att underlåtenheten medfört för låg skatt för gärningsmannen själv eller någon som denne företrädde. Underlåtenhet att lämna kontrolluppgift kunde således inte heller bestraffas med stöd av den bestämmelsen. Detsamma gällde bestämmelsen i tredje stycket som avsåg överenskommelse med arbetsgivare eller annan som var skyldig att lämna kontrolluppgift att denne skulle underlåta att fullgöra sin skyldighet. Inte heller i övrigt fanns det vid

den tiden i skattebrottslagen någon bestämmelse som var direkt tillämplig i förhållande till underlåtenhet att lämna kontrolluppgift. Sådan underlåtenhet kunde emellertid bestraffas som medverkan till annans skattebrott.

5. I samband med 1996 års reform av skattebrottslagen upphävdes straffbestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Istället infördes straffbestämmelser i skattebrottslagen enligt vilka bl.a. underlåtenhet att lämna kontrolluppgift kan bestraffas som *skatteredovisningsbrott* (7 §) eller *vårdslös skatteredovisning* (8 §).

Straffskalan är densamma som i de upphävda bestämmelserna och ringa fall är liksom i dessa undantagna från straffansvar.

6. I motiven anfördes (prop. 1995/96:170 s. 119) att de bestämmelser som den nya regleringen ersatte i praktiken sällan tillämpades – i många fall praktiskt taget aldrig. En utväg angavs därför kunna vara att de förseelser som var straffbelagda i exempelvis lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skulle avkriminaliseras. Att helt avstå från sanktionsmöjligheter ansågs dock inte tillrådligt utan kriminaliseringen borde enligt regeringen behållas, ”närmast med sikte på fall då föreliggande kontrollsvårigheter mera systematiskt utnyttjas av de uppgiftsskyldiga”.

7. Utredningen här ger inte anledning till annan bedömning än den som hovrätten gjort om att TM varit ansvarig för att lämna kontrolluppgifter för bolagets anställda för år 2002 och att han varit införstådd med sin skyldighet. Förfarandet kan inte bedömas vara sådant ringa fall som är undantaget från straffansvar. Så långt föreligger förutsättningar för att döma TM för *skatteredovisningsbrott*. Enligt straffbestämmelsen gäller denna emellertid endast ”i annat fall än som avses i 2 §”. Skatteredovisningsbrottet är alltså subsidiärt till *skattebrott* och medverkan till sådant brott.

8. Åtalet mot TM är inte utformat så att förutsättningar föreligger för att pröva om underlåtenheterna skulle kunna vara straffbara som medverkan till annans skattebrott. Frågan är alltså endast om förfarandet kan anses vara självständigt straffbart som skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen.

9. En av de ändringar i 2 § skattebrottslagen som gjordes år 1996 var att avskaffa kravet vid s.k. passivt skattebrott på att underlåtenheten skulle ha medfört för låg skatt för gärningsmannen själv eller någon som denne företrädde (a. prop. s. 102). Numera kan ansvar aktualiseras även i förhållande till annans skatteundandragande. Något direkt hinder mot att döma till ansvar för skattebrott i gärningsmannaskap vid underlåtenhet att lämna kontrolluppgift finns därför inte längre. Sådan underlåtenhet nämns också numera direkt i lagtexten som exempel på gärning som kan medföra ansvar. Möjligheterna att döma till ansvar påverkas också av att det inte längre finns något krav på direkt uppsåt (avsikt) till skatteundandragande vid underlåtehetsbrott (a. prop. s. 98 ff.).

10. Den mest betydande ändringen av kriminaliseringen i 2 § skattebrottslagen som gjordes år 1996 rörde emellertid tidpunkten för fullbordat brott. Enligt den tidigare lydelsen krävdes i princip ett beslut i beskattningsfrågan för att brottet skulle vara fullbordat. Enligt den nya lydelsen fullbordas däremot brottet redan vid uppgiftslämnandet eller, vid underlåtenhet, den tidpunkt då uppgift senast skulle ha lämnats. En förutsättning för att på så sätt tidigarelägga fullbordanspunkten var att kravet på faktiskt skatteundandragande avskaffades. Som ersättning har uppställts ett krav på att det skall ha uppkommit fara för skatteundandragande.

11. Det finns naturligtvis olika lagtekniska modeller för att genomföra en sådan förändring av fullbordanspunkten som 1996 års reform syftade till. I det betänkande som låg till grund för reformen (SOU 1995:10) föreslogs en lagtext enligt vilken straffansvar förutsatte att uppgiftslämnandet eller underlåtenheten skett *med uppsåt* till skatteundandragande, eget eller annans, *om fara* härför uppkommer. Förslaget var alltså utformat enligt samma mönster som vid ansvar för försök till brott med krav på överskjutande uppsåt och ett fristående farerekvisit. Den skillnaden finns dock att farerekvisitet i försöksbestämmelsen är av betydelse för bestämmande av den s.k. försökspunkten medan förslagets farerekvisit saknar självständig betydelse för fullbordanspunkten vid skattebrott. Förslagets farerekvisit kommer därigenom i allt väsentligt att fungera endast som en objektiv begränsning av straffansvaret.

