



Lunds Universitet
Ekonomihögskolan
Institutionen för handelsrätt
Kandidatuppsats i skatterätt

VT 2007

Är företrädaransvaret i skattebetalningslagen ett straff i Europakonventionens mening?

Handledare: Lars-Gunnar Svensson

Författare: Peter Biltugher

SAMMANFATTNING

Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna ställer upp vissa skyddsregler vid prövningen anklagelser om brott eller brottslig gärning. Europadomstolen gör en autonom tolkning av olika förfaranden i medlemsstaterna för att bestämma om dessa är att betrakta som straff för brottsliga gärningar eller inte. Klassificeringen har betydelse för huruvida de skyddsregler som finns i konventionens artikel 6 skall vara tillämpliga på förfarandet. För att bedöma de förfaranden som är på fråga, använder sig domstolen av olika kriterier som den utvecklat genom sin tidigare praxis. De mest avgörande kriterierna är överträdelsens natur och påföljdens natur och stränghet. Det i skattebetalningslagen 12 kap 6 § reglerade företrädaransvaret innebär att en företrädare för en juridisk person, om han genom uppsåt eller grov oaktsamhet underlåter att göra skatteavdrag eller betala in skatt för den juridiska personens räkning, kan bli betalningsskyldig för den juridiska personens skattebetalningar. Min analys av de kriterier som Europadomstolen använder för att bedöma om en handling är brottslig eller inte, jämfört med de förutsättningar som gäller för företrädaransvaret, ger till resultat att företrädaransvaret är att betrakta som ett straff för brottslig gärning. Företrädaransvaret har tidigare varit kriminaliserat och den solidariska betalningsskyldigheten påförs med straffrättsliga rekvisit. Vissa svårigheter föreligger dock i bedömningen eftersom den solidariska betalningsskyldigheten också kan ses som en kompensation för skada, åtminstone delvis, och förfarandet skulle av den anledningen kunna uteslutas från att falla in under artikel 6 i konventionen. Min bedömning är dock att den delen som enligt min tolkning är skadetäckande inte utesluter att förfarandet kan ses som straffrättsligt enligt Europakonventionen.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	5
1.1 BAKGRUND.....	5
1.2 PROBLEMFÖRMULERING.....	5
1.3 SYFTE OCH AVGRÄNSNINGAR	5
1.4 METOD OCH DISPOSITION	7
2. STRAFFBEGREPPET I EUROPAKONVENTIONENS MENING..	8
2.1 EUROPAKONVENTIONEN.....	8
2.2 EUROPADOMSTOLENS TOLKNING	8
2.3 ARTIKEL 6 I KONVENTIONEN	9
2.4 ANKLAGAD FÖR BROTT.....	9
2.5 BROTT OCH BROTTSLIG GÄRNING.....	9
2.6 KRITERIER FÖR BROTT	10
2.6.1 Klassificering enligt den nationella rätten	11
2.6.2 Överträdelsens natur.....	11
2.6.2.1 Betydelsen av tidigare klassificering.....	11
2.6.2.2 Klassificeringen i andra anslutna stater.....	12
2.6.2.3 Ett kombinerat förfarande.....	12
2.6.3 Påföljdens natur och stränghet	12
2.7 EN SAMLAD BEDÖMNING.....	12
2.7.1 Påföljdens form.....	13
2.7.2 Påföljdens syfte.....	14
2.8 EUROPADOMSTOLENS TILLÄMPNING AV STRAFFBEGREPPET PÅ SVENSK SKATTELÄGSTIFTNING	14
2.9 DOMSTOLENS SENASTE STÄLLNINGSTAGANDE.....	15
3. EUROPAKONVENTIONENS TILLÄMPNING I SVENSK RÄTT	17
3.1 EUROPAKONVENTIONENS INFÖRANDE I SVERIGE.....	17
3.2 EUROPAKONVENTIONEN OCH DESS TILLÄMPNING PÅ DE SVENSKA SKATTETILLÄGGEN	18
3.2.1 Fallet Volvo AB	20
3.2.2 Fallet Din Bil AB	20
3.3 KONSEKVENSER AV EUROPAKONVENTIONENS TILLÄMPNING.....	21
4. FÖRETRÄDARANSVARET	22
4.1 LAGENS LYDELSE	22
4.2 HISTORIK.....	22
4.2.1 Skyldigheten att göra skatteavdrag	26
4.2.2 Skyldigheten att betala in skatt	26
4.3 JURIDISK PERSON.....	27
4.4 SKATTER	27
4.5 DET OBJEKTIVA REKVISITET.....	27
4.5.1 Företrädare för aktiebolag.....	28
4.5.2 Ekonomiska föreningar.....	28
4.5.3 Stiftelser.....	28
4.5.4 Ideella föreningar	28
4.5.5 Dödsbo.....	29

4.5.6 Handelsbolag.....	29
4.5.7 Kommanditbolag.....	29
4.5.8 Europabolag.....	29
4.5.9 Utländsk juridisk person.....	30
4.6 DE SUBJEKTIVA REKVISITEN.....	30
4.6.1 Uppsåt.....	30
4.6.2 Grov oaktsamhet.....	30
4.7 BEVISBÖRDAN.....	31
4.8 EN SAMLAD AVVECKLING.....	31
4.9 BEFRIELSE.....	31
5. ANALYS AV EUROPAKONVENTIONENS STRAFFBEGREPP TILLÄMPAD PÅ DET SVENSKA FÖRETRÄDARANSVARET	33
5.1 ANALYS ENLIGT ENGEL-KRITERIERNA.....	33
5.1.1 Klassificering enligt svensk rätt.....	33
5.1.2 Överträdelsens natur.....	33
5.1.2.1 <i>Grupptillhörighet</i>	33
5.1.2.2 <i>Besträffande och avskräckande</i>	34
5.1.2.3 <i>Kompensera för skada</i>	35
5.1.2.4 <i>Solidarisk betalningsskyldighet</i>	36
5.1.2.5 <i>Subjektiva rekvisiten</i>	37
5.1.2.6 <i>Betydelsen av tidigare klassificering</i>	38
5.1.2.7 <i>Straffrättsliga systemet</i>	39
5.1.2.8 <i>Utländsk rätt</i>	39
5.1.3 Påföljdens natur och stränghet.....	40
5.1.3.1 <i>Befrielse med anledning av särskilda skäl</i>	40
5.1.3.2 <i>Utomprocessuell överenskommelse</i>	40
5.2 HELHETSBEDÖMNINGEN.....	41
5.3 SLUTSATSER AV ANALYSEN.....	41

1. INLEDNING

I detta kapitel beskriver jag bakgrunden och problemområdet till uppsatsämnet som jag valt. Jag redogör också för mitt syfte med uppsatsen och vilka avgränsningar som finns samt metod och disposition.

1.1 BAKGRUND

När jag förra terminen som examinationsuppgift i Beskattningsrätt II skrev en uppsats om företrädaransvaret i skattebetalningslagen (1997:483) 12 kapitel 6 § - 6 b §, kom jag samtidigt i kontakt med reglerna för skattetillägg, vilka också återfinns i skattebetalningslagen. Skattetillägg är en avgift som tas ut om någon lämnar oriktig uppgift vid taxeringsförfarandet. Skattetillägget har av lagstiftaren och Skatteverket ansetts vara en administrativ avgift avsedd att påverka de skattskyldiga att lämna riktiga uppgifter vid taxeringarna. På senare tid har dock Sveriges erkännande av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna och Europadomstolens praxis fått konsekvenser för rubriceringen av skattetillägget.¹ Skattetillägget får numera också anses som ett straff för att ha lämnat oriktig uppgift i taxeringsförfarandet. Förutom Europadomstolen har också de svenska domstolarna under senare tid tagit ställning till huruvida skattetillägget skall betraktas som en straffsanktion eller inte.² Dessa har då kommit fram till att det skall betraktas som ett straff och ett påförande av ett skattetillägg är att betrakta som ett straff för en brottslig gärning som gör artikel 6 i Europakonventionen tillämplig. Detta har föregåtts av en debatt om huruvida Europakonventionen var tillämplig eller inte på skattetilläggen. Flera utredningar har kommit fram till att skattetillägget inte ska falla in under tillämpningen av artikel 6 i Europakonventionen eftersom det endast är ett administrativt förfarande och inte någon straffrättslig sanktion. Regeringen har fört fram många argument för att skattetillägget inte är en straffrättslig påföljd men samtliga av dessa argument har senare visat sig vara utan stöd. När jag jämförde företrädaransvaret med skattetillägget såg jag flera likheter, både historiskt och innehållsmässigt. Efter att också ha fördjupat mig i Europakonventionen och den betydelse tillämpningen av densamma kunde tänkas ha på den syn på företrädaransvaret som råder i svensk rätt, valde jag att gå vidare och göra en djupare analys om huruvida också företrädaransvaret liksom skattetillägget kunde vara ett straff för en brottslig handling i Europakonventionens mening.

1.2 PROBLEMFÖRMULERING

Är företrädaransvaret som regleras i skattebetalningslagen 12 kap 6 § att betrakta som ett straff för en brottslig gärning i Europakonventionens mening?

1.3 SYFTE OCH AVGRÄNSNINGAR

Syftet med uppsatsen är att genom analys av gällande rätt försöka klargöra om en prövning av företrädaransvaret i Europadomstolen skulle innebära att förfarandet

¹ Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vucic mot Sverige, dom den 23 juli år 2002

² RÅ 2000 ref. 66 I och II och NJA 2000 s. 622

med företrädaransvar i sin nuvarande utformning kan klassificeras som ett straff för brottslig gärning i Europakonventionens mening. Jag har som problemformuleringen anger avgränsat undersökningen till det företrädaransvar som finns i skattebetalningslagen 12 kap 6 §. Detta ansvar är det som vanligtvis brukar benämnas "företrädaransvar" i skatterättsliga sammanhang.

Den reglering som finns i 12 kap 6 a § brukar också avhandlas under benämningen "företrädaransvar" men har en annorlunda funktion och historik. Det företrädaransvar som finns i 6 a § gäller vid lämnande av oriktig uppgift i mervärdesskattehanseende och härstammar från den reglering som tidigare fanns i mervärdesskattelagen (1994:200) 16 kap 17 §. Jag har dock valt att avgränsa min analys och inte behandla den paragrafen eftersom företrädaransvaret i denna paragraf har utformats på ett sätt som skiljer sig från de gällande bestämmelserna i skattebetalningslagen 12 kap 6 §. Det subjektiva rekvisitet har för dessa fall knutits till lämnandet av den felaktiga uppgiften och inte till underlåtenheten dra av eller underlåtenheten att betala skattebeloppet. En annan anledning är att det fortfarande finns ett brottsansvar kopplat till lämnandet av oriktig uppgift i skattebrottslagen (1971:69) 2 §, och skattebetalningslagen 12 kap 6 a § kan i det fallet ses som ett komplement till den reglering som finns i skattebrottslagen. Regleringen i 6 a § gör det möjligt att göra en företrädare betalningsskyldig för undandragen skatt i det fall man lämnat oriktig uppgift i mervärdesskattehanseende. De förutsättningar som avgjort min avgränsning utesluter dock inte att regleringen i skattebetalningslagen 12 kap 6 a § skulle kunna utgöra en anklagelse om brottslig gärning under någon av de premisser, överträdelsens natur eller påföljdens natur och stränghet, som Europadomstolen uppställer. Det finns ytterligare lagregleringar vad som gäller ansvar för företrädare för olika juridiska associationer eller skattesubjekt, men jag har inte intresserat mig för dessa. Det företrädaransvar jag analyserat har en historisk bakgrund i samma lagregler som reglerna om skattetillägg, vilka redan blivit prövade av Europadomstolen som funnit dessa tillämpliga under artikel 6 i Europakonventionen. Detta innebär gör att de blir naturligt att avgränsa sig till detsamma också i den meningen.

Vid undersökningen av rättsförhållanden utanför Sverige har jag begränsat mig till de närmaste grannländerna, Danmark, Norge och Finland. Begränsningen är orsakad dels av tidsmässiga orsaker och dels av språkrelaterade aspekter, en fördjupad undersökning av utländsk gällande rätt i konventionens tillämpningsområde skulle vara intressant inte bara i det hänseende som gäller förfarandets kriminalisering utan även i vad som gäller hur skatter och skadestånd behandlas i andra konventionsanslutna stater.

Begreppen brott, brottslig gärning, brottslig handling, anklagad för brott, anklagad för brottslig gärning och anklagad för brottslig handling används i en synonym betydelse i uppsatsen. Den distinktion som görs är endast i de fall då begreppet anklagad analyseras i sin egen betydelse och inte tillsammans med brott, gärning eller handling och därför inte kan ges synonym betydelse i enlighet med de övriga uttrycken.³

³ Se avsnitt 2.4 Anklagad för brott

I kapitel 5.2 gör jag en samlad bedömning på det sätt som Europadomstolen fastslagit i Bendenoun-målet.⁴ I den samlade bedömningen kommer de kriterium som redan analyserats i de tidigare avsnitten att ingå.⁵ Generellt kan sägas att samma invändningar då kommer att uppstå som också redan redogjorts för i avsnitt 5.1. För att inte upprepa alla resonemang hänvisar jag i redogörelsen till dessa avsnitt.

I uppsatsens syfte ingår inte att utreda vidare och analysera vilka följder som kan komma att aktualiseras om företrädaransvaret är att betrakta som ett straff för brott eller brottslig gärning i det fall artikel 6 i Europakonventionen blir tillämplig på det rättsliga förfarandet. De följder som jag kan se är mest aktuella är till exempel, möjligheten att förfarandet strider mot proportionalitetsprincipen eller att en konflikt uppstår med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i konventionen, i den händelse någon också anklagas för brott enligt straffrättsliga förfaranden i skattebrottslagen, eller att den anklagade kan ha rätt till ett rättegångsbiträde enligt artikel 6.3 i Europakonventionen.

1.4 METOD OCH DISPOSITION

Den metod som jag använt för att genomföra uppsatsarbetet är den rättsdogmatiska metoden. Metoden innebär att man systematiserar och tolkar rättsregler, domstolsavgöranden och annat material som lämnar upplysning om rättsreglernas användning och innehåll.⁶ Förutom lagar, förarbeten och rättspraxis har jag också vänt mig till doktrinen. Uppsatsen består i huvudsak av fyra delar. Den första delen behandlar Europakonventionen och Europadomstolens tolkning och utveckling av begreppet brott och brottslig gärning. Den andra delen beskriver hur Europakonventionen har tillämpats i svensk lagstiftning med tonvikten lagd på skattetilläggets behandling. I den tredje delen ges en beskrivning av företrädaransvaret såsom gällande rätt och en historisk beskrivning på hur det har utvecklats från dess tillkomst i svensk lagstiftning fram till det materiella innehållet i dagens regler. Den fjärde delen som utgör kärnan i uppsatsen gör jag en analys av huruvida en tillämpning av Europakonventionens brottsbegrepp på företrädaransvaret i svensk rätt skulle innebära att utdömande av företrädaransvar utgör ett straff för brottslig gärning i Europakonventionens mening. Min första prövning blir genom Engel-kriterierna men jag gör även en prövning enligt Bendenoun-kriterierna. Jag prövar också om några av de tidigare argument⁷ som har framförts i fråga mot en klassificering av ett sanktionsförfarande som en anklagelse för brott kan ha någon relevans i förhållandet till företrädaransvaret.

⁴ Se avsnitt 2.7 En samlad bedömning

⁵ Se avsnitt 5.1 Analys enligt Engel-kriterierna

⁶ Strömholm, 1988 s. 9

⁷ Se avsnitt 3.2 Europakonventionen och dess tillämpning på de svenska skattetilläggen

2. STRAFFBEGREPPET I EUROPAKONVENTIONENS MENING

Kapitlet ger en bakgrund till konventionen och en beskrivning av dess tillkomst. I kapitlet beskrivs också hur Europadomstolen tolkar konventionen och ger de olika begreppen dess materiella innebörd, vidare behandlas Europadomstolens avgöranden angående de svenska skattetilläggen och domstolens senaste ställningstagande i ett mål angående ett finskt skattetilläggsförfarande.

