

Målnummer:	B4792-00	Avdelning:	1
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2003-10-06		
Rubrik:	Den som döms för skattebrott har ansetts inte vara skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207).		
Lagrum:	2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207)		
Rättsfall:	NJA 1957 s. 757 I och II		

REFERAT

Allmän åklagare väckte vid Skövde TR åtal mot M.B. och K.O. för bl.a. grovt skattebrott samt mot P.H., G.K., S.V., J.-O.S. och T.E. för bl.a. medhjälp till sådant brott. De påstådda skattebrotten avsåg undanhållen mervärdesskatt vid handel med mobiltelefoner. Verksamheten hade bedrivits av ett bolag, SET, i vilket K.O. varit styrelse och M.B. enligt åklagaren en faktisk företrädare. SET hade enligt åtalet oriktigt deklarerat och fått avdrag för ingående mervärdesskatt för varuinköp i andra EU-länder, vilka förvärv rätteligen var fria från mervärdesskatt. P.H., G.K., S.V. och T.E. hade företrätt olika bolag, vilka hade medverkat i förfarandet genom att de formellt stått som inköpare av varorna och för skens skull sålt dem vidare till SET mot fakturor inkluderande mervärdesskatt. J.-O.S. hade på olika angivna sätt varit P.H. och G.K. behjälplig i deras brottsliga gärningar. Enligt åklagaren hade SET genom det åtalade förfarandet påförts mervärdesskatt med ett 95 825 866 kr för lågt belopp.

Åklagaren yrkade som företrädare för staten såsom målsägande skadestånd av de tilltalade på grund av ren förmögenhetsskada avseende obetald mervärdesskatt. Efter avräkning för belopp som beräknades inflyta genom utdelning i SET:s konkurs samt medel som betalningssäkrats i ett av S.V. företrätt bolag, CA-bolaget, och medel som beslagtogs hos K.O., P.H. och G.K. uppskattades skadan till 45 038 100 kr. Åklagaren yrkade att M.B. och K.O. skulle åläggas att utge hela detta belopp solidariskt samt att övriga tilltalade skulle åläggas att solidariskt med dem utge delar av beloppet.

De tilltalade bestred ansvar och skadeståndsskyldighet.

TR:n (rådmannen Lundberg och f.d. lagmannen Holmqvist med nämnd) meddelade dom d. 25 febr. 2000.

De tilltalade dömdes enligt åtalet för grovt skattebrott resp. medhjälp till sådant brott samt annan brottslighet till fängelse och - med undantag för J.-O.S. - näringsförbud.

Beträffande skadeståndstalan anförde TR:n i domskälen: De tilltalade har gjort gällande att frågan om skadestånd inte kan prövas i brottmålet. De har därvid gjort gällande att förpliktande att utge skatter skall prövas inom ramen för den speciallagstiftning som föreligger och de regler som gäller för företrädaransvar med speciella ränteberäkningar och jämningsgrunder. Det är vidare inom ramen för en brottmålsprocess omöjligt att få en uppfattning om vilka skattebeslut som kommer att fattas i framtiden. De tilltalade har slutligen gjort gällande att det strider mot grundlagen att påföra någon person skatt genom

brottmålsdom då skatt enligt 8 kap. 3 § RF endast kan uttas genom lagstiftning.

Åklagaren har gjort gällande att staten har ett berättigat intresse att få sin skadeståndstalan prövad i målet samt som grund för talan åberopat skadeståndslagen och gjort gällande att de tilltalade genom brott vållat staten ren förmögenhetsskada. Åklagaren har bestritt att förfarandet skulle strida mot grundlagen.

Enligt 2 kap. 4 § skadeståndslagen skall den som vållar ren förmögenhetsskada genom brott ersätta skadan. I propositionen 1971:10 med förslag till skattebrottslag m.m. anförde departementschefen bl.a. att skattebedrägeri har stora likheter med det allmänna bedrägeribrottet samt att det för ansvar är tillräckligt att myndigheten påför skatt eller avgift med för lågt belopp eller tillgodoräknar skatt eller avgift med för högt belopp. Ett sådant beslut leder i allmänhet till förmögenhetsskada för det allmänna (NJA II 1971 s. 472). I förevarande fall har en ren förmögenhetsskada åsamkats staten genom brott då SET felaktigt medgett avdrag för en ingående mervärdesskatt. TR:n finner därför att förutsättningar föreligger att ålägga de tilltalade skadeståndsskyldighet. En sådan ersättningskyldighet kan inte jämföras med att påföra någon en skatt, varför förfarandet inte kan anses strida mot grundlagen.