12. I propositionen (och den antagna lagen) formulerades bestämmelsen på ett annat sätt än vad utredningen föreslagit. Det överskjutande uppsåtsrekvisitet återspeglas inte i lagtexten utan där talas endast om uppgiftslämnande eller underlåtenhet som ger upphov till fara för skatteundandragande. Normalt skulle detta betyda att det inte finns något krav på uppsåt till skatteundandragande utan endast till fara för skatteundandragande (i princip medveten oaktsamhet i förhållande till skatteundandragande). Frågan är emellertid om det kan antas ha varit lagstiftarens avsikt att bestämmelsen skulle tillämpas på det sättet.

13. I propositionen finns inte någon förklaring till den lagtekniskt ändrade utformningen av 2 § och inte heller någon antydning om att avsikten varit att åstadkomma någon förändring i förhållande till utredningens förslag. Utredningens förslag beträffande 2 § skattebrottslagen sägs överensstämma i huvudsak med regeringens förslag. Den enda skillnad som redovisas är att

utredningen förordar ”en något mindre vidsträckt tolkning av farerekvisitet” (a. prop. s. 88). (Det kan vad gäller farerekvisitet noteras att behandlingen av detta i propositionen, s. 94 ff., endast tar sikte på frågan om objektiv fara med hänsyn till ”kontrollsystemets uppbyggnad och funktionssätt”. Någon diskussion om kravet på subjektiv täckning förs inte och det framstår som svårt att förstå hur kravet är avsett att uppfattas i förhållande till de faktorer som behandlas i propositionen.)

14. När kravet på uppsåt berörs i propositionen anges det vidare i princip genomgående innefatta ett krav på uppsåt till skatteundandragande (och inte endast till fara för sådant). På s. 96 uttalas exempelvis, i full överensstämmelse med utredningens förslag, att brottet enligt regeringens mening bör ”fullbordas genom att en föreskriven uppgiftsskyldighet åsidosätts med uppsåt att skatt skall undandras det allmänna om fara för skatteundandragande uppkommer”. På samma sida sägs vidare att skattebrott är uteslutet vid orimliga yrkanden ”om det inte framstår som sannolikt att dessa uppgifter lämnats med uppsåt att skatt skall undandras”. Andra uttalanden som ger uttryck för att uppsåt till skatteundandragande skulle vara en förutsättning för ansvar för skattebrott finns exempelvis på s. 101, 102, 120 (som rör gränsdragningen mellan 2 § och 7 §), 157, 159 och 166. Jfr även justitieutskottets betänkande 1995/96:JuU23 s. 11.

15. Mot den angivna bakgrunden får det, trots lagtextens utformning, anses vara en förutsättning för att någon ska dömas för skattebrott att denne haft uppsåt till skatteundandragande, eget eller annans. Såvitt gäller underlåtenhet att lämna kontrolluppgift innebär detta att en viktig effekt av 1996 års lagstiftning är att fall som tidigare var att bedöma som medverkan till annans skatteundandragande numera utgör skattebrott i gärningsmannaskap (jfr vid 4 och 9 ovan).

16. För att TM ska kunna dömas för skattebrott krävs således att åklagaren kan visa att TM underlåtit att lämna kontrolluppgifter med uppsåt att de anställda skulle undandra skatt och att underlåtenheten dessutom orsakat en konkret fara för ett sådant undandragande.

17. Av utredningen i målet framgår inte annat än att TM i skattedeklarationer som lämnats in till Skatteverket deklarerat de belopp som bolaget dragit av i skatt i förhållande till samtliga de löner som omfattas av åtalet för underlåtenheterna att lämna kontrolluppgift. Av 12 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) framgår att den som gjort skatteavdrag är skyldig att betala det innehållna beloppet. Detta innebär att arbetstagarens skatt anses betald när arbetsgivaren gjort skatteavdrag. Underlåtenhet att lämna kontrolluppgift kan under sådana förhållanden inte anses ha orsakat någon konkret fara för skatteundandragande i den mån som beskattningen på den lön som underlåtenheten avser motsvaras av gjorda skatteavdrag.

18. Det kan således sättas i fråga om utredningen i målet kan anses ge stöd för att underlåtenheterna att lämna kontrolluppgift orsakat någon konkret fara för skatteundandragande. Under alla förhållanden kan det emellertid inte anses visat att TM haft uppsåt till skatteundandraganden från de anställdas sida. Att underlåtenheterna inte skett med sådan avsikt (jfr den ovan vid 4 refererade regleringen i 2 § tredje stycket skattebrottslagen före 1996 års ändringar) och att skatteundandraganden inte av TM uppfattats som en praktiskt taget oundviklig följd av hans underlåtenhet är uppenbart. Med hänsyn till de skattedeklarationer som han lämnat, kan det inte heller anses visat att han skulle ha insett att det förelåg en risk för skatteundandraganden, och än mindre att han var likgiltig till ett förverkligande av denna risk, dvs.



att en insikt om att underlåtenheterna skulle leda till skatteundandraganden inte skulle ha varit ett relevant skäl för TM att fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

19. Det anförda innebär att TMs underlåtenheter att lämna kontrolluppgifter inte ska bedömas som skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen utan som skatteredovisningsbrott enligt 7 §.

20. TM ska således dömas för bokföringsbrott och skatteredovisningsbrott. Det saknas skäl att döma till annan påföljd än vad hovrätten gjort.

---

---

---

I avgörandet har deltagit: justitieråden Gertrud Lennander, Dag Victor (referent), Gudmund Toijer, Lena Moore och Johnny Herre  
Föredragande revisionssekreterare: Dag Edvardsson