2.1 EUROPAKONVENTIONEN

Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna är en viktig del av samarbetet inom Europa för att öka respekten för medborgarnas individuella rättigheter och skydda medborgarnas friheter. Europakonventionen består av den ursprungliga konventionen och tolv tilläggsprotokoll. Europakonventionen utvecklades genom att Europarådet bildades efter andra världskriget och dess stadga undertecknades den 5 maj 1949 i London av tio stater. Syftet med bildandet av Europarådet var att medlemsstaterna genom samarbete skulle främja respekten för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter. De tio stater som undertecknade stadgan var Belgien, Danmark, Frankrike, Storbritannien och Nordirland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Norge och Sverige. Europarådets parlamentariska församling bestämde sig i september 1949 för att rekommendera staternas regeringar att utarbeta en konvention som skulle garantera individernas rätt till skydd för de mänskliga rättigheterna. Europarådet utarbetade konventionen 1950 och baserade den på den allmänna deklARATIONEN om de mänskliga rättigheterna, vilken hade antagits av FN:s generalförsamling 1948. Den 3 september 1953 trädde Europakonventionen i kraft efter att ha ratificerats av tio stater, däribland Sverige.

2.2 EUROPADOMSTOLENS TOLKNING

Europakonventionens efterlevnad övervakas av den permanenta domstolen, Europadomstolen, som prövar både individuella och mellanstatliga fall. Detta kontrollsystem är betydligt mer effektivt än det som andra konventioner, som syftar till att ur olika aspekter skydda de mänskliga rättigheterna, kan uppbringa för att upprätthålla sina krav. Europadomstolen gör en dynamisk tolkning av konventionen och ger den dess egentliga innehåll. Europakonventionen tolkas i ljuset av den allmänna samhällsutvecklingen och de förändringar i rättsuppfattningen som sker i konventionsstaterna. Domstolen är inte heller bunden av sina tidigare tolkningar.⁸ Det är alltså tydligt att bedömningen av en och samma fråga kan komma att utvecklas och förändras med tiden.⁹ I många ämnen, inte minst vad som gäller för privatlivet, lämnar konventionen inte några fasta riktlinjer för den bedömning som skall göras. Då det funnits en enhetlig europeisk standard har Europadomstolen valt att grunda sitt ställningstagande i enlighet med denna. Har det däremot inte funnits någon enhetlig uppfattning i medlemsstaterna har Europadomstolen fallit tillbaka på staternas fria bedömningsmarginal. Ett av konventionens syften är att etablera en form av

⁸ Danelius, 2002 s. 56

⁹ Ibid

europaisk minimistandard, det vill säga en skyddsnivå som är gemensam för alla konventionsstater i den meningen att den inte får underskridas av någon stat. För att detta skall vara möjligt krävs det att konventionen får samma materiella innehåll för alla stater. De begrepp som förekommer i konventionen måste därför ges en självständig tolkning, utan att bygga på motsvarande begrepp i de nationella rättssystemen.¹⁰

2.3 ARTIKEL 6 I KONVENTIONEN

I Europakonventionens artikel 6 garanteras enskilda, såväl fysiska som juridiska personer ett visst skydd och vissa rättigheter. Dessa så kallade rättssäkerhetsgarantier gäller dels vid tvister om civila rättigheter eller skyldigheter, dels vid anklagelser för brott. Syftet med artikel 6 är att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk.¹¹ Artikel 6 skapar riktlinjer för hur de nationella processreglerna skall vara utformade. Om artikel 6.1 kan sammanfattningsvis sägas att den garanterar var och en rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Artikel 6.2 anger den så kallade oskuldspresumtionen, det vill säga att den anklagade skall anses oskyldig tills hans skuld lagligen fastställts. I artikel 6.3 uppställs vissa minimirättigheter som utgör särskilda element i rätten till en rättvis rättegång. Artiklarna 6.2 och 6.3 gäller endast den som är anklagad för brott.¹²

2.4 ANKLAGAD FÖR BROTT

Begreppet anklagad används med avsikten att bestämma tidpunkten för när rättigheterna i artikel 6 blir tillämpliga. Detta är av intresse framför allt för rätten till prövning i ett opartiskt rättegångsförfarande i domstol inom skälig tid. Begreppet anklagad har liksom brott och brottslig gärning fått sin betydelse genom en autonom tolkning i Europadomstolens praxis. Frågan om vid vilken tidpunkt en brottsanklagelse föreligger besvaras i domstolen genom en tolkning av de förhållanden som föreligger i det enskilda fallet. Tidpunkten för den formella anklagelsen i inhemsk rätt utgör inte annat än en utgångspunkt för domstolen.¹³

2.5 BROTT OCH BROTTSLIG GÄRNING

Europadomstolen har i ett stort antal avgöranden tagit ställning till gränsdragningen mellan förfaranden som gäller straffrättsliga anklagelser och andra förfaranden, det vill säga vad som menas med brott och brottslig gärning. Begreppen brott och brottslig gärning är uttryck som utgör rekvisit för att rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6 skall vara tillämpliga. Det är alltså av stor betydelse hur en handling klassas för att kunna åtnjuta de rättigheter som artikel 6 innefattar. När tillämpligheten av artikel 6 diskuteras är det viktigt att notera att anklagelse för brott och anklagad för brottslig gärning är begrepp som får sin materiella innebörd av domstolens tolkning för att ges en likvärdig betydelse i hela Europakonventionens tillämpningsområde. Det innebär att den klassificering som är gjord i den inhemska rätten om huruvida gärningen är att betrakta som ett

¹⁰ Danelius, 2002 s. 55

¹¹ Ibid

¹² Se bilaga 1

¹³ Danelius, 2002 s. 83

brott eller en brottslig gärning inte är avgörande för om en anklagelse för brott eller brottslig gärning föreligger. Ett exempel är handlingar som avkriminaliserats i den nationella rätten men som efter avkriminaliseringen medför straffliknande påföljder.¹⁴ Andra handlingar omfattas också om de inom den nationella rätten behandlas på ett sätt som överrensstämmer med behandlingen av brottsliga gärningar och ytterligare andra handlingar omfattas, om de påföljder som utdöms för dessa handlingar är särskilt betungande och kan liknas vid en påföljd som följer av ett brottsligt handlande.¹⁵

Det är i första hand rättegångar i brottmål som är aktuella, de som resulterar i ett avgörande om att en anklagad är skyldig eller oskyldig till brott, och då en påföljd fastställs i de fall då han befins skyldig till den anklagade gärningen. Tillfälliga och provisoriska straffrättsliga förfaranden, till exempel tvångsåtgärder som häktning, husrannsakan eller telefonavlyssning anses inte som straffrättsliga förfaranden.¹⁶ Det framgår av domen i målet *Delcourt mot Belgien*¹⁷ att artikel 6 bara är tillämplig vid avgörandet av saken, det vill säga prövningen av själva anklagelsen för brott tills den är slutligt prövad eller avbryts. Användande av tvångsmedel innebär inte något avgörande av saken. Artikel 6 är tillämplig på överklagandeprocessen likaväl som den är en garanti för rätten att överklaga. Rättighetsskyddet upphör om förfarandet mot en anklagad avbryts utan att det leder till prövning. En viktig praxis vid bedömningen av vad som innefattar anklagad för brott har fastslagits i fallen, *Engel m.fl. mot Nederländerna*,¹⁸ *Özturk mot Västtyskland*,¹⁹ *Lutz mot Västtyskland*,²⁰ *Weber mot Schweiz*,²¹ *Bendenoun mot Frankrike*.²² Kriterierna som domstolen fastslagit i ovan nämnda domar har också nyligen tagits upp till prövning i ett mål med så kallad stor sammansättning. Ett avgörande i stor sammansättning tillmäts en större betydelse än en dom i den vanliga domstolen eftersom domstolen består av sjutton domare. I den nyligen avgjorda domen behandlades ett finskt skattetilläggförfarande. Europadomstolen gick igenom och fastslog de kriterier, som domstolen tidigare fört fram i olika enskilda domar, och som gäller för bedömningen av huruvida ett förfarande avser en anklagelse för brottslig gärning.²³

2.6 KRITERIER FÖR BROTT OCH BROTTSLIG GÄRNING

Europadomstolen har i *Engel*-målet själv gjort bedömningen av vad som är att betrakta som brott enligt Europakonventionen, genom att bedöma olika kriterier som varit för handen.²⁴ Domstolen har i sin bedömning i princip utgått från tre olika kriterier som i sin tur tar upp olika aspekter av de förhållanden som råder enligt den nationella rätten. Kriterium nummer ett är klassificeringen enligt den nationella rätten, kriterium nummer två är överträdelsens natur och kriterium

¹⁴ Se avsnitt 2.6.2.1 Betydelsen av tidigare klassificering

¹⁵ Se avsnitt 2.6.3 Påföljdens natur och stränghet

¹⁶ Danelius, 2002 s. 146

¹⁷ *Delcourt mot Belgien*, dom den 17 januari år 1970

¹⁸ *Engel m.fl. mot Nederländerna*, dom den 8 juni år 1976

¹⁹ *Özturk mot Västtyskland*, dom den 21 februari år 1984

²⁰ *Lutz mot Västtyskland*, dom den 25 augusti år 1987

²¹ *Weber mot Schweiz*, dom den 22 maj år 1990

²² *Bendenoun mot Frankrike*, dom den 24 februari år 1994

²³ Se avsnitt 2.9 Domstolens senaste ställningstagande

²⁴ *Engel m.fl. mot Nederländerna*, dom den 8 juni år 1976

nummer tre är påföljdens natur och stränghet. Av praxis har också framgått att kriterium två och tre inte skall ses som alternativa och kan var för sig ge upphov till att förfarandet klassificeras som påföljd för brottslig gärning.²⁵

2.6.1 Klassificering enligt den nationella rätten

Konventionsstaterna anses själva ha rätt att välja om artikel 6 skall vara tillämplig och handlingen eller förfarandet i det avseendet att klassificeras som ett brott genom att benämna den som en sådan. Är det enligt nationell rätt ostridigt fråga om en straffrättslig anklagelse så går domstolen i princip inte vidare med de andra kriterierna. Om klassificeringen internt överensstämmer med konventionens principer eller inte förefaller i detta fall inte spela någon roll, artikel 6 skall tillämpas.²⁶

I Engel-målet uttrycker Europadomstolen hur man ser på den nationella klassificeringen på följande vis,

”In this connection, it is first necessary to know whether the provision(s) defining the offence charge belong, according to the legal system of the respondent State, to criminal law, disciplinary law or both currently. This however provides no more than a starting point.”²⁷.

Domstolen ser bara den nationella klassificeringen som en utgångspunkt för sin prövning om förfarandet skall ses som en anklagelse för brott eller brottslig gärning.

2.6.2 Överträdelsens natur

För bedömning av huruvida en anklagelse om brott föreligger är överträdelsens natur viktigare än den nationella klassificeringen. Det uttrycks i samma mål som ovan genom,

”The very nature of the offence is a factor of greater import.”²⁸.

2.6.2.1 Betydelsen av tidigare klassificering

Europadomstolen har slagit fast att en stat inte skall kunna klassificera om ett förfarande för att kunna undandra sig de förpliktelser som en tillämplighet med artikel 6 innebär.

“If the Contracting States were able at their discretion to classify an offence as disciplinary instead of criminal, or to prosecute the author of a "mixed" offence on the disciplinary rather than on the criminal plane, the operation of the fundamental clauses of Articles 6 and 7 would be subordinated to their sovereign will. A latitude extending thus far might lead to results incompatible with the purpose and object of the Convention. The Court

²⁵ Engel m.fl. mot Nederländerna, dom den 8 juni år 1976

²⁶ SOU 2001:25 s. 144

²⁷ Engel m.fl. mot Nederländerna, dom den 8 juni år 1976

²⁸ Ibid

therefore has jurisdiction, under Article 6 and even without reference to Articles 17 and 18, to satisfy itself that the disciplinary does not improperly encroach upon the criminal."²⁹

Domstolen anser att det kan leda till konflikter med konventionens ändamål och syfte om staterna själva skulle kunna välja klassificering.

2.6.2.2 Klassificeringen i andra anslutna stater

Europadomstolen jämför också med huruvida en gärning är klassificerad såsom en straffrättslig gärning i andra stater som är anslutna till konventionen, och är handlingen en straffrättslig gärning i andra länders lagstiftning är det ett förhållande som pekar på att den också ska bedömas på det sättet enligt konventionen.³⁰

2.6.2.3 Ett kombinerat förfarande

Europadomstolen har uttalat sig om hur bedömningen skall ske om ett förfarande inte klart går att hänföra till den straffrättsliga sfären. Om förfarandet kan ses som både ett straffrättsligt men också som ett disciplinrättsligt anser domstolen att den inte kan lämna valmöjlighet åt de anslutna staterna att själva bestämma till vilket område förfarandet skall höra utan att domstolen i sådana fall måste se till att den straffrättsliga naturen i förfarandet inte får stå tillbaka för den disciplinära.³¹

2.6.3 Påföljdens natur och stränghet

Det i många fall avgörande kriteriet vid bedömningen är påföljdens natur och stränghet. Med påföljd menas här den påföljd som man riskerar att drabbas av vid en viss gärning eller förfarande.

*"However, supervision by the Court does not stop there. Such supervision would generally prove to be illusory if it did not also take into consideration the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring."*³²

Domstolen fäster alltså avseende vid den påföljd som kan utdömas, inte den faktiskt utdömda eller ålagda påföljden i ett enskilt fall. Med påföljdens natur menas vad den består i och vilket straff som en person som bryter mot regeln riskerar.

2.7 EN SAMLAD BEDÖMNING

När domstolen i Bendenoun-målet³³ gjorde en samlad bedömning av de omständigheter som var för handen antog den en något annorlunda infallsvinkel än i Engel-målet. Bendenoun-målet gällde ett franskt skatterättsligt förfarande

²⁹ Engel m.fl. mot Nederländerna, dom den 8 juni år 1976

³⁰ Se avsnitt 2.2 Europadomstolens tolkning

³¹ Se citat avsnitt 2.6.2.1 Betydelsen av tidigare klassificering

³² Engel m.fl. mot Nederländerna, dom den 8 juni år 1976

³³ Bendenoun mot Frankrike, dom den 24 februari år 1994

som liknade det svenska skattetilläggssystemet. Domstolen fann fyra faktorer som kunde tala för att det var frågan om en sådan brottsanklagelse som medförde att artikel 6 var tillämplig. En faktor var att regeln som tillämpats omfattade alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare, och inte en särskild grupp med viss status. Regeln uppställde vissa krav till vilka det knöts en påföljd om inte dessa uppfylldes.

”In the first place, the offence in which Mr Bendenoun was charged came under Article 1729 § 1 of the General Tax Code. That provision covers all citizens in their capacity as taxpayers, and not a given group with a particular status. It lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance.”

En annan faktor var att sanktionen inte skulle betraktas som en ersättning för skada utan hade som syfte att fungera som ett avskräckande straff.

”Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damages but essentially as a punishment to deter reoffending.”

En tredje faktor var att påföljden påfördes genom en generell regel vars syfte var att såväl avskräcka som bestraffa.

”Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive.”

Den fjärde faktorn var att sanktionen kunde omvandlas till fängelse.

”Lastly, in the instant case the surcharges were very substantial, amounting to FRF 422,534 in respect of Mr Bendenoun personally and FRF 570, 398 in respect of his company; and if failed to pay, he was liable to be committed to prison by the criminal courts.

Domstolen vägde samman faktorerna och fann att dessa skulle tillämpas kumulativt, det vill säga ingen av dem var ensam avgörande.

”Having weighed the various aspects of the case, the Court notes the predominance of those which have a criminal connotation. None of them is decisive on its own, but taken together and cumulatively they made the “charge” in issue a “criminal” one within the meaning of article 6 § 1, which was therefore applicable.”