Skadan har uppgått till det sammanlagda beloppet av mervärdesskatt på de fakturor som behandlats i målet. Åklagaren har från detta belopp avräknat en mängd poster, bl.a. tidigare inbetald vinstskatt, varför det yrkade beloppet inte kan anses vara tilltaget i överkant. De tilltalade skall således åläggas skadeståndsskyldighet enligt åklagarens yrkanden, dock inte P.H. med mera än 10 212 300 kr.

Då det rör sig om uppsåtliga brott finns inte tillräckliga skäl för jämkning av det skadestånd envar av de tilltalade ålagts.

Domslut. De tilltalade ålades att utge skadestånd till staten, M.B. och K.O. solidariskt 45 038 100 kr, samt övriga tilltalade solidariskt med dem följande belopp: P.H. och J.-O.S. solidariskt 10 212 300 kr, G.K. och J.-O.S. solidariskt 16 444 700 kr, S.V. 16 248 800 kr samt T.E. 2 132 300 kr.

Såväl åklagaren som de tilltalade överklagade i Göta HovR. Åklagaren yrkade straffskärpning för samtliga tilltalade. M.B., K.O., P.H., G.K., S.V. och T.E. yrkade ogillande av åtalen och statens skadeståndstalan. J.-O.S. yrkade ändring av påföljden och nedsättning av skadeståndet.

HovR:n (hovrättsråden Göran Olsson, Carl-Gustav Ohlson, referent, och Johansson samt nämndemännen Lantz och Styf) meddelade dom d. 20 dec. 2000.

I ansvarsdelen gjorde HovR:n ingen annan ändring än att fängelsestraffet för J.-O.S. avkortades.

I skadeståndsdelen anförde HovR:n i domskälen: Åklagaren har yrkat förpliktande för M.B., K.O., S.V., J.-O.S., P.H., G.K. och T.E. att utge skadestånd enligt 2 kap. 4 § skadeståndslagen (1972:207). Enligt denna bestämmelse skall den som vållar ren förmögenhetsskada genom brott ersätta skadan. Med ren förmögenhetsskada förstås enligt 1 kap. 2 § samma lag sådan ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada.

Åklagaren har gjort gällande att staten har vållats ren förmögenhetsskada genom de skattebrott och den medhjälp därtill som M.B. och K.O. respektive S.V., J.-O.S., P.H., G.K. och T.E. har gjort sig skyldiga till.

Åklagaren har utformat statens talan så att den enligt hans mening omfattar

enbart "slutlig skada" för staten. Han har sålunda beloppsmässigt begränsat yrkandet till att avse vad enligt hans mening staten inte kan erhålla på annat sätt, nämligen som utdelning i SET:s konkurs, i form av betalningssäkrade medel i CA-bolaget och genom förverkande av kontanter som beslagtagits hos K.O., P.H. och G.K.

Samtliga berörda tilltalade får i första hand anses ha gjort gällande att statens talan inte är lagligen grundad och därför skall lämnas utan bifall.

HovR:n gör följande bedömning.

Enligt 22 kap. 1 § RB får i samband med ett åtal talan föras mot den misstänkte eller annan om enskilt anspråk i anledning av brottet. Staten har hävdats att den drabbats av en ren förmögenhetsskada genom brott. Häri ligger samtidigt att staten gör gällande att den har ställning av målsägande enligt 20 kap. 8 § 4 st. RB.

En förutsättning för att statens talan skall kunna bifallas är, att staten är att betrakta som målsägande. Prövningen härav skall emellertid göras genom att rätten prövar statens påstående att den åsamkats skada genom brott.

Målet gäller undanhållen mervärdesskatt. Beslut om betalningsskyldighet för mervärdesskatt fattas enligt 2 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) av skattemyndigheten och besluten kan överklagas till förvaltningsdomstol enligt 22 kap. samma lag. Betalningsskyldig är i första hand den skattskyldige, dvs. SET. Det finns emellertid också regler som kan medföra att den som företräder en skattskyldig som är juridisk person blir solidariskt ansvarig med den skattskyldige. I 12 kap. 6 § skattebetalningslagen föreskrivs sålunda att om en företrädare för en juridisk person har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta. Av 7 § i samma kapitel framgår att sådan talan förs vid allmän domstol. En sådan talan torde dock inte få föras av åklagaren utan bemyndigande från Riksskatteverket (jfr rättsfallet NJA 1994 s. 170).

