

Målnummer:	B1916-07	Avdelning:	2
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2010-06-01		
Rubrik:	En förutsättning för ansvar för skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) har, trots lagtextens utformning, ansetts vara att den tilltalade haft uppsåt till skatteundandragande (eget eller annans).		
Lagrum:	2 § och 7 § skattebrottslagen (1971:69)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 2004 s. 176• NJA 2005 s. 732• NJA 2007 s. 929		

REFERAT

Norrköpings tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Norrköpings tingsrätt åtal mot T.M. enligt följande gärningsbeskrivning.

1. Skattebrott. T.M. har som företrädare för ProCorol AB (556526-0030) med säte i Norrköping uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att lämna kontrolluppgifter till Skatteverket för i bolaget anställd personal avseende 2002. Uppgifterna rör förhållanden som har betydelse för skyldigheten för annan att betala skatt. De löner som utbetalats till anställda under aktuell period uppgår till åtminstone 1,4 miljoner kr. T.M. har härigenom gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas honom eller annan med åtminstone 400 000 kr. Lagrum: 2 § skattebrottslagen (1971:69).

2. Bokföringsbrott, grovt brott. T.M. har som företrädare för ProCorol AB med säte i Norrköping uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Bokföring har inte upprättats eller bevarats på betryggande sätt för perioden 2002-09-01- 2003-04-01, då bolaget försattes i konkurs av Norrköpings tingsrätt. Detta har fått till följd att rörelsens förlopp inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Brottet är att bedöma som grovt, eftersom bokföringsskyldigheten helt åsidosatts och eftersom verksamheten under aktuell period varit av stor omfattning och omsatt åtminstone 1,3 miljoner kr. Lagrum: 11 kap. 5 § BrB, i dess lydelse före 1 juli 2005.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Fredrik Lenter) meddelade dom den 19 oktober 2006.

Domskäl

Under denna rubrik anförde tingsrätten inledningsvis följande.

T.M. har bestritt ansvar för brott. Han har vidgått att han under den tid som avses med åtalet har varit legal företrädare för ProCorol Aktiebolag och att han har varit ansvarig för inlämnandet av kontrolluppgifter och för fullgörandet av bokföringsskyldighet. Han har dock hävdatt att han och en person vid namn R.L. muntligen överenskommit att denne skulle svara för bolagets administration,

bokföring och skatteredovisning och att han inte haft anledning att anta eller misstänka att dessa åligganden inte fullgjordes på rätt sätt. Verksamhetens omfattning och omsättning har inte ifrågasatts.

I domskälen återgavs härefter uppgifter som lämnats av T.M. samt av auktoriserade revisorn C.N. och revisorsassistenter E.N. och A.N., alla anställda vid revisionsbyrå Lindebergs GT AB, vilka hade hörts som vittnen på åklagarens begäran.

Under rubriken Tingsrättens bedömning anfördes i domskälen:

Det är utrett att T.M. i egenskap av legal ställföreträdare för ProCorol Aktiebolag haft företagaransvar för bokföringen och för skyldigheten att lämna kontrolluppgift till Skatteverket avseende den tid som avses med åtalet. T.M. har inte lämnat annat än diffusa uppgifter om att han någon gång i mars 2001 muntligen delegerat det direkta företagaransvaret till R.L. Något egentligt stöd för hans påstående har inte framkommit utan tvärtom har utredningen visat att det är T.M. som redan från början och under hela tiden skött kontakten med Lindebergs GT AB. C.N. på Lindebergs GT AB har t.ex. omvitnat att han hade löpande kontakter med T.M. fram tills kontakten upphörde helt. C.N. och E.N. har båda uppfattat att det var T.M. som skötte verksamheten under den aktuella tiden. Det kan här noteras att ingen av dem har uppgett att de haft kontakt med R.L. avseende bolagets redovisning. Att det var T.M. som faktiskt skötte verksamheten stöds också av att det är T.M. som varje månad undertecknat de deklarationsblanketter som inlämnats till Skatteverket. Att det direkta företagaransvaret delegerats på sätt T.M. gjort gällande förtjänar mot denna bakgrund inte tilltro.

Det har således ovan befunnits utrett att T.M. har varit ansvarig för skyldigheten att lämna kontrolluppgifter till Skatteverket och för upprättandet av bokföring. Detta ansvar måste T.M. ha varit medveten om. Genom att uppsåtligen underlåta att lämna kontrolluppgifter avseende 2002 har fara uppkommit för att skatt om minst 400 000 kr skulle undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Faran har uppkommit även om den totala lönen till anställda framgått av skattedeklarationerna och även om flera anställda själva deklarerat sina inkomster. Även objektivt sett föreligger alltså ett fullbordat skattebrott. T.M. kan således inte undgå ansvar för skattebrott.