2.7.1. Påföljdens form

Det är formen på den påföljd som följer på en gärning som bedöms. Om påföljden innebär ett frihetsberövande är det en huvudregel från domstolens sida att sanktionen är så allvarlig att överträdelsen anses vara av straffrättslig karaktär.³⁴ När det gäller ekonomiska påföljder som till exempel böter, har det i flera fall varit möjligt att omvandla böterna till fängelse och då har det normalt inte heller

³⁴ Bendenoun mot Frankrike, dom den 24 februari år 1994

varit någon tvekan om att påföljden inneburit att artikel 6 blivit tillämplig, även om böterna i sig varit låga.³⁵ Även vid sanktioner av rent ekonomisk natur, det vill säga där dessa inte går att omvandla till fängelse, har domstolen i senare praxis, funnit att reglerna innebär att en anklagelse om brott föreligger och att förfarandet faller in under artikel 6 i Europakonventionen. Detta var fallet i målen om de svenska reglerna om skattetillägg.³⁶

När det gäller rent ekonomiska sanktioner tittar man på hur betungande de är för individen och ju mer betungande de är desto mer tyder det på att förfarandet är att betrakta som straffrättsligt. Att det finns en möjlighet till förlikning, det vill säga en överenskommen summa betalas för att påföljden skall utebli, har Europadomstolen klargjort att det inte är av betydelse för hur domstolen bedömer om en gärning är att betrakta som brottslig eller ej.³⁷ En avkriminaliserad gärning där påföljden fortfarande har kvar sin karaktär av straff innebär inte att gärningens art förändras.³⁸

2.7.2 Påföljdens syfte

Europadomstolen har i fallen Kadubec mot Slovakien och Lauko mot Slovakien³⁹ slagit fast att det faktum att kriterium två, överträdelsens natur, och kriterium tre, påföljdens natur och stränghet, är alternativa, inte omöjliggör att en samlad bedömning kan användas, om separata analyser av varje kriterium inte medför någon klar slutsats om att det föreligger en brottslig anklagelse. Båda fallen rörde mindre överträdelser där böter ålagts på administrativ grund av myndighet. Böterna kunde i det här sammanhanget inte sägas vara betungande och kunde inte omvandlas till fängelse. Kriterierna i påföljdens natur var inte uppfyllda. Domstolen gjorde en helhetsbedömning där man vägde in samtliga faktorer och fann att böterna hade ett bestraffande syfte och artikel 6 i konventionen ansågs tillämplig.

2.8 EUROPADOMSTOLENS TILLÄMPNING AV STRAFFBEGREPPET PÅ SVENSK SKATTELAGSTIFTNING

Den 23 juli 2002 kom två domar mot Sverige från Europadomstolen som gällde frågan om de svenska skattetilläggsbestämmelserna är förenliga med artikel 6 i Europakonventionen. Fallen var Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige.⁴⁰ Bakgrunden hänförde sig till två taxiföretag som var för sig blev föremål för revision i 1994 års taxering. De båda svenska rättsfallen prövades av Europadomstolen i frågan huruvida artikel 6 i Europakonventionen var tillämplig eller inte.

Europadomstolen fastslog att det svenska skattetillägget är att jämställa med straff i Europakonventionens mening. I svensk rätt klassificeras skattetillägget inte som ett straff utan som en administrativ avgift, men på grund av att det är generellt och

³⁵ Bendenoun mot Frankrike, dom den 24 februari år 1994

³⁶ Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, dom den 23 juli år 2003

³⁷ Deweer mot Belgien, dom den 27 februari år 1980

³⁸ Özturk mot Västtyskland, dom den 21 februari år 1984

³⁹ Kadubec mot Slovakien och Lauko mot Slovakien, dom den 2 september år 1998

⁴⁰ Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, dom den 23 juli år 2002

gäller alla skattskyldiga i Sverige, anser ändå domstolen att det måste ses som ett straff. Europadomstolen gick vidare genom att resonera om gärningens natur och anförde att det är oväsentligt att det inte finns något subjektivt rekvisit i skattetillägget för att utesluta en brottslig gärning enligt artikel 6 i konventionen. Att Sverige har ersatt det tidigare straffrättsliga systemet med just skattetilläggsystemet fann domstolen vara av ytterligare vikt. Europadomstolen konstaterade att skattetilläggets syfte inte är en kostnadsersättning utan att förmå de skattskyldiga att fullgöra sina förpliktelser genom att bestraffa lagöverträdelse. När det gällde påföljdens natur och stränghet anförde Europadomstolen att även om skattetillägget inte kan omvandlas till fängelse så är det inte av avgörande betydelse. Det faktum att skattetillägget inte hade någon övre gräns och därför kunde uppgå till mycket höga belopp samt övriga omständigheter, gjorde att Europadomstolen kom till slutsatsen att skattetillägget är både avskräckande och bestraffande, och därmed omfattas av artikel 6 i Europakonventionen.

2.9 DOMSTOLENS SENASTE STÄLLNINGSTAGANDE

I Jussila-målet⁴¹ som avsåg ett finskt skattetilläggsförfarande, slog Europadomstolen fast vilka möjliga bedömningsgrunder det finns av ett skatterättsligt förfarande, för att avgöra huruvida det faller in under artikel 6 i Europakonventionen eller inte. Domstolen gjorde vissa förtydliganden i hur bedömningen av skatterättsliga avgöranden skall ske när man undersöker huruvida artikel 6 är tillämplig på dem.

Europadomstolen framhöll att enligt domstolens praxis finns det tre kriterier som skall tas under beaktande för att avgöra om en gärning uppfyller den brottsliga aspekten och gör artikel 6 tillämplig, de så kallade Engel-kriterierna. Enligt det första av dessa är det nödvändigt att ta reda på hur gärningen beskrivs enligt den aktuella statens interna rättsliga system, det vill säga om den tillhör straffrätten eller om den ses som en disciplinär fråga eller båda. Det första kriteriet är emellertid bara en utgångspunkt. De andra och tredje kriterierna överträdelsens natur och påföljdens natur och stränghet, är alternativa och inte nödvändigtvis kumulativa. Det räcker med att gärningen till sin natur är att anse som brottslig eller att den medför en påföljd som med hänsyn till sin natur och sin grad av stränghet hänförs till det straffrättsliga området för att förfarandet skall anses falla in under artikel 6 i konventionen.

Domstolen erinrade om att den redan tidigare tagit ställning till om det skall göras en annan bedömning på det skatterättsliga området och påminde om att den i fallet Bendenoun, som gällde påförande av skattetillägg för skatteundandragande, inte uttryckligen hade hänvisat till Engel-kriterierna utan angav fyra relevanta kriterier som skulle vara uppfyllda i det fallet; nämligen att den lag vari skattetillägget angavs skulle vara tillämplig på alla skattebetalare, att skattetillägget inte var avsett som ett skadestånd utan som ett straff som skulle avskräcka från upprepade brott, att det påfördes enligt en allmän regel som var både bestraffande och avskräckande, samt att skattetillägget beloppsmässigt var betydande. Dessa faktorer kan också anses relevanta när man bedömer tillämpligheten av de andra och tredje av Engelkriterierna.

⁴¹ Jussila mot Finland, dom den 23 november år 2006

”These factors may be regarded however in context as relevant in assessing the application of the second and the third Engel criteria to the facts of the case,”

Domstolen erinrade om att den i Janosevic-målet inte gjorde någon hänvisning till Bendenoun-fallet utan Engelkriterierna tillämpades. Detta med anledning av att redan dessa kriterier hade avgjort att överträdelsen skulle ses som en brottslig handling. Europadomstolen ansåg att det inte var förenligt med konventionens anda och mening att bestraffande förfaranden inom det skatterättsliga området skulle behandlas på annat sätt och falla utanför det skydd som artikel 6 i konventionen ger. Europadomstolen fann därför att Engelkriterierna var de som skulle tillämpas.

”While there is no doubt as to the importance of tax to the effective functioning of the State, the Court is not convinced that removing procedural safeguards in the imposition of punitive penalties in that sphere is necessary to maintain the efficacy of the fiscal system or indeed can be regarded as consonant with the spirit and purpose of the Convention. In this case the Court will therefore apply the Engel criteria as identified above.”

Domstolen anslöt sig till den bedömning som tillämpats i Janosevic-målet och konstaterade att det inte fanns någon i praxis fastslagen grund för att anse att ett mindre betydande belopp i ett skatteförfarande eller i något annat förfarande skulle vara avgörande för att undanta en gärning, som i övrigt ansågs brottslig till sin natur, från tillämpningsområdet för artikel 6. Argument i den riktningen hade inte godtagits när det gällde disciplinförseelser i fängelse eller mindre trafikförseelser. Domstolen konstaterade att även om skattepåslaget var en del av det fiskala systemet, påfördes den genom en regel som var avskräckande och bestraffande, och den var trots att fråga var om ett mindre betydande belopp, därför att anse som straff i den mening som avses i artikel 6 i konventionen. Med tretton röster mot fyra fann därför Europadomstolen att artikel 6 var tillämplig i målet.

3. EUROPAKONVENTIONENS TILLÄMPNING I SVENSK RÄTT

Detta kapitel behandlar hur Europakonventionen har tillämpats i Sverige av svenskt rättsväsende, med tonvikten lagd på behandlingen av skattetilläggen.

3.1 EUROPAKONVENTIONENS INFÖRANDE I SVERIGE

När Sverige ratificerade Europakonventionen 1953 var den officiella ståndpunkten att Sverige uppfyllde konventionens krav. De rättigheter som garanteras i konventionen och dess tilläggsprotokoll ansågs vara tillräckligt skyddade i den då gällande svenska rätten. Sverige ansågs sig av den anledningen inte behöva vidta någon lagstiftningsåtgärd för att inkorporera konventionen i svensk rätt. Denna ståndpunkt kom emellertid att framstå som inte helt korrekt och Sverige har tvingats anpassa sin lagstiftning efter konventionens krav i flera fall som en följd av Europadomstolens avgöranden. Dessa avgöranden har gällt både mål mot Sverige och andra länder. Sverige fälldes i ett flertal fall för brott mot konventionen och den började uppmärksammas i avgöranden i såväl Högsta Domstolen, Regeringsrätten och Arbetsdomstolen.⁴² Införandet av lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut är ett uppmärksammat exempel på lagstiftning som initierats av Europadomstolens avgörande. De svenska domstolarna ansåg tidigare att Europakonventionen inte, utan att först landa i svensk lagstiftning, var direkt tillämplig som svensk rätt.⁴³ Detta till trots var de svenska domstolarnas åsikt emellertid att Sverige inte kunde godkänna åtgärder som stred mot Sveriges åtaganden enligt konventionen. De nationella domstolarna försökte därför ta så mycket hänsyn som möjligt till konventionstexten och den rättspraxis som utvecklats av Europadomstolen. Med tiden blev det dock svårare för Sverige att vägra tillämpa konventionen direkt i den interna rättskipningen. Regeringen tillsatte till följd därav i början av 1990-talet Fri- och rättighetskommittén. Denna enade sig om att föreslå att Europakonventionen skulle införlivas i svensk rätt genom inkorporering.

Konventionen inkorporerades genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, i svensk rätt. Lagen trädde i kraft 1 januari 1995. I den lagen förskrivs att konventionen skall gälla som lag i Sverige och skall tillämpas direkt av myndigheter och domstolar här i landet. Samtidigt antogs i regeringsformen 2 kap 23 § en bestämmelse om att lag eller annan föreskrift inte får meddelas som står i strid med Sveriges åtaganden enligt Europakonventionen.⁴⁴ Svensk lag får alltså inte strida mot konventionens bestämmelser. Om en svensk domstol eller myndighet ställs inför ett påstående om att en författning står i strid med en konventionsbestämmelse får dessa avgöra hur konflikten skall lösas. Rättstillämparen skall i första hand förvissa sig om att en konflikt verkligen föreligger. Om det är tveksamt skall rättstillämparen överväga om den svenska regeln tolkningsvis kan ges ett innehåll som motsvarar konventionens krav.⁴⁵ En allmän tolkningsprincip är att våra författningar är

⁴² NJA 1973 s. 423, RÅ 1974 ref. 61 och AD 1972 nr. 5

⁴³ SOU 1993:40 s. 17

⁴⁴ Prop. 1993/94:117 s. 53

⁴⁵ Prop. 1993/94 117 s. 37

förenliga med våra internationella åtaganden och de skall därför tolkas i en fördragsvänlig anda, så kallad fördragskonform tolkning. Om det ändå visar sig att det är fråga om en verklig lagkonflikt mellan två hierarkiskt sidordnade bestämmelser måste rättstillämparen välja vilka bestämmelser som skall ligga till grund för beslutet. Man kan om lagregeln utfärdats före inkorporeringen av Europakonventionen tillämpa principen *lex posteriori*, vilket innebär att en yngre lag ges företräde framför en äldre. Man kan i förekommande fall ibland ha anledning att tillämpa *lex specialis*, principen som innebär att en specialregel går före en allmänt hållen regel. En tredje princip, *lex superior* är också tillämpbar genom att konventionen, även om den enligt den inhemska hierarkin inte har högre rang än en vanlig lag, ändå på grund av sin speciella karaktär ges en särskild vikt vid konflikt med inhemska regler. Domstolarna har också möjlighet, att genom lagprövningsregeln i regeringsformens 11 kap 14 §, underlåta att tillämpa en inhemska föreskrift om denna skulle finnas oförenlig med Europakonventionen.⁴⁶

Europadomstolens praxis måste fortlöpande följas av de svenska lagstiftarna, domstolarna och de rättstillämpande myndigheterna. Den rätta tolkningen av Europakonventionen kan förändras med tiden. Europadomstolens dynamiska tolkning av konventionen ger den dess egentliga innehåll, vilket också innebär att svensk praxis och lagtolkning måste förändras på samma sätt.⁴⁷

3.2 EUROPAKONVENTIONEN OCH DESS TILLÄMPNING PÅ DE SVENSKA SKATTETILLÄGGEN

Europakonventionens artikel 6 är bara tillämplig på tvister som gäller civila rättigheter och skyldigheter samt vid anklagelser om brott eller brottslig gärning. Skatter och beskattningsförfaranden har inte ansetts vara sådana civila rättigheter och skyldigheter som gör artikel 6 tillämplig.⁴⁸ När Europadomstolen har bedömt de skatteförfaranden som har anhängiggjorts i domstolen är det således i de fall då ett förfarande i den nationella rätten sagts utgöra eller utgjort en anklagelse om brott eller brottslig gärning.⁴⁹ Inom skatterätten har Europakonventionen fått sin mest uppmärksammade tillämpning i vad som gäller förfarandet med de skattetillägg som finns i den svenska rättsordningen eller liknande sanktionssystem i andra stater. Fallet *Bendenoun mot Frankrike*⁵⁰, *Janosevic mot Sverige*⁵¹, *Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige*⁵² och *Jussila mot Finland*⁵³ är några exempel där beskattningsförfaranden har prövats för brott mot konventionen. I domarna mot Sverige konstaterade Europadomstolen att påförande av ett skattetillägg i enlighet med den svenska skattelagstiftningen är att betrakta som ett straff för en brottslig gärning. Både Högsta domstolen och Regeringsrätten hade dock redan tidigare⁵⁴ föregått Europadomstolens domar och kommit fram till samma ståndpunkt.

