

<b>Målnummer:</b>	B35-83	<b>Avdelning:</b>	
<b>Domsnummer:</b>	DB13-84		
<b>Avgörandedatum:</b>	1984-05-25		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 2 § skattebrottslagen (1971:69)</li><li>• 6 § skattebrottslagen (1971:69)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>			

---

**REFERAT**

Allmän åklagare yrkade vid Malmö TR ansvar å kamreren O.E. för försök till skattebedrägeri med följande påstående: O.E. driver tillsammans med annan en travsportrörelse. Han äger 2/3 av rörelsen. Under 1978 erlade O.E. och delägaren, såvitt nu är i fråga, amortering å ett lån med 1 800 kr och betalade härutöver till fullo en skuld om 16 820 kr eller således tillhoppa 18 620 kr. Betalningarna hänför sig till rörelsen och O.E. har haft att svara för 2/3 eller således omkring 12 412 kr och delägaren för resterande 1/3. - Omkring febr 1979 ingav O.E. till skattemyndigheten i Malmö självdeklaration för beskattningsåret 1978. I denna angav O.E. sanningslöst att reparations- och underhållskostnaderna vad rör hans andel i travsportrörelsen varit 23 327 kr. Häri ingår emellertid oriktigt berörda 12 412 kr som således inte är reparations- eller underhållskostnader och inte heller på annan grund utgör en avdragsgill post. - Vid 1979 års taxering framkom under taxeringsnämndens arbete att deklarationen var oriktig i berört avseende. Fara har förelegat för att den oriktiga deklarationen skulle leda till för låg skatt för O.E. med 7 183 kr. - O.E. har lämnat den oriktiga uppgiften med uppsåt att bli påförd för låg skatt.

TR:n (ordf rådmannen Roth) anförde i dom d 21 sept 1982:

Domskäl. O.E. har vitsordat riktigheten av de av åklagaren angivna faktiska uppgifterna men bestritt ansvar under påstående att han inte handlat med uppsåt att de oriktiga uppgifterna skulle leda till för låg skatt för honom.

O.E. har uppgivit: Han har genomgått folkskola och fyraårigt läroverk och därefter erhållit utbildning vid handelsskola. Sedan 1962 är han anställd som kamrer vid Bilspedition Aktiebolag i Malmö, där han bl a sysslar med bokföringsfrågor. 1967 startade han tillsammans med sin fader, sin broder och en svåger vid namn Herentz en travsportrörelse. I denna satte envar av dem in 5 000 kr, varav 18 000 kr användes till inköp av travhäst. Efterhand utvidgades rörelsen så, att de 1978 hade fem hästar till ett inköpsvärde av omkring 50 000 kr. O.E. har under hela den tid rörelsen bedrivits haft hand om kamerala detaljer och svarat för bokföringen, vilket i huvudsak bestått i förändret av en sedvanlig kassabok och upprättande av bokslut för rörelsen. Denna har alltid gått med förlust och drivits närmast som en hobby. 1974 eller 1975 fick O.E. meddelande från skattemyndigheten att rörelsen bedömts ha sådan omfattning att deklarationsskyldighet förelåg med avseende å densamma. Av denna anledning tog O.E. kontakt med en revisor, S.B., vilken brukade biträda hästägare på Jägersro med upprättandet av deras deklarationer. Han har därefter varje år fr o m inkomståret 1974 anlitat B. som medhjälpare vid deklarationsarbetet. Redan vid upprättandet av den första deklarationen fick han av B. information om hur han såväl i bokföringen som i rörelsebilagan