I rättspraxis finns exempel på att domstol i brottmål har ansetts ha att pröva ett krav från det allmänna trots att ett sådant krav normalt inte skall prövas av allmän domstol. I rättsfallet NJA 1975 s. 675 ansågs en kommun kunna kräva åter socialhjälp som enskilt anspråk i brottmål om socialhjälpbedrägeri trots att enligt den då gällande socialhjälpslagen kommunens krav på återbetalning skulle prövas av länsstyrelsen. Vidare ansåg HD i målet NJA 1978 s. 234 att kommunens krav i en sådan situation skulle bedömas enligt skadeståndslagens och inte enligt socialhjälpslagens bestämmelser. Det anförda talar i viss mån för att statens krav på ersättning av M.B. m.fl. för den förlust staten har lidit genom brotten kan prövas i målet.

Det finns emellertid också uttalanden som pekar i annan riktning. I delbetänkande av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen, SOU 1983:23, s. 247 f., uttalas att vad den skattskyldige angår blir en skadeståndstalan enligt skadeståndslagen inte aktuell eftersom han har ett skatterättsligt betalningsansvar. Men inte heller när det gäller brottsmedverkan av tredje man, t.ex. anstiftan eller medhjälp till gäldenärsbrott eller skatte- och uppbördsbrott, kan - enligt vad som uttalas i betänkandet - ett civilrättsligt skadeståndskrav anses vara en framkomlig väg.

Som skäl för att så är fallet anför utredningen följande. Allmänt sett torde domstolarna vara obenägna att tilldela staten en målsäganderoll i dessa sammanhang. Till detta kommer de bevismässiga och andra svårigheter som är förenade med en skadeståndsprocess. Beskattningsfrågor är nämligen av indispositiv natur - ett oefterviligt krav på grund av principen om likformig och rättvis beskattning - och låter sig därför svårligen förenas med principerna för en civilprocess, där regelsystemet är inriktat på att lösa tvister mellan enskilda

parter.

I övrigt skall nämnas att Lars Heuman i sin bok Målsägande, 1973, på s. 489 uttalar att då statsverket undanhållits avgifter genom annans brottsliga förfarande, t.ex. skattebedrägeri, synes det tveksamt om kronan alltid kan uppträda som målsägande. - Vidare har Riksåklagaren i ett yttrande till JO (1961 s. 222) uttalat att en taxeringsintendent inte kunde betraktas som målsägande eller målsägandeombud, men ansågs i egenskap av företrädare för det allmänna på skatteområdet inta en ställning liknande målsäganden.

I ett antal senare opublicerade rättsfall har emellertid statens krav i mål om bl.a. skattebrott prövats av allmän domstol. Sålunda har Svea HovR i ett par domar tillerkänt staten skadestånd (se dom d. 4 juni 1998 i målen B 2668-97 och B 464-98 samt dom d. 18 maj 2000 i mål B 9502-99). Dessa båda domar överklagades till HD utan att prövningstillstånd meddelades (beslut d. 18 sept. 1998 i mål B 2953-98 resp. d. 10 nov. 2000 i mål B 2389-00). Svea HovR har i dom d. 2 juli 1997 i mål B 915-97 tillerkänt staten skadestånd på grund av brottet grov oredlighet mot borgenärer.

HovR:n finner att vad som nyss återgetts från Utredningens om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen betänkande alltjämt gör sig gällande. Härtill kommer att processrättsliga komplikationer och inkonsekvenser lätt skulle kunna uppstå, om statens fordran kunde ses som en skadeståndsfordran. Sålunda måste en rätt för staten att yrka skadestånd beträffande en del av en skattefordran rimligen innebära, att en talan enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen om utfående av den andra delen inte skulle hindras av reglerna om lis pendens eller res judicata. En sådan ordning skulle emellertid i praktiken förutsätta att det i varje mål med talan av någotdera slaget finge göras en ingående utredning om vilket belopp som skulle vara att hänföra till det ena eller andra. En i praktiken närliggande aspekt är att en skyldighet för en ställföreträdare att som skadestånd utge ersättning till staten skulle beta ställföreträdaren dennes rätt att enligt 12 kap. 12 § skattebetalningslagen kräva den juridiska personen på vad han betalat.