⁴⁶ Prop. 1993/94:117 s. 54

⁴⁷ Danelius, 2002 s. 55

⁴⁸ *Ferrazzini mot Italien*, dom den 12 juni år 2001

⁴⁹ Danelius, 2002 s. 142

⁵⁰ *Bendenoun mot Frankrike*, dom den 24 februari år 1994

⁵¹ *Janosevic mot Sverige*, dom den 23 juli år 2002

⁵² *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, dom den 23 juli år 2002

⁵³ *Jussila mot Finland*, dom den 23 november år 2006

⁵⁴ NJA 2000 s. 622 och RÅ 2000 ref. 66 I och II

Det intressanta med skattetilläggen i detta sammanhang är inte bara, att de liksom företrädaransvaret enligt svensk lagstiftning inte är att betrakta som straff för brottslig gärning, utan också att de har sitt ursprung i en reformering av samma lagstiftning under samma tidsperiod. Den äldre lagstiftning som de bägge förfarandena härstammar från kom till redan i början på 1900-talet.⁵⁵ Bägge lagregleringarna ändrades i en reformering av lagstiftningen i slutet på sextioalet och början på sjuttioalet för att vara en del i den strafflagstiftning som fanns för att beivra skattebrott, men vissa av sanktionerna skulle enligt lagstiftaren, inte ses eller uppfattas som att de var straffförfarande. Skattetillägget skulle för sin del vara en administrativ avgift och företrädaransvaret skulle uppfattas som ett solidariskt betalningsansvar. Påföljdssystemet för lämnande av oriktig uppgift reformerades genom lagstiftning år 1971 och det var också då som skattetillägget som begrepp infördes i svensk rätt.⁵⁶ Skattebrottsutredningens antagna förslag innebar att överträdelse av skatteförfattningar, vare sig de var straffbara eller ej, i princip alltid skulle medföra en sanktion av ekonomiskt slag; skattetillägg. Detta skulle fastställas av berörd myndighet, det vill säga skattemyndigheten. På så sätt skulle en enklare handläggning uppnås för de brott som var av bagatellartad karaktär. Systemet skulle härigenom bli rättvisare då fler kunde straffas. För att detta skulle fungera väl förutsattes systemet bygga på en enkel konstruktion och ges en schablonmässig utformning. Åtals- och domstolsförandet skulle tillämpas endast i fall med grövre brottslighet. Följden blev att mindre allvarliga överträdelse i princip plockades bort från det straffrättsliga påföljdssystemet och alltså endast drabbades av den administrativa sanktionen skattetillägg. För skattetilläggets del sänktes redan från början de subjektiva rekvisit som tidigare reglerat straffförandet, uppsåt och grov oaktsamhet. Dessa behölls dock för de grövre fallen av oriktig uppgift som reglerades enligt den nya skattebrottslagen som infördes 1972. Den tidigare lagregleringen för alla fall av lämnande av oriktig uppgift var uppbyggda av rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet.

Under år 1995 då Europakonventionen inkorporerades i svensk lag tillsattes Skattekontrollutredningen som bland annat hade till uppgift att se över reglerna om skattetillägg och analysera hur den enskildes uppgiftsskyldighet i skatteutredningar förhöll sig till artikel 6 i konventionen. Utredningen undersökte om ett oriktigt uppgiftslämnande som fick till följd att skattetillägg påfördes var en sådan brottslig handling som avsågs i Europakonventionens artikel 6. Eftersom skattetillägg som påförs genom ett administrativt förfarande som inte faller in under rättegångsbalkens regler kan inte den skattskyldige förlita sig på de rättigheter som tillförsäkras honom genom rättegångsbalken. Skattekontrollutredningen diskuterade de förutsättningar som fanns för att skattetilläggen skulle anses stå i strid med artikel 6 i konventionen. Anledningar till att skattetilläggen inte stod i strid med konventionen ansågs vara bland annat att skattetillägg påfördes utan krav på oaktsamhet eller uppsåt. Enligt svensk rätt krävs normalt detta för att en gärning skall utgöra ett brott. Skattetilläggsförfarandet var ett förfarande helt vid sidan av det straffrättsliga systemet. Det gick inte heller att omvandla skattetillägget till ett fängelsestraff och någon registrering gjordes inte i polis- eller kriminalregister.⁵⁷

⁵⁵ Se avsnitt 4.2 Historik

⁵⁶ SOU 1969:42 s. 119 f

⁵⁷ SOU 1996:100 s. 109 ff

Skattekontrollutredningen ansåg att en bedömning av om de svenska skattetilläggsreglerna omfattades av artikel 6 i konventionen skulle avgöras mot bakgrund av Bendenoun-fallet.⁵⁸ Det sammanvägda resultatet av utredningen blev att eftersom skattetillägg inte var straffrättsligt klassificerat enligt svensk rätt, subjektiva rekvisit saknades och påföljden inte kunde omvandlas till ett fängelsestraff, att Skattekontrollutredningen inte ansåg att skattetillägg var att se som ett straff för brott. Utredningens slutsats blev att det för de svenska skattetilläggsreglerna inte krävdes någon åtgärd på grund av att de skulle stå i strid med artikel 6 i Europakonventionen.⁵⁹

Praxis har sedermera förändrat den synen på skattetillägget. Regeringsrätten slog i två domar 2000 fast att påförande av skattetillägg är ett förfarande som faller inom Europakonventionens tillämpning.⁶⁰

3.2.1 Fallet Volvo AB

I Volvo-fallet prövade Regeringsrätten ett skattetillägg påfört med anledning av inlämning av oriktiga uppgifter. Volvo AB hävdade att det svenska skattetilläggsförfarandet bryter mot de krav som finns i artikel 6 i Europakonventionen. Bolaget ansåg att det påförda skattetillägget borde efterges på denna grund. Regeringsrätten tog frågan om artikel 6 är tillämplig på det svenska skattesystemet under behandling. Regeringsrätten konstaterade att Europadomstolen kommit fram till att liknande skattetilläggsförfaranden omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Av Europadomstolens domar i liknande mål konstaterade regeringsrätten att tre olika kriterier är centrala vid bedömningen. Därefter analyserades det svenska skattetilläggsystemet med utgångspunkt från dessa tre kriterierna. När det gällde det första kriteriet, den nationella rättens klassificering, konstaterade regeringsrätten att det svenska skattetillägget framställs som en straffliknande administrativ påföljd. Skattetillägget påförs i Sverige på objektiva grunder och kan inte omvandlas till fängelse. Skattetillägget i svensk rätt betraktas inte som ett straff utan utgör en administrativ avgift. Enligt regeringsrätten skapar det första kriteriet inte tillräckligt underlag för att betrakta skattetillägget som ett straff i konventionens mening. Gällande det andra kriteriet, gärningens natur, menade regeringsrätten att det svenska skattetilläggsystemet är generellt och omfattar alla som betalar in skatt. Meningen med avgiften är att ge eftertryck åt skattebetalarnas skyldighet att iaktta vad som föreskrivs i gällande regler. När det gällde det sista kriteriet, påföljdens natur och stränghet, konstaterade regeringsrätten att skattetillägget som påförs är proportionerligt i förhållande till det belopp gärningen avser, vilket innebär att skattetillägget inte har något maximalt tak. Enligt regeringsrätten talar de två sista kriterierna för en tillämpning av Europakonventionens artikel 6 rörande de svenska skattetilläggen. Regeringsrättens slutsats var att det svenska skattetilläggsförfarandet måste anses falla inom tillämpningsområdet för artikel 6.

3.2.2 Fallet Din Bil AB

Din Bil AB i Örebro påfördes skattetillägg vid 1997 års inkomsttaxering på grund

⁵⁸ Bendenoun mot Frankrike, dom den 24 februari år 1994

⁵⁹ SOU 1996:116 s. 117 ff

⁶⁰ RÅ 2000 ref. 66 I och II

av oriktiga uppgifter i deklARATIONEN. Din Bil AB yrkade anstånd med betalningen av skattetillägget tills slutgiltig dom förelåg i skattetilläggsfrågan och åberopade att Skattemyndighetens krav på betalning innan fallet var prövat i domstol stred mot den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6 i Europakonventionen. Din Bil AB anförde till stöd för sin talan i huvudsak följande. De ansåg att skattetilläggsbeslutet var felaktigt och att det kränkte bolagets rättigheter samt att det inte fanns någon grund att påföra skattetillägg eftersom någon oriktig uppgift aldrig hade lämnats. Skattemyndigheten hade inte heller påvisat någon konkret felaktighet av uppgifterna från Din Bil AB. Frågan var enbart att Skattemyndigheten hade en annan uppfattning avseende omvärderingen av ett leasingkontrakt. Din Bil AB ansåg även att Skattemyndigheten inte tagit hänsyn till Europakonventionens artikel 6 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. I länsrätten prövades möjligheten att få anstånd med inbetalning av skattetillägget för bolaget. Länsrätten fann att det inte förelåg sådana förutsättningar. Kammarrätten ansåg att skattetillägg möjligen är att anse som en straffrättslig sanktion men konstaterade att skäl för anstånd inte förelåg. I regeringsrättens dom konstaterades att det svenska skattetillägget faller in under artikel 6 i Europakonventionen. I fråga om artikel 6.2 i konventionen hindrar verkställighet av ett inte laga kraftvunnet beslut, kan det utläsas ur artikeln att en oskuldspresumtion ska gälla tills skulden lagligen fastställts. Regeringsrätten ansåg att det inte kan utläsas ur artikeln att en brottspåföljd som fastställts inte får gå i verkställighet innan beslutet vunnit laga kraft. Om man anklagas för brott har man enligt artikel 6.1 rätt till domstolsprövning av sin sak. Efter ett administrativt beslut har tagits ska den enskilde ha möjligheten att få sin sak prövad av domstol som kan tillgodose den rättssäkerhet som ställs av artikeln. Regeringsrätten ansåg att det inte fanns något som hindrade frågor som omfattas av artikel 6 att behandlas av en administrativ myndighet. Den skattskyldige har möjlighet att begära anstånd men regeringsrätten ansåg att reglerna för anstånd ger den skattskyldige möjligheten att få en preliminär bedömning i domstol av den slutliga utgången i målet. I fall då den skattskyldige avstår eller om inte grunder för anstånd anses finnas, anser regeringsrätten att det inte är oförenligt med artikel 6.2 att kräva omedelbar verkställighet. Därmed fann regeringsrätten att Europakonventionen är tillämplig men att artikel 6 i princip inte hindrade verkställigheten av ett skattetilläggsbeslut.

3.3 KONSEKVENSER AV EUROPAKONVENTIONENS TILLÄMPNING

Det faktum att ett förfarande ska betraktas som ett straff i den mening som artikel 6 i Europakonventionen avser, medför inte att Sverige i sin lagstiftning måste behandla förfarandet enligt samma regler som gäller för straff. Däremot måste Sverige uppfylla de rättssäkerhetsgarantier som artikeln ställer upp.⁶¹ Det finns dock inget hinder för att uppfylla dessa garantier även då förfarandet betraktas som en administrativ eller disciplinär sanktion i den svenska rätten.⁶²

⁶¹ Se bilaga 1

⁶² SOU 2001:25 s. 159 f

4. FÖRETRÄDARANSVARET

I detta kapitel gör jag en beskrivning av företrädaransvarets historiska bakgrund samt den materiella innebörden i bestämmelserna som de ser ut idag.

4.1 LAGENS LYDELSE

6 § Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt denna lag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

4.2 HISTORIK

Den huvudsakliga inkomstkällan för staten var fram till slutet av 1800-talet främst från tullavgifter och konsumtionsskatter. Vid sekelskiftet infördes en allmän inkomstbeskattning som innebar en direkt beskattning av den skattskyldiges inkomster. För att beskatta inkomsterna behövdes ett inkomstunderlag som speglade de verkliga ekonomiska förhållandena för den skattskyldige. Det var de skattskyldiga som ålades att i en väsentlig omfattning ge myndigheterna de relevanta upplysningar som krävdes för att underlaget skulle bli så rättvisande som möjligt. Detta genomfördes med hjälp av införandet av en obligatorisk självdeklaration.⁶³ I 1902 års inkomstskatteförordning infördes en bestämmelse om bötesstraff för den som mot bättre vetande lämnade oriktiga uppgifter till grund för taxering.⁶⁴ Det belopp som utdömdes som böter skulle stå i relation till det undanhållna skattebeloppet.⁶⁵ År 1910 infördes ytterligare lagreglering som innebar att straffbestämmelserna gick att tillämpa inte bara på den skattskyldige utan även på någon som för dennes räkning lämnat in oriktiga uppgifter. Den regleringen blev den första att träffa företrädaren för en juridisk person. Om man inte lämnade riktig uppgift angående den juridiska personens skatteunderlag begick man ett brott. Brottbeskrivningen ändrades också på så sätt att även underlåtenhet att lämna uppgifter blev straffbar. Detta är upprinnelsen till ansvaret som finns idag för en företrädare för en juridisk person. Lämnandet av oriktig uppgift beivrades både i skattestrafflagen (1943:313) från år 1943 och uppbördsförordningen (1953:272) som infördes år 1953. Gärningarna, underlåtenhet att göra föreskrivet skatteavdrag och gärningen att inte betala in gjort skatteavdrag beivrades enbart i uppbördsförordningen, där ansvarigheten straffreglerades. Bestämmelserna om att lämnande av oriktig uppgift påbjöd straffansvar fanns sedan i skattestrafflagen fram till införandet av skattebrottslagen 1972, parallellt med den strafflagstiftning som fanns i uppbördsförordningen.

I uppbördsförordningens fanns straffreglering gällande ansvar för arbetsgivare som inte gjort föreskrivet skatteavdrag i 80 § 1 mom. första meningen. En

⁶³ SOU 1969:42 s. 86

⁶⁴ Ibid

⁶⁵ Jmfr. begreppet skattetillägg i skattebetalningslagen och taxeringslagen (1990:324)

arbetsgivare var skyldig att från arbetstagarens lön innehålla dennes skatt. Om arbetsgivaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte gjorde detta gjorde han sig skyldig till brott och kunde straffas med böter. Det var på den tiden endast fråga om skatt som innehållits av arbetsgivare för arbetstagares räkning. Brottansvaret träffade bara en arbetsgivare som var en fysisk person. Straffet var dagsböter. Ett betalningsansvar för den skatt som skulle ha dragits av fanns också för arbetsgivaren i 75 § uppbördsförordningen. Detta betalningsansvar kunde då arbetsgivaren var en juridisk person endast göras gällande gentemot denne, inte mot någon företrädare i annat än vid konkurs.⁶⁶ På samma sätt drabbades en arbetsgivare som inte betalt in skatt av ett straffansvar enligt 80 § 1 mom. andra meningen. Brottet rubricerades som uppbördsbrott och straffet för gärningen var dagsböter eller fängelse i sex månader. De subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet måste vara uppfyllda för att gärningen skulle vara straffbar. Ett betalningsansvar för avdragen skatt som inte blivit inbetald fanns reglerat i 77 § uppbördsförordningen. Liksom ansvaret enligt 75 § kunde det göras gällande bara emot den enskilde arbetsgivaren eller den juridiska personen, inte mot en företrädare för den juridiska personen. På den tiden ansågs möjligheterna små att göra en företrädare för ett aktiebolag eller en annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta sågs som en allvarlig brist främst beträffande fåmansbolagen, som man ansåg utnyttjades mer eller mindre medvetet för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.⁶⁷ Staten försökte göra en företrädare för ett aktiebolag betalningsskyldig genom skadeståndstalan men Högsta domstolen fann att det inte var möjligt.⁶⁸

Uppbördsutredningen, som tillsattes 1959, framhöll att de skatteförluster, som uppstod genom att en juridisk person inte redovisade skatt, till helt övervägande del syntes vara att hänföra till aktiebolagen och att fåmansbolagen intog en speciell ställning. Det hade nämligen visat sig att fåmansbolagen inte sällan fortsatte sin verksamhet långt efter det att bolaget enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen borde ha trätt i likvidation. När bolaget slutligen försattes i konkurs hade det ofta kunnat konstateras att tidigare skulder till enskilda fordringsägare likviderats eller i varje fall uppgått till obetydliga belopp i jämförelse med vad bolaget hade i fråga om skatteskulder av olika slag. Mot denna bakgrund hade utredningen i uppdrag att överväga frågan om ställföreträdarens betalningsskyldighet. Efter att ha förkastat tanken på att konstruera betalningsskyldigheten som ett skadeståndsansvar⁶⁹ föreslog utredningen att ställföreträdaren skulle kunna åläggas solidariskt betalningsskyldighet med den juridiska personen under samma förutsättningar som gällde för straffansvar vid underlåten skatteinbetalning. Det skulle finnas möjlighet att jämka eller efterge betalningsskyldigheten om särskilda skäl förelåg. Vad som avsågs med särskilda skäl angavs emellertid inte. I propositionen som blev resultatet av utredningen angavs att trots att gränserna för och utformningen av regleringen av företrädarens betalningsskyldighet har styrts av det straffrättsliga ansvaret i motsvarande fall, skall bestämmelserna inte ses som en straffsanktion.⁷⁰ Det skulle istället ses som en möjlighet för det allmänna att

⁶⁶ Prop. 1967:130 s. 130

⁶⁷ SOU 1965:23 s. 180 ff

⁶⁸ NJA 1957 s. 757 I och II

⁶⁹ SOU 1965:23 s. 185 f

⁷⁰ Prop. 1967:130 s. 131

ålägga en företrädare för den juridiska personen ett ekonomiskt ansvar tillsammans med den juridiska personen.⁷¹

I uppbördsförordningen infördes 1968 en ansvarsbestämmelse i 77 a § som gav möjlighet att döma företrädaren till betalningsansvar för de skatter som inte betalats av den juridiska personen. Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skattebeloppet i föreskriven tid och ordning var han tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet. Bestämmelsens var avsedd att komplettera 77 § uppbördslagen och den straffreglering som fanns i 80 § 1 mom. andra meningen i uppbördsförordningen. Med hänsyn till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kunde dömas ut, med mindre än att arbetsgivaren gjort sig skyldig till grov oaktsamhet, ansågs att betalningsansvaret för skatten också skulle begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg.⁷² Gränserna för och utformningen av regleringen av företrädarens betalningsskyldighet styrdes av hur det straffrättsliga ansvaret reglerades. Av detta följde dock inte automatiskt att företrädaren blev betalningsskyldig också för skattebeloppet utan åklagaren fick parallellt med åtalet också yrka på betalningsskyldighet för företrädaren. Åklagaren kunde om företrädaren blivit dömd, enligt 80 § 1 mom. uppbördsförordningen för brott, också yrka på att företrädaren skulle bli skyldig att betala in den skatt som den juridiska personen var skyldig att betala. För att bli betalningsskyldig krävdes då att företrädaren handlat med uppsåt eller grov oaktsamhet det vill säga efter exakt samma premisser som för betalbrottet. Om en åklagare inte väckte åtal och förde talan om straff eller av annat skäl inte medverkade till en domstolsprövning fanns en möjlighet för länsstyrelsen, som var ansvarig för uppbörden, att genom ombud föra talan mot en företrädare inför domstol.⁷³ Betalningsansvar kunde dock inte utdömas om utan att de subjektiva rekvisiten, uppsåt eller grov oaktsamhet varit för handen.

