



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anna Samuelsson

Tillämpning av
Europakonventionens artikel 6
på skattetillägg

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Christina Moëll

Ämne: Skatterätt

Termin: HT2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
1 INLEDNING	3
1.1 Disposition	3
1.2 Syfte	3
1.3 Frågeställning	3
1.4 Avgränsningar	4
1.5 Metod	4
2 HISTORISK ÖVERSIKT	5
2.1 Självdeklarationens betydelse	5
2.1.1 Bötesstraff införs	5
2.1.2 Förslag till nytt straff	5
2.2 Skattestrafflagen träder ikraft	6
2.2.1 Resultat till följd av lagen	6
2.2.2 Försök till uppluckring av lagen	6
2.2.3 Förslag på ökad skattekontroll	7
3 SKATTETILLÄGGETS INFÖRANDE	8
3.1 Behovet av ett nytt påföljdssystem	8
3.1.1 Rättvisare och enklare reglering	9
3.2 Skattebrottslagen	9
3.3 Syftet med införandet	9
3.4 Bedömning av förseelsen	10
3.5 Utvecklingen efter införandet	10
3.5.1 Kritik mot systemet	10
3.5.2 Skattetilläggsutredningen	11
3.5.3 1982 års förslag	11
3.5.4 1991 års ändringar	12
3.5.5 1997 års ändringar	12
3.5.6 Skattekontrollutredningens förslag	12
4 GÄLLANDE RÄTT	14
4.1 Viktiga utgångspunkter	14
4.1.1 Förutsättningar för påförande	14
4.1.2 Oriktigt meddelande	14

4.2	Storleken på skattetilläggen	15
4.2.1	Skönstaxering	15
4.2.2	Underlåtenhet	16
4.3	Undantag	16
4.4	Eftergift	17
4.4.1	Ålder	17
4.4.2	Bristande erfarenhet	17
4.4.3	Ytterligare befrielsegrunder	17
5	RÅ 2000 REF 66	19
5.1	Länsrätten	19
5.1.1	Avsättning till internvinstkonto	20
5.1.1.1	Bolaget	20
5.1.1.2	Skattemyndigheten	20
5.1.1.3	Länsrätten	20
5.1.2	Skattetillägg	20
5.1.2.1	Bolaget	20
5.1.2.2	Skattemyndigheten	21
5.1.2.3	Länsrättens bedömning	21
5.2	Kammarrätten	21
5.2.1	Bolaget	21
5.2.1.1	Avsättning till internvinstkonto	21
5.2.1.2	Skattetillägg	21
5.2.2	Skattemyndigheten	22
5.2.3	Kammarrätten	22
5.2.3.1	Avsättning till internvinstkonto	22
5.2.3.2	Skattetillägg	22
5.3	Regeringsrätten	23
5.3.1	Skattetillägget och Europakonventionen	23
5.3.2	Bolaget	23
5.3.3	Riksskatteverket	24
5.3.4	Regeringsrätten	24
5.3.4.1	Klassificering enligt svensk rätt	24
5.3.4.2	Överträdelsens natur och påföljdens stränghet	25
5.3.5	Administrativ myndighet	25
5.3.6	Oskuldspresumtion	25
5.3.7	Proportionalitetsprincipen	26
5.3.8	Avgörande inom skälig tid	27
5.3.9	Skattetilläggsfrågan i detta mål	27
6	EUROPAKONVENTIONEN	29
6.1	Allmänt	29
6.1.1	Konventionen och Sverige	29
6.2	Artikel 6 i Europakonventionen	29
6.3	Skattetillägg och Europakonventionen	31
6.3.1	Skattekontrollutredningen	31
6.3.1.1	Skattekontrollutredningens slutsatser	32

6.4	Bendenoun mot Frankrike	32
7	SOU 2001:25	34
7.1	Skattetilläggskommittén tillsätts	34
7.2	Avgöranden från Regeringsrätten	34
7.3	Kommitténs överväganden	35
7.3.1	Anklagelse för brott	35
7.4	Rätten till en rättvis domstolsprövning	36
7.4.1	Tillträde till domstol	36
7.4.2	Avgörande inom skälig tid	36
7.4.3	Passivitetsrätt	37
7.4.3.1	Passivitetsrätten och skattetiläggen	38
7.5	Oskuldspresumtionen	38
7.6	Synpunkter från kommittén	39
7.7	Problemet med dubbelbestraffning	40
7.7.1	Kommitténs synpunkter	41
7.8	Kommitténs förändringsförslag	42
7.8.1	Systemets grundläggande struktur	42
7.8.2	Begreppet oriktig uppgift	43
7.8.3	Subjektiva förutsättningar	44
7.8.4	Skattetillägg vid skönstaxering	45
7.8.4.1	Utebliven deklaration	45
7.8.4.2	Bristfällig deklaration	46
7.8.5	Skattetiläggets belopp	46
7.8.6	Maximibelopp för skattetillägg	47
7.8.7	Jämkning av skattetillägg	48
7.8.8	Periodiseringsfrågor	49
7.8.9	Skyldighet att lämna uppgifter	50
7.8.10	Procedurfrågor	50
7.8.11	Verkställighet av skattetillägg	51
7.8.11.1	Anstånd med betalning och lämnande av säkerhet	52
8	DOMAR FRÅN EUROPADOMSTOLEN	54
8.1	Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige	54
8.1.1	Indrivandeprocessen	55
8.1.2	Straffprocessen	55
8.2	Janosevic mot Sverige	55
8.2.1	Indrivandeprocessen	55
8.2.2	Straffprocessen	56
8.3	Europadomstolens avgörande	56
8.3.1	Påstådd överträdelse av artikel 6	56
8.3.1.1	Tillämplighet av artikel 6	56
8.3.1.2	Tillgång till domstol	57
8.3.1.3	Skälig tid	57
8.3.1.4	Oskuldspresumtionen	57

9	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	58
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	62
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	64

Sammanfattning

Ambitionen med uppsatsen är att ge en inblick i det svenska skattetilläggsystemet, beskriva hur det har utvecklats genom åren och hur de brister ser ut som behöver rättas till. Ett problem som Sverige står inför är att harmonisera reglerna om skattetillägg med Europakonventionens artikel 6.

Uppsatsen inleds med en beskrivning av framväxten av inkomstbeskattningen och därmed kravet på medborgarna att medverka till sin egen beskattning genom inlämnande av självdeklaration. Formen att kräva de skattskyldigas insats medförde givetvis problem i en del fall då alla inte var benägna att lämna sanningsenliga uppgifter. I början av 1900 talet infördes straff för den som lämnade osanningsenliga uppgifter till grund för deklaration.

År 1972 infördes skattetillägget i Sverige. En av anledningarna till detta var att de lojala skattebetalarna krävde krafttag mot att de som inte var intresserade av att göra rätt för sig, allt för sällan ställdes till svars för sina orätta handlingar. Syftet med införandet av skattetillägg var främst att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt vis. Det var också viktigt att uppnå en effektivare och jämnare tillämpning och att kunna ingripa mot så många överträdelser som möjligt. Detta resulterade i en administrativ sanktionsform som innebar att den som i sin deklaration redovisade något som visade sig vara felaktigt påfördes skattetillägg - oavsett om felet var avsiktligt eller inte.

I dag finns reglerna om skattetillägg i 5 kap. taxeringslagen (1990:324). Här anges förutsättningarna för att skattetillägg ska påföras, hur stort det i normalfallet är och när mindre än vanligt kan tas ut. Skattetillägg kan påföras även i de fall då skönstaxering ägt rum och när någon underlåtit att lämna in sin deklaration. Det finns fall då skattetillägg inte ska utgå trots att verkligheten inte ser ut så som den borde enligt deklarationen. Dessa situationer är till exempel då avvikelser innebär rättelse av felräkning eller är en ren felskrivning och detta uppenbart framgår av deklarationen.

I uppsatsens 5 kapitel refereras rättsfallet RÅ 2000 ref 66. Utgången i målet blev att det svenska skattetilläggsförfarandet ansågs förenligt med Europakonventionens artikel 6. Den kritik som växte fram innan avgörandet kan faktiskt ha bidragit till att utgången blev som den blev.

År 1953 ratificerade Sverige Europakonventionen som behandlar ett stort antal fri- och rättigheter, däribland rätten till domstolsprövning i artikel 6. På senare tid har det allt mer aktualiserats om artikel 6 är tillämplig på de svenska skattetilläggen. Artikeln är tillämplig vid brottsanklagelser och frågan är om skattetillägg är att jämställa med den form av brottsanklagelser som det måste vara fråga om enligt konventionen. Bli svaret nekande är artikel 6 inte tillämplig.

År 1999 tillsattes en utredning vars uppdrag var att se över de svenska reglerna om skattetillägg. Skattetilläggskommitténs arbete ledde fram till betänkandet SOU 2001:25 Skattetillägg m.m. I huvudsak var

kommitténs uppgift att kartlägga tillämpningen av skattetilläggsreglerna och utforma ett effektivt sanktionssystem.

Europadomstolen har också haft tillfälle att avgöra om de svenska skattetilläggen bör omfattas av artikel 6. I både fallet Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi Aktiebolag mot Sverige blev resultatet att artikel 6 ska vara tillämplig.

Vad som då återstår för Sverige är att se till att den svenska lagstiftningen ser ut på ett sådant sätt att påförande och verkställande av skattetillägg, samt möjligheten att få detta prövat i domstol, uppfyller de krav som ställs genom Europakonventionens artikel 6.

1 Inledning

1.1 Disposition

Uppsatsen inleds med en historisk översikt för att ge en liten inblick i bakomliggande regleringar och utveckling. Denna består bland annat av självdeklarationens införande och skattestrafflagens ikraftträdande. Införandet av skattetillägget i Sverige och vad det medförde avhandlas i det nästkommande kapitlet. I det fjärde kapitlet tas reglerna upp så som de ser ut idag, till exempel vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för ett påförande och i vilka fall det är möjligt att göra undantag. I målet RÅ 2000 ref 66, vilket är det nästkommande som behandlas, prövades om artikel 6 i Europakonventionen var tillämplig på de svenska skattetilläggen. Utgången blev att artikel 6 var tillämplig och att det svenska skattetilläggsförfarandet ansågs förenligt med denna artikel. I kapitel sex behandlas Europakonventionen och artikel 6. Vidare behandlas SOU 2001:25 Skattetillägg m.m., utförligt i det sjunde kapitlet. Denna är central i uppsatsen då den högst troligt till stor del kommer att ligga till grund för en kommande lag på området. I samband med SOU 2001:25 kommenteras också den lagrådsremiss - administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, som överlämnats till Lagrådet från regeringen. I stort ser denna remiss likadan ut som skattetilläggskommitténs betänkande. Slutligen refereras och kommenteras några ur svensk synpunkt betydelsefulla domar från Europadomstolen.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att ge en bild av hur det svenska systemet med påförande av skattetillägg fungerar, beskriva hur det har utvecklats genom åren och vilka brister det har. Syftet är också att belysa några viktiga avgöranden från Europadomstolen som även fått betydelse för den framlagda SOU:n 2001:25 där förslag lämnats på hur skattetilläggsystemet skulle kunna se ut i Sverige för att bättre harmonisera med Europakonventionens artikel 6.

1.3 Frågeställning

Är de svenska skattetilläggen av sådan straffrättslig karaktär att Europakonventionen, och därmed artikel 6, är tillämplig på skattetillägg?
Vilken hållning har Europadomstolen intagit i avgöranden av samma fråga?
Hur ska reglerna om skattetillägg i Sverige se ut för att de krav som ställs genom Europakonventionens artikel 6 bättre ska uppfyllas?

1.4 Avgränsningar

Jag har i uppsatsen valt att endast ta upp påförande av skattetillägg inom inkomstbeskattningens område eftersom det är just beträffande inkomsttaxering de flesta skattskyldiga finns. I betänkandet SOU 2001:25 Skattetillägg m.m. behandlas även mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena, men dessa har jag alltså valt att bortse ifrån. Historiskt har jag kort nämnt en del då inkomsttaxering först infördes runt början på 1900-talet, för att sedan i huvudsak behandla tiden efter år 1972 då skattetilläggen kom att införas i Sverige.