En annan omständighet som talar emot att det kan vara fråga om ett skadestånd är avräkningsproblematiken. Skulle exempelvis någon av de tilltalade betala in ett belopp till staten med anledning av en skadeståndsdom, skulle det beloppet uppenbarligen avräknas från statens skattefordran i SET:s konkurs. Väl att märka är att även om staten ser det som utsiktslöst att få in hela skattefordringen i SET:s konkurs kan man likväl utgå från att staten bevakar hela beloppet som en skattefordran i konkursen.

Vid en samlad bedömning finner HovR:n det både olämpligt och ogörligt att separera ut de i målet yrkade skadeståndsbeloppen från den skattefordran som staten har. Enligt HovR:ns mening är det i stället helt enkelt så att den rättsliga naturen hos en skattefordran inte till någon del kan upphöra på den grunden att fordringen i praktiken inte kan drivas in enligt de regler som gäller för en skattefordran. HovR:n finner sålunda att vad som yrkas i skadestånd utgör en skatt åvilande SET som skattskyldig. Vid nu angivna förhållande kan staten inte anses ha tillfogats en ren förmögenhetsskada i skadeståndslagens mening.

HovR:n får här tillägga följande. Även om statens yrkande hade grundat sig på oredlighetsbrotten, skulle staten enligt HovR:ns mening inte ha åsamkats någon ren förmögenhetsskada genom brott. Statens talan skulle nämligen i sådant fall ha gått ut på att de tilltalade lagt beslag på de medel som SET skulle ha haft om allt gått rätt till och att staten, som har en fordran på SET, på grund härav skulle kunna göra gällande skadeståndsanspråk mot de tilltalade. För att staten skall ha rätt att göra gällande en fordran krävs emellertid, enligt vad som sagts ovan, att staten har ställning som målsägande. Så torde i allmänhet inte vara fallet vid sådana angrepp på en fordringsrätt. Sålunda anses en fordringsägare inte vara målsägande i de fall då exempelvis ett bedrägeribrott, som begåtts mot gäldenären, medför skada för fordringsägaren till följd av att gäldenären kommit på obestånd genom brottet (jfr Lars Heuman, a.a. s. 309 f.

och 323).

Statens skadeståndstalan skall på nu anförda skäl ogillas.

Domslut. Med ändring av TR:ns dom ogillade HovR:n statens skadeståndstalan.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att HD skulle undanröja HovR:ns dom rörande skadestånd och fastställa TR:ns dom i dessa delar alternativt återförvisa målet i skadeståndsdelen till HovR:n för vidare handläggning.

M.B., K.O., P.H., G.K., S.V., J.-O.S. och T.E. bestred bifall till Riksskatteverkets talan.

HD meddelade prövningstillstånd beträffande frågan om den som döms för skattebrott kan vara skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt (2 kap. 4 §, numera 2 §, skadeståndslagen). Frågan om prövningstillstånd skulle meddelas i övrigt med anledning av Riksskatteverkets talan förklarades vilande.

HD avgjorde målet efter föredragning.

Föredraganden, RevSkr Thornefors, föreslog i betänkande följande beslut:
Skäl. Den fråga som HD nu skall ta ställning till är huruvida den som har dömts för skattebrott kan vara skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt.

Det administrativa förfarandet när det gäller bestämmande och debitering av skatter och vissa avgifter regleras i skattebetalningslagen som trädde i kraft d. 1 nov. 1997 och ersatte bl.a. uppbördslagen. På det skattekonto som då infördes hos skattemyndigheten för varje fysisk eller juridisk person som är skatt- eller avgiftsskyldig registreras löpande samtliga redovisningar, debiteringar och betalningar. Lagen reglerar en mängd frågor om förutom debitering även ansvar för skatt samt befrielse från betalningsskyldighet. I 12 kap. 6 § stadgas att en företrädare för en juridisk person är ansvarig tillsammans med denna om företrädaren inte i rätt tid har gjort föreskrivet skatteavdrag. Enligt 7 § i samma kapitel förs talan om åläggande av betalningsskyldighet enligt 6 § vid allmän domstol samt får talan inte väckas efter det att statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats. En företrädare som har betalat skatt enligt 6 § har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

I 2 § skattebrottslagen stadgas att den skall dömas för skattebrott som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan.