Den beskrivna ordningen gällde från reglernas införande 1967 fram till mitten av nittioalet när en större reformering av skattelagstiftningen gjordes.⁷⁴ Ett av resultaten av översynen som gjordes var att man flyttade kriminaliseringen av brottet i 80 § uppbördslagen, att inte göra föreskrivet skatteavdrag den 1 juli år 1996. Lagregleringen placerades i skattebrottslagen och återfinns nu i skattebrottslagen 6 §. När arbetet med reformeringen av skattelagstiftningen pågick, fördes diskussioner om huruvida man skulle avkriminalisera betalbrottet i uppbördslagen eller inte.⁷⁵ I den översyn av skattebrottslagen som gjordes år 1996, föreslogs ingen avkriminalisering av betalbrottet i 81 § uppbördslagen. Regeln träffade företrädaren om han genom uppsåt eller grov oaktsamhet inte betalat den juridiska personens skatter. Företrädaren kunde åläggas ett straffansvar varvid påföljden var böter eller fängelse i högst ett år. Regeringen anförde att den dåvarande ordningen visserligen kunde ifrågasättas från principiella utgångspunkter men att en eventuell avkriminalisering borde anstå till dess att utredningsarbetet med ett gemensamt avräkningskonto för skatter och avgifter

⁷¹ Prop. 1967:130 s. 131

⁷² SOU 1965: 23 s. 187

⁷³ Prop. 1967:130 s. 131

⁷⁴ Prop. 1995/96:170

⁷⁵ SOU 1969:42 s. 205

avslutats.⁷⁶ Det utredningsarbetet kom dock till slutsatsen att betalbrottet borde avkriminaliseras.⁷⁷ Som skäl angav utredningen bland annat att det knappast kunde betvivlas att det i första hand är risken att drabbas av ställföreträdaransvar enligt 77 a § i uppbördslagen som hade en avhållande verkan både i det enskilda fallet och generellt.⁷⁸ Vidare är det erfarenhetsmässigt så att arbetsgivare som saknar vilja eller förmåga att betala skatten låter bli att lämna uppbördsdeklaration och därmed också gör sig skyldig till skatteredovisningsbrott enligt skattebrottslagen. Det skulle då vara tillräckligt att lagföra vederbörande genom skattebrottslagen. Skattebetalningsutredningen framförde också att med det föreslagna systemet för samordning av skatte- och avgiftsbetalningar, måste man kunna särskilja de olika betalningarna i en avräkningsordning för att kunna avgöra om en betalning fullgjorts. Regeringen delade i förarbetena skattebetalningsutredningens bedömning beträffande betalbrottets begränsade betydelse både i allmänpreventivt och individualpreventivt hänseende.⁷⁹

När reglerna angående betalning av skatter flyttades över från uppbördslagen till den nya skattebetalningslagen, som trädde i kraft den 1 november 1997, togs straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen skatt i 81 § uppbördslagen, det så kallade betalbrottet, bort. Kvar fanns endast den solidariska betalningsskyldigheten för företräddaren som placerades i skattebetalningslagen. Den straffreglering som avskaffades var den som är utgångspunkten för det företrädaransvar som stipuleras i skattebetalningslagen 12 kap 6 § andra meningen. För att tydliggöra och göra bestämmelserna angående betalningsansvar mer lättillämpade för såväl myndigheter som enskilda föreslogs i samma proposition att de subjektiva förutsättningarna, uppsåt och grov oaktsamhet, skulle ersättas med förutsättningar uttryckta i objektiva termer. I och med detta skulle också enligt departementschefen, den koppling som dittills funnits mellan betalningsskyldigheten för företrädare och straffansvar försvinna, och de motiv som styrkt utformningen av föreskrifterna i subjektivt hänseende skulle inte längre gällande.⁸⁰ Avsikten var dock inte att åstadkomma någon förändring i sak av förutsättningarna för betalningsskyldighet.⁸¹ Den nya huvudregeln i skattebetalningslagen blev att en företrädare för en juridisk person är betalningsansvarig, men slipper ansvaret om han innan skatten skulle betalas vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen.

Vissa av de omständigheter som tidigare beaktades vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten skulle emellertid i fortsättningen beaktas vid bedömningen av om det finns skäl att medge befrielse från betalningsskyldigheten, såsom när en styrelseledamot inte haft anledning att misstänka att bolagets förpliktelser mot det allmänna inte skulle komma att fullgöras. Det samlade uttrycket i förarbetena till skattebetalningslagen är att avsikten inte varit att åstadkomma någon förändring av förutsättningarna för betalningsskyldighet.⁸² Denna förändring kritiserades

⁷⁶ Prop. 1995/96:170 s. 126 ff

⁷⁷ SOU 1996:100 s. 360

⁷⁸ Prop. 1996/97:100 Del I s. 450

⁷⁹ Prop. 1996/97:100 Del I s. 461

⁸⁰ SOU 1996:100 s. 339

⁸¹ SOU 1996:100 s. 341

⁸² Prop. 1996/97:100 s. 440 ff och s. 592

redan i det förberedande arbetet med lagen av de flesta remissinstanser. Anledningen var att det skulle innebära en skärpning av ansvaret, vilket inte var menat. Detta visade sig också stämma och år 2000 behandlade Högsta domstolen ett mål⁸³ som fick lagstiftaren att tillsätta en ny utredning för att se hur man kunde förändra regleringen. Utredningen föreslog att kravet på företrädarens insikt skulle formuleras som att denne insett eller skäligen borde ha insett att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid samt att betalningsansvar inte skulle utkrävas i ursäktliga fall. Lagrådet ansåg emellertid att om avsikten endast är att återställa tidigare rättsläge borde lagen utformas i närmare anslutning till tidigare gällande rätt samt att det inte förelåg något hinder mot att återgå till att använda de tidigare använda uttrycken uppsåt och grov oaktsamhet. De skäl som regeringen ansåg kunde anföras mot uttrycken uppsåt och grov oaktsamhet var att uttrycken har en straffrättslig karaktär samtidigt som straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt var avskaffad och den koppling som tidigare funnits mellan betalningsskyldighet och straffansvar, och därmed de motiv som styrde utformningen av de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, inte längre fanns. Regeringen delade också utredningens bedömning att de situationer som omfattades av utredningens förslag i allt väsentligt motsvarade den tidigare regleringen med rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. Mot bakgrund av Lagrådets invändningar och då utgångspunkten för översynen var att tidigare rättsläge återställdes ansåg dock regeringen vid en samlad bedömning att övervägande skäl fick anses tala för att de tidigare subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, återinfördes.⁸⁴ Den nya lydelsen infördes 2004 och innebar att de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, åter blev gällande för att ett betalningsansvar för skatter och avgifter skulle uppkomma.

4.2.1 Skyldighet att göra skatteavdrag

I skattebetalningslagen 12 kap 6 § 1 stycket 1 meningen sägs att, om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som har bestämts enligt 11 kap 19 § jämte ränta. Betalningsansvaret för arbetsgivare var tidigare reglerat i 75 § uppbördslagen. Den solidariska betalningsskyldigheten vid begången gärning infördes år 1967. Den kriminaliserade handlingen angående skyldigheten att göra skatteavdrag flyttades den 1 juli 1996 från 80 § uppbördslagen och återfinns nu i 6 § skattebrottslagen.

4.2.2 Skyldighet att betala in skatt

Skattebetalningslagen 12 kap 6 § 1 stycket 2 meningen stipulerar att, om en företrädare för en juridisk person i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt denna lag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Den solidariska betalningsskyldigheten vid begången gärning infördes år 1967. Skyldigheten att betala in skatt solidariskt med den juridiska personen fanns fram till 1 november 1997 i 77 a § uppbördslagen. Denna handling var tidigare straffreglerad med böter eller fängelse i högst ett år. Rekvisiten för att straff skulle kunna påföras var

⁸³ NJA 2000 s. 132

⁸⁴ Prop. 2002/03:128 s. 26

uppsåt eller grov oaktsamhet. Gärningen fanns reglerad i 81 § uppbördslagen innan den avkriminaliserades den 1 november 1997.

4.3 JURIDISK PERSON

Skattebetalningslagen stipulerar att samtliga juridiska personer innefattas i den krets av vilkas företrädare kan göras ansvariga för de skattebetalningar som skall ske. De juridiska personer som omfattas är således inte bara de som är reglerade i svensk lagstiftning såsom aktiebolag, ekonomiska föreningar, stiftelser, ideella föreningar, dödsbo, handelsbolag, kommanditbolag och europabolag utan också utländska juridiska personer.

4.4 SKATTER

De skatter och avgifter som man kan bli betalningsansvarig för enligt skattebetalningslagen 12 kap 6 § är de som räknas upp i skattebetalningslagen 1 kap 1 §, 1 a § och 2 §, vilket är de flesta förekommande. De skatter som undantas enligt skattebetalningslagen 1 kap 2 a § är mervärdesskatt vid import av varor som regleras genom mervärdesskattelagen och punktskatter som regleras i tullagen (2000:1281).

4.5 DET OBJEKTIVA REKVISITET

För att lagregleringen skall bli tillämplig fordras att företrädaren inte har gjort föreskrivet skatteavdrag eller betalat in skatten. Någon legaldefinition för företrädare har inte uttryckts i skattebetalningslagen eftersom man såg det som en risk att det skulle leda till både utvidgning och inskränkning av definitionen i tillämpningsområdet.⁸⁵ Man överlät istället åt rättspraxis att avgöra vilka som kan göras betalningsskyldiga. Utöver legala företrädare kan det finnas andra personer som rent faktiskt ska anses som företrädare för en juridisk person. Även den som utan att vara legal företrädare faktiskt har hand om ledningen eller förvaltningen av den juridiska personen är att anse som företrädare. Rättspraxis har utvecklats till att också se till huruvida personen eller närstående äger aktier i bolaget eller har ett annat ekonomiskt intresse i den juridiska personen. Har personen också ett bestämmande inflytande över verksamheten kan personen komma i fråga för att bli personligt ansvarig för skatterna och avgifterna.⁸⁶ Till exempel innebär aktie/andelsinnehav, eget eller närståendes, normalt att det finns intresse. Om innehavet ska anses betydande beror på vilket inflytande innehavet ger, och om det också finns andra ekonomiska intressen av att verksamheten fortsätter. Bestämmande inflytande kan föreligga med stöd av fullmakter⁸⁷ som ger rätt att förfoga över bolagets medel. Den som har satt en bulvan eller målvakt i sitt ställe för att inte synas utåt har också bestämmande inflytande. Bedömningen skall ske på objektivt definierbara grunder.⁸⁸

⁸⁵ Prop. 2002/03:128 s. 24

⁸⁶ Löfberg 1992 s. 88

⁸⁷ NJA 1979 s. 555

⁸⁸ SKV 443 s. 32

4.5.1 Företrädare för aktiebolag

Enligt aktiebolagslagen (2005:551) 8 kap 29 §, är aktiebolagets styrelse och verkställande direktör legala ställföreträdare för bolaget. Såväl VD som den som är ordinarie ledamot av en bolagsstyrelse kan således bli föremål för personligt betalningsansvar för aktiebolagets obetalda skatter och avgifter. Normalt utkrävs betalningsskyldighet av den eller de styrelseledamöter eller VD som äger aktier i företaget och som har ett bestämmande inflytande över bolagets verksamhet.⁸⁹ Även om ett styrelseuppdrag är av mer formell natur, har Högsta domstolen⁹⁰ konstaterat att en styrelseledamot inte kan frita sig från skyldigheten att fullgöra de förpliktelser som följer av uppdraget. Bestämmelsen innebär att styrelsen inte genom delegation, utfärdande av fullmakter eller på annat sätt kan avböja sig det yttersta ansvaret för bolagets organisation och förvaltning eller skyldigheten att sörja för en betryggande kontroll av bolagets bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållande.⁹¹ Den som är styrelsesuppleant kan i denna egenskap endast göras ansvarig om han inträder i styrelsearbetet.⁹² Efter ett beslut om likvidation inträder likvidatorn som legal ställföreträdare för bolaget. När ett bolag försätts i konkurs uppstår en ny juridisk person, konkursboet. Legal företrädare för konkursboet är konkursförvaltaren.

4.5.2 Ekonomiska föreningar

Ekonomiska föreningar regleras i lag (1987:667) om ekonomiska föreningar. Bostadsrättsföreningar som utgör en specialreglerad form av ekonomiska föreningar, regleras i bostadsrättslagen (1991:614). En ekonomisk förening ska ha till syfte att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar. En ekonomisk förening bildas av minst tre medlemmar och blir en juridisk person först i och med registrering i föreningsregistret hos Bolagsverket. Registrering ska ske senast 6 månader efter bildandet. Företrädare för den ekonomiska föreningen är styrelsen och i förekommande fall verkställande direktören.

4.5.3 Stiftelser

Stiftelser regleras i stiftelselagen (1994:1220). En stiftelse uppkommer när en förmögenhetsmassa avskiljts för bestämt ändamål och denna tagits om hand av någon som åtagit sig förvalta den i enlighet med stiftelseförordandet. Stiftelseurkunden ska vara skriftlig och undertecknad. När dessa formkrav uppfyllts är stiftelsen en juridisk person. Företrädare för en stiftelse är styrelsen eller förvaltaren.

4.5.4 Ideella föreningar

För ideella föreningar saknas lagreglering. Enligt praxis blir en ideell förening juridisk person när ett medlemsmöte antagit stadgar om föreningens ändamål och

⁸⁹ NJA 1971 s. 296

⁹⁰ NJA 1974 s. 297 Jfr 8 kap. 3 § fjärde stycket ABL där det numera uttryckligen sägs att styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet inte kan överlätas på annan.

⁹¹ Prop. 2000/01:150 s. 82

⁹² NJA 1985 s. 439

styrelse utsetts. Detta bör framgå av ett justerat protokoll. Eftersom föreningen blir en juridisk person i och med att ovan angivna formkrav är uppfyllda och ingen registrering krävs kan det ibland finnas behov av att före företräddartalan fastställa om föreningen verkligen är en ideell förening eller utgör någon annan associationsform. Styrelsen är företrädare för en ideell förening. Av praxis⁹³ framgår att företrädaransvar i princip kan göras gällande mot styrelsen i en ideell förening. Om hela styrelsen eller endast vissa medlemmar ska göras ansvariga får utredningen avgöra, dvs. vilket inflytande och vilken insyn i föreningens ekonomiska verksamhet de enskilda styrelseledamöterna haft. Ofta torde inte samma höga krav kunna ställas på samtliga styrelseledamöter i en förening som i ett aktiebolag vad gäller att de aktivt ska skaffa sig kännedom om den ekonomiska ställningen.

4.5.5 Dödsbo

Ett dödsbo blir en självständig juridisk person i och med dödsfallet. Skattemässigt behandlas dock dödsboet som självständigt skattesubjekt först året efter dödsåret. Ett dödsbo ansvarar för skatt som skulle ha betalats av den avlidne eller dödsboet. Eftersom samtliga dödsbodelägare tillsammans företräder dödsboet är de var och en att betrakta som företrädare. Finns boudredningsman förordnad är det denne som ensam äger företräda dödsboet och delägarna kan således inte bli personligt ansvariga för boets skatteskulder.

4.5.6 Handelsbolag

Bolagsmännen i ett handelsbolag, vilket är detsamma som delägarna, svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, handelsbolagslagen (1980:1102) 2 kap. 20 §. Bolagsmännen åläggs normalt solidarisk betalningsskyldighet med tillämpning av skattebetalningslagen 12 kap. 8 a §. Detta hindrar inte att betalningsskyldighet också kan åläggas företrädare för handelsbolaget enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen 12 kap. 6 §.

4.5.7 Kommanditbolag

Handelsbolagslagen gäller även i fråga om kommanditbolag. Komplementären är legal ställföreträdare i ett kommanditbolag. Är komplementären juridisk person är det ställföreträdaren för denna som är ställföreträdare för kommanditbolaget. En kommanditdelägare är inte behörig att företräda kommanditbolaget. Detta hindrar dock inte att han ges fullmakt eller registreras som prokurist och på det sättet kan vara företrädare för kommanditbolaget.

4.5.8 Europabolag

Europabolag regleras i EG:s förordning (EG) nr 2157/2001 om stadga för europabolag och lag (2004:575) om europabolag. Ett europabolag ska vara en juridisk person med säte inom EU och ha ett aktiekapital på minst 120 000 euro. Bolagsverket ska föra ett särskilt register över europabolag med säte i Sverige. För dessa gäller i princip de svenska aktiebolagsreglerna samt de svenska skatte-

⁹³ NJA 1994 s. 170

och insolvensreglerna. Således är det också möjligt att göra ett företrädaransvar gällande under samma premisser som för en inhemsk juridisk person.

4.5.9 Utländsk juridisk person

En representant för en utländsk juridisk person som är skattskyldig i Sverige kan åläggas betalningsskyldighet för uteblivna skattebetalningar om denne haft bestämmanderätt över skattebetalningarna.⁹⁴

4.6 DE SUBJEKTIVA REKVISITEN

För att en företrädare skall kunna åläggas ansvar för betalning av skatten fordras att något av de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet är uppfyllda. Dessa skall enligt förarbetena ges samma innehåll som de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet i straffrätten.⁹⁵

4.6.1 Uppsåt

Någon legaldefinition av uppsåt finns inte i lagtext utan har utformats av praxis. Direkt uppsåt innebär att gärningsmannen har ett syfte eller en avsikt, en eftersträvan av en viss effekt av sitt handlande medan indirekt uppsåt innebär att gärningsmannen inser att konsekvensen är en nödvändig följd av en handling.⁹⁶ Bägge dessa rekvisit faller in under det uppsåt som efterfrågas i skattebetalningslagen.

4.6.2 Grov oaktsamhet

Oaktsamhet kan delas in i grov oaktsamhet, vilken innebär att den handlande visserligen inte önskat en skadlig effekt men känt till att den kunde inträda och därför tagit en tydlig risk med sitt handlande, och oaktsamhet av lindrigare slag vilken innebär att den handlande förbisett att effekten av handlandet kunde inträffa.⁹⁷ Det är bara grov oaktsamhet som kan leda till betalningsskyldighet enligt skattebetalningslagen. Till ledning av var den undre gränsen för vad som kan anses vara grov oaktsamt i skattebetalningslagens mening finns några domstolsavgöranden att ta hjälp av. Det har ansetts som bara oaktsamt då det inte har varit fråga om betydande belopp eller upprepade tillfällen eller att endast en kort tid förflutit innan företrädaren begärde bolaget i konkurs.⁹⁸ Att medlen från de innehållna skattebeloppen inte använts till något annat i rörelsen har också ansetts förmildrande samt att skötseln av bolaget överlämnades till advokat.⁹⁹ Trots att en att företrädaren dröjde sju veckor med att inbetala löneavdragen ansågs inte grov oaktsamhet föreligga, eftersom inga andra omständigheter som kunde verka försvårande fanns för handen, och företrädarens handlande ansågs bara som oaktsamt.¹⁰⁰ I det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet ligger också att

⁹⁴ NJA 1998 s. 44

⁹⁵ Prop. 2002/03:128 s. 25

⁹⁶ Bergström m.fl. 1993 s. 40

⁹⁷ Bergström m.fl. 1993 s. 33

⁹⁸ NJA 1971 B 27

⁹⁹ NJA 1985 s. 13

¹⁰⁰ NJA 1960 s. 238

företrädaren skall ha haft anledning att misstänka att skatterna inte skulle betalas i tid.¹⁰¹

4.7 BEVISBÖRDAN

Bevisbördan för att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda ligger på det allmänna.¹⁰²

4.8 EN SAMLAD AVVECKLING

I praktiken anses en företrädare som har ekonomiskt intresse och insyn i verksamheten uppfylla de subjektiva rekvisiten i närmast strikt mening¹⁰³ så länge han inte handlar på ett sätt som avlastar honom från ansvar. En betalningsunderlåtelse anses aldrig som uppsåtlig eller grovt oaktsam om det senast på förfallodagen har vidtagits åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av skulderna med hänsyn till samtliga borgenärs intresse. Domstolarna har när det ansetts ursäktligt på grund av omständigheter tillåtit att företrädaren dröjt upp till fyra veckor efter förfallodagen med att vidtaga nödvändiga åtgärder.¹⁰⁴ Detta är emellertid när speciella omständigheter varit för handen.

För att vara säker på att undgå ansvar finns det i princip tre möjliga handlingsätt. Företrädaren kan ansöka om konkurs enligt konkurslagen (1987:672) Ansökan måste ske av den juridiska personen senast på förfallodagen för skattebetalningen för att inte betalningsskyldighet för företrädaren skall kunna uppkomma. Den andra möjligheten är en ansökan om en företagsrekonstruktion enligt lagen om (1997:764) företagsrekonstruktion. Ansökan måste ske senast på förfallodagen för skattebetalningen för att en åtgärd vidtagits som motverkar de subjektiva rekvisiten och upphäver det personliga ansvaret för skattebetalningen skall vara för handen. De skatter som uppkommer efter ansökan, måste betalas på förfallodagarna för att verkamma åtgärder skall anses föreligga.¹⁰⁵ En ensidig utfästelse om betalningsinställelse är ett tredje alternativ som kan vara en tillräcklig åtgärd för att motverka de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet men den måste för att verka i alla borgenärs intresse också ha tillställts samtliga dessa borgenärer. Ansvarsfriheten är också beroende av vilka åtgärder som åstadkommes efter betalningsinställelsen och bör sålunda leda till ett förslag om underhandsackord,¹⁰⁶ en ansökan om företagsrekonstruktion eller ansökan om konkurs.

4.9 BEFRIELSE

En möjlighet att bli befriad helt eller delvis från ansvaret finns i skattebetalningslagen 12 kap 6 b § vid särskilda skäl. Olika personliga orsaker såsom sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga¹⁰⁷ kan påverka möjligheten att få

¹⁰¹ NJA 1974 s. 297

¹⁰² Prop. 2002/03 :128 s. 28 ff

¹⁰³ Johansson & Nyman, 2006 s. 49

¹⁰⁴ NJA 1971 B 27

¹⁰⁵ Prop. 1996/97:100 s. 443

¹⁰⁶ Johansson & Nyman, 2006 s. 19

¹⁰⁷ NJA 1972 s. 115 I

befrielse från ansvaret likväl som den begränsning som funnits i bolaget av såväl det ekonomiska intresset som möjlighet till inflytande.¹⁰⁸ Andra faktorer som i praxis ansetts som befrielsegrunder är när det allmänna förespråkat fortsatt drift av bolaget trots dålig lönsamhet eller gjort påtryckningar på bolaget av arbetspolitiska skäl.¹⁰⁹ Företrädaren har här bevisbördan för att visa att särskilda skäl föreligger.

¹⁰⁸ NJA 1972 s. 205

¹⁰⁹ NJA 1977 s. 711 och NJA 1975 s. 745

5. ANALYS AV EUROPAKONVENTIONENS STRAFF-BEGREPP TILLÄMPAD PÅ DET SVENSKA FÖRETRÄDAR-ANSVARET

I kapitlet följer en analys där jag gör en jämförelse av huruvida de kriterier som Europadomstolen har angivit för att brott och brottslig gärning skall anses föreligga är applicerbara på de förhållanden som gäller för företrädaransvaret i skattebetalningslagen 12 kap 6 §.

5.1 ANALYS ENLIGT ENGEL-KRITERIERNA

Europadomstolens uttalande i Jussila-målet¹¹⁰ tyder på att man i första hand skall använda Engel-kriterierna för att inte skatterättsliga lagregleringar skall behandlas annorlunda än andra lagregleringar. Min tolkning av domstolens uttalande i det målet är att domstolen, fastän den inte uttryckligen tar avstånd från användandet av Bendenoun-kriterierna som en egen bedömningsgrund, inte anser att de skall användas på det viset i annat fall än när någon klar slutsats inte kan dras av Engel-förfarandet. De faktorer som ingår i Bendenoun-förfarandet kan man dock använda när man prövar Engel-kriterierna.

5.1.1 Klassificering enligt svensk rätt

Utgångspunkten i Europadomstolens bedömning utgörs normalt av den nationella rättens klassificering. Kriteriet benämning och klassificering i den nationella rätten framstår som ganska enkel eftersom den svenska rätten inte klassificerar företrädaransvaret som brott eller brottslig gärning utan som solidariskt betalningsansvar med den juridiska personen.¹¹¹ Slutsatsen blir då att den nationella rätten i Sverige inte klassificerar företrädaransvaret som ett straff för brottslig gärning och skall enligt Europakonventionen inte heller bedömas som en brottslig handling enligt det första kriteriet.

5.1.2 Överträdelsens natur

När det gäller bedömningen av överträdelsens natur eller gärningens natur finns ett flertal olika faktorer att ta hänsyn till; om syftet med regeln är vara avskräckande och bestraffande, om gärningen är straffrättslig i andra stater och om handlingen tidigare varit klassificerad som en straffrättslig gärning i den interna rätten. Andra faktorer är om den omfattar alla medborgare eller om den riktar sig mot en speciell och avgränsad grupp samt om den är avsedd som en kompensation för skada eller för att verka förebyggande.

5.1.2.1. Grupptillhörighet

Av Europadomstolens praxis framgår att en bedömningsgrund när det gäller om ett förfarande avser en påföljd för brott är huruvida en regel drabbar alla eller endast en viss grupp. Med detta åsyftades till exempel, vilka som kunde drabbas

¹¹⁰ Jussila mot Finland, dom den 23 november år 2006

¹¹¹ SOU 1965:23 s. 185

av vissa disciplinstraff eller omfattas av trafikregler.¹¹² I den mån de kunde utgöras av en viss grupp kunde det tala för att inte klassificera förfarandet som en anklagelse om brott. Av företrädaransvaret kan man se att det i och för sig bara drabbar endast en viss grupp, det vill säga företrädare för en juridisk person. I sin praxis har dock domstolen gjort bedömningen att en grupp skall ha en speciell status.¹¹³ Att en sanktion som kan drabba alla i sin egenskap av skattebetalare, om de vid ett visst tillfälle har en viss funktion eller utför vissa handlingar, utesluter inte att domstolen finner att konventionen blir tillämplig på dem. Till exempel ansågs inte förhållandet att ett vara registrerad för moms vara ett förhållande som uteslöt tillämpligheten av artikel 6 i konventionen.¹¹⁴ Gruppen företrädare för en juridisk person kan inte sägas vara en grupp som utesluter någon skattebetalare från att drabbas, eftersom vilken skattebetalare som helst kan bli företrädare för en juridisk person. Det krävs inte ens att man har en formell behörighet genom att vara invald i styrelsen eller själv har bildat ett aktiebolag där man är ende styrelseledamot, utan vem som helst som deltar i arbetet eller besluten i en juridisk person kan under vissa premisser bli betraktad som företrädare. En person kan bli betraktad som faktisk företrädare genom att han har ett ekonomiskt intresse och ett bestämmande inflytande i en juridisk person. Min slutsats är att företrädare för en juridisk person inte är en sådan gruppstillhörighet som avses i Europadomstolens praxis.

5.1.2.2 Besträffande och avskräckande

Det faktum att påföljden påförs med en generell regel som är avsedd att ha ett bestraffande eller avskräckande syfte har av Europadomstolen ansetts ha en avgörande betydelse vid bedömningen om huruvida ett förfarande innebär en anklagelse om brottslig gärning. Det råder ingen tvekan att de bestämmelser som gällde för de kriminaliserade gärningarna i uppbördslagen, det vill säga före skattebetalningslagens tillkomst, var avsedda att vara både bestraffande och avskräckande. Regleringen gällande betalningsansvar för den juridiska personens skattebetalningar hade dock inte införts med den motiveringen.¹¹⁵ Vid avkriminaliseringen av betalbrottet angav regeringen dock som skäl bland annat att det knappast kunde betvivlas att det i första hand är risken att drabbas av ställföreträdaransvar enligt 77 a § i uppbördslagen som hade en avhållande verkan både i det enskilda fallet och generellt.¹¹⁶ Detta var en av anledningarna till att betalbrottet avkriminaliserades den 1 juli 1997, den avskräckande och bestraffande effekten upprätthölls av ställföreträdaransvaret. Åtminstone en del av syftet med den solidariska betalningsskyldigheten i lagregleringen är att vara avskräckande och bestraffande, det vill säga har övertagit en roll från det tidigare straffrättsliga förfarandet. Den delen är ett förhållande som enligt min mening talar starkt för att Europadomstolen skulle se företrädaransvaret som ett straff för brottslig gärning.

¹¹² Özturk mot Västtyskland, dom den 21 februari år 1984

¹¹³ Demicoli mot Malta, dom den 27 augusti år 1991

¹¹⁴ Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, dom den 23 juli år 2002

¹¹⁵ Prop. 1967:130 s. 131

¹¹⁶ Prop. 1996/97: 100 Del I s. 450

5.1.2.3 Kompensera för skada

I Europadomstolens praxis har det kommit till uttryck, att för att ett straffrättsligt förfarande skall vara för handen, och artikel 6 i Europakonventionen skall vara tillämplig, skall den aktuella skatterättsliga sanktionen inte vara en kompensation för skada.¹¹⁷ I svensk rätt finns ett vedertaget och reglerat förfarande som används vid kompensation för skada. Kompensation för skada sker genom skadestånd. Den fiskala myndigheten och åklagare har i flera fall försökt ställa krav på skadestånd för utebliven skatt på grund av brott. Saken har varit uppe för prövning i svensk domstol då man försökt ställa skadeståndspråk för undandragen skatt på grund av skattebrott och brott mot uppbördsförordningen.¹¹⁸ Vid tillkomsten av 77 a § i uppbördsförordningen fördes diskussioner om möjligheten att införa lagstadgad skadeståndsskyldighet för den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte fullgjorde skyldigheten att redovisa innehållen skatt.¹¹⁹ Detta skedde mot bakgrund av Högsta domstolens uttalanden.¹²⁰ Domstolen framförde att den som dömts till ansvar enligt uppbördsförordningen för underlåtenheten att redovisa innehållen källskatt inte, i brist på uttryckligt stadgande, kunde förpliktigas att som skadestånd betala det skattebelopp som arbetsgivaren hade att inbetala enligt skattemyndighetens beslut. Uppbördsutredningen ställde sig tveksam till att införa regler om skadeståndsskyldighet.¹²¹ För denna ståndpunkt angavs bland annat skäl som att ett belopp som utdömts i form av ett 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. Detta skulle i sin tur innebära att den skadeståndsskyldige inte skulle ha någon möjlighet att återfå beloppet av den skattskyldige. Det angavs också 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 att särskilda bestämmelser om ställföreträdarens ansvarighet skulle införas.¹²² Ytterligare utredningsarbete har berört frågan om möjligheten att föra skadeståndstalan enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler avseende undandragen skatt.¹²³ Någon framkomlig väg i det avseendet har dock inte varit möjlig att hitta.¹²⁴

I ett senare mål¹²⁵ i Högsta domstolen yrkade allmän åklagare som företrädare för staten i egenskap av målsägande att skadestånd skulle åläggas ett antal personer åtalade för grovt skattebrott respektive medhjälp till sådant brott. Han åberopade att de tilltalade hade åsamkat staten en ren förmögenhetsskada. Högsta domstolen fann att den som dömts för skattebrott inte är skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt. I domskälen anförde domstolen att statens anspråk på att den som dömts för skattebrott ska ersätta statens förlust i och för sig kan uppfattas som ett anspråk på ersättning för skada enligt allmänna skadeståndsrättsliga

¹¹⁷ Bendenoun mot Frankrike, dom den 24 februari år 1994

¹¹⁸ NJA 1957 s. 757 I och II och NJA 2003 s. 390

¹¹⁹ SOU 1965:23 s. 182 ff och prop. 1967:130 s. 129 ff

¹²⁰ NJA 1957 s. 757 I och II

¹²¹ SOU 1965:23 s. 187

¹²² Ibid

¹²³ SOU 1983:23 s. 247 f

¹²⁴ Ibid

¹²⁵ NJA 2003 s. 309

principer. Det måste emellertid samtidigt ses som ett anspråk på betalning av skatt. Domstolen framhöll att det finns ett regelsystem i skattebetalningslagen som omfattar betalningsansvaret för skatter och avgifter såväl för den skattskyldige själv som för företrädare för juridisk person. Det kunde då inte anses som lämpligt att beträffande dessa subjekt tillerkänna staten en alternativ möjlighet att infordra undandragen skatt under åberopande av allmänna skadeståndsrättsliga principer. Av detta kan vi dra slutsatsen att den nationella klassificeringen av kompensation för skada, skadestånd enligt skadeståndslagen eller de allmänna skadeståndsrättsliga principerna, inte ger någon möjlighet att ta ut en kompensation för skada på det skatterättsliga området. Något stöd för att företrädaransvaret skall ses som en kompensation för skada enligt skadeståndsrättsliga principer finns därför inte.

5.1.2.4 Solidarisk betalningsskyldighet

Skall företrädaransvaret ses som en kompensation för den skada som företrädaren orsakat staten när staten inte kan göra sin skattefordran mot den juridiska personen gällande eller skall det ses som ett anspråk på skatt? Syftet med införandet av det solidariska betalningsansvaret var att det var svårt att göra skattekrav gällande mot den juridiska personen, och man hade funnit att de associationsrättsliga formerna, främst aktiebolagen i form av fåmansbolag, utnyttjades för att undkomma skattekrav.¹²⁶ Företrädaransvaret är ett sätt för staten att täcka den ekonomiska skada för statens vidkommande som ett skattebortfall innebär, när en juridisk person blir oförmögen att själv betala sina skattekostnader. Lagstiftaren är dock mycket försiktig att uttrycka att företrädaransvaret skall vara skadetäckande. En anledning tycks vara att man inte vill ha någon koppling av företrädaransvaret till skadeståndsrätten.

Av den praxis från Europadomstolen som jag tagit del av framgår inte explicit om också uttrycket ”kompensera för skada” skall ses som ett autonomt begrepp, men jag förutsätter att det måste vara så, eftersom de nationella klassificeringarna inte skall vara styrande i den bedömning som sker av olika förfaranden.¹²⁷ Skulle då företrädaransvaret kunna falla in under begreppet skadetäckande så att det av den anledningen skall ses som en sanktion införd för att vara avsett ersättning för skada? Lagstiftaren har medvetet valt att ge företrädaransvaret benämningen solidariskt betalningsansvar,¹²⁸ vilket alltså inte är detsamma som skadestånd. Betalningsskyldigheten fungerar dock som en kompensation för skada genom att företrädaren tvingas gå in och täcka den uteblivna skatteintäkten i det fall företrädaren inte gjort föreskrivet skatteavdrag. Det samma gäller också i de fall innehållen skatt inte inbetalts, företrädaren blir betalningsskyldig för den innehållna skatten. En förutsättning i samtliga fall är att gärningen skett genom uppsåt eller grov oaktsamhet. En skada har uppstått för staten i och med den uteblivna skattebetalningen eller det uteblivna skatteavdraget och den vållande får täcka bristen. Min tolkning av konventionen är dock att en självständig uttydning av ”kompensera för skada” skulle innebära att det kriteriet är uppfyllt, eftersom det infördes med premisen att minska statens skatteförluster, vilket också fortfarande är dess huvudsakliga användningsområde.

¹²⁶ SOU 1965:23 s. 180

¹²⁷ Danelius, 2002 s. 55

¹²⁸ SOU 1965:23 s. 187

Denna tolkning är dock inte något jag är fullständigt övertygad om att den är riktig, särskilt sett i ljuset från Högsta domstolens uttalande. Högsta domstolen konstaterar att om staten gör anspråk på ersättning kan detta i och för sig uppfattas som ett anspråk på kompensation för skada men det måste samtidigt ses som ett anspråk på betalning av skatt. Domstolen hänvisar sedan till den lagstiftning som finns i skattebetalningslagen angående företrädaransvar och möjligheten för staten att där utkräva betalningsansvar för utebliven skatt.¹²⁹ Är då den lagstiftning som finns i skattebetalningslagen ett krav på ersättning för skada eller ett anspråk på betalning av skatt? En tredje möjlighet är att också se det som ett straff för brottslig gärning, genom att med uppsåt eller av grov oaktsamhet, inte ha gjort förskrivet skatteavdrag eller betalat in avdragen skatt. Eftersom Europadomstolen bedömer begreppen autonomt, inte efter den inhemska klassificeringen, och det solidariska betalningsansvaret till stor del fungerar som en kompensation för skada, är det enligt min mening troligt att Europadomstolen skulle komma fram till att en betydande del av företrädaransvarets syfte är att fungera som en kompensation för skada.

5.1.2.5 De subjektiva rekvisiten

De subjektiva rekvisiten för betalningsskyldigheten återfördes i den nya lydelsen för företrädaransvaret som infördes i skattebetalningslagen 1 januari år 2004. Bakgrunden var som tidigare redogjorts för att den förändring som gjorts när de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet byttes mot ett ansvar i objektiva termer visade sig innebära en skärpning i betalningsansvaret för företrädare.¹³⁰ De subjektiva rekvisiten återinfördes för att återställa rättsläget såsom det tidigare varit.¹³¹ När regleringen i skattebetalningslagen infördes 1 november år 1997 hade de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet slopats. Regeringens motiv var att dessa inte längre var nödvändiga. Tidigare hade dessa rekvisit funnits med därför att den solidariska betalningsskyldigheten för skatter och avgifter utgått från den straffrättsliga regleringen.¹³² När bestämmelserna kom till hänvisades det till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kunde dömas ut med mindre än att ställföreträdaren gjort sig skyldig till grov oaktsamhet.¹³³ Därför ansågs att det ekonomiska ansvaret för företrädaren borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg. Gränserna för och utformningen av regleringen av företrädarens betalningsskyldighet hade således styrts av det straffrättsliga ansvaret i motsvarande fall. Samtidigt har dock angivits att ansvaret inte skulle uppfattas som en straffrättslig sanktion.¹³⁴ Lagstiftaren ansåg att den koppling som dittills funnits mellan betalningsskyldigheten och straffansvar skulle upphöra och de motiv som styrte utformningen av föreskrifterna om betalningsskyldighet i subjektivt hänseende inte längre skulle göra sig gällande.¹³⁵ Avsikten från regeringens sida uttrycks väldigt klart, ingen förändring i sak skall ske men någon koppling till straffrätten skall inte längre finnas. Har

¹²⁹ NJA 2003 s. 309

¹³⁰ Se avsnitt 4.2 Historik

¹³¹ Prop. 2002/03 s. 128

¹³² Prop. 1996/97:100 s. 452

¹³³ SOU 1965:23 s. 187

¹³⁴ Ibid

¹³⁵ SOU 1996:100 s. 339

lagstiftaren genom att ta bort de subjektiva rekvisiten lyckats att också ta bort kopplingen till straffrätten? Europadomstolen har i domen i målen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige gjort bedömningen att de svenska skattetilläggen anses utgöra straff för brott. Ett skattetillägg uttrycks i objektiva termer och ett argument från den svenska regeringen för att skattetilläggen inte skulle betraktas som brott var just att de uttrycktes i dessa objektiva termer.¹³⁶ Europadomstolen lade dock ingen avgörande vikt vid detta faktum. Det intressanta med en jämförelse mellan ett rekvisit uttryckt i objektiva termer jämfört med rekvisiten uttryckt i subjektiva blir i det här sammanhanget huruvida en reglering med subjektiva rekvisit gör kopplingen till straffrätten starkare än om rekvisiten uttryckts objektivt. Åsikten att ett förhållande som uttrycks objektivt istället för subjektivt innebär att en koppling till straffrätten inte finns, tycks inte Europadomstolen dela. Vad gäller då fallet om är det motsatta, tar Europadomstolen någon hänsyn till och förstärker i så fall förekomsten av subjektiva rekvisit det förhållande som medför att en reglering skall ses som straffrättslig. Skulle vi följa den dåvarande regeringens argumentering för att avskaffa de subjektiva rekvisiten blir det ett ganska enkelt svar. Att de subjektiva rekvisiten har återinförts innebär att kopplingen till straffrätten återinförts. Jag anser att förekomsten av subjektiva rekvisit med sitt ursprung från straffrätten är ett starkt argument för att företrädaransvaret är ett straff i Europakonventionens mening, dock inte att det innebär att kopplingen till straffrätten skulle vara starkare med de subjektiva rekvisiten för handen, än om det hade uttryckts objektivt. Klart är dock att de nu gällande reglerna med subjektiva rekvisit är utformade med den straffrättsliga lagstiftningen som utgångspunkt.

5.1.2.6 Betydelsen av tidigare klassificering

Eftersom Europadomstolen i sin praxis också har angett att det inte kan vara förenligt med konventionens syfte att konventionsstaterna genom klassificering i den nationella rätten kan utesluta artikel 6 i konventionen har det också betydelse huruvida gärningen tidigare var straffbelagd enligt den nationella rätten. En tidigare straffbelagd gärning skall bedömas efter de kriterier som Europadomstolen har ställt upp för brott och brottslig gärning. En stat eller nation skall inte genom att klassificera om en sanktion undandra sig de skyldigheter som följer av att Europakonventionen blir tillämplig.¹³⁷ Den 1 november 1997 avkriminaliserades betalbrottet i uppbördslagen 81 §, att genom uppsåt eller grov oaktsamhet inte betalat den juridiska personens skatt som hållits inne, och endast den solidariska betalningsskyldigheten fanns kvar. Den straffreglering som avskaffades var den som är utgångspunkten för det företrädaransvar som stipuleras i skattebetalningslagen 12 kap 6 § andra meningen. Den slutsats vi kan dra av detta är att företrädaransvaret som det uttrycks i skattebetalningslagen 12 kap 6 § andra meningen, har i tidigare svensk rättsreglering varit en straffbar handling. Det betalningsansvar som tidigare var knutet till den straffbara handlingen har behållits och de subjektiva förutsättningarna för att ett betalningsansvar, uppsåt och grov oaktsamhet, finns också kvar som ett krav för att betalningsskyldighet skall infalla. Detta är något som talar starkt för att Europadomstolen skulle bedöma företrädaransvaret som ett straff för brottslig gärning. Man kan inte bortse från att det enda som i princip skiljer förfarandena åt

¹³⁶ SOU 1996:116 s. 112

¹³⁷ Özturk mot Västtyskland, dom den 21 februari år 1984

är att sanktionen eller påföljden, som tidigare var böter eller fängelse i högst ett år och betalningsskyldighet, numera omfattar endast en betalningsskyldighet, som i princip kan uppgå till hur stort belopp som helst.¹³⁸ Lagstiftaren har också i förarbetena till den förändring som gjordes klart angett att det avskräckande syftet med lagregleringen bäst upprätthölls av den regelskrivning som blev kvar, det vill säga hotet om betalningsskyldighet. Eftersom syftet med den tidigare kriminaliseringen, att avskräcka från brott, nu har övertagits av den nya regleringen borde en bedömning av förfarandet sett i Europadomstolens perspektiv leda till den bedömningen att förfarandet faller in under artikel 6 i Europakonventionen, det vill säga kriterierna för ett straffrättsligt förfarande är uppfyllt redan i det här skedet. Jag har också svårt att se att Europadomstolen inte skulle komma till samma slutsats.

5.1.2.7 Straffrättsliga systemet

Företrädaransvaret är i den svenska lagstiftningen reglerat som ett administrativt förfarande. Utdömmande av företrädaransvar sker i allmän förvaltningsdomstol och är således inte ett straffrättsligt förfarande där påföljder utdöms i allmän domstol. Att företrädaransvaret hanteras helt vid sidan av det straffrättsliga systemet är, med hänsyn tagit till vad som gäller för Europadomstolens autonoma tolkning av begreppen brott eller anklagad för brott, inte ett förhållande som kan tillmätas någon avgörande betydelse. Skattekontrollutredningen¹³⁹ kom fram till slutsatsen att skattetilläggen inte var att se som straff för brott och därför inte omfattades av artikel 6 i Europakonventionen. Ett av argumenten var det faktum att skattetilläggsförfarandet var ett förfarande helt vid sidan av det straffrättsliga systemet. Som vi kan förstå av domarna Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, var detta inget hållbart argument och i den bedömning som Europadomstolen gjorde hindrade det inte domstolen från att bedöma skattetilläggen som ett straff för brottslig gärning.

5.1.2.8 Utländsk rätt

Domstolen tar i sin bestämning av gärningens art också hänsyn till hur gärningen behandlas i andra stater. Jag har tittat på de rättssystem som finns i våra grannländer Danmark, Finland och Norge och kan då konstatera att de gärningar som ingår i det svenska företrädaransvaret, underlåtenhet att göra föreskrivet skatteavdrag och underlåtenhet att betala innehållen skatt åtminstone till någon del är straffsanktionerade i samtliga av dessa länder. I Danmark är underlåtenhet att betala in vissa innehållna skatter, genom uppsåt eller grov oaktsamhet, belagd med bötesstraff och vid grövre omständigheter med fängelse i upp till två år.¹⁴⁰ I Finland är betalbrott, klassificerade såsom skatteförseelse, sanktionerade med böter eller fängelse i högst 6 månader.¹⁴¹ Norge har en straffbestämmelse som bestämmer påföljden, om man inte gör föreskrivet skatteavdrag med uppsåt eller av grov oaktsamhet, till böter eller fängelse i 6 månader. Vid grövre brott kan dömas till fängelse i upp till ett år.¹⁴² Som kan konstateras är gärningen

¹³⁸ Se avsnitt 5.1.3 Påföljdens natur och stränghet

¹³⁹ SOU 1996:116

¹⁴⁰ Lov om opkrævning af skatter og afgifter, kap 6 § 17

¹⁴¹ Strafflagen, 29 kap 4 §

¹⁴² Lov om betaling og innkrevning av skatt, kapitel X § 51

åtminstone i olika delar straffklassificerad i Danmark, Finland och Norge. Detta är ett starkt argument för att Europadomstolen också skall se gärningen som straffrättslig till sin natur.

5.1.3 Påföljdens natur och stränghet

Europadomstolen gör när det gäller rent ekonomiska sanktioner en bedömning av hur betungande de är för individen. Desto mer betungande de är, desto mer tyder det på att förfarandet är att betrakta som straffrättsligt. Gällande brottmål finns ett tak för hur stort ett bötesbelopp kan bli. Ett bötesbelopp kan enligt brottsbalken 25 kap 2 § inte bli högre än 150 000 kronor. I fråga om företrädaransvaret kan vi konstatera att den sanktion som utdöms i normalfallet uppgår till hela den debiterade skatten plus ränta. Denna skatt kan i princip bli hur stor som helst och den betalningsskyldighet som kan bli följden om man bedöms vara ansvarig kan därför också uppgå till ett hur stort belopp som helst. Denna sanktion måste därför bedömas som mycket betungande. Vid bedömningen om brott eller brottslig gärning är för handen ska vi komma ihåg att de rekvisit vi nu analyserar enligt Europadomstolen är alternativa och det räcker med att en av dessa är uppfylld. Detta torde innebära att enbart påföljdens natur och stränghet i det här fallet leder till att företrädaransvaret är att betrakta som ett straff för brottslig gärning.

En fråga som dock uppstår i vad som gäller påföljdens natur och stränghet är i förhållandet till den del som kan anses skadetäckande. Denna kan inte påstås till sin natur vara en påföljd för brott utan en ersättning för skada. Samma problem kan då uppstå i bedömningen av hur stor del av påföljden som skall anses vara ersättning för skada och hur stor del som skall vara påföljd för brottslig gärning.

5.1.3.1 Befrielse med anledning av särskilda skäl

I skattebetalningslagen 12 kap 6 b § har införts möjligheter för företrädarkaren att bli befriad från betalningsansvar helt eller delvis i den mån det finns särskilda skäl i det enskilda fallet. Särskilda skäl kan bland annat vara ålder, sjukdom, brist på utbildning, med mera.¹⁴³ När det gäller möjligheten till straff lindring och befrielse tar dock inte Europadomstolen någon hänsyn till dessa möjligheter när den bedömer påföljdens natur och stränghet utan det är det straff som den som utfört gärningen riskerar som är den väsentliga bedömningsgrunden.¹⁴⁴

5.1.3.2 Utomprocessuell överenskommelse

Företrädaransvaret behandlas till viss del som ett dispositivt tvistemål. Skatteverket har enligt skattebetalningslagen 12 kap 7 c § möjlighet att träffa en överenskommelse med företrädarkaren om storleken på det belopp som denne skall betala. Denna överenskommelse gäller sedan förutsatt att företrädarkaren håller överenskommelsen. Detta kunde vara en anledning till att se på förfarandet på ett annat sätt än en sanktion för brottslig gärning. Europadomstolen har dock kommit fram till att det faktum att det finns en möjlighet att göra en överenskommelse genom förlikning inte förändrar hur man skall se på påföljdsbegreppet. Erbjudandet om förlikning ses som ett alternativ till de andra

¹⁴³ Se avsnitt 4.9 Befrielse

¹⁴⁴ Deweer mot Belgien, dom den 27 februari år 1980

påföljdsomöjligheterna, och eftersom bedömningen görs efter den påföljd som riskeras, innebär detta ingen skillnad i domstolens sätt att avgöra om det är att anse som en brottslig gärning eller inte.¹⁴⁵

5.2 HELHETSBEDÖMNINGEN

Det första Bendenoun-kriteriet, att regeln som tillämpas omfattar alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare och inte en särskild grupp med viss status. Regeln uppställer vissa krav till vilka det knyts en påföljd om inte dessa uppfylls redovisa under avsnitt 5.1.2.1. Detta kriterium är enligt mitt resonemang uppfyllt. Det andra kriteriet, sanktionen skall inte vara avsett att kompensera för skada utan huvudsakligen avsedd att avskräcka redovisas i avsnitt 5.1.2.3. Denna premiss kan inte sägas vara uppfyllt i förfarandet med företrädaransvar. Förfarandet måste här, enligt min mening, anses spela dubbla roller. En del är avsett att kompensera för det skattebortfall som drabbar staten när en juridisk person inte kan betala sina skatter och en del är avsett att verka preventivt och avskräcka från gärningen att inte betala in skatten för den juridiska personens räkning. Hur stor andel som skall anses åvila varje funktion av förfarandet är inte lätt att bedöma, men det huvudsakliga syftet med regleringen i vars lydelse den återfinns i skattebetalningslagen är enligt min uppfattning att vara skadekompenserande. Det innebär att det andra kriteriet inte kan vara uppfyllt mer än till en mindre del, den del som avsågs ersätta den avkriminaliserade gärningen. Det tredje kriteriet är att påföljden påförs genom en generell regel vars syfte är att såväl avskräcka som bestraffa. Denna återfinns under den samlade beteckningen avskräckande och bestraffande i avsnitt 5.1.2.2. Tredje kriteriet är inte helt avskiljbart från det andra kriteriet, men jag bedömer det som uppfyllt till större delen eftersom ett av argumenten när man avkriminaliserade gärningen i uppbördslagen, var att företrädaransvaret skulle överta funktionen att vara avskräckande. Bestraffningsmomentet finns också inbyggd i den ekonomiska sanktion som blir följden om ansvaret inträder. Det fjärde kriteriet, påföljden kan omvandla till fängelse, kan inte anses vara uppfyllt, dock måste detta kriterium sägas vara inaktuellt eftersom Europadomstolen utvecklat sin praxis efter Bendenoun-målet. Kravet på fängelsepåföljd är numera inte ett förhållande som innebär att artikel 6 är tillämplig på den grunden, eftersom domstolen i sin senare praxis gått ifrån kravet att ett straffrättsligt förfarande måste ha en frihetsberövande påföljd.¹⁴⁶ Sammantaget ger en helhetsbedömning ungefär samma resultat som en bedömning på alternativa grunder. Den svaga punkten åvilar bedömningen av hur stor del av förfarandet som skall anses vara kompensation för skada och hur stor del som skall anses vara avskräckande och bestraffande för gärningen. De övriga kriterierna är dock enligt min mening uppfyllda och den sammantagna bedömningen från min sida är att företrädaransvaret är en anklagelse om brottslig gärning vilket gör artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig.

5.3 SLUTSATSER AV ANALYSEN

Det som i diskussionen och den allmänna debatten kallas företrädaransvaret i 12 kap 6 § består egentligen av två olika förfaranden som reglerats i samma paragraf. För det första, om företräddaren inte gjort det föreskrivna skatteavdraget blir han

¹⁴⁵ Deweer mot Belgien, dom den 27 februari år 1980

¹⁴⁶ Se avsnitt 2.7.1 Påföljdens form

betalningsskyldig för det belopp som han skulle ha dragit av. För det andra en betalningsskyldighet för den skatt som belöper på den juridiska personen blir inbetald. För båda fallen gäller uppsåt och grov oaktsamhet som kriterium för att ett företrädaransvar skall bli tillämpligt. Dessa har båda varit straffbelagda i uppbördslagen sedan 1953. Straffet var tidigare böter eller fängelse i högst ett år, för vad som gäller betalbrottet och böter för brottet att inte göra föregivet skatteavdrag. Skatteavdragsbrottet är fortfarande kriminaliserat i skattebrottslagen med en påföljd som kan ge böter eller fängelse i ett år. När det gäller regleringen i skattebetalningslagen 12 kap 6 § andra meningen underlåtenheten att betala in skattebeloppet för den juridiska personens räkning avkriminaliserades gärningen den 1 november år 1997 och den preventiva och bestraffande funktionen har sedan dess upprätthållits av den betalningsskyldighet som åvilar en företrädare. I det fallet att Europakonventionen är tillämplig på företrädaransvaret, torde dessa båda förfaranden i mångt och mycket båda falla in under tillämpligheten på samma premisser. Regleringen av skatteavdragsbrottet i 6 § första meningen saknar dock en av de egenskaper som regleringen i 6 § andra meningen har, nämligen att representera en avkriminaliserad gärning för att på det sättet självständigt kunna utgöra både en form av straff och en betalningsskyldighet. I den analys som jag genomfört i denna uppsats har det framkommit att många av de förutsättningar som gäller företrädaransvaret faller in under de kriterier som enligt Europadomstolen har ställt upp för att ett förfarande skall anses omfattas av skyddsreglerna i artikel 6 i Europakonventionen. När förfarandet analyseras enligt Engel-kriterierna är både det andra kriteriet överträdelsens natur och det tredje kriteriet påföljdens natur och stränghet, var för sig uppfyllda. Gärningen att inte göra föreskrivet skatteavdrag är straffbelagd i skattebrottslagen och underlåtenheten att inbetala avdragen skatt, har tidigare varit straffbelagd i svensk lagstiftning, en omständighet som talar för att de ska bedömas som straffrättsliga handlingar. De förfaranden som det här är fråga om är straffbelagda i Danmark, Finland och Norge, vilket ger styrka åt ett påstående om att detta är gärningar som tillhör straffrätten

Det finns dock en viss svårighet i bedömningen eftersom de kriterier som domstolen ställt för vissa och avgörande premisser, till exempel när det gäller kompensation för skada och det huvudsakliga syftet med förfarandet. Dessa kriterier täcks bara delvis av de förutsättningar som kan urskiljas i företrädaransvaret. Det i skattebetalningslagen reglerade företrädaransvaret är ett sätt för lagstiftaren att kombinera två förfaranden, ett straffrättsligt och ett skatterättsrättsligt. Kriteriet ”kompensation för skada” är enligt intern svensk rätt inte uppfyllt eftersom det enligt svensk rätt inte är möjligt att tillföra staten skadestånd för utebliven skatt vid brottslig gärning. Min uppfattning är dock att en av Europadomstolen autonom tolkning av ”kompensera för skada” skulle innebära att det kriteriet är uppfyllt, eftersom det infördes med syfte att minska statens skatteförluster, och det är fortfarande dess huvudsakliga användningsområde. Jag kan då konstatera att ändamålet med företrädaransvaret måste sägas ha varit att vara skadetäckande när det infördes, men när det infördes fanns också vad som gäller underlåtenheten att betala in skatt en straffrättslig sanktion som uppfyllde avsikten att vara avskräckande och bestraffande för samma gärning. Denna straffsanktion har senare tagits bort utan att ersättas, med det klart uttalade ställningstagandet att företrädaransvaret uppfyller syftet att vara avskräckande och preventivt både generellt och i de individuella fallen. Om det är

Europadomstolens mening att skadetäckande förfaranden inte skall omfattas av skyddslagstiftningen i artikel 6 uppstår frågan hur skall man bedöma ett förfarande som bara delvis är skadetäckande och delvis har inslag som gör att det tillhör den straffrättsliga sfären. Bedömer man då att det faller utanför skyddsreglerna i artikel 6 därför att det är att anse som ersättning för skada, öppnar detta upp för samma förfarande som man tidigare sagt sig vilja motverka, nämligen att en stat klassificerar gärningen som något annat än vad den verkligen är, exempelvis ett disciplinförfarande eller en ordningsförseelse. I dessa fall skulle staterna kunna klassificera om straffrättsliga gärningar med bötesstraff eller fängelsepåföljder till endast skadetäckande förfaranden, där en kompensation för en skada utdömdes och gärningsmannen skulle inte ha rätt till de skyddsregler som finns i artikel 6. Inom det straffrättsliga området och även inom det skatterättsliga, finns då många möjligheter att påstå att en skada uppstått genom gärningen och att en ersättning för skada är den enda sanktionen. Inom skatterätten kan ett skattebortfall, faktiskt eller beräknat, anges som anledning till en sanktion som innebär att gärningsmannen skall betala ett visst belopp som kompensation istället för avgifter eller böter. För att motverka detta borde Europadomstolen i dessa fall se till att om det finns ett straffrättsligt inslag i en sanktion, den må vara hur så liten, skall förfarandet ändå bedömas vara straffrättsligt. Denna ståndpunkt har domstolen hävdad i fall som rör disciplinärenden¹⁴⁷ och jag kan inte se att Europadomstolen skulle kunna bedöma ett ärende som avser ersättning för skada annorlunda. Min slutsats blir att även om en del av företrädaransvaret är att betrakta som ”kompensation för skada”, skulle Europadomstolen för att verka för Europakonventionens ändamål och syfte, bedöma företrädaransvaret i skattebetalningslagen 12 kap 6 § som ett straff för brottslig gärning i konventionens mening.

¹⁴⁷ Se avsnitt 2.6.2.3 Ett kombinerat förfarande

KÄLLFÖRTECKNING

LITTERATUR

Bergström, Sture - Håstad, Torgny - Lindblom, Per Henrik - Rylander, Staffan, Juridikens termer, Stockholm 1993, Almqvist & Wiksell Förlag AB.

Brocker, Stefan - Grapatin, Jan, Ansvarsgenombrott, Stockholm 1996, Juristförlaget.

Danelius, Hans, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, Stockholm 2002, Norstedts Juridik.

Heuman, Lars, Process- och Straffrätt, Stockholm 1991, Juristförlaget.

Johansson, Pia - Nyman, Sanna, Företrädaransvar- strikt?, 2006, magisteruppsats, Karlstads universitet.

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, Uppsala 1993, Iustus.

Löfgren, Kent, Personligt ansvar vid likvidationsplikt, olovlig vinstutdelning, företrädaransvar m.m., Stockholm 1992, Publica.

Strömholm, Stig, Allmän Rättslära: en första introduktion, Stockholm 1988, Norstedts Juridik.

RÄTTSFALL

Europadomstolen

Delcourt mot Belgien (nr. 2689/65), dom den 17 januari år 1970

Demicoli mot Malta (nr. 13057/87), dom den 27 augusti år 1991

Engel m. fl. mot Nederländerna (nr. 5100/71), dom den 8 juni år 1976

Özturk mot Västtyskland (nr. 8544/79), dom den 21 februari år 1984

Lutz mot Västtyskland (nr. 9912/82), dom den 25 augusti år 1987

Weber mot Schweiz (nr. 11034/84), dom den 22 maj år 1990

Bendenoun mot Frankrike (nr. 12547/86), dom den 24 februari år 1994

Deweere mot Belgien (nr.6903/75), dom den 27 februari år 1980

Kadubec mot Slovakien (nr. 27061/95), dom den 2 september år 1998

Lauko mot Slovakien (nr. 26138/95), dom den 2 september år 1998

Ferrazzini mot Italien (nr. 44759/98), dom den 12 juni år 2001

Janosevic mot Sverige (nr. 34619/97), dom den 23 juli år 2002

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (nr. 36985/97), dom den 23 juli år 2002

Ezeh och Connors mot Storbritannien (nr. 39665/98; 40086/98), dom den 9 oktober år 2003

Jussila mot Finland (nr. 75053/01), dom den 23 november år 2006

Regeringsrätten

RÅ 2000 ref. 66 I och II

Högsta domstolen

NJA 1957 s. 757 I och II

NJA 1960 s. 238

NJA 1971 B 27

NJA 1971 s. 296

NJA 1972 s. 115 I

NJA 1972 s. 205

NJA 1974 s. 170

NJA 1974 s. 297

NJA 1975 s. 745

NJA 1977 s. 711

NJA 1979 s. 555

NJA 1985 s. 439

NJA 1985 s. 13

NJA 1985 s.439

NJA 1994 s. 170

NJA 1998 s. 44

NJA 2000 s. 132

NJA 2000 s. 622

NJA 2003 s. 390

Arbetsdomstolen

AD 1972 nr. 5

FÖRARBETEN

Proposition 1967:130 Förslag till förändring i uppbördsförordningen

Proposition 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor

Proposition 1995/96 Översyn av skattebrottslagen

Proposition 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar m.m.

Proposition 2000/01:150 Likvidation av aktieföretag m.m.

Proposition 2002/03:128 Företrädaransvar m.m.

SOU 1965:23 Uppbördsutredningen

SOU 1969:42 Skattebrotten

SOU 1983:23 Lag om skatteansvar

SOU 1993:40 Inkorporering av Europakonventionen

SOU 1996:100 Ett nytt system för skattebetalningar.

SOU 1996:116 Artikel 6 i Europakonventionen

SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.

SOU 2002:8 Företrädaransvar, Betänkande av Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer.

HANDLEDNINGAR

Handledning för företrädaransvar, 2005, Skatteverket.

UTLÄNDSK LAG

Lov om opkrävning af skatter og avgifter, Danmark.

Lov om betaling og innkrevning av skatt, Norge.

Strafflagen, Finland.

Artikel 6. Rätt till en rättvis rättegång

1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver eller, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.
2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.
3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter:
 - a) att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom,
 - b) att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar,
 - c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar,
 - d) att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas emot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom,
 - e) att utan kostnad bistås av tolk, om han inte förstår eller talar det språk som används i domstolen.