Det är klarlagt att det vid konkursutbrottet konstaterades att bokföring saknades avseende den aktuella tiden. Att R.L. eller annan person upprättat bokföring enligt bokföringslagen utan att ha kontakt med vare sig Lindebergs GT AB eller T.M. och att R.L. sedan tagit all bokföring får anses som uteslutet. Däremot kan det inte uteslutas att R.L. eller annan person tagit med sig visst bokföringsmaterial, t.ex. pärmar med verifikationer, från kontoret på sätt T.M. hävdar. Oaktat hur det förhåller sig härmed kan det hållas för visst att bokföringen har varit bristfällig och att den bokföring som eventuellt funnits upprättad i vart fall inte har förvarats på ett betryggande sätt. Detta har fått till följd att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Med hänsyn till att rörelsen har omsatt minst 1,3 miljoner och att det har funnits flera anställda är bokföringsbrottet av allvarlig beskaffenhet men vid en sammantagen bedömning inte grovt. T.M. har således uppsåtligen gjort sig skyldig till bokföringsbrott.

Påföljd m.m.

T.M. förekommer inte sedan tidigare i belastningsregistret.

De brott som T.M. har gjort sig skyldig till är av sådan art att påföljden normalt bestäms till fängelse. Vare sig brottslighetens art eller straffvärde utesluter emellertid en icke frihetsberövande påföljd. T.M., som är ostraffad och lever under ordnade förhållanden, får anses lämplig att utföra samhällstjänst. Eftersom det kan antas att han avhåller sig från fortsatt brottslig verksamhet

finns förutsättningar att döma honom till villkorlig dom. För att ge påföljden nödvändig skärpa måste den villkorliga domen förenas med föreskrift om samhällstjänst. Antalet timmar samhällstjänst bestäms till 120 medan alternativstraffet anges till fyra månaders fängelse.

Domslut

Tingsrätten dömde T.M. enligt 11 kap. 5 § BrB i dess lydelse före den 1 juli 2005 för bokföringsbrott och enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) för skattebrott till villkorlig dom med samhällstjänst 120 timmar. Om fängelse i stället hade valts som påföljd skulle fängelse 4 månader ha dömts ut.

Göta hovrätt

T.M. överklagade i Göta hovrätt och yrkade att hovrätten skulle ogilla åtalet.

Åklagaren bestred ändring. Han yrkade, såvitt avsåg åtalspunkten 1, alternativt ansvar för vårdslös skatteuppgift, skatteredovisningsbrott eller vårdslös skatteredovisning.

Hovrätten (hovrättsrådet Göran Olsson, lagmannen Hans Ericsson, referent, och tf. hovrättsassessorn Anna Kramer) anförde i dom den 3 april 2007 bl.a. följande.

Hovrättens domskäl

Skuldfrågan

T.M. har i hovrätten, såvitt avser åtalet för skattebrott, angett även följande omständighet till stöd för sin talan. ProCorol AB har i skattedeklarationer som har getts in till Skatteverket och som inte har påståtts vara oriktiga, deklarerat de belopp som bolaget har dragit av i skatt för sina anställda. Följden är att arbetstagarna enligt 12 kap. 2 § skattebetalningslagen inte är skyldiga att erlagga dessa skattebelopp till staten. Det föreligger därför ingen fara för att skatt undandras det allmänna genom att kontrolluppgifter inte har lämnats. Om i deklARATIONERNA angivna skattebelopp, på grund av avsaknaden av kontrolluppgifter, inte kan hänföras till löntagarna tillfaller skattebeloppen staten med stöd av 16 kap. 13 § skattebetalningslagen.

Åklagaren har uppgett att han inte påstår annat än att skattedeklarationerna är riktiga.

- - -

Hovrätten gör följande bedömning.

Såsom tingsrätten har funnit är det T.M. som varit ansvarig för att kontrolluppgifter lämnades till Skatteverket och att bokföringen i bolaget sköttes på ett tillfredsställande sätt och att bokföringsmaterialet förvarades betryggande. Att T.M. var införstådd med sina skyldigheter vinner stöd av de kontakter som utredningen visar att han har haft med revisionsbyrån.