Huvudregeln i svensk rätt är att den som vållar ren förmögenhetsskada genom brott skall ersätta skadan (numera 2 kap. 2 § skadeståndslagen). Med ren förmögenhetsskada avses enligt 1 kap. 2 § lagen sådan ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada. Även medverkan till brott kan medföra skadeståndsskyldighet för ren förmögenhetsskada.

I förarbetena till skadeståndslagen anfördes bl.a. att lagen inte innefattar någon uttömmande reglering av den allmänna skadeståndsrätten (prop. 1972:5 s. 158) och att lagen måste kompletteras med de oskrivna skadeståndsrättsliga grundsatser som har utvecklats eller framdeles kan komma att utbildas i rättstillämpningen (a. prop. s. 448). Beträffande ren förmögenhetsskada orsakad genom brott konstaterades att det allmänt erkändes att skadestånd i princip utgår endast för skada på ett sådant intresse som det ifrågavarande straffstadgandet avser att skydda (a prop. s. 160).

Det kan härvid vara av intresse att konstatera att departementschefen när det gäller skattebrottets skyddsintresse i propositionen 1971:10 med förslag till skattebrottslag m.m., s. 229, anförde att skattebedrägeri närmast är att uppfatta som en typ av förmögenhetsbrott och att straffbestämmelserna därför i första hand bör ta sikte på att skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada som kan uppstå om skatten eller avgiften blir för lågt beräknad och orsaken är att söka i att någon lämnat oriktig uppgift till ledning för beslutet.

Frågan huruvida en skada som åsamkats genom ett brottsligt förfarande även skall medföra skadeståndsansvar har inte diskuterats i någon särskilt stor omfattning i svensk rätt. En utgångspunkt som har brukat användas för denna bedömning är om den skadelidande enligt 20 kap. 8 § RB är att uppfatta som målsägande i straffprocessuellt hänseende. Liksom vid bestämmandet av om någon är berättigad till skadestånd på grund av brott söker man här efter det aktuella straffstadgandets skyddsintresse. Detta sätt att bestämma skadeståndsskyldigheten kan emellertid inte sägas innehålla något egentligt mått av precision och är relativt vanskligt att tillämpa.

Frågan om staten skall ha möjlighet att i form av en talan om skadestånd kräva in skatter eller avgifter har under årens lopp berörts i olika sammanhang som gäller ställföreträdare för bolag. Saken har inte diskuterats när det gäller de skatte- och avgiftskrav som en person ådrar sig vid t.ex. underlåtenhet att deklarerar inkomster av sådan storlek att försummelsen leder till åtal för skattebrott och det har såvitt känt inte heller gjorts gällande från statens sida att sådana krav skall kunna bli föremål för en skadeståndstalan. Någon tvekan om att sådana krav bör regleras inom det administrativa förfarandet torde således inte föreligga.

Uppbördsutredningen diskuterade i betänkandet SOU 1965:23 (s. 186 f.) möjligheten att införa en skadeståndsskyldighet för ställföreträdare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgjorde skyldigheten att redovisa innehållen skatt. Som skäl mot detta anfördes bl.a. att ett belopp som utdömts som skadestånd i allmänhet omfattas av den allmänna preskriptionsregeln och att en fordran på skadestånd genom preskriptionsavbrott kunde komma att hållas vid liv hur länge som helst. En ställföreträdare som ålades att betala skadestånd avseende vad som inte kunde tas ut av innehållen skatt hos bolaget skulle därmed komma att ansvara för betalningen av en fordran som för länge sedan preskriberats hos arbetsgivaren. Ställföreträdaren skulle således inte ha någon möjlighet att få beloppet åter av bolaget. Vidare påpekades att det då målet om ställföreträdares vara för brott handlades ofta inte torde vara möjligt att slå fast vilket belopp skadan uppgick till. Utredningen avvisade tanken på att konstruera ansvarigheten för skattebelopp, som bolaget hållit inne och som den juridiska personen svarar för men saknade möjlighet att betala, som ett skadeståndsansvar.

