



Högsta domstolen  
Box 2066  
103 12 STOCKHOLM

## **DB ./ riksåklagaren ang. grovt bokföringsbrott m.m.**

*(Svea hovrätts, avd. 1, dom den 21 januari 2013 i mål B 9263-12)*

Högsta domstolen har förordnat att riksåklagaren ska inkomma med svarsskrivelse i målet. Svaret ska avse frågan om det har tagits ut skattetillägg och – om så är fallet – vilken betydelse detta har i målet.

### **Inställning**

Vibo Bygg AB (aktiebolaget) har påförts skattetillägg för mervärdesskatt när det gäller redovisningsperioderna januari – mars och april – maj 2011 med 10 244 respektive 3 414 kronor.

Vibo Bygg HB (handelsbolaget) har påförts skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden oktober – december 2010 med 81 079 kronor.

DB har inte påförts något skattetillägg avseende sina personliga inkomstdeklARATIONER för taxeringsåren 2010, 2011 eller 2012.

Enligt min mening saknar dessa förhållanden betydelse i målet. Jag anser att det inte finns tillräckliga skäl att meddela prövningstillstånd med anledning av de skattetillägg som tagits ut.

### **Bakgrund**

#### **Hovrättens dom m.m.**

DB har dömts för grovt bokföringsbrott och skattebrott till åtta månaders fängelse. Åtal väcktes dels den 17 mars 2012 (det grova bokföringsbrottet), dels den 25 april 2012 (skattebrottet). DB har också meddelats näringsförbud.

Domen avseende grovt bokföringsbrott avser att DB, som företrädare för aktiebolaget, under tiden den 1 januari 2010 – 3 maj 2011 underlåtit att löpande bokföra uppkomna affärshändelser. DB döms även för att ha underlåtit att inom föreskriven tid, senast sex månader efter räkenskapsårets utgång, avsluta den

löpande bokföringen med årsredovisning avseende räkenskapsåret som avslutades per den 31 december 2009.

Domen avseende skattebrott avser att DB den 14 februari 2011 lämnat oriktiga uppgifter till Skatteverket genom att i en skattedeklaration för handelsbolaget avseende perioden oktober – december 2010 redovisa ingående mervärdesskatt med 108 846 kronor för högt belopp och utgående mervärdesskatt med 187 589 kronor för lågt belopp.

Det noteras att DB i sitt överklagande till Högsta domstolen har uttalat att han ådömts skattetillägg, vilket han anser att varken tingsrätten eller hovrätten har tagit hänsyn till vid straffmätningen.

### **Beslutade skattetillägg**

#### *Aktiebolaget*

Enligt omprövningsbeslut den 11 juli 2011 påfördes aktiebolaget skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden januari – mars 2011 med 10 244 kronor. Av beslutet framgår att aktiebolaget inte lämnat redovisning i skattedeklaration, att skatten därför bestämts skönsmässigt enligt schablon och att skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning (se bilaga 1).

Genom ett omprövningsbeslut den 19 september 2011 påfördes aktiebolaget skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden april – maj 2011 med 3 414 kronor. Även i detta fall hade aktiebolaget inte lämnat redovisning i skattedeklaration, skatten bestämts skönsmässigt och skattetillägg därför påförts (se bilaga 1).

Av uppgifter från Skatteverket framgår att verket inte fört någon talan om företrädaransvar mot DB med anledning av de skattetillägg som påförts aktiebolaget (se bilaga 1).

Aktiebolaget försattes i konkurs den 3 maj 2011. Konkursen avslutades den 22 november samma år. Något krav på betalning av aktiebolagets skulder synes inte heller i detta sammanhang ha riktats mot DB personligen (se bifogad företagsinformation från InfoTorg, bilaga 2, protokoll från edgångssammanträde [tingsrättens aktbilaga 4, s. 18 ff], konkursbouppteckning [tingsrättens aktbilaga 4, s. 6 ff] och förvaltarberättelse [tingsrättens aktbilaga 4, s. 14 ff]).

#### *Handelsbolaget*

Enligt omprövningsbeslut den 12 december 2011 påfördes handelsbolaget skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden oktober – december 2010 med 34 413 kronor (tingsrättens aktbilaga 15, s. 42). Av uppgifter från Skatteverket framgår att handelsbolaget betalat detta skattetillägg (bilaga 3).