1.5 Metod

Genom litteraturstudier har skattetilläggens historia och utveckling kunnat beskrivas. SOU 2001:25 Skattetillägg m.m. har av naturliga skäl utgjort grundstommen i uppsatsen och denna har utnyttjats flitigt. Referat av domar, både svenska och från Europadomstolen, har ytterligare bidragit till förståelse och drivit arbetet framåt. Genom att ta del av olika personers åsikter framlagda i litteratur och i artiklar har en nyanserad insikt och åsikt om skattetillägg varit möjlig att tillgodogöra sig.

2 Historisk översikt

2.1 Självdeklarationens betydelse

Fram till slutet av 1800-talet fick staten sina inkomster främst genom tullavgifter och konsumtionsskatter. Vid sekelskiftet infördes en allmän inkomstbeskattning. Denna form innebar direkt beskattning och det krävdes att myndigheter hade ett beskattningsunderlag som speglade verkliga förhållanden för att detta skulle fungera. Det var de skattskyldiga som fick till uppgift att i en väsentlig omfattning ge myndigheterna de relevanta upplysningar som krävdes för att underlaget skulle bli så rättvisande som möjligt. Med ledning av en obligatorisk självdeklaration skulle detta kunna genomföras.¹

2.1.1 Bötesstraff införs

I 1902 års inkomstskatteförordning infördes en bestämmelse om bötesstraff för den som mot bättre vetande lämnade oriktiga uppgifter till grund för taxering. Beloppet skulle stå i relation till den skattesumma som undanhållits.

1910 års lag innebar att straffbestämmelser gick att tillämpa inte endast på den skattskyldige utan även på någon som för dennes räkning lämnat in oriktiga uppgifter till exempel en arbetsgivare. Brottbeskrivningen ändrades också på så sätt att även underlåtenhet att lämna uppgifter blev straffbar.

Bestämmelserna ändrades ytterligare år 1921. Nu kunde varje felaktigt meddelande bestraffas med böter oavsett om meddelandet följdes vid taxeringen eller inte.²

2.1.2 Förslag till nytt straff

I ett betänkande SOU 1933:27 föreslogs vissa förändringar i straffbestämmelserna. Ett exempel var att den som mot bättre vetande lämnade oriktiga uppgifter, istället för böter skulle kunna få ett fängelsestraff i upp till 6 månader. Det samhällsfarliga momentet i skattebrotten belystes eftersom de direkta skatterna fick en allt större betydelse för stat och kommun. Det ansågs föreligga en risk för ett omfattande missnöje om de som betalade som de skulle drabbades av en högre skatt på grund av att en del lyckades undkomma sitt ansvar. Förslaget om att fängelse skulle finnas med i straffskalan fick dock ingen genomslagskraft. Reglerna förändrades också på så sätt att endast den

¹ SOU 1969:42 s. 86.

² SOU 1969:42 s. 86f.

skattskyldige själv kunde stå till svars för uteblivet eller bristfälligt taxeringsunderlag.³

2.2 Skattestrafflagen träder ikraft

Till följd av behovet av ett effektivare taxeringsförfarande uppkom på 1940-talet frågan om strängare bestraffning igen. De sakkunniga som sammankallades befarade att allmänhetens vilja att fullgöra sin deklarationsskyldighet skulle försvagas om begångna brott inte bestraffades.

I betänkandet SOU 1942:31 föreslogs att normerade böter skulle ersättas med dagsböter samt att fängelse eller straffarbete i upp till 2 år skulle ingå i straffskalan för brott som begåtts med uppsåt. Fängelsestraff föreslogs också för oaktsamhetsbrott i högst 6 månader. För att den skattskyldige skulle kunna ställas till straffansvar krävdes grovt oaktsamt eller uppsåtligt handlande⁴. Att brotten skulle sammanföras i en författning var ytterligare ett förslag. Resultatet blev skattestrafflagen (SKSL) den 11 juni 1943 (nr 313).⁵

2.2.1 Resultat till följd av lagen

Beträffande bötesstraffet ansåg både departementschefen och Lagrådet att bara normerade böter skulle tillämpas då dessa till skillnad från dagsböter bättre fyllde den funktion böterna var avsedda för. Vid sidan om straffbestämmelserna för oriktig deklaration tillkom i författningarna successivt påföljder i form av bestämmelser om bötesstraff eller vitesföreskrifter för den som inte lämnade in sin självdeklaration eller uppgifter till grund för någon annans taxering.

Under åren närmast efter SKSL:s ikraftträdande lades fokus på arbetet med en förbättring av deklarationsmoralen. En effektivare taxeringskontroll samt upplysnings- och propagandaverksamhet var de metoder som skulle användas för att förbättringen skulle bli verklighet.⁶

2.2.2 Försök till uppluckring av lagen

Vid riksdagen år 1953 föreslogs det i en motion om översyn av SKSL att sådana fall där den felaktiga deklarationsuppgiften berodde på ursäktlig missuppfattning eller bristande insikt skulle undantas från kriminalisering. Första lagutskottet biföll inte utan menade att rekvisitet för grov oaktsamhet inte närmare kunde bestämmas på lagstiftningsväg utan istället skulle, så som hittills gjorts, bedömas av domstol från fall till fall.⁷

³ SOU 1969:42 s. 87f.

⁴ SOU 2001:25 s. 67.

⁵ SOU 1969:42 s. 88.

⁶ SOU 1969:42 s. 88ff.

⁷ SOU 1969:42 s. 119.

2.2.3 Förslag på ökad skattekontroll

I motionerna till 1960 års riksdag hemställdes bl a att riksdagen i en skrivelse till Kunglig Maj:t skulle begära utredning om strafflagstiftningen rörande brott mot skattelagarna. Motionärerna ansåg att skattekontrollen borde förbättras, att skattefusk skulle bedömas hårdare och att luckor i författningarna borde täppas till. Det gavs emellertid inget bifall till motionerna. Det ansågs istället återigen att det viktigaste var att påverka den allmänna uppfattningen om deklarationsbrotten så att det kom att anses som ett allvarligt åsidosättande av sina medborgerliga förpliktelser att inte uppfylla vad som förväntades av var och en. En känsla av solidaritet mot samhället var viktig att skapa och detta skulle bli verklighet genom propaganda och upplysningsverksamhet.

I 1964 års riksdag föreslogs återigen att normerade böter skulle ersättas med dagsböter. Utskottet ansåg att problemen med deklarationsbrotten var stora och en övergång till dagsbotssystem generellt sätt skulle medföra lindrigare straff. De ansåg därför att normerade böter skulle behållas.

År 1965 påbörjades en översyn av påföljdssystemet av en tillsatt kommitté som gick under benämningen skattestrafflagutredningen. Påföljdssystemet reformerades genom lagstiftning år 1971 och det var också då som skattetillägget kom att införas.⁸

⁸ SOU 1969:42 s. 119f.

3 Skattetilläggets införande

För att det svenska skattesystemet ska fungera krävs det som tidigare nämnts att den skattskyldige medverkar genom att lämna uppgifter till grund för taxering och därmed beskattning. I slutet av 1960-talet väcktes ett rättvisekrav från de lojala skattebetalarnas sida. De krävde att den fördelning av skatter som staten avsåg att göra faktiskt också ägde rum. Kravet kom till en följd av ett ökat skattesmitande som ansågs vara möjligt på grund av det stora självständiga ansvar som låg på varje skattebetalare. Systemet ansågs ge allt för stora möjligheter att fuska och därmed slippa betala den rätta skatten.⁹

3.1 Behovet av ett nytt påföljdssystem

Fram till år 1972 var det enda medel som fanns för staten att försäkra sig om att de skattskyldigas påtvingade åtaganden efterlevdes, åtal vid domstol. Den centrala lagen på området var skattestrafflagen (1943:313). Bestämmelserna innebar straff för den som i syfte att undgå eller få en lägre skatt lämnade oriktiga uppgifter. Falskdeklaration förelåg då någon uppsåtligen lämnade felaktiga uppgifter och vårdslös deklaration när sådan uppgift lämnats av grov oaktsamhet¹⁰. I taxeringsförfattningarna fanns påföljder i form av bestämmelser om bötesstraff eller vitesföreskrifter för den som inte lämnade in sin självdeklaration.

Eftersom det ansågs att påföljdssystemet inte riktigt fungerade tillfredställande då de rättsvårdande organen åklagarmyndighet och domstol togs i anspråk för att avgöra bagatellartad brottslighet, påbörjades år 1965 en översyn av systemet av skattestrafflagutredningen. Utredningen fann att det inom skatteområdet förekom ett stort antal brott varav de flesta var mindre allvarliga och vägen via domstol framstod som opraktisk och med hänsyn till gärningarnas art onödigt omständlig. Utredningen upptäckte också att de som begick denna typ av brottslighet av praktiska skäl inte bestraffades i någon vidare utsträckning eftersom antalet åtalsanmälningar av naturliga skäl inte kunde vara hur många som helst.

Vad som krävdes var ett enklare förfarande som skulle fungera snabbare och vara mindre kostnadskrävande för det allmänna och även mindre besvärligt för den enskilde.

Åtalen för brott mot skattestrafflagen rörde till stor del löntagare med relativt enkla och lättkontrollerade inkomstförhållanden och av de som dömdes var det endast en mycket liten del som fick någon annan påföljd än böter. Följden blev att många gärningsmän förblev ostraffade eftersom det tungrodda systemet inte klarade av att ta hand om mer än en liten del av alla överträdelser. Det rådde en påtaglig obalans mellan antalet

⁹ SOU 1969:42 s. 51.

¹⁰ SOU 2001:25 s. 67.

konstaterade oriktiga uppgifter och antalet dömda brott och de som brutit mot lagen drabbades ojämnt och slumpvis av påföljder.¹¹

3.1.1 Rättvisare och enklare reglering

Genom lagstiftning 1971¹² reformerades sanktionssystemet på skatteområdet. Utredningens 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 - skattemyndigheten. På så sätt skulle en enklare handläggning uppnås för de brott som var av bagatellartad karaktär. Systemet skulle härigenom också 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 domstolsförfarandet skulle tillämpas endast i fall av grövre brottslighet. Följden blev att mindre allvarliga överträdelse i princip helt plockades bort från det straffrättsliga påföljdssystemet och alltså endast drabbades av den administrativa sanktionen skattetillägg.¹³

3.2 Skattebrottslagen

Genom införandet av skattebrottslagen¹⁴ (SBL) poängterades att det var de svårare och mer allvarliga brotten som skulle bestraffas i enlighet med lagen. Övriga gärningar, främst icke uppsåtliga eller icke grovt oaktsamma förseelser, skulle avkriminaliseras och i fortsättningen inte betraktas som brott i SBL:s mening.

Brott enligt SBL kunde utdömas samtidigt som den administrativa sanktionen skattetillägg påfördes. Det var alltså inte tänkt att den som dömdes till ett fängelsestraff för skattebedrägeri skulle slippa undan den ekonomiska påföljd som ett skattetillägg medförde. Detta har diskuterats mycket då vissa anser att det innebär en dubbelbestraffning att både avtjäna fängelsestraff och betala skattetillägg.¹⁵ Ytterligare åsikter om detta följer nedan.¹⁶

3.3 Syftet med införandet

Syftet med införandet av skattetillägg var främst att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt vis. Det var

¹¹ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 11.
SOU 2001:25 s. 68.

¹² Prop. 1971:10

¹³ SOU 2001:25 s. 68f.

¹⁴ Skattebrottslagen (1971:69)

¹⁵ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 18ff & s. 26.
Thornstedt, Hans m fl: *Skattebrotten*, Stockholm 1994, s. 11.