I delbetänkandet från Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen, SOU 1983:23 s. 247 f., uttalades att vad den skattskyldige angår blir en skadeståndstalan enligt skadeståndslagen inte aktuell eftersom han har ett skatterättsligt betalningsansvar. Enligt utredningen kunde inte heller när det gäller brottsmedverkan av tredje man ett civilrättsligt skadeståndskrav anses vara en framkomlig väg. Som skäl för detta anfördes bl.a. att domstolarna torde vara obenägna att tilldela staten en målsäganderoll i dessa sammanhang samt de bevismässiga och andra svårigheter som är förenade med en skadeståndsprocess.

Dessa uttalanden ger belägg för att det kan vara förenat med olägenheter av olika slag om staten generellt har möjlighet att föra talan om skadestånd vid åtal för skattebrott. Det kan emellertid inte bortses från att dessa olägenheter numera kan uppvägas av starkare intressen som har sin grund i skadeståndets preventiva och reparativa funktion.

Vid bedömningen av den fråga som nu är aktuell är det inte möjligt att bortse från det faktum att den ekonomiska brottsligheten vållar samhället stora skador. Genom olika s.k. upplägg vilka är lätta att skapa men svåra för myndigheterna att upptäcka och mycket kostnadskrävande att utreda undandras staten stora skatteintäkter bl.a. i form av uteblivna betalningar av mervärdesskatt. Till de vanligaste brottsliga förfarandena i dessa sammanhang hör handel med osanna fakturor och användandet av s.k. mellanbolag vid import av varor, t.ex. mobiltelefoner, från annat land inom den Europeiska Unionen. Dessa förfaranden har som huvudsakligt syfte att undandra staten skatt, i första hand mervärdesskatt, dvs. att tillfoga staten skada. I vissa fall är det inte möjligt att kräva samtliga aktörer i brottsuppläggen enligt det skatteadministrativa förfarandets regler om ställföreträdaransvar. Det framstår då som naturligt att de personer som är beredda att ägna sig åt brottslighet av detta slag också kan bli ersättningsskyldiga på skadeståndsrättslig grund för den skada som de genom sin verksamhet åsamkat staten.

Att staten när det gäller denna typ av brottslighet intar ställning som målsägande råder det inte någon tvekan om. Även om skadans storlek beräknas med hjälp av skatterättsliga regler utgör den brottsliga handlingen grunden för det skadeståndsrättsliga kravet. Adekvat kausalitet föreligger således mellan handlingen och skadan.

Med hänsyn till det anförda finner HD att staten i vissa fall som gäller skattefordringar som uppkommit till följd av skattebrott skall vara berättigad att kräva skadestånd för dessa.

HD:s avgörande. HD förklarar att den som har dömts för skattebrott kan vara skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt.

HD meddelar prövningstillstånd i målet i övrigt såvitt avser statens talan.

HD (JustR:n Svensson, Thorsson, Lundius, Ella Nyström, referent, och Wersäll) beslöt följande dom: Domskäl. Statens anspråk på att den som dömts för skattebrott skall ersätta statens förlust till följd av brottet kan i och för sig uppfattas som ett anspråk på ersättning för skada enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer. Det måste emellertid samtidigt ses som ett anspråk på betalning av skatt.

Regler om debitering och betalning av skatter och avgifter finns i skattebetalningslagen (1997:483). Reglerna innebär att det för varje fysisk och juridisk person som är skatt- eller avgiftsskyldig upprättas ett skattekonto, på vilket det löpande registreras bl.a. vilken skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka enligt de beskattningsbeslut som fattas varje redovisningsperiod samt gjorda in- och utbetalningar. I 12 kap. skattebetalningslagen finns regler om ansvar för skatt. I 6 § föreskrivs att företrädare för juridisk person i vissa fall kan tillsammans med den juridiska personen bli betalningsskyldig för skatt som åvilar den juridiska personen. Talan om sådan betalningsskyldighet skall enligt 7 § föras vid allmän domstol. Talan får inte väckas sedan statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats. Om företrädaren fullgör den personliga betalningsskyldighet som har beslutats skall betalningen föras till den juridiska personens skattekonto (se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 440). En företrädare som har betalat skatt enligt 6 § har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet. Det kan tilläggas att regeringen i prop. 2002/03:128 föreslagit att beslut om företrädaransvar skall fattas av allmän förvaltningsdomstol i stället för av allmän domstol.