Enligt ett nytt omprövningsbeslut, den 9 december 2012, påfördes handelsbolaget skattetillägg för mervärdesskatt avseende redovisningsperioderna oktober – december 2010 och oktober – december 2011. När det gäller perioden oktober – december 2010 bestämdes skattetillägget till 81 079 kronor, en höjning jämfört med 2011 års beslut med 46 666 kronor (se bilaga 4). Ändringsbeloppet enligt detta beslut har inte betalats av handelsbolaget (se bilaga 3).

Slutligen finns ett omprövningsbeslut av den 19 februari 2013. Detta beslut innebär emellertid inte någon ändring i förhållande till 2012 års beslut (se bilaga 1).

Handelsbolaget har också påförts skattetillägg för arbetsgivaravgifter och avdragen/ej avdragen skatt avseende redovisningsperioderna december 2010 och december 2011 med 79 846 respektive 141 266 kronor (se bilaga 1).

Skatteverket har den 18 april 2013 med stöd av 12 kap. 8 a § skattebetalningslagen beslutat om betalningsskyldighet för DB enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag för vissa särskilt angivna belopp. Som huvudbetalare anges handelsbolaget. Det solidariska ansvaret avser bl.a. det obetalda skattetillägget avseende oktober – december 2010 (se bilaga 1 och bilaga 5).

Handelsbolaget synes inte ha varit föremål för konkurs- eller likvidationsförfarande (se bifogad företagsinformation från InfoTorg, bilaga 6).

### *DB*

Skatteverket har inte påfört DB skattetillägg när det gäller taxeringsåren 2010 – 2012 (se bilaga 5).

## **Grunder**

### **Högsta domstolens beslut den 11 juni 2013**

Enligt tidigare gällande rätt i Sverige kunde en person dömas för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) även om han eller hon hade ålagts skattetillägg (se NJA 2010 s. 168 I och II samt NJA 2011 s. 444).

Högsta domstolen har i ett beslut den 11 juni 2013 ändrat praxis (mål B 4946-12). Enligt Högsta domstolen är den svenska regleringen med skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden mot en och samma person oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga. Den som fått ett skattetillägg därför att han eller hon har lämnat en oriktig uppgift i skatteförfarandet får enligt Högsta domstolen inte därefter åta-

las för brott enligt skattebrottslagen på grund av samma oriktiga uppgift. Det saknar därvid betydelse om skattetillägget har vunnit laga kraft eller inte.

Enligt Högsta domstolen hindrar förbudet mot dubbla förfaranden lagföring för brott enligt skattebrottslagen i de fall då skattetillägget och det straffrättsliga ansvaret träffar samma fysiska person.

Om ett skattetillägg tagits ut av en juridisk person hindrar förbudet mot dubbla förfaranden ett åtal för brott enligt skattebrottslagen mot en fysisk person, för samma oriktiga uppgift, endast i de fall när staten genom ett rättsligt förfarande har krävt den fysiska personen på betalning av skattetillägget. Vanligast anges kanske vara att kravet grundas på bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244). Det sägs där att den som i egenskap av företrädare för en juridisk person med uppsåt eller av grov oakt-samhet har underlåtit att betala skatt är tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Bestämmelsen omfattar också skattetillägg.

Högsta domstolen konstaterar att en fysisk person även enligt annan lagstiftning kan bli ansvarig för ett skattetillägg som har påförts en juridisk person. Här nämns bl.a. att bolagsmännen i ett handelsbolag, enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag, är ansvariga för bolagets förpliktelser.

Högsta domstolen fortsätter enligt följande.

66. När staten genom ett rättsligt förfarande har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg, får förbudet mot dubbel lagföring anses hindra ett åtal för brott enligt skattebrottslagen mot henne eller honom för samma oriktiga uppgift, även om en juridisk person är primärt ansvarig. Detta gäller också om förfarandet har varit civilrättsligt till sin natur (såsom vid en talan om ansvar på grund av de aktiebolagsrättsliga kapitalbristreglerna) och oavsett om det har rört sig om en rättegång eller ett rättsligt förfarande av något annat slag (jfr 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag); bestämmande är skattetilläggets straffrättsliga karaktär. Att skyddet omfattar dubbla förfaranden och inte bara dubbla straff innebär också att det saknar betydelse om staten har fått framgång med sitt krav eller inte.

Här kan noteras att motsvarigheten till nuvarande 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen tidigare återfanns i 12 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483).