¹⁶ Detta arbete s. 35-37.

också viktigt att uppnå en effektivare och jämnare bestraffning av överträdelser och att kunna ingripa mot så många överträdelser som möjligt. Att resultatet blev en administrativ sanktionsform var begripligt med tanke på de många fall som upptäcktes varje år där för lite skatt inbetalts till staten. Det skulle för de allmänna domstolarna vara en omöjlig uppgift att ta sig an alla dessa. Sedan det nya sanktionssystemet infördes har antalet domar på grund av skattebrott givetvis minskat.¹⁷

3.4 Bedömning av förseelsen

En bedömning av om den skattskyldiges förseelse är uppsåtlig eller av grov eller ringa oaktsamhet ställer krav på att den handläggande instansen ska kunna göra en sådan bedömning. På grund av detta ansågs det enklast att helt bortse från subjektiva rekvisit och utmäta påföljd mycket schablonmässigt. Antagligen var detta ett måste eftersom avsikten med reformen delvis var att plocka bort avgörandena från domstolarna och placera dem hos skattemyndigheter där ärenden handläggs av personer med mindre juridisk skolning än de i domstolarna. En naturlig följd är då givetvis att dessa handläggare inte kan bidra med de nyanserade bedömningar som skulle krävas för att erhålla en bedömning av om ett subjektivt rekvisit är uppfyllt.

Vid bedömningen kan och ska alltså inte vederbörandes större eller mindre grad av uppsåt eller oaktsamhet betraktas utan andra kriterier för påförande måste väljas. Skattestrafflagutredningen var till att börja med inne på att alla förseelser över ett visst minimibelopp skulle bestraffas och endast mycket speciella skäl skulle medföra nedsättning eller befrielse, men genom en reform år 1977 och år 1978 infördes möjligheten att jämka straffet. Om en felaktig sakuppgift lämnats och inga ursäktliga omständigheter förelåg utgick skattetillägget vid inkomsttaxering antingen med 40 % eller om vissa objektiva angivna situationer förelåg 20 % av den skatt som skulle ha inbesparats om den felaktiga uppgiften följts. Befrielsefall kunde förekomma. Exempel på detta var vid hög ålder och vid bristande erfarenhet.¹⁸

3.5 Utvecklingen efter införandet

3.5.1 Kritik mot systemet

Bland annat i motioner till riksdagen år 1975 riktades kritik mot skattetillägget och dess administrativa system. Fler befrielsegrunder och möjligheten att jämka skattetilläggen var några av de förslag på förändringar

¹⁷ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 11f. SOU 1969:42 s. 249.

SOU 2001:25 s. 69.

¹⁸ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 18f.

som togs upp. Kritik väcktes också mot att sanktionen ofta kunde bli mycket hård. Alla förseelser föll under samma bestämmelser, men eftersom sanktionen inte stod i relation till förseelsens svårhetsgrad utan till undandragen skatt, kunde den ofta slå väldigt orättvist ansåg kritikerna.¹⁹

3.5.2 Skattetilläggsutredningen

Skattetilläggsutredningen fick år 1975 i uppdrag att genomföra en översyn av sanktionssystemet. Arbetet resulterade i betänkandet SOU 1977:6. De förslag som framlades var bland annat ökade möjligheter att efterge eller nedsätta skattetillägg och sänka detsamma från 50 % till 25 % i särskilt lättkontrollerade fall. Genom en reform infördes möjligheten att jämka skattetillägget till hälften vad gällde inkomsttaxering i de fall då risk för att den felaktiga uppgiften inte skulle upptäckas var liten.

I propositionen²⁰ påpekades att utredningen borde överväga ytterligare frågeställningar, däribland införandet av en spärregel vid beloppsmässigt höga skattetillägg.

Till 1978 års taxering sänktes den procentsats efter vilken skattetillägget togs ut från 50 % till 40 %. Någon beloppsspärr vid höga tillägg infördes dock inte.²¹

3.5.3 1982 års förslag

I SOU 1982:54 lämnades en rad nya förslag. En ny lagteknisk utformning av sanktionsbestämmelserna innebar att det skulle finnas en lag för varje del av tillämpningsområdet. En nyansering av skattetillägg och förseningsavgifter där en generell, en lägre och en högre nivå skulle avgöra till vilken procentsats skattetillägg skulle påföras.

Skärpning av följden att underlåta uppfyllande av vars och ens uppgiftsskyldighet föreslogs. Även nya grunder för påförande av tillägg samt reglering av olika kvittningssituationer undersöktes. Utredningens mål var att skapa ett system som var enkelt men ändå rättvist, kunde bygga på schabloner men ändå alltid tillämpas på samma vis.

De förslag som skattetilläggsutredningen år 1982 lade fram fick mycket kritik vilken i huvudsak byggde på att reglerna skulle bli svåra och resurskrävande att tillämpa på grund av den detaljreglering som låg till förslaget. De förändringar som skattetilläggsutredningens föreslog blev aldrig genomförda.²²

¹⁹ SOU 2001:25 s. 72.

²⁰ Prop. 1977/78:136.

²¹ SOU 2001:25 s. 73f.

²² SOU 2001:25 s. 75ff.

3.5.4 1991 års ändringar

I propositionen²³ uttalades att den grundläggande utgångspunkten vid utformningen av sanktionssystemet borde vara att det skulle vara uppbyggt så att de skattskyldiga kunde uppfatta det som rättvist. Ytterligare en utgångspunkt var att sanktionen skulle stå i proportion till den försummelse som bestraffades. Rättvisan var alltså central - lika försummelser förväntades medföra lika straff. Att systemet skulle vara enkelt att tillämpa var en ytterligare önskning.

Begränsning infördes beträffande förutsättningen för att påföra skattetillägg för oriktig uppgift som lämnats vid domstol. Skattetillägg skulle i detta fall kunna komma ifråga bara när den oriktiga uppgiften prövats i sak.

Ett lägre uttag av skattetillägg föreslogs också avseende periodiseringsfel eftersom det ansågs att det egentligen inte rörde sig om något egentligt undandragande av skatt utan istället endast en förskjutning av inbetalningen till en annan period.

Befrielsegrund för de fall då det ansågs uppenbart oskäligt att ta ut avgiften infördes. Syftet var att skapa en ventil för de fall då eftergift inte kunnat medges enligt någon av de dåvarande eftergiftsgrunderna.²⁴

3.5.5 1997 års ändringar

Tillämpningsområdet för skattetillägg utvidgades till att gälla för arbetsgivare som inte fullgjorde sina skyldigheter att göra skatteavdrag. Reglerna anpassades också efter de nya förutsättningarna att skattskyldiga hade möjlighet att kommunicera med skattemyndigheterna via datorer istället för genom skriftliga handlingar. Skattetillägg vid periodiseringsfel sänktes från 20 % till 10 %.²⁵

3.5.6 Skattekontrollutredningens förslag

I huvudsak lade skattekontrollutredningen fram tre förslag i sitt slutbetänkande²⁶. Det första innebar en förkortning av den tidsfrist den skattskyldige hade på sig att lämna in sin självdeklaration för att slippa skattetillägg till följd av den skönstaxering som genomfördes om ingen deklaration lämnats in. Enligt förslaget skulle deklarationen ha kommit in till skattemyndigheten inom två månader efter utgången av det år då beslutet fattades för att tillägget automatiskt skulle undanröjas.

Ett annat förslag innebar att den som inte såg till att en förtryckt uppgift rättades eller lät bli att informera om att en sådan helt saknades skulle kunna påföras skattetillägg.

²³ prop. 1991/92:43 s. 62.

²⁴ SOU 2001:25 s. 78ff.

²⁵ SOU 2001:25 s. 81.

²⁶ SOU 1998:12

Slutligen föreslog utredningen att skattetillägg skulle kunna påföras den som lämnat oriktig uppgift i sin självdeklaration oavsett om rättelse hade gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgifter.

Eftersom utredningens förslag ännu inte har givit upphov till någon proposition till riksdagen råder ovisshet om vad som kommer att förverkligas.²⁷

²⁷ SOU 2001:25 s.81ff.

4 Gällande rätt

4.1 Viktiga utgångspunkter

Bestämmelserna om skattetillägg finns i 5 kap. taxeringslagen²⁸.

Huvudbestämmelserna rörande sanktionssystemet finns i 5 kap. 1 § varav det framgår att om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig, så skall en särskild avgift - skattetillägg tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Tidigare krävdes det som nämnts ovan att den oriktiga uppgiften lämnats skriftligen, men med nuvarande lydelse täcks även de fall in då uppgifter lämnats elektroniskt.

I 5 kap. taxeringslagen anges förutsättningarna för att skattetillägg ska tas ut, hur stort detta är i normalfallet och när det är möjligt att ta ut en lägre avgift än enligt huvudregeln.²⁹

4.1.1 Förutsättningar för påförande

För att det ska vara tillåtet att påföra någon skattetillägg finns det ett antal grundläggande förutsättningar som måste vara uppfyllda. Den första förutsättningen är att den skattskyldige lämnat in deklaration eller annat skriftligt meddelande som underlag för taxering. Det måste vara den skattskyldige själv, och ingen i dennes ställe, som lämnat in den uppgift som visar sig vara oriktig och leder till en felaktig beskattning. Någon som för annans räkning inlämnat felaktiga uppgifter kan dock ställas till svars enligt SBL. En fråga som har fått en ökad betydelse är i vad mån skadeståndsanspråk kan väckas på grund av att medhjälpare, förmyndare eller annan förfarit felaktigt på så sätt att någon annan påförts skattetillägg.³⁰

4.1.2 Oriktigt meddelande

Ett oriktigt meddelande måste ha ett direkt samband med den taxering som det är fråga om. Meddelanden som lämnats till myndighet för annat ändamål än för taxering orsakar aldrig skattetillägg. För att skattetillägg ska påföras krävs också att det skriftliga meddelandet innehåller en oriktig uppgift i sak. Det oriktiga meddelandet kan bestå i att den skattskyldige gjort ett avdrag större än de faktiska kostnaderna eller redovisat en intäkt lägre än den faktiskt varit i verkligheten. Även förtigande av uppgift kan medföra skattetillägg. I uttrycket oriktig uppgift inbegrips alltså både positivt oriktig

²⁸ Taxeringslagen (1990:324).

²⁹ SOU 2001:25 s.85.

³⁰ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 26ff.

uppgift och utebliven information rörande intäkter och kostnader som har relevans för taxering.³¹

Gällande positivt oriktiga sakuppgifter kan åtskillnad göras mellan uppgifter som framgår direkt av deklARATIONEN och sådana som bygger på ett felaktigt underlag som till exempel bokföring. En uppenbar felräkning av den skattskyldige orsakar ingen påföljd om det går att se att de olika posterna är upptagna på ett riktigt sätt. De oriktiga uppgifterna behöver inte röra sig om belopp. Att yrka avdrag för bilresor till och från arbetet med påståendet att avståndet är 3 mil, när det i själva verket är 9 km är även det en oriktig uppgift i sak.³²

4.2 Storleken på skattetilläggen

För de skattetillägg som påförs på grund av oriktig uppgift, är storleken beroende av den skattevinst som skulle gjorts om felaktigheten inte blivit upptäckt. I normalfallet utgör skattetillägget vid inkomsttaxering 40 % av den statliga och/eller kommunala skatt som i kommunen påförs den skattskyldige utöver vad som skulle ha utgått om den oriktiga uppgiften följts. Det har diskuterats om metoden med en bestämd procentsats är lämplig. Skattestrafflagsutredningen hade som förslag att tillägget skulle utgå efter en med hänsyn till progressiviteten bestämd procentsats av det belopp som inte hade blivit deklarerat, varierande mellan 3-20 % vid den statliga inkomsttaxeringen ökade med 5 % vid den kommunala taxeringen. Från andra håll framlades förslag att skattetillägg skulle beräknas på det undandragna beloppet oavsett skattesats.³³

4.2.1 Skönstaxering

Skönstaxering kan göras dels om ingen deklARATION har lämnats in och dels om deklARATIONEN innehåller sådana brister och fel eller vilar på ett så dåligt underlag att någon tillförlitlig inkomst inte kan räknas ut. Skattetillägg kan påföras även i de fall då skönstaxering har ägt rum. Inkomsten ska då uppskattas med hänsyn till relevanta omständigheter.