Regler om företrädarens ansvar såvitt avser innehållen källskatt infördes ursprungligen år 1967 i 77 a § uppbördsförordningen (1953:272) och dessa regler fick senare motsvarigheter i bl.a. lagarna om mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Vid tillkomsten av 77 a § uppbördsförordningen diskuterades möjligheten att i lag införa skadeståndsskyldighet för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgjort skyldigheten att redovisa

innehållen skatt (se Uppbördsutredningens betänkande SOU 1965:23 s. 182 ff., jfr prop. 1967:130 s. 129 ff.). Bakgrunden var HD:s uttalanden i rättsfallen NJA 1957 s. 757 I och II, av innebörd att den som fällts till ansvar enligt uppbördsförordningen för underlåtenhet att redovisa innehållen källskatt inte, i brist på uttryckligt stadgande, kunde förpliktas att som skadestånd betala det skattebelopp som arbetsgivaren hade att inbetala enligt skattemyndighetens beslut. Uppbördsutredningen ställde sig emellertid tveksam till att införa regler om skadeståndsskyldighet. Som skäl för denna ståndpunkt angavs bl.a. att ett belopp som utdömts i form av skadestånd i allmänhet omfattas av den allmänna preskriptionsregeln och att en fordran på skadestånd genom preskriptionsavbrott skulle kunna hållas vid liv hur länge som helst medan fordran på den skattskyldige skulle preskriberas enligt bestämmelser i uppbördsförordningen. Ställföreträdaren skulle då inte ha någon möjlighet att återfå beloppet av den skattskyldige. Vidare angavs att det då brottmålet handläggs ofta inte är möjligt att beräkna skadans storlek samt att det i många fall knappast kan göras gällande att någon skada då uppstått. Det föreslogs därför i stället särskilda bestämmelser om ställföreträdarens ansvarighet, vilket förslag sedermera ledde till införandet av bestämmelserna i 77 a § uppbördsförordningen.

Frågan om möjligheten att föra skadeståndstalan enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler avseende undandragen skatt har berörts även i senare lagstiftningssammanhang utan att sådan talan ansetts vara en framkomlig väg (se SOU 1983:23 s. 247 f.).

Ställföreträdaransvaret har därefter kommit att utvidgas så att det numera avser i stort sett samtliga skatter och avgifter. Det finns därmed ett regelsystem i skattelagstiftningen som omfattar betalningsansvaret för skatter och avgifter såväl för den skattskyldige själv som för företrädare för juridisk person. Det framstår inte som lämpligt att beträffande dessa subjekt tillerkänna staten en alternativ möjlighet att infordra undandragen skatt under åberopande av allmänna skadeståndsrättsliga principer.

Det kan visserligen i många fall uppfattas som otillfredsställande att inte alla som medverkat i ett allvarligt skattebrott kan åläggas betalningsansvar för den skatt som undandragits genom brottet. Det måste emellertid beaktas att reglerna om betalningsansvar har övervägts och ändrats vid flera tillfällen utan att kretsen av ansvariga utvidgats. Att i rättstillämpningen komplettera reglerna med en möjlighet att föra skadeståndstalan beträffande endast vissa subjekt kan inte komma i fråga.

Frågan huruvida skadeståndsskyldighet mot staten för undandragen skatt skall kunna åläggas den som dömts för skattebrott innehåller vidare problem av bl.a. det slag som Uppbördsutredningen pekade på i sitt betänkande år 1965.

Mot bakgrund av det anförda får det anses att dagens regler om företrädaransvar uttömmande reglerar möjligheterna att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige. Ett eventuellt införande av en möjlighet för staten att föra en skadeståndstalan av ifrågavarande slag förutsätter ingående överväganden som bör ske inom ramen för ett lagstiftningsarbete.

HD finner således att den som döms för skattebrott inte är skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen.

Domslut. HD förklarar att den som döms för skattebrott inte är skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207).

HD finner ej skäl att meddela prövningstillstånd i målet i övrigt med anledning av Riksskatteverkets talan, i följd varav HovR:ns dom i dessa delar skall stå fast.

HD:s dom meddelades d. 6 okt. 2003 (mål nr B 4792-00).

Sökord: Skadestånd; Skatt