Enligt Högsta domstolen hindrar förbudet mot dubbla förfaranden normalt inte lagföring för bokföringsbrott av det skälet att skattetillägg har tagits ut. Detta motiveras med att de konkreta fakta som ligger till grund för ett bokföringsbrott normalt inte kan anses ouplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för ett skattetillägg. Åsidosättandet av bokförings-skyldigheten ligger typiskt sett i tiden innan den oriktiga uppgift lämnats som ligger till grund för skattetillägget.

## Min bedömning

Hovrätten har funnit att DB gjort sig skyldig till grovt bokföringsbrott genom att han, som företrädare för aktiebolaget, under tiden den 1 januari 2010 – 3 maj 2011 underlåtit att dels löpande bokföra affärshändelser, dels inom föreskriven tid avsluta den löpande bokföringen med årsredovisning avseende det räkenskapsår som avslutades per den 31 december 2009. De beslutade skattetilläggen grundas på att aktiebolaget inte redovisat mervärdesskatt i skattedeclarationer avseende redovisningsperioderna januari – mars respektive april – maj 2011 och att skatten därför bestämts skönsmässigt.

De konkreta fakta som legat till grund för det grova bokföringsbrottet kan enligt min mening inte anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för de beslutade skattetilläggen. Till detta kommer att staten såvitt framkommit inte genom ett rättsligt förfarande har krävt DB på betalning av aktiebolagets skattetillägg. De skattetillägg som tagits ut utgör därför inte hinder mot att pröva åtalet för grovt bokföringsbrott.

När det gäller skattebrottet har hovrätten funnit att DB lämnat oriktiga uppgifter om mervärdesskatt i en skattedeclaration för handelsbolaget avseende redovisningsperioden oktober – december 2010. Handelsbolaget har även påförts skattetillägg avseende denna redovisningsperiod. Skatteverket har genom beslut den 18 april 2013 krävt DB på betalning av handelsbolagets skulder, inkluderande den del av skattetillägget avseende oktober – december 2010 som inte tidigare betalats av handelsbolaget.

När det nu aktuella åtalet för skattebrott väcktes hade skattetillägget redan beslutats. Eftersom misstankarna om skattebrott inte avsåg samma fysiska person som det beslutade skattetillägget, förelåg det då inte något hinder mot att väcka åtal. Det faktum att Skatteverket långt senare riktar ett beslut om solidariskt ansvar mot DB kan rimligen inte få någon form av retroaktiv lis pendens-effekt. För att ett krav på betalning av en juridisk persons skulder ska hindra en prövning av brottmålet måste, enligt min mening, kravet ha framställts i tiden före det att åtal väcktes. Jag anser således att det inte heller finns något hinder mot att pröva åtalet för skattebrott. En annan sak är att det torde ha förelegat hinder för Skatteverket att kräva DB på betalning av handelsbolagets skuld i den del det avsåg skattetillägg för perioden oktober – december 2010.

Sammanfattningsvis anser jag att de skattetillägg som tagits ut saknar betydelse i målet. Vad gäller frågan om prövningstillstånd kunde övervägas om det från prejudikatsynpunkt finns skäl för Högsta domstolen att uttala sig om betydelsen av det beslut om solidariskt ansvar för handelsbolagets skulder som Skatteverket riktat mot DB. Som framgått i det föregående är min uppfattning att ett krav på betalning av en juridisk persons skulder endast hindrar en prövning av brottmålet i de fall där kravet har framställts i tiden före det att åtal väcktes. Att

så är fallet framgår visserligen inte direkt av Högsta domstolens avgörande av den 11 juni 2013. Jag anser emellertid att utrymmet för en annan bedömning är så begränsat att det inte finns tillräckliga skäl att meddela prövningstillstånd.

Anders Perklev

Lars Persson

Bilagor:

1. Skatteverkets svar den 28 juni 2013 på förfrågan om skattetillägg m.m.
2. Företagsinformation från InfoTorg avseende Vibo Bygg AB
3. Tjänsteanteckning, telefon med Annelie Bergsten, Skatteverket
4. Skatteverket, omprövningsbeslut den 19 december 2012 avseende Vibo Bygg HB
5. Kontoutdrag från Vibo Bygg HB:s skattekonto, avstämningsdag den 2 februari 2013
6. Företagsinformation från InfoTorg avseende Vibo Bygg HB

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten  
Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Stockholm (EB-3936-11)  
Skatteverket