DeklARATIONEN kan innehålla fel av både materiell och formell karaktär. I de fall formella brister föreligger, till exempel underlåtenhet att fylla i deklARATIONSBILAGOR, blir skönstaxering oftast aktuell först efter det att den skattskyldige fått möjlighet att rätta till sina misstag. Materiella brister kan vara av olika slag. Till exempel kan det framgå av deklARATIONEN att löntagare saknat inkomst under en del av året, vilket kanske med hjälp av kontrolluppgiften visar sig inte alls stämma. Då ett antal sådana här brister föreligger kan skönstaxering vara aktuell. I de fall då skönstaxering tillämpas ska skattetillägg beräknas på den skatt som utgår utöver vad som skulle erlagts vid taxering enligt deklARATIONEN. I de här fallen kan alltså

³¹ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 26ff.

³² Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 34f.

³³ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 45.

skattetillägg utgå trots att den skattskyldige inte har meddelat några direkt oriktiga uppgifter eller underlåtit lämna sådana han har plikt att avge.³⁴

4.2.2 Underlåtenhet

Om skattskyldig trots uppmaning inte bryr sig om att lämna in sin deklaration eller annat skriftligt meddelande till grund för taxering ska skattetillägg påföras med 40 % av den skatt som i enlighet med skönstaxering debiteras den skattskyldige. Effekten blir då alltså en 40 % högre skatt. Förhoppningarna är att genom denna tuffa reglering som medför en väsentligt högre skatt kunna framtvinga deklarationer.

En möjlighet finns dock att slippa undan skattetillägg i de fall den skattskyldige inom 2 månader efter att beslut om skattetillägg meddelats inkommer med sin självdeklaration³⁵. Den som inte lämnar in deklaration riskerar att förutom ett rejält skattetillägg åtalas för passivt skattebedrägeri enligt SBL på grund av sin försummelse.³⁶

4.3 Undantag

I en del fall ska inget skattetillägg utgå trots att verkligheten inte ser ut så som den beskrivs enligt deklarationen. Då avvikelser innebär rättelse av felräkning eller en ren felskrivning som uppenbart framgår av deklarationen föreligger ett sådant fall av undantag. Den skattskyldige kan också ha lämnat någon form av skriftliga meddelande som medför befrielse. Om skattskyldig frivilligt har rättat en oriktig uppgift som annars hade blivit rättad med hjälp av endast kontrolluppgifter påförs inte heller något skattetillägg. Anledningen härtill menar lagstiftaren är att risken för att den oriktiga uppgiften skulle förbli oupptäckt är obetydligt liten då den kan upptäckas så enkelt som genom att titta på kontrolluppgifterna.

Gällande frivillig rättelse måste hänsyn tas till omständigheter i varje enskilt fall. Om skattemyndigheten ifrågasatt en lämnad uppgift är det ingen frivillig rättelse då en skattskyldig efteråt inkommer med information om verkliga förhållanden. I allmänhet kan det påstås att om den begärda upplysningen är av allmän karaktär och inte har något direkt samband med den oriktiga uppgiften, så kan en rättelse som sker efter det att upplysning begärts in anses som frivillig.

I 1971 års prop.³⁷ sägs att så länge den skattskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller inte kommer att upptäckas, så ska en rättelse anses som frivillig.³⁸

³⁴ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 52ff.

³⁵ SOU 2001:25 s. 71.

³⁶ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 56.

³⁷ Prop. 1971:10 s. 270.

³⁸ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 60ff.

4.4 Eftergift

Skattetillägg får efterges helt när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa. Det får också efterges om felaktigheten eller underlåtenheten kan ursäktas med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller något liknande.

4.4.1 Ålder

Gällande ålder syftar lagstiftaren på såväl hög som låg ålder även om det av naturliga skäl främst gäller det förstnämnda. Det räcker att felaktigheten kan antas ha ett samband med den skattskyldiges ålder för att eftergift ska vara möjlig. Det krävs alltså inte att sambandet bevisas fullt ut. Enligt RSV:s rekommendationer och bland annat RÅ 1982 1:30 framgår att en allmän gräns går vid 65 år. Undantag görs i de fall den skattskyldige fortfarande är ekonomiskt aktiv, vilket dock generellt sett anses upphöra i och med pensionering.³⁹

4.4.2 Bristande erfarenhet

Befrielse på grund av bristande erfarenhet kan också sättas i samband med ålder. Som exempel på fall då det kan bli aktuellt med befrielse från skattetillägg är då någon för första gången fullgör sin deklarationsskyldighet och något misstag begås. Detta gäller även då någon av annan anledning än låg ålder för första gången deklarerar. Ett exempel som kan nämnas är en hemmafru som börjar arbeta utanför hemmet för första gången på länge. Även någon som har en otillräcklig skolunderbyggnad kan falla under tillämpningen. Den vanligast kategorin som befrias på grund av bristande erfarenhet är dock utlänningar med dåliga kunskaper i det svenska språket.⁴⁰

4.4.3 Ytterligare befrielsegrunder

Både psykisk och fysisk sjukdom kan åberopas som befrielsegrund. Fast givetvis krävs det att ett samband föreligger mellan sjukdomen och felaktigheten. Enligt befrielsegrunden "därmed jämförliga förhållanden" avses sådant som har anknytning till den skattskyldiges person. Detta gäller sådant som enligt erfarenhet brukar påverka en persons handlingsförmåga till exempel dödsfall inom familjen och skilsmässa. Då det i andra fall kan anses uppenbart oskäligt på grund av att påföljden inte står i rimlig proportion till försummelsen finns det ytterligare en möjlighet till befrielse -

³⁹ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 69f.

⁴⁰ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 71.

på grund av uppenbar oskälighet. Inga konkreta situationer pekas ut, utan den ska ses som ett komplement till de andra befrielsegrunderna.⁴¹

⁴¹ Thornstedt, Hans m fl: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 72f.

5 RÅ 2000 ref 66

Rättsfallet RÅ 2000 ref 66 medförde till betydande del att det i Sverige började funderas över skattetilläggens funktion och överensstämmelse med Europakonventionen. Utgången i målet blev att det svenska skattetilläggsförfarandet ansågs förenligt med artikel 6 i Europakonventionen, men funderingar om behovet av förändringar blev ändå starkare.

5.1 Länsrätten

AB Volvo (bolaget) redovisade i sin deklaration för 1991 års taxering ett underskott på 108 737 216 kronor. Enligt skattemyndigheten i Västra Götalands län fanns det inte något skäl att frångå bolagets deklaration vid beslut om taxering. Då revision av bolaget genomförts ifrågasatte emellertid skattemyndigheten bland annat den avsättning som gjorts till internvinstkonto. I beslut som togs efter omprövning vägrades bolaget avdrag för avsättning till internvinstkonto med 103 473 000 kronor och påfördes skattetillägg med 40 % av skatten på ett underlag av 103 473 000 kronor.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut avseende beloppet 103 473 000 kronor och skattetillägget, men det ändrades inte.

Enligt revisionspromemorian hade underlag för avsättning till internvinstkonto delats upp i försäljning från lager i Sverige och lager i Belgien. Försäljning av reservdelar från det svenska lagret gjordes direkt av bolaget medan försäljningar från det belgiska skedde på så sätt att reservdelarna först såldes till det utländska dotterbolaget Volvo Europa Truck NV (VET) som sedan i sin tur sålde reservdelarna till andra koncernbolag. 103 473 000 kronor avsåg avsättning till internvinstkonto för försäljning från det belgiska lagret.

Vad som gäller vid avsättning till internvinstkonto framgick vid den aktuella taxeringen gällande anvisningspunkt 15 till 29 § KL (1928:370). Då ett svenskt moderföretag har sålt lagertillgångar till ett utländskt dotterföretag för vidare försäljning på utländsk marknad och sådana tillgångar finns kvar osålda hos dotterföretaget vid utgången på beskattningsåret för moderföretaget, medges avsättning till internvinstkonto. Det motsvarande gäller för ett svenskt dotterföretag, som ingår i en koncern med ett svenskt moderföretag, om dotterbolaget sålt lagertillgångar till ett utländskt företag inom koncernen.⁴²

⁴² RÅ 2000 ref 66 s. 456f.

5.1.1 Avsättning till internvinstkonto

5.1.1.1 Bolaget

Bolaget ansåg att lagregeln borde anses omfatta även de fall där försäljning till ett utländskt koncernbolag skett via ett annat utländskt koncernbolag. Bolaget menade att det bakomliggande syftet vid skatteregelns tillkomst var att skatterätten inte skulle hindra en effektiv organisation av de svenska exportföretagens verksamhet utomlands. Bolaget ansåg därför att det av förarbetena klart framgick att hänsyn skulle tas till tillgångar som ur koncernens synvinkel inte kunde anses ha sålts.

De aktuella internvinstavsättningarna avsåg varor som på bokslutsdagen ännu inte blivit sålda till köpare utanför koncernen. Aktuellt i målet var bolagets försäljning av reservdelar från lagret beläget i Belgien. Endast för att administrera lagret anlätades arbetskraft från VET. Rent fysiskt levererades reservdelar direkt från det belgiska lagret till de europeiska dotterbolagen. Endast fakturering skedde via VET som alltså inte hade något eget lager. Rent faktiskt ansåg bolaget att försäljning skett direkt till de dotterbolag i vars lager tillgångarna fanns kvar på bokslutsdagen och inte till VET som skattemyndigheten hävdade.

5.1.1.2 Skattemyndigheten

Skattemyndigheten delade inte bolagets uppfattning om att bolaget sålt de aktuella varorna direkt till de dotterbolag i vars lager tillgångarna fanns kvar på bokslutsdagen. Försäljning ansågs rent faktiskt ha skett till det belgiska bolaget VET och inte till andra koncernbolag. Bolaget hävdade i en skrivelse att VET:s roll varit mycket begränsad, men hade vid tidigare revision menat att VET:s försäljningsvinst överstigit bolagets kostnader för administrering av lagret, vilket tyder på en aktivare roll än endast administrering.

5.1.1.3 Länsrätten

Bestämmelsen omfattar inte de fall där det köpande företaget har sålt vidare lagertillgångar till ett annat utländskt koncernföretag. Länsrätten fann att skattemyndighetens beslut inte skulle ändras.⁴³

5.1.2 Skattetillägg

5.1.2.1 Bolaget

Avseende skattetillägg menade bolaget att skattemyndigheten inte visat att bolaget lämnat en sådan oriktig uppgift som föranledde skattetillägg. Uppgiften som lämnats var korrekt och inte på något sätt missvisande. Bolaget menade att i den mån skattemyndigheten ansåg att de uppgifter som bolaget lämnat i deklarationsmaterialet inte var tillräckligt klargörande, borde myndigheten ha ställt kompletterande frågor till bolaget. Bolaget ansåg att den lämnade uppgiften var rätt i sak och att det i vart fall inte kunde anses ha lämnat en oriktig uppgift. På grund av detta ansåg bolaget att

⁴³ RÅ 2000 ref 66 s. 457ff

skattetillägget skulle undanröjas. För det fall länsrätten fann visat att bolaget lämnat oriktig uppgift gjorde bolaget gällande att frågan skulle anses vara av så svår skatterättslig karaktär att skäl för eftergift förelåg. Dessutom borde det noteras att det rörde sig om periodisering, vilket ansågs böra beaktas vid bedömning av eftergift av skattetillägg.

5.1.2.2 Skattemyndigheten

Skattemyndigheten ansåg att oriktig uppgift varit förhanden eftersom det saknades information om att vidareförsäljning hade skett.

Skattemyndigheten ansåg också att frågan reglerades av en klar lag och alltså skulle eftergiftsgrunden som bolaget åberopat inte beaktas.