skulle specificera inkomster och utgifter. O.E. har därefter varje år då tiden för deklARATIONERNAS avlämnande närmast sig, uppsökt B. på dennes kontor och därvid medfört pärmar med verifikationer samt en uppställning över inkomster och utgifter för aktuellt inkomstår med utgifterna specificerade i enlighet med av B. lämnade anvisningar. Med ledning av verifikationerna och uppställningen gjorde B. ett utkast till en rörelsebilaga, som sedan låg till grund för den av O.E. upprättade deklARATIONEN. 1974 lämnade Herentz rörelsen, varvid O.E., hans fader och broder övertog dennes andel mot en löSENSUMMA av 10 000 kr. O.E:s fader betalade Herentz dessa 10 000 kr. 1 slutet på 1977 lämnade O.E:s broder rörelsen, varvid O.E. övertog dennes andel med påföljd att O.E. därefter ägde 2/3 och hans fader 1/3 av rörelsen. Även brodern erhöll en löSENSUMMA av 10 000 kr. Eftersom varken O.E:s fader eller O.E. själv hade kontanter, nödgades de taga ett lån till betalning av löSENSUMMAN. De tog ett kortfristig banklån på 20 000 kr hos Svenska Handelsbanken i Växjö, på vilket lån Herentz upptogs som låntagare. Som säkerhet för lånet ställdes en inteckning i faderns sommarstuga. Något år tidigare hade man för rörelsens drift tagit ett lån på omkring 20 000 kr i Vetlanda Sparbank. (anm: enligt uppgift av O.E. i HovR:n rätteligen PKbanken). Även för detta lån stod Herentz upptagen som låntagare. I början på 1978 blev O.E:s fader sjuk. Till följd härav blev han tvungen sälja sommarstugan och för att få denna gravationsfri löstes lånet i Svenska Handelsbanken. Den kvarstående kapitalskulden utgjorde 16 820 kr. På lånet hos Vetlanda Sparbank hade alltsedan lånet togs halvårsvis amorterats 900 kr. På lånet amorterades i febr 1978 900 kr, som förfallit till betalning d 31 dec 1977, och i juli 1978 900 kr, som förfallit till betalning d 30 juni 1978. Alla aviseringar beträffande lånen gick till Herentz som emellertid överlämnade dem till O.E., varpå kvarvarande delägare svarade för betalning av amorteringar m m. Lånet hos Svenska Handelsbanken blev aldrig bokfört, däremot upptogs lånet hos Vetlanda Sparbank som intäkt i bokföringen. När O.E:s deklARATION avseende inkomståret 1978 skulle upprättas, samlade O.E. ihop samtliga verifikationer hörande till detta år och begav sig till B., medförande verifikationerna och en av honom själv gjord uppställning över inkomster och utgifter 1978. Utgifterna var specificerade i enlighet med de anvisningar han tidigare fått av B.. Till den under rubriken "Utgifter" upptagna posten "Div omkostnader" skulle enligt B. hänföras sådana utgiftsposter, som ej gick in under övriga specificerade poster. I posten 23 387 kr ingår dels 18 354 kr, avseende slutbetalning av lånet hos Svenska Handelsbanken och varav 16 820 kr hänför sig till kapitalskulden samt 1 534 kr till ränta och kostnader, dels 3 560 kr, avseende amorteringar 1 800 kr samt räntor och kostnader 1 761 kr, och dels 1 473 kr, avseende reparationer på en transportvagn. O.E. var, när han gjorde förutnämnda uppställning, av den uppfattningen att de å lånen gjorda betalningarna var helt avdragsgilla som en omkostnad i rörelsen. När han tillsammans med B. gick igenom uppställningen och verifikationerna, nämnde han inte något om att han i posten diverse omkostnader, 23 387 kr, inräknat nu aktuella betalningar å lån. Överhuvudtaget förekom mellan honom och B. inte någon som helst diskussion om vad slags utlägg de skilda utgiftsposterna avsåg. B. gjorde på uppställningen noteringar om till vilken rubrik i rörelsebilagan till deklARATIONEN utgiftsposterna var att hänföra. Enligt dessa noteringar var posten "Div. omkostnader" att hänföra till punkten 13 f "reparations- och underhållskostnader" i rörelsebilagan. B. skrev ett koncept till en deklARATION, vari han under rubriken "reparations- och underhållskostnader" upptog posten 23 387 kr. Med ledning av konceptet satte O.E. upp och ingav till lokala skattemyndigheten sin självdeklARATION. Å tidigare års deklARATIONER hade på första sidan alltid anmärkts, att punkten 13 fi rörelsebilagan avsåg sådana utgiftsposter, som inköp av sulkyer, hästfiltar och liknande artiklar, som normalt förslets och förbrukades inom loppet av två eller högst tre år. Någon sådan anteckning gjordes inte på den i målet aktuella deklARATIONEN. O.E. hävdar på det bestämdaste att han, när han avgav deklARATIONEN, var övertygad om att nu aktuella betalningar var att betrakta som avdragsgilla kostnader samt att han inte handlat med avsikt att slippa undan skatt. Att betalningarna i deklARATIONEN kommit att upp tagas som reparations- och underhållskostnader har han ej närmare reflekterat över förrän taxeringsmyndigheten framställde anmärkning mot deklARATIONEN.