Det är klarlagt att T.M. inte har fullgjort sin skyldighet att tillse att kontrolluppgifter lämnades till Skatteverket. Det må vara att arbetstagare inte blir betalningsskyldiga gentemot staten för sådan skatt som arbetsgivaren har dragit av i samband med löneutbetalning. Den omständigheten att i skattedeklaration avdraget belopp inte kan hänföras till specifika löntagare medför ändå en fara för att skatt undandras det allmänna. Sålunda kan skatteprogressionen vid den statliga inkomstbeskattningen påverkas om en löntagare inte deklarerar samtliga sina inkomster. Det är i T.M:s fall osannolikt att fara har förelegat för att skatt skulle undandras det allmänna med det av åklagaren påstådda beloppet. I bolaget har funnits så många anställda att faran emellertid kan anses ha omfattat ett belopp som överstiger gränsen för att

gärningen skall bedömas som skattebrott. T.M. skall därför dömas för skattebrott.

På av tingsrätten anförda skäl skall T.M. även dömas för bokföringsbrott. Brottet är inte att anse som ringa.

Påföljdsfrågan

Det framgår av T.M:s personliga förhållanden att han den 20 december 2006 insjuknade med stroke. I ett medicinskt underlag för bedömning av rätt till sjukpenning och eventuellt behov av rehabilitering dagtecknat den 14 mars 2007 görs den prognosen att T.M. inte bedöms kunna få tillbaka sin förmåga till arbete.

Med hänsyn till vad som har framkommit om T.M:s hälsotillstånd framstår inte en föreskrift om samhällstjänst som lämplig. Påföljden för T.M. bör därför bestämmas till villkorlig dom utan denna föreskrift. Hans personliga och ekonomiska förhållanden är sådana att det föreligger särskilda skäl att inte förena den villkorliga domen med dagsböter.

Hovrättens domslut

Hovrätten ändrar tingsrättens dom på så sätt att påföljden för T.M. bestäms till villkorlig dom.

Nämndemännen Yvonne Lindholm Andersson och Lars-Olof Reinfeldt var skiljaktiga såvitt avsåg åtalspunkten 1 och anförde. Bolaget har avgett skattedeklarationer för den tid som omfattas av åtalet och åklagaren har inte påstått att deklARATIONERNA HAR VARIT FELAKTIGA. Det har vid sådant förhållande inte förelegat någon fara för att skatt skall undandras det allmänna. Åtalet för skattebrott kan därför inte vinna bifall. Inte heller åklagarens alternativa yrkanden kan anses vara styrkta. Vi ogillar således åtalet enligt punkten 1. I övriga frågor är vi ense med majoriteten.

Högsta domstolen

T.M. överklagade och yrkade att HD skulle ogilla åtalet för skattebrott.

Riksåklagaren bestred ändring.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, rev.sekr. Dag Edvardsson, föreslog i betänkande följande dom.

Domskäl

1. Enligt hovrättens i denna del inte överklagade dom, åtalspunkt 2, har T.M. som företrädare för ProCorol AB (i forts. bolaget) gjort sig skyldig till bokföringsbrott för perioden den 1 september 2002 till den 1 april 2003.

2. Beträffande åtalet för skattebrott, åtalspunkt 1, är det utrett att T.M., såsom företrädare för bolaget, har varit ansvarig för bolagets skatteredovisning samt att bolaget underlåtit att lämna kontrolluppgifter till Skatteverket avseende utbetald lön till bolagets personal för år 2002. Under året lämnade dock bolaget en gång per månad skattedeklarationer i vilka bolaget redovisade utbetald löneersättning och den A-skatt som dragits av för de anställdas räkning med sammanlagda belopp. Deklarationerna var undertecknade av T.M. Den avdragna skatten har betalats in till Skatteverket, men inte i sin helhet. Efter att bolaget gått i konkurs den 1 april 2003 framkom vid konkursutredningen och skatterevision avseende bolagets löneutbetalningar att vissa anställda i sina självdeklarationer, trots avsaknad av förtryckt kontrolluppgift i deklARATIONSBANKETTEN, hade tagit upp den lön de erhållit från bolaget medan

andra inte hade gjort detta. Ett antal anställda kunde inte identifieras, varför uppgift saknas om deras deklARATIONER.

3. T.M. har liksom i hovrätten anfört att anförda förhållanden inte inneburit någon fara för skatteundandragande.

4. Av 2 § skattebrottslagen (1971:69) följer, såvitt nu är av intresse, att den som på annat sätt än muntligen underlåter att till myndighet lämna kontrolluppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott.

5. Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott. Det innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt skett, dvs. att ett beslut om debitering fattats, utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så ska ske. Det har framhållits i förarbetena att åklagaren måste göra sannolikt att förhållandena i det enskilda fallet varit sådana att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle påföras med ett för lågt belopp (se prop. 1995/96:170 s. 157). Det ska således vara fråga om en konkret fara.

6. Skattebrott förövat genom underlåtenhet anses fullbordat när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts. Den tidpunkt då myndigheten faktiskt beslutar i en skattefråga saknar således betydelse för frågan om brottet är fullbordat eller inte (se prop. 1995/96:170 s. 157). Vid underlåtenhet anses faran bestå i att myndigheten inte får reda på skattesubjektets existens eller i vart fall kan komma att uppskatta beskattningsunderlaget eller fastställa skatten eller avgiften till för lågt belopp (se prop. 1971:10 s. 226).

7. Frågan är då om T.M:s underlåtenhet att lämna kontrolluppgifter medfört en konkret fara för skatteundandragande. Vid farebedömningen bör hänsyn tas till bl.a. den redovisningsmetod som ska användas av den redovisningsskyldige och kontrollapparaten utformning (se prop. 1995/96:170 s. 95).

8. Enligt det förfarande som regleras genom bl.a. skattebetalningslagen (1997:483) är en arbetsgivare som betalat ut arbetsersättning skyldig att för arbetstagarens räkning göra avdrag för A-skatt. Arbetsgivaren är skyldig att varje månad lämna skattedeclarationer i vilka utbetald arbetsersättning och avdragen skatt redovisas. Avdragen skatt ska dessutom betalas in varje månad till Skatteverket. Redovisningen i skattedeclarationerna sker med sammanlagda belopp. Vad som belöper på varje enskild arbetstagare redovisas inte. Den ersättning som arbetsgivare betalat ut till varje anställd jämte avdragen A-skatt redovisas istället genom kontrolluppgifter. Enligt 14 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska sådana uppgifter lämnas för varje kalenderår senast den 31 januari det närmast följande kalenderåret. Med ledning av kontrolluppgifterna tillgodoräknas arbetstagaren vad som har innehållits för honom eller henne i preliminär A-skatt under beskattningsåret. Kontrolluppgiftens information förtrycks i den självdeklarationsblankett som skickas till arbetstagaren.

9. T.M. var i egenskap av företrädare för bolaget skyldig att senast den 31 januari 2003 lämna kontrolluppgifter beträffande utbetalda löner till bolagets arbetstagare. Att han underlåtit att göra detta har således haft betydelse för Skatteverkets möjligheter att dels få vetskap om vilka arbetstagare som uppburit lön, dels tillgodoräkna arbetstagarna rätt avdragen A-skatt. Detta har medfört att det förelegat fara för att beskattningsunderlaget för arbetstagarna skulle komma att bli oriktigt.

10. Visserligen åligger det den skattskyldige arbetstagaren att granska den förtryckta informationen i deklARATIONSBANKETTEN och, om någon uppgift är felaktig eller saknas, göra den ändring eller det tillägg som behövs i deklARATIONSBANKETTEN, varvid beskattningsunderlaget blir riktigt, se 3 kap. 3 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Detta

förhållande utesluter dock inte att skattebrott å arbetsgivarens sida kan föreligga på grund av underlåtenhet att lämna kontrolluppgift. Skattebrott är som anförts ett farebrott och inte ett effektbrott. Vad som är avgörande för farebedömningen är om felet eller underlåtenheten sannolikt inte skulle upptäckts vid den normala rutinmässiga kontrollen hos Skatteverket. Kontrolluppgift av nu aktuellt slag ska lämnas utan föreläggande från Skatteverket. För det fall en kontrolluppgift inte alls lämnats kan felet inte upptäckas med mindre än att en revision genomförs eller genom att ytterligare uppgifter inhämtas från den skattskyldige eller annan. Fel som kan avslöjas endast vid en genomgång av bokföring och andra räkenskaper anses så gott som undantagslöst innebära fara för skatteundandragande. (Se prop. 1995/96:170 s. 95 och 158.)

11. På grund av det anförda står klart att T.M:s underlåtenhet kan ha medfört en fara för skatteundandragande. Det saknas dock någon egentlig utredning om på vilket sätt det har förelegat sådan fara.

12. För att ett skattebrott ska anses fullbordat är det inte tillräckligt att det föreligger en fara för skatteundandragande utan det krävs också, såvitt gäller underlåtenhetsbrott, att gärningsmannen åsidosätter den föreskrivna uppgiftsskyldigheten med uppsåt att skatt ska undandras det allmänna (se prop. 1995/96:170 s. 96). Uppsåtet ska alltså täcka såväl underlåtenheten som själva skatteundandragandet.

13. Av T.M:s egna uppgifter och utredningen i övrigt framgår att han varit medveten om sin skyldighet att se till att kontrolluppgifter lämnades och att han förstått att detta inte fullgjorts på föreskrivet sätt. I fråga om ansvar för skattebrott torde därutöver krävas att utredningen i vart fall visar att T.M. insett att det förelåg en beaktansvärd risk för att underlåtenheten skulle medföra ett skatteundandragande och att han förhållit sig likgiltig till förverkligandet av den effekten (jfr NJA 2004 s. 176). För att bedöma om det förhållit sig på det viset bör omständigheterna vid gärningen vara avgörande. Som framkommit ovan visar utredningen att T.M. fullgjort vad som ankommit på bolaget i fråga om skattedeklarationer för år 2002. Mot bakgrund av detta framstår T.M:s underlåtenhet att lämna kontrolluppgifter mer som slarv till följd av arbetsanhopning, personliga problem och andra liknande förhållanden än som en likgiltighet inför att skatt skulle komma att undandras det allmänna. Utredningen visar således att T.M. inte åsidosatt den föreskrivna uppgiftsskyldighet med uppsåt till skatteundandragande. Ansvar för skattebrott kan därför inte komma på fråga.

14. Den som, i annat fall än som avses i 2 § skattebrottslagen, uppsåtligen till myndighet lämnar oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt eller uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift av sådant slag kan dock dömas för skatteredovisningsbrott enligt 7 § samma lag. Bestämmelsen är avsedd att tillämpas bland annat vid brott mot skyldigheten att lämna kontrolluppgifter.

15. Som tidigare konstaterats har T.M. uppsåtligen underlåtit att lämna kontrolluppgifter för bolagets anställda för år 2002. En viktig förutsättning för skattesystemet är att arbetsgivare lämnar föreskrivna uppgifter. Ett åsidosättande av den skyldigheten kan ge upphov till betydande följder. Gärningen kan av det skälet inte anses som ringa. Omständigheterna är därför sådana att åtalpunkt 1 bör bedömas som skatteredovisningsbrott.

16. T.M. ska dömas för bokföringsbrott och skatteredovisningsbrott. Det saknas skäl att döma till annan påföljd än vad hovrätten gjort.

Domslut

HD ändrar hovrättens dom endast på det sättet att T.M., såvitt gäller åtalpunkt 1, döms för skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen (1971:69).

HD (justitieråden Gertrud Lennander, Dag Victor, referent, Gudmund Toijer, Lena Moore och Johnny Herre) meddelade den 1 juni 2010 följande dom:

Domskäl

1. Enligt hovrättens i denna del inte överklagade dom, har T.M. som företrädare för ProCorol AB gjort sig skyldig till bokföringsbrott för perioden den 1 september 2002 till den 1 april 2003.

2. T.M. 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 kr och förfarandet påstås ha gett upphov till fara för att skatt skulle undandras det allmänna med åtminstone 400 000 kr. 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. 1 2 § första stycket skattebrottslagen behandlades då s.k. aktivt skattebrott. Underlåtenhet att lämna kontrolluppgift var alltså inte straffbart 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 tillrädligt 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 T.M. 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 T.M. 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 T.M. 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 underlåtenhetsbrott (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 farerequisitet" (a. prop. s. 88). (Det kan vad gäller farerequisitet 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 justitieuskottets 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 T.M. ska kunna dömas för skattebrott krävs således att åklagaren kan visa att T.M. 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 T.M. 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 T.M. 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 ändring) och att skatteundandraganden inte av T.M. 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 T.M. att fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

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

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

Domslut

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

HD:s dom meddelad: den 1 juni 2010.

Mål nr: B 1916-07.

Lagrum: 2 och 7 §§ skattebrottslagen (1971:69).

Rättsfall: NJA 2004 s. 176, NJA 2005 s. 732 och NJA 2007 s. 929.

Sökord: Skattebrott; Skatteredovisningsbrott; Uppsåt; Konkret fara; Underlåtenhet; Kontrolluppgift; Medverkan