5.1.2.3 Länsrättens bedömning

Länsrätten ansåg att bolaget inte hade lämnat sådana upplysningar i deklARATIONEN eller på annat sätt att skattemyndigheten haft möjlighet att göra en skattemässig bedömning av avsättningen till internvinstkonto. Genom detta förelåg en sådan oriktig uppgift som kan ligga till grund för påförande av skattetillägg.

Den fråga som länsrätten nu hade att bedöma var om det förelåg någon grund för eftergift. Länsrätten fann att frågan inte var av en så svår skatterättslig karaktär som bolaget påstått. Därför var inte heller det begångna felet ursäktligt på den grund att den oriktiga uppgiftens beskaffenhet ansågs besvärlig.⁴⁴

5.2 Kammarrätten

Bolaget överklagade till kammarrätten och yrkade att avsättningen till internvinstkontot skulle medges samt att det påförda skattetillägget med avsättningen som underlag skulle undanröjas alternativt efterges.

5.2.1 Bolaget

5.2.1.1 Avsättning till internvinstkonto

Bolaget höll fast vid att lagtexten innefattade de fall att lagertillgångar sålts till ett utländskt dotterbolag men att fakturering skett via ett annat utländskt dotterbolag. Varorna hade på bokslutsdagen inte sålts till någon köpare utanför koncernen. Bedömningen, menade bolaget, styrktes av förarbeten och uttalanden till lagregeln. Bolaget ansåg det uppenbart att skattemyndigheten och länsrätten tolkat lagtexten i strid med lagstiftarens syfte.

5.2.1.2 Skattetillägg

Det faktum att frågan var av periodiseringskaraktär borde medföra att skattetillägget eftergavs på grund av att det skulle vara uppenbart oskäligt att påföra det. Möjligheten att halvera tillägget i vissa fall hade införts först till 1992 års taxering (målet handlade om 1991 års taxering). Den enda

⁴⁴ RÅ 2000 ref 66 s. 459f.

möjligheten var alltså att efterge det i sin helhet. Lagstiftaren hade i förarbetena givit klart uttryck för att periodiseringsfel skulle ha ett lägre straffvärde och även att ett beaktande av proportionalitetsprincipen skulle göras vid ett eventuellt påförande. Skattetillägget skulle alltså undanröjas antingen med hjälp av den generella lagregeln så som uppenbart oskälig eller genom hänvisning till proportionalitetsprincipen. Genom Sveriges inträde i EU och inkorporeringen av EG-rätten i svensk lagstiftning har proportionalitetsprincipen i vissa avseenden fått en status som innebär att den vid en eventuell konflikt gäller före svensk lag. Eftersom skattetillägg enligt svenska rättsprinciper är ett ingrepp av straffrättslig karaktär bör också samma rättssäkerhetsgarantier gälla som vid påföljder av brott enligt brottsbalken. Därför måste enligt bolaget också artikel 6 i Europakonventionen uppfyllas.⁴⁵

5.2.2 Skattemyndigheten

Bolagets yrkanden bestreds och skattemyndigheten åberopade vad som tidigare framförts i målet. Skattemyndigheten var av åsikten att skattetillägget enligt svensk rätt inte utgjorde en straffsanktion enligt Europakonventionens regler.⁴⁶

5.2.3 Kammarrätten

5.2.3.1 Avsättning till internvinstkonto

Reglerna om avdrag för avsättning till internvinstkonto innebar som tidigare nämnts att ett svenskt moderföretag kunde få uppskov med beskattning av en vinst som hänfördes till försäljning av lagertillgångar till ett dotterföretag. För att medges avdragsrätt krävdes det att tillgångarna skulle säljas vidare av dotterföretaget i bearbetat eller obearbetat skick och att tillgångarna låg kvar hos dotterföretaget osålda vid beskattningsårets utgång. Reglerna utvidgades 1983 till att avdrag fick göras även då ett svenskt dotterföretag sålde till ett utländskt dotterföretag inom samma koncern.

Skattemyndigheten uppgav att bolaget i underlaget för internvinstavsättning medtagit lagertillgångar som inte låg kvar i lagret hos det utländska företaget som köpt varan från bolaget utan istället sålt varan vidare till annat koncernbolag.

Kammarrätten kom till samma slutsats som länsrätten - avdrag för avsättning får inte göras då ett svenskt bolag sålt varor till ett utländskt koncernbolag via ett annat utländskt koncernbolag.

5.2.3.2 Skattetillägg

Även avseende skattetillägg kom kammarrätten fram till samma slutsats som länsrätten - bolaget har lämnat en sådan oriktig uppgift som medför

⁴⁵ RÅ 2000 ref 66 s. 461ff.

⁴⁶ RÅ 2000 ref 66 s. 464.

påförande av skattetillägg. Avseende bedömningen av om det skulle framstå som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget framgår av förarbetena att det kan uppkomma situationer där den oriktiga uppgiften visserligen inte kan anses som ursäktlig men där avgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet kan framstå som orimlig. Något konkret förslag på omständighet lämnades inte i förarbetena och kammarrätten finner inte heller att någon sådan föreligger i det aktuella fallet.⁴⁷

5.3 Regeringsrätten

Bolaget överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att det påförda skattetillägget skulle undanröjas alternativt efterges. Prövningstillstånd meddelades. Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till bolagets yrkande om undanröjande eller eftergift av skattetillägget.

5.3.1 Skattetillägget och Europakonventionen

Sedan år 1995 har Europakonventionen ställning som svensk lag. I det här målet uppkom frågan om reglerna för det svenska skattetillägget kunde anses förenliga med konventionens krav och även om handläggningen av det samma genomförts på ett acceptabelt sätt. Europakonventionens tillämplighet i fråga om skattetillägg bör i första hand prövas mot bestämmelserna i artikel 6.1 och 6.2. Dessa lyder som följer:

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 förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen---intresse.
2. Var och en som blivit anklagad för brott skall beaktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

För att konventionen ska vara tillämplig krävs det att det rör sig om något slags handlande som medför en brottspåföljd. Skattetillägget måste alltså anses utgöra ett straff till följd av brott för att konventionen ska vara tillämplig.⁴⁸

5.3.2 Bolaget

Bolaget anförde följande till stöd för sin talan i skattetilläggsfrågan. Enligt bolaget stod det svenska skattetilläggsförfarandet - som innebar att en administrativ myndighet kunde påföra och verkställa straff i form av en sanktionsavgift utan någon begränsning uppåt och att avgiften påfördes utan krav på oaktsamhet eller uppsåt - inte i överensstämmelse med de krav som

⁴⁷ RÅ 2000 ref 66 s. 464ff.

⁴⁸ RÅ 2000 ref 66 s. 469f.

hade uppställts i artikel 6 i Europakonventionen. Påfört skattetillägg ansågs därför kunna undanröjas redan på denna grund.

Bolaget ansåg även att skattetillägget inte stod i rimlig proportion till eventuell försummelse och att det alltså skulle strida mot proportionalitetsprincipen att påföra skattetillägg. Dessutom ansåg bolaget att målet inte blivit avgjort inom skälig tid. Dessa omständigheter utgjorde även särskilda skäl för eftergift eller i vart fall jämkning av skattetillägget mot bakgrund av artikel 6.

Bolaget hävdade sammanfattningsvis att skattetillägg som påförts med stöd av lagstiftning som inte uppfyllde Europakonventionens krav på rättsäkerhet, kunde undanröjas eller efterges med stöd av en fördragskonform tolkning.⁴⁹

5.3.3 Riksskatteverket

Enligt RSV:s mening skulle inte skattetillägget undanröjas eller efterges. RSV:s grundläggande inställning till Europakonventionen var den att det svenska skattetillägget inte omfattades härav. Inte heller ansågs målet röra en sådan komplicerad skatterättslig fråga som skulle kunna medföra lättnader.

Om det ändå skulle visa sig att konventionen var tillämplig ansåg inte RSV att brott begåtts mot artikel 6.1 eftersom skattemyndighetens beslut gick att överklaga till domstol vilket fick följden att kravet på domstolsprövning och rättssäkerhet tillfredsställdes.⁵⁰

5.3.4 Regeringsrätten

Gällande bedömningen av hur en sanktion av den karaktär skattetillägg har förhåller sig till artikel 6, ansåg Regeringsrätten att tidigare domar från domstolen visade på tre kriterier för bedömningen av vad som är ett brott i konventionens mening och som därmed gör konventionen tillämplig. En dom jag väljer att särskilt nämna är Bendenoun mot Frankrike⁵¹ som mera utförligt tas upp i detta arbete på sidan 29-30. Dessa kriterier var brottets klassificering i den nationella rätten, gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet. Kriterierna ska ses som alternativa och inte kumulativa. En kumulativ metod har ibland använts då en analys av varje kriterium för sig inte lett till någon användbar slutsats.

5.3.4.1 Klassificering enligt svensk rätt

I svenskt lagstiftningsarbete har skattetillägg beskrivits som en straffliknande administrativ påföljd. Bestämmelsen om muntlig förhandling i taxeringslagen⁵² kan ses som ett försök att uppfylla kraven på de rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 i konventionen ställer. Även i andra sammanhang kan skattetillägg uppfattas som en till övervägande del

⁴⁹ RÅ 2000 ref 66 s. 470.

⁵⁰ RÅ 2000 ref 66 s. 470f.

⁵¹ Dom den 24 februari 1994, Serie A nr 284.

⁵² 6 kap 24 §.

straffrättslig sanktion. Ett exempel är att skattetillägg enligt förarbetena till utformandet av retroaktivitetsförbudet omfattades härav och beskrevs som en straffliknande administrativ påföljd.

Trots detta ansåg Regeringsrätten inte att klassificeringen i det svenska rättssystemet utgjorde en tillräcklig grund för att konventionen skulle anses tillämplig. Varken uppsåt eller oaktsamhet krävdes enligt svensk rätt för påförande och inte heller gick det att omvandla till fängelsestraff.

Regeringsrätten ansåg att det förr var fråga om en administrativ skattesanktion än ett straff.

5.3.4.2 Överträdelsens natur och påföljdens stränghet

Skattetilläggsreglerna är generella och omfattar alla som betalar skatt. Syftet med sanktionssystemet är att sätta press på alla skattebetalare att uppfylla sina plikter. Eftersom skattetillägg påförs i proportion till den undandragna skatten innebär det att tillägget i princip kan bli hur stort som helst och alltså innebära en mycket betungande bestraffning. Genom en sammanvägning av dessa omständigheter ansåg Regeringsrätten att detta starkt talade för att artikel 6 skulle anses tillämplig. Även högsta domstolen kom till denna slutsats i dom avkunnad den 29 november mål nr B 868-99.

Vad som fortfarande ansågs tala emot var att skattetilläggen inte gick att omvandla till fängelsestraff och att något subjektivt rekvisit inte fanns. Avseende fängelsestraff uttalade Regeringsrätten att de fall där höga bötesstraff kunde utdömas likväl kunde falla under artikel 6 och att det inte fanns något som pekade på att fängelsestraff skulle vara en förutsättning för tillämpning av artikeln. Att subjektiva rekvisit saknades lades det ingen väsentlig vikt vid. I en samlad bedömning fann följaktligen Regeringsrätten att de svenska skattetilläggen fick anses falla under artikel 6 i Europakonventionen.⁵³

5.3.5 Administrativ myndighet

Bolaget ifrågasatte om det var förenligt med artikel 6 att skattetillägg i första instans påfördes av en administrativ myndighet och att beslutet sedan verkställdes innan en domstol prövat målet. Regeringsrätten menade att ingen av dessa två omständigheter medförde att artikel 6 inte uppfylldes. Vad som ansågs vara av vikt var dels att möjlighet till domstolsprövning fanns i ett senare skede och dels att det inte skulle vara omöjligt att återställa rättsläget i de fall domstolen skulle komma fram till att myndighetens beslut borde ändras. Svensk lagstiftning ansågs uppfylla båda dessa krav.⁵⁴

5.3.6 Oskuldspresumtion

Bolaget gör i målet gällande att den oskuldspresumtion som framgår av artikel 6.2 inte uppfylls vid påförandet av skattetillägg. Bedömningen görs

⁵³ RÅ 2000 ref 66 s. 471ff.

⁵⁴ RÅ 2000 ref 66 s. 473f.

mycket schablonmässigt och de individuella omständigheter som skulle kunna medföra att påförandet undanröjs eller efterges, undersöks sällan.

En domstol har till uppgift att förutsättningslöst bedöma varje nytt mål den tar upp. Vid förfarande som rör skattetillägg beaktas inte överträdarens subjektiva uppsåt eller oaktsamhet, endast en objektiv bedömning görs. Bolaget anser att svensk rätt inte uppfyller kraven i artikel 6.2 eftersom domstolarna rent faktiskt inte gör någon skuldprövning.

RSV kommer i denna fråga fram till att konventionsstaterna är fria att införa straffregler som grundar sig på objektiva förutsättningar och att skuldprövningen då givetvis måste begränsas till om de objektiva förutsättningarna föreligger eller inte. Att döma efter strikt ansvar ansågs tillåtet. Även det faktum att eftergiftsregler finns enligt svensk rätt stärker åsikten att Sverige inte bryter mot konventionen. Eftergiftsreglerna ska beaktas utan yrkande från part och i eftergiftsrekvisitet ingår ju såväl objektiva som subjektiva moment.

Regeringsrätten gjorde bedömningen att domstolen för att döma i enlighet med konventionen inte skulle kunna utkräva ansvaret helt automatiskt då objektiva rekvisit var uppfyllda, utan att den enskilde måste, för att någon konflikt med oskuldspresumtionen inte ska uppkomma, ha möjlighet till någon form av försvar som grundas på subjektiva förhållanden. Eftergiftsreglerna är utformade så att hänsyn tas till den skattskyldiges subjektiva situation. Myndigheter och domstolar får frihet i bedömningen av eftergiftsfrågorna. Sammantaget med de fall där skattetillägget bortfaller på rent objektiva grunder ansåg regeringsrätten att den skattskyldige har sådana möjligheter att undgå skattetillägg att någon konflikt med artikel 6.2 i konventionen inte uppkommer.⁵⁵

5.3.7 Proportionalitetsprincipen

Bolaget har ifrågasatt om ett skattetillägg på över 16 miljoner kronor kan anses vara proportionellt avseende det eventuella misstag som bolaget begått och den eventuella skada som staten på grund av detta kan ha lidit. Ett skattetillägg av denna storlek ansåg bolaget strida mot både konventionen och svensk intern rätt då proportionalitetsprincipen givits en stor betydelse genom dessa.

RSV anför att det varken genom Europadomstolens praxis eller ur Europakonvention går att utläsa att något särskilt tak på ekonomiska påföljder vid lagöverträdelser skulle finnas. Det går alltså inte att finna något stöd för bolagets påstående varken genom tidigare avgöranden eller genom referat av artiklar. RSV anser inte ens att mycket höga skattetillägg strider mot Europakonventionen.

Regeringsrätten finner att skattetilläggslagstiftningen innefattar en tillräcklig proportionalitetsavvägning som också finns med i bedömningen av varje enskilt fall. Genom att rekvisitet uppenbart oskäligt finns med i lagtexten har lagstiftaren som tidigare nämnts givit en möjlighet

⁵⁵ RÅ 2000 ref 66 s. 474ff.

till undanröjande eller eftergift av skattetillägget och genom detta har också kravet på proportionalitet kommit till direkt uttryck redan i lagtexten.⁵⁶

5.3.8 Avgörande inom skälig tid

Bolaget ansåg att det förutom uppfyllande av proportionalitetsprincipen och oskuldspresumtionen också var viktigt att övriga rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 ställer upp uppfylldes.

RSV ansåg inte att hanteringen av målet kunde anses stå i strid med rättigheten att inom skälig tid få domstolsprövning av mål.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning. Någon särskild gräns för hur lång tid det får ta att handlägga ett mål och hur lång tid som kan anses vara skälig framgår inte av varken praxis eller konventionen. I ett flertal fall har dock Europadomstolen ansett det vara en konventionskränkning då handläggningstiden varit för lång. Vad Regeringsrätten frågade sig var om denna form av konventionskränkning kunde beaktas inom ramen för en skattetilläggsprocess. Enligt 5 kap. 6 § TL ska skattetillägg efterges om det anses uppenbart oskäligt att ta ut tillägget. Frågan är då om eftergiftsgrunden uppenbart oskälig är tillämplig på fall som inte avgörs inom rimlig tid. Som nämnts ovan var det meningen att denna eftergiftsgrund skulle fungera som en ventil när de andra inte gick att tillämpa. Tillägget skulle inte stå i proportion till försummelsen eller det skulle av någon annan anledning framstå som stötande att ta ut tillägget för att eftergiftsgrunden skulle vara tillämplig.

För allmän domstol gäller att rätten enligt 29 kap. 5 § brottsbalken vid straffmätning ska beakta om en i förhållande till brottets art ovanligt lång tid förflutit sedan brottet begicks. Om så är fallet och det kan anses uppenbart oskäligt att döma till påföljd, ska rätten meddela påföljdseftergift. Någon motsvarighet till detta finns inte i TL. Enbart det förhållande att en skattetilläggsfråga slutligt kommer att avgöras först efter vad som enligt Europakonventionen är att bedöma som oskälig tid kan inte regelmässigt medföra att skattetillägg inte påförs. Detta behöver inte betyda att det i alla lägen är omöjligt att undanröja eller efterge skattetillägg på grund av att lång tid förflutit och det skulle anses uppenbart oskäligt att ta ut det.⁵⁷

5.3.9 Skattetilläggsfrågan i detta mål

Av det som hittills framkommit framgår att Regeringsrätten funnit att TL:s bestämmelser om skattetillägg i och för sig omfattas av artikel 6 i Europakonventionen, men att bestämmelserna inte är oförenliga med de krav på en rättvis rättegång som uppställs i artikeln. Det som återstår är då att pröva om det i sak finns förutsättningar för att påföra bolaget skattetillägg på det sätt som RSV gör gällande.

⁵⁶ RÅ 2000 ref 66 s. 477ff.

⁵⁷ RÅ 2000 ref 66 479ff.

Den skatterättsliga frågeställning som ligger till grund för skattemyndighetens beslut rörde som tidigare nämnts förutsättningarna för avsättning till internvinstkonto. Regeringsrätten anser precis som skattemyndigheten och underrätterna att bolaget lämnat en sådan oriktig uppgift som medför skattetillägg då det i underlaget för internvinstavsättningen tagits upp varor som inte legat kvar i lagret hos det dotterbolag som köpt varan utan sålts vidare till ett annat koncernbolag.

Regeringsrätten anser inte att det påförda skattetillägget medför ett avsteg från proportionalitetsprincipen, då ett så stort felaktigt avdrag som gjorts, om det godtogs, skulle medfört en betydande skattevinst. Inte heller ansågs taxeringsfrågan vara av så komplicerad natur att det sammantaget med andra omständigheter skulle utgöra skäl för eftergift av skattetillägget.

Frågan om eftergift med tillämpning av eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt med hänsyn till den tid handläggningen av hela ärendet tagit, menade Regeringsrätten inte var aktuell. I de olika domstolsinstanserna hade en betydande skriftväxling ägt rum och bolaget hade också tagit tid på sig för att inkomma med utveckling av grunderna för sitt överklagande. Regeringsrätten bedömde att handläggningen av skattetilläggsfrågan varken sammantaget eller i varje instans för sig kunde anses ha tagit oskäligt lång tid. Inte heller i övrigt ansåg Regeringsrätten att sådana brister i handläggningen eller dylikt framkommit att någon form av konventionskränkning ägt rum.

Regeringsrätten avslog bolagets överklagande i vad det avsåg skattetillägg. Det svenska skattetilläggsförfarandet ansågs förenligt med artikel 6 i Europakonventionen.⁵⁸

⁵⁸ RÅ 2000 ref 66 s. 482f.

6 Europakonventionen

6.1 Allmänt

Europakonventionen från 1950 behandlar ett stort antal fri- och rättigheter, däribland rätten till domstolsprövning i artikel 6. Från början fanns det två organ som skulle kontrollera att konventionen efterlevdes, det ena var den europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna och det andra var den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna. Nu är de sammanslagna till en permanent domstol som ansvarar för prövning av mål. Domstolen har hand om både mellanstatliga och enskilda klagomål. Avgörandena är slutliga och bindande för medlemsstaterna.⁵⁹

Europadomstolen ska inte fungera som en fjärde instans och överpröva de nationella avgörandena, utan dess roll ska vara att övervaka så att konventionsstaterna uppfyller de skyldigheter som följer av deras bundenhet till Europakonventionen.⁶⁰

6.1.1 Konventionen och Sverige

År 1953 ratificerades Europakonventionen. Sverige ansågs då uppfylla de krav som ställdes, men efterhand har brister uppmärksammats. Ett antal gånger har Sverige fällts och tvingats anpassa lagstiftning efter vad som krävs enligt konventionen.

Genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna inkorporerades konventionen i svensk rätt. Lagen innebär att konventionen får lagstatus i Sverige och ska tillämpas direkt av domstolar och myndigheter.⁶¹

6.2 Artikel 6 i Europakonventionen

Inledningsvis innebär artikel 6 att alla vid en prövning av sina civila rättigheter och skyldigheter eller i fall av anklagelse för brott, ska vara berättigade till en offentlig och rättvis rättegång inom skälig tid inför en opartisk och oavhängig domstol som upprättats enligt lag. Domen ska som huvudregel avkunnas offentligt. Allmänheten kan stängas ute i vissa fall då mål till exempel rör minderårig eller rikets säkerhet.⁶²

Syftet är att tillförsäkra den enskilde opartisk prövning av rättsliga anspråk och skapa rättssäkerhetsgarantier vid tvister om civila rättigheter och skyldigheter och vid anklagelse för brott.

⁵⁹ SOU 2001:25 s. 127f.

⁶⁰ SOU 2001:25 s. 131.

⁶¹ SOU 2001:25 s. 128.

⁶² Petersson, Roger: *Europakonventionen*, Göteborg 2001, s. 21.

Sammanfattningsvis kan artikeln sägas garantera alla rätt till domstolsprövning, en rättssäker process, en rättvis rättegång och rättigheten att anses oskyldig tills motsatsen bevisats.⁶³

Vad avser tvist om civila rättigheter och skyldigheter krävs det att tvisten är seriös. Den som bara för skojskull riktar ett anspråk mot någon annan kan inte göra gällande någon rättighet som omfattas av artikel 6. Kraven på vad som räknas vara en seriös tvist är dock låga⁶⁴. Alla rättigheter eller skyldigheter enligt inhemsk rätt är inte till sin natur civila, men en dynamisk tolkning av detta begrepp görs. Bland annat skatter har hittills inte ansetts röra civila rättigheter och skyldigheter enligt artikel 6.

Med anklagelse för brott avses i första hand förfaranden som hör till straffrätten. På vilket sätt den nationella rätten klassificerar brottet är inte avgörande, begreppet är autonomt och även sådant som inte betraktas som brott nationellt kan anses vara det i detta sammanhang⁶⁵. Påföljden har också betydelse vid avgörandet om det rör sig om brott. Det har konstaterats att brott som medför fängelse är av sådan natur att det får anses straffrättsligt. Även vid fall då böter som inte kan omvandlas till fängelse utdömts, kan brottet vara straffrättsligt. Något som kan beaktas vid en bedömning av anklagelse för brott då fängelse inte är aktuellt, är den storlek på avgift eller böter som kan utdömas. Då det rör sig om en schabloniserad relativt låg avgift med ett lågt tak, kan det tala emot att det rör sig om anklagelse för brott. Motsatsen gäller om den ekonomiska påföljden är mer kännbar. Som exempel kan här nämnas skattetillägg eftersom detta kan uppgå till i princip hur stora summor som helst.⁶⁶

Frågan har varit föremål för delade meningar i detta hänseende. I SOU 1996:116 ansåg majoriteten i skattekontrollutredningen att skattetilläggen inte skulle omfattas av artikel 6, det motsatta kom skattetilläggskommittén fram till i SOU 2001:25. Både Högsta domstolen och Regeringsrätten har gått på den senare linjen och bland annat i den tidigare refererade domen RÅ 2000 ref 66⁶⁷ ansågs artikel 6 tillämplig på skattetillägg.⁶⁸

Om bestämmelsens syfte är att fungera avskräckande och bestraffande och inte kompensera för skada är handlingen straffrättslig till sin natur.⁶⁹

När det gäller uttrycket rättegång inom skälig tid kan det enligt artikel 6 inte sägas exakt hur lång tid som är acceptabel. Eftersom ärenden givetvis kan vara mycket olika komplicerade krävs det olika lång tid beroende på bland annat detta. Då part gång på gång skickar in nytt material eller framställer nya yrkanden kan dennes agerande också påverka handläggningstiden. Myndigheters agerande som onödigt kan ha dragit ut på

⁶³ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 131f.

⁶⁴ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 134.

⁶⁵ SOU 2001:25 s. 134.

⁶⁶ Petersson, Roger: *Europakonventionen*, Göteborg 2001, s. 21ff.

⁶⁷ Detta arbete s. 16 - 25.

⁶⁸ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 149.

⁶⁹ SOU 2001:25 s. 134.

tiden på grund av att ärendet till exempel kan ha legat länge utan åtgärd ska vägas in i bedömningen.

Med begreppet oavhängig avses att en domstol inte ska vara beroende av regering, förvaltningsmyndighet eller de som är parter i målet. När det gäller kravet på opartiskhet kan detta sägas vara tvådelat. Dels ska den dömande verksamheten ske opartiskt och dels måste den dömande verksamheten utövas på ett sådant vis att en objektiv utomstående bedömare inte tvivlar på domstolens opartiskhet.

Artikel 6 innefattar en oskuldspresumtion, vilken innebär att alla som blivit anklagade för brott ska anses oskyldiga till dess skuld fastställts på lagligt vis. Åklagaren har hela bevisbördan och domstolen får inte från början utgå från att den tilltalade begått den gärning som denne står under prövning för.⁷⁰

6.3 Skattetillägg och Europakonventionen

På senare tid har det allt mer aktualiserats om artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig på de svenska skattetilläggen. Artikel 6 är tillämplig i fall av brottsanklagelser och avgörande är om skattetillägg är att jämställa med den form av brottsanklagelser som det måste vara fråga om enligt konventionen. Den fri- och rättighetskommitté som tillsattes omkring tiden för konventionens inkorporering fann vid en genomgång av olika rättsområden att bland annat skattetillägg utgjorde en sådan straffliknande administrativ påföljd som kunde tänkas vara omfattad av artikel 6, vilket den alltså för närvarande inte är enligt svensk lagstiftning⁷¹. Förändring har ägt rum och som nämndes på föregående sida talar aktuella avgöranden för att motsatsen snart kommer vara det gällande.⁷²

6.3.1 Skattekontrollutredningen

Under år 1995 då konventionen inkorporerades tillsattes en utredning 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. Artikel 6 är inte tillämplig vid alla typer av ärenden utan bara sådana som omfattar en tvist om en civil rättighet eller skyldighet eller en anklagelse för brott. Utredningen undersökte också om ett oriktigt uppgiftslämnande som fick till följd att skattetillägg påfördes var en sådan brottslig handling som avsågs i Europakonventionens artikel 6.⁷³

Beskattning i Sverige bygger på uppgifter lämnade av den skattskyldige själv. Uppgiftsskyldigheten upphör inte bara för att deklaration lämnats in, utan även vid en eventuellt efterföljande skatteutredning finns kravet på inlämning av relevanta uppgifter kvar. Oriktiga uppgifter som inte

⁷⁰ Petersson, Roger: *Europakonventionen*, Göteborg 2001, s. 21ff.

⁷¹ SOU 2001:25 s. 128.

⁷² Tärnberg, Ann: *Överklagande och skatter*, Uddevalla 1999, s. 237.

⁷³ SOU 1996:116 s. 3 & 48.

kunnat rättas med hjälp av kontrolluppgifter kan medföra skattetillägg. Eftersom påförande av skattetillägg sker genom ett administrativt förfarande som inte faller under rättegångsbalkens regler, kan inte den skattskyldige förlita sig på de rättigheter som tillförsäkras därigenom.⁷⁴

6.3.1.1 Skattekontrollutredningens slutsatser

Skattekontrollutredningen kom fram till slutsatsen att reglerna för skattetillägg inte krävde någon lagstiftningsändring på den grund att de skulle stå i strid med artikel 6 i konventionen. Anledningen till detta var bland annat att skattetillägg påfördes utan krav på oaktsamhet eller uppsåt, enligt svensk rätt krävs detta normalt för att en gärning ska anses utgöra ett brott. Skattetilläggsförfarandet var ett förfarande helt vid sidan av det straffrättsliga systemet. Det gick inte att omvandla tillägget till ett fängelsestraff och någon registrering av skattetillägg gjordes inte i polis- eller kriminalregister. Detta sammantaget medförde att skattekontrollutredningen inte ansåg att skattetillägg var att se som straff för brott och därmed var inte heller Europakonventionen tillämplig.⁷⁵

6.4 Bendenoun mot Frankrike

Bendenoun⁷⁶ var en fransk mynthandlare. Hans aktiviteter ledde till att utredningar och förfaranden beträffande ett antal lagöverträdelser företogs mot honom på samma gång. Dessa avsåg tull, skatt och skattebrott.

Det bolag som Bendenoun ägde reviderades, vilket ledde till att intäkter som inte blivit redovisade både från bolaget och Bendenoun personligen upptäcktes och medförde tilläggstaxeringar. Bendenoun blev ålagd att betala ytterligare 841 366 FRF varav 422 534 FRF utgjorde ett franskt skattetillägg. Beslutet överklagades av Bendenoun och han begärde att alla handlingar från tullmyndigheten skulle inhämtas av de administrativa domstolarna, men så skedde inte. Efter att revisionen genomförts inleddes en brottsutredning. Bendenoun blev fälld för skattebrott och fick villkorlig dom.

I sin klagan till Europadomstolen hävdade Bendenoun att han inte fått en rättvis rättegång i de administrativa domstolarna såvitt avsåg tillägget. Frankrike anförde följande: Tillägg regleras i den franska lagstiftningen under skattesanktioner och inte under straffsanktioner. Den högsta administrativa domstolen i Frankrike menade att den överträdelse som Bendenoun var anklagad för sågs som en skatteöverträdelse och inte som ett brott. Under tillsyn av administrativa domstolar påfördes tillägg av skattemyndigheter. Skattetilläggens storlek räknades ut med tilläggstaxeringen som underlag och stod i direkt proportion till den undandragna skatten. Tilläggen var inte ett alternativ till fängelsestraff. Straffrättsliga regler om bland annat medhjälp och regler om konkurrerande straff var inte tillämpliga på dessa tillägg.

⁷⁴ SOU 1996:116 s. 47 & 65.

⁷⁵ SOU 1996:116 s. 117ff.

⁷⁶ Bendenoun mot Frankrike: Dom den 24 februari 1994, serie A nr 284.

Beträffande det franska systemet med skattetillägg uttalade Europadomstolen sammanfattningsvis att då den skattskyldige inte handlat i god tro, och mot bakgrund av att reglerna i fråga omfattade ett stort antal överträdelse, konventionsstaterna måste vara fria att besluta sig för att låta skattemyndigheter påföra tillägg även då dessa skulle bli mycket stora. Det ansågs inte oförenligt med artikel 6 om det fanns möjlighet för den skattskyldige att få saken prövad av domstol med de rättighetsgarantier som ges i artikel 6.

Domstolen fann fyra faktorer som talade för att det var frågan om en sådan brottsanklagelse som medförde att artikel 6 var tillämplig. Faktorerna skulle tillämpas kumulativt och ingen av dem var ensam avgörande.⁷⁷

- 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 knöts påföljd om dessa inte uppfylldes.
- Tillägget skulle inte betraktas som ersättning för skada utan hade som syfte att fungera som ett avskräckande straff.
- Det påfördes med stöd av en generell regel vars syfte var att såväl avskräcka som bestraffa.
- Tilläggen kunde omvandlas till fängelse om de inte betalades.⁷⁸

Skattekontrollutredningen kom genom sitt arbete fram till att Europadomstolen vid bedömning av om en gärning är en brottslig handling som omfattas av artikel 6 tycktes tillämpa två olika tillvägagångssätt. Ett när gärningen traditionellt var kriminaliserad och ett när så inte var fallet. Då gärningen var kriminaliserad lyfte domstolen enligt utredningen fram de tre rekvisit som tidigare nämnts⁷⁹ som utmärkande för kriminell handling vid tillämpning av artikel 6, nämligen gärningens klassificering i den nationella rätten, gärningens art och straffets svårighetsgrad. Då domstolen prövade en gärning mot dessa tre rekvisit innebar ett beivrande av gärningen en anklagelse för brott.

Då det däremot gällde gärningar som traditionellt inte var kriminaliserade och hanterades i ett administrativt förfarande så som skattetillägg förhöll sig domstolen friare till rekvisiten och gjorde som i Bendenoun-fallet en helhetsbedömning av föreliggande omständigheter. Skattekontrollutredningen ansåg att en bedömning av om de svenska skattetilläggsreglerna omfattades av artikel 6 i första hand skulle göras mot bakgrund av Bendenoun-fallet. Slutsatsen blev den motsatta. Bland annat ansågs skattetillägg inte klassificerat som straff enligt svensk rätt, subjektiva rekvisit saknades och påföljden kunde inte ändras till fängelsestraff. Utredningens slutsats blev som nämndes ovan att det för de svenska skattetilläggsreglerna inte krävdes någon åtgärd på den grund att de skulle stå i strid med artikel 6.⁸⁰

⁷⁷ SOU 1996:116 s. 89ff.

⁷⁸ SOU 1996:116 s. 94.

⁷⁹ Detta arbete s. 21f.

⁸⁰ SOU 2001:25 s. 139f.

7 SOU 2001:25

7.1 Skattetilläggskommittén tillsätts

År 1999 tillsattes en utredning vars uppdrag var att se över de svenska reglerna om skattetillägg. Skattetilläggskommittén tillsattes och arbetet ledde till betänkandet SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.

Enligt direktiven⁸¹ var kommitténs uppgift att kartlägga tillämpningen av skattetilläggsreglerna och utforma ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättsäkerhet. En maximering av skattetillägg skulle övervägas samt om det är lämpligt och möjligt att samla reglerna om skattetillägg i en lag. Kommittén fick också enligt direktiven till uppgift att uppmärksamma frågan om skattetillägg vid periodiseringsfel.

En allmän och viktig utgångspunkt för kommittén var att ett nytt, eller i vart fall väsentligt ändrat system, till högre grad än det nuvarande skulle tillgodose Europakonventionens krav i artikel 6. Till skillnad från Skattekontrollutredningen ansåg kommittén att systemet för skattetillägg bör följa de principer som enligt konventionen gäller för straff.⁸²

7.2 Avgöranden från Regeringsrätten

I ett flertal avgöranden från kammarrätter och länsrätter har uttalats att skattetilläggen i och för sig omfattas av artikel 6, men ändå råder det bland de svenska förvaltningsdomstolarna en osäkerhet i frågan.

Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd med anledning av talan mot ett flertal domar under år 1999. Prövningstillstånd beviljades också senare för det ovan refererade målet med Volvo AB⁸³, i vilket frågan om tillämpligheten av artikel 6 utförligt behandlas.