På O.E:s begäran har B. hörts såsom vittne samt därvid uppgivit: B., som själv är hästägare och därför bekant med de flesta hästägare på Jägersro, har sedan flera år tillbaka anlitats som skattekonsult av ett flertal hästägare vid travbanan. Han är bekant med O.E. sedan lång tid tillbaka och har sedan mitten av 1970-talet varit denne behjälplig med upprättandet av rörelsebilagan till hans självdeklaration. Redan när O.E. första gången kom och bad B. om hjälp, gav B. honom närmare information om hur i rörelsen uppkomna kostnader lämpligen borde specificeras och hur kostnadsposterna skulle passa in under punkt 13 i rörelsebilagan. Samtidigt överlämnade B. till O.E. en mall, som angav hur utgifterna skulle specificeras i skilda poster. Bland dessa finns upptagen en post benämnd diverse omkostnader. Denna post är i första hand avsedd för utgifter för reparations- och underhållskostnader. Under posten har emellertid även upptagits utgifter för anskaffning av sulkyer, hästfiltar och liknande inventarier, som normalt brukar vara förslitna och förbrukade inom loppet av ett par år. Varje år vid tiden för deklarationens upprättande infann sig O.E. hos B. medförande verifikationer, kassabok och uppställning över inkomster och utgifter. B. och O.E. gick tillsammans igenom uppställningen utan att närmare diskutera denna. Eftersom B. kände O.E. förhållandevis väl och O.E. gjort sig känd som en vederhäftig och hederlig person, har B. aldrig brytt sig om att närmare granska de till de olika posterna hörande verifikationerna utan utgått från att allt varit i sin ordning och att till de olika posterna ej hänförts andra utgifter än sådana som B. givit anvisning om. Någon diskussion om vilka särskilda utgifter som inrymts under de olika posterna har ej förekommit; det enda som diskuterades var årsresultatet. På grundval av den av O.E. gjorda uppställningen har B. skrivit ut ett koncept till rörelsebilaga, vilken därefter legat till grund för O.E:s självdeklaration. I rörelsebilagan till denna har alltid posten diverse omkostnader oförändrad införts under punkten 13 f "reparations- och underhållskostnader". I de under åren 1975-1978 upprättade deklarationerna anmärktes att under punkt 13 f upptagna kostnader avsåg förutom utgifter för reparation och underhåll även utgifter för anskaffning av sulkyer, hästfiltar och inventarier. Någon sådan notering gjordes ej i den nu aktuella deklarationen, eftersom man kunde utgå från att taxeringsmyndigheten då var medveten om förhållandet eller i varje fall kunde få upplysning därom vid en jämförelse med föregående års deklaration. O.E. har aldrig för B. nämnt något om att det funnits lån i rörelsen. Om O.E. hade omtalat att han under posten diverse omkostnader upptagit nu aktuella betalningar på lån skulle B. omedelbart ha reagerat. Med tanke på den ställning O.E. hade inom travsporten och på O.E:s yrkesverksamhet har B. utgått från att O.E. var medveten om att amorteringar på lån ej var avdragsgilla. B. har därför saknat anledning tro att O.E. skulle ha kommit på tanken att upptaga ifrågavarande betalningar såsom en reparations- eller underhållskostnad.

O.E. har enligt vad i målet blivit upplyst genomgått en ettårig utbildning vid handelsskola och är sedan åtskilliga år tillbaka yrkesverksam som kamrer vid ett företag, där han handhar bokföringen och andra kamerala uppgifter. Det kan vid sådant förhållande hållas för uteslutet att O.E. skulle ha varit i så hög grad obekant med gällande skattelagstiftning att han, såsom han velat göra gällande, vid deklarationens avgivande varit av uppfattningen att han ägt att på sätt som skett yrka avdrag för i målet aktuella utgifter såsom reparations- och underhållskostnader. Den i deklarationen lämnade oriktiga uppgiften har varit ägnad att för O.E. leda till för låg skatt med 7 183 kr. Vad O.E. invänt därom att han ej varit medveten om att uppgiften varit oriktig och att han ej handlat med avsikt att påföras för låg skatt förtjänar inte avseende. O.E. är fördenskull övertygad om försök till skattebedrägeri.