Regeringsrätten fann vid en samlad bedömning enligt domen, efter det att en genomgång gjorts av de kriterier som Europadomstolen tillämpat i detta sammanhang, att det svenska skattetillägget får anses falla in under artikel 6. Särskilt syftet med sanktionen liksom det faktum att skattetilläggen kan uppgå till i princip hur höga belopp som helst ansågs vara tungt vägande argument för en tillämplighet av artikel 6. Enligt domen har det i sammanhanget inte någon väsentlig betydelse att subjektiva rekvisit så som uppsåt eller oaktsamhet inte krävs.⁸⁴

⁸¹ Dir. 1998:34

⁸² SOU 2001:25 s.14.

⁸³ Detta arbete kap 4.

⁸⁴ SOU 2001:25 s. 156.

7.3 Kommitténs överväganden

7.3.1 Anklagelse för brott

För de tre kriterier som domstolen använder vid bedömandet av om en anklagelse för brott är förhållanden - klassificering i den nationella rätten, överträdelsens natur samt påföljdens natur och stränghet, finns osäkerhet i avseendet om de är att betrakta som alternativa eller om en kumulativ bedömning är ett måste. I till exempel fallet Bendenoun mot Frankrike, som refererats ovan⁸⁵, kom domstolen fram till att en sammanvägande bedömning av de olika kriterierna och andra omständigheter var att föredra. Artikel 6 ansågs tillämplig på det franska skattetilläggsförfarandet⁸⁶. För de svenska skattetilläggsdelarna anser kommittén att möjligheten till helhetsbedömning medför större sannolikhet att artikel 6 ska anses tillämplig.

I en framställning i Svensk skattetidning år 1998 menar Börje Leidhammar att om en av de ovan nämnda tre faktorerna föreligger är detta tillräckligt för att artikel 6 ska vara tillämplig. Om ingen av dessa faktorer föreligger anser han att en sammanvägning av andra relevanta omständigheter ändå kan medföra att artikel 6 ska tillämpas. Börje Leidhammar kommer i sitt inlägg till slutsatsen att det svenska skattetilläggen bör betraktas som straff och därmed anses som anklagelse för brott.⁸⁷

I Kadubec mot Slovakien⁸⁸ och Lauko mot Slovakien⁸⁹ slog domstolen fast att det faktum att kriterium två och tre är alternativa inte omöjliggör att en samlad bedömning kan användas då separata analyser av varje kriterium inte medför någon klar slutsats om det föreligger en brottslig anklagelse. Båda fallen rörde mindre brott där böter ålagts av administrativ myndighet. Böterna hade ett bestraffande syfte och artikel 6 ansågs tillämplig.⁹⁰

Senare avgöranden har bekräftat att bedömningen av om en lagöverträdelse utgör en anklagelse för brottslig handling ska göras utifrån de tre kriterierna, men att en samlad bedömning inte är ett måste. Det andra och tredje kriteriet bör kunna betraktas som alternativa och inte kumulativa.

Efter Bendenoun fallet och Skattekontrollutredningens ställningstaganden har Europadomstolen prövat frågan om skattetillägg omfattas av artikel 6 i Schweiz och Nederländerna, i båda fallen blev svaret jakande. Avgörandena har stärkt argumenten för att svenska skattetillägg ska betraktas som straff till följd av brott och att artikel 6 därmed är tillämplig. Detta är också den slutsats som skattetilläggskommittén kommer till.

⁸⁵ Detta arbete s. 28f.

⁸⁶ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 148.

⁸⁷ Leidhammar, Börje: Svensk skattetidning 9/98 s. 835ff.

⁸⁸ Kadubec mot Slovakien, dom den 2 september år 1998.

⁸⁹ Lauko mot Slovakien, dom den 2 september år 1998.

⁹⁰ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 149.

I det följande är utgångspunkten att artikel 6 är tillämplig och att de svenska reglerna bör utformas så att de uppfyller de krav som ställs i artikeln.⁹¹ Det faktum att skattetillägg ska betraktas som straff i den mening som artikel 6 avser, medför inte att Sverige i sin lagstiftning måste behandla skattetilläggen enligt samma regler som gäller för straff. Däremot måste Sverige uppfylla de rättsäkerhetsgarantier som artikeln ställer upp. Det finns dock inget hinder för att detta görs även då tilläggen betraktas som en administrativ sanktion vilken följer andra regler än de i Sverige enda sanktioner som betraktas som straff - böter och fängelse.⁹²

7.4 Rätten till en rättvis domstolsprövning

7.4.1 Tillträde till domstol

Enligt artikel 6 är det ett grundläggande krav att den som är anklagad för brott ska ha tillgång till en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag. Oavhängig innebär att domstolen inte ska påverkas av omständigheter utanför och opartisk syftar till att ingen part ska gynnas framför annan⁹³. Att ett första beslut om påförande av skattetillägg fattas av en annan myndighet än domstol är enligt Europadomstolens praxis inte något problem så länge möjligheten finns att få saken prövad i domstol. Om den enskilde inte överklagar har han enligt praxis självmant avstått från rättigheter som tillförsäkras honom enligt artikel 6.

Det nuvarande svenska skattetilläggsförfarandet uppfyller artikelns krav genom den möjlighet som finns att överklaga skattemyndighetens avgörande till länsrätt, som enligt kommitténs bedömning uppfyller konventionens krav på opartiskhet och oavhängighet. Det faktum att initiativet till domstolsprövning ligger hos den enskilde är inte något problem.⁹⁴

7.4.2 Avgörande inom skälig tid

Syftet med denna bestämmelse är att handläggningen av ett mål inte ska skötas allt för långsamt och i brottmål att den anklagade inte ska behöva gå för länge ovetandes om sin framtid. Avgörande för hur skälig tid ska räknas ut är när anklagelse för brott föreligger. Europadomstolen har en omfattande praxis där svaret kan sökas. Startpunkten ansågs i ett fall vara då en formell anklagelse om brott gjorts och i ett annat fall då den enskilde fått en officiell underrättelse från behörig myndighet. Det har uttalats att tiden från det att den enskildes situation påtagligt påverkats av en misstanke bör räknas.⁹⁵

⁹¹ SOU 2001:25 s.156ff.

⁹² SOU 2001:25 s. 159f.

⁹³ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 167.

⁹⁴ SOU 2001:25 s. 161.

⁹⁵ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 227.

I dom den 15 oktober 2002 i mål 611-2000 fastställdes i Sundsvalls Kammarrätt den av länsrätten beslutade eftergiften av skattetillägg eftersom processen tagit allt för lång tid. Nio och ett halvt år hade då förflutit från ursprungligt beslut att påföra skattetillägg. En av de främsta orsakerna till detta var att ärendet låg utan åtgärd hos länsrätten i nästan fyra och ett halvt år, vilket inte ansågs acceptabelt. Vid beslut beaktades Regeringsrättens uttalanden i RÅ 2000 ref 66 och Europadomstolens domar den 23 juli 2002 - Västberga Taxi AB mot Sverige och Janosevic mot Sverige, vilka refereras nedan⁹⁶, om eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt i de fall tillägget har undanröjts i en lägre instans och kammarrätten fann att skäl att efterge skattetillägget förelåg.

För skattemyndigheter gäller att ärenden ska handläggas så snabbt, enkelt och billigt som möjligt utan att det tummas på säkerheten. Av taxeringslagen framgår det också att skattemyndighet snarast ska ompröva beslut som den skattskyldige har överklagat. Men enligt kommitténs bedömning är det sannolikt att överträdelse av konventionen ibland görs då domstolsprövning ska ske inom skälig tid.⁹⁷

7.4.3 Passivitetsrätt

Passivitetsrätt innebär att en person som är misstänkt för brott inte själv måste ge medgivande eller lämna information som kan vara till nackdel för denne i utredning eller vid bevisning. Det är åklagarens uppgift att ta fram fällande bevisning, den tilltalade har rätt att inte uttala sig och behöver på inget sätt underlätta åklagarens arbete. Europakonventionen innehåller inte så som FN-konventionen någon uttrycklig bestämmelse om rätten att hålla tyst, men det anses vara en viktig rättssäkerhetsprincip för att en rättegång ska betraktas som rättvis att den misstänkte inte ska tvingas utföra någonting som kan få en belastande följd för honom.⁹⁸

Skyldigheter den skattskyldige har enligt svenska regler, till exempel att lämna handlingar och uppgifter, upphör inte bara för att deklaration lämnats in till skattemyndigheten utan fortsätter under en eventuellt efterföljande skatteutredning. Det enda tvångsmedel som finns att ta till då detta inte följs är enligt taxeringslagen vite.

Passivitetsrätten vid skatteutredningar har varit föremål för debatt ett antal gånger. Det har pekats särskilt på konflikten mellan skyldigheten att medverka i skatteutredning enligt svenska regler och då kanske tvingas lämna uppgifter som kan vara belastande för den skattskyldige och rättigheten att förhålla sig passiv enligt artikel 6. Tidigare kunde skattemyndigheten vid vite kräva att den skattskyldige lämnade uppgifter som var viktiga för kontroll av deklaration och taxering. Vite kunde dessutom dömas ut flera gånger för samma sak⁹⁹.

⁹⁶ Detta arbete kap. 8.

⁹⁷ SOU 2001:25 s. 162ff.

⁹⁸ SOU 2001:25 s. 168.

Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 216.

⁹⁹ Tärnberg, Ann: *Överklagande och skatter*: Uddevalla 1999, s. 157f.

På grund av Europakonventionen gjordes en ändring i 5 § och 12 § taxeringslagen som innebar att det sedan den 1 januari 1998 är förbjudet att förelägga den skattskyldige vid vite att medverka i utredningen om det finns anledning att anta att brott begåtts och att det finns ett samband mellan uppgifterna och den gärning som brottsmisstanken avser.¹⁰⁰

7.4.3.1 Passivitetsrätten och skattetilläggen

Utgångspunkten för kommittén har som tidigare angivits varit att skattetilläggen är att betrakta som brottspåföljd varför också artikel 6 ska uppfyllas. Passivitetsrätten utgör ett problem eftersom en skatteutredning ur konventionssynpunkt är en slags brottsutredning.

Skattemyndighet kan tänkas vidta åtgärder i skatteutredning när risk för påförande av skattetillägg finns. Risker finns att denna inte stämmer överens med den skattskyldiges rätt att inte behöva uttala sig om något som kan påverka honom negativt. Eftersom skattetillägg enligt svensk rätt inte ses som en brottspåföljd, är inte heller ändringarna i taxeringslagen avseende begränsning av möjligheten till vitesföreläggande tillämpliga. För att skattetilläggsförfarandet ska vara förenligt med konventionen krävs det att motsvarande ändringar genomförs även då det gäller skattetillägg.¹⁰¹

Enbart den principiella uppgiftsskyldigheten utan tvång och utan straffansvar vid underlåtenhet kan inte anses stå i strid med konventionen. Då skattskyldig underlåter att lämna in uppgifter finns det inget som hindrar myndighet eller domstol att väga in detta i bedömningen av om skattetillägg ska påföras. Synpunkter har framförts på att det kanske skulle vara rimligt att tvinga skattemyndigheter att informera skattskyldig om sin rätt till passivitet innan hans medverkan begärs om misstanke finns att han kommer att påföras skattetillägg till följd av oriktigt lämnad uppgift.¹⁰²

7.5 Oskuldspresumtionen

Oskuldspresumtionen anses vara en del av en rättvis rättegång och kommer till direkt uttryck i artikel 6. Den som har blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts. Domstolen får inte ha någon förutfattad mening avseende om den anklagade har begått det aktuella brottet eller inte. Åklagaren har hela bevisbördan och vid osäkerhet i skuldfrågan ska bedömning göras till förmån för den tilltalade.¹⁰³

Det kan ifrågasättas om oskuldspresumtionen beaktas då de svenska skattetilläggsreglerna tillämpas. Beviskraven i mål om skattetillägg är lägre än vad de är i brottmål men enligt oskuldspresumtionen är