Av vad i målet förekommit framgår att O.E. lever under välordnade sociala förhållanden samt att förutsättningar för meddelande av villkorlig dom är för handen. Påföljden bör därför bestämmas till villkorlig dom, vilken av hänsyn till allmän laglydnad bör kombineras med ett bötesstraff.

Domslut. TR:n dömde O.E. jämlikt 2 och 6 §§ skattebrottslagen samt 23 kap 1 § BrB för försök till skattebedrägeri till villkorlig dom jämte 50 dagsböter å 40 kr.

O.E. fullföljde talan i HovR:n över Skåne och Blekinge och yrkade att åtalet måtte ogillas eller, i andra hand, att påföljden måtte bestämmas till böter.

Åklagaren bestred ändring.

HovR:n (hovrättsråden Åhberg, referent, och Berg, hovrättsassessorn Rosqvist samt nämndemännen Sjövall och Fredriksson) fastställde i dom d 9 dec 1982 TR:ns dom.

O.E. sökte revision och yrkade ogillande av åtalet.

Riksåklagaren biträdde O.E:s revisionstalan. Riksåklagaren anförde i revisionsgenmäle bl a:

Skattebedrägeri har till skillnad från vad som var fallet med falskdeklaration indelats i svårhetsgrader. Till vilken svårhetsgrad en gärning är att hänföra skall bedömas med hänsyn till samtliga objektiva omständigheter. Den viktigaste omständigheten är därvid storleken av det skattebelopp som genom brottet undandragits eller kunde ha undandragits. Till ringa brott, skatteförseelse, skall främst hänföras gärningar som rör mindre skatte- och avgiftsbelopp (prop 1971:10 s 250). När det gäller uppsåtliga skattebrott finns inte någon beloppsgräns under vilken det skulle vara straffritt att undandra skatt. I fråga om skatteförseelse finns däremot en åtalsprövningsregel av innebörd att åtal får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Försök till skatteförseelse är inte straffbelagt.

För att undvika onödiga brottsanmälningar och för att åstadkomma en enhetlig ordning har sedan 1972 vissa beloppsgränser använts som riktpunkt för anmälan av skattebrott till åklagare. Gränserna har sedermera höjts med hänsynstagande till det sjunkande penningvärdet. Efter överläggningar i maj 1978 har riksåklagaren och företrädare för riksskatteverket enats om att brottsanmälan normalt bör begränsas till fall där den undandragna skatten uppgår till minst 3/4 av det vid taxeringsårets ingång gällande bas beloppet, höjt till närmaste tusental.

Det undandragna skattebeloppet i förevarande mål, 7 183 kr, understiger väsentligt det belopp som för ifrågavarande år ansetts bära föranleda anmälan om skattebrott. Med hänsyn härtill och då omständigheterna kring gärningen inte är av beskaffenhet att bära föranleda annan bedömning skulle gärningen, om den fullbordats, inte ha bedömts annat än som ringa. Vid denna prövning kan O.E:s handlande, som stannat på försöksstadiet, inte föranleda ansvar för skattebrott.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, RevSkr Waldemarson, hemställde i betänkande att HD måtte meddela dom enligt följande: Domskal. HD finner lika med underinstanserna styrkt att O.E. uppsåtligen gjort sig skyldig till den gärning som avses med åtalet.

En grundtanke bakom skattebrottslagen var att det administrativa sanktionssystem som infördes samtidigt med lagen skulle få till följd att

allmänna domstolar skulle befatta sig huvudsakligen med allvarigare fall av överträdelse mot skattelagstiftningen. Lagtekniskt har detta kommit till uttryck bl a genom att den ringa formen av skattebedrägeri - skatteförseelse - skall föranleda åtal endast om särskilda skäl föreligger. För att man i enlighet med det sagda skall undvika att överträdelse som framstår som mindre allvarliga

förs inför allmän domstol utan särskild åtalsprövning, bör gränsen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse sättas relativt högt. Generellt sett kan sägas att gränsen bör ligga betydligt högre än vad som för närvarande gäller vid ringa förmögenhetsbrott enligt BrB.

När det gäller den närmare gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse kan, såsom framhålls i förarbetena till skattebrottslagen, någon bestämd beloppsgräns med avseende på det skatte- eller avgiftsbelopp som genom brottet undandragits eller kunde ha undandragits inte anges (prop 1971:10 s 250). Gränsen får i stället förutsättas vara beroende av samtliga objektiva omständigheter i det enskilda fallet. Det är emellertid givet att storleken av det skatte- eller avgiftsbelopp som det brottsliga förfarandet berör härvid är av stor betydelse.

Det skattebelopp som avses i förevarande mål, 7 183 kr enligt 1979 års taxering, är inte av sådan storlek att det bör komma i fråga att redan på grund därav beteckna ett skattebedrägeri avseende detta belopp som annat än ringa. Inte heller i övrigt är omständigheterna i målet sådana att det vid en helhetsbedömning finns fog för att rubricera det brott som skulle ha förelegat om gärningen kommit till fullbordan som svårare än skatteförseelse. Eftersom gärningen stannat på försöksstadiet och då försök till skatteförseelse inte har straffbelagts, skall åtalet vid ovan gjord bedömning ogillas.

Domslut. Med ändring av HovR:ns domslut ogillar HD åtalet.

HD (JustR:n Westerlind, Holmberg, Bengtsson, Broomé och Gad, referent) beslöt följande dom:

Domskaäl.

Åtalet mot O.E. för försök till skattebedrägeri grundas på att han i sin självdeklaration avseende beskattningsåret 1978 oriktigt upptagit 12 412 kr såsom reparations- och underhållskostnader i den travsportrörelse som han driver tillsammans med annan och att fara därvid förelegat för att den oriktiga uppgiften skulle leda till för låg skatt för O.E. med 7 183 kr.

O.E. har i HD vidhållit att han inte haft uppsåt att undandra sig skatt och har därutöver anfört att det brott, som skulle ha förelegat om gärningen fullbordats, med hänsyn till skattebeloppets storlek inte skulle ha varit att bedöma som svårare än skatteförseelse, i följd varav åtalet under alla förhållanden skall ogillas eftersom skatteförseelse på försöksstadiet är straffritt.

Riksåklagaren har biträtt O.E:s uppfattning att gärningen är att bedöma som försök till skatteförseelse och därför inte kan föranleda ansvar för skattebrott.

Den reform av skattelagstiftningen som införandet av skattebrottslagen och det samtidigt därmed genomförda administrativa sanktionssystemet innebar hade till syfte bl a att begränsa de allmänna domstolarnas befattning med skattebrott till allvarligare överträdelser av skattelagstiftningen. Detta har kommit till uttryck bl a genom att den ringare formen av skattebedrägeri - skatteförseelse - skall föranleda åtal endast om särskilda skäl föreligger. För att man skall kunna undvika att överträdelser som framstår som mindre allvarliga förs inför allmän domstol utan särskild åtalsprövning bör gränsen för vad som skall bedömas som skatteförseelse inte sättas för snävt.

Vad gäller den närmare gränsdragningen mellan skattebedrägeri och skatteförseelse kan det till en början anmärkas att samtliga objektiva omständigheter i det enskilda fallet skall beaktas. Någon bestämd beloppsgräns med avseende på det skatte- eller avgiftsbelopp som undandragits eller kunde ha undandragits kan med hänsyn härtill inte anges. Det ligger emellertid i sakens natur att skatte- eller avgiftsbeloppets storlek är av stor betydelse när det gäller att avgöra om ett skattebrott skall anses som ringa eller ej. Allmänt sett kan sägas att beloppsgränsen bör ligga betydligt högre än vad som för

närvarande gäller vid ringa förmögenhetsbrott enligt BrB (jfr prop 1971:10 s 250).

Det skattebelopp som föreligger till bedömande enligt åtalet, 7 183 kr enligt 1979 års taxering, är inte av sådan storlek att det bör komma i fråga att redan med hänsyn därtill beteckna ett skattebedrägeri avseende detta belopp som annat än ringa. Inte heller i övrigt är omständigheterna sådana att det vid en helhetsbedömning finns anledning att rubricera det brott som skulle ha förelegat, om den åtalade gärningen fullbordats, som svårare än skatteförseelse. På grund av vad som anförts och då gärningen stannat på försöksstadiet och försök till skatteförseelse inte är straffbelagt skall, oavsett huruvida O.E. haft uppsåt att undandra sig skatt eller ej, åtalet mot honom lämnas utan bifall.

Domslut. Med ändring av HovR:ns domslut ogillar HD åtalet.

---

**Sökord:** Skattebedrägeri; Skatteförseelse

**Litteratur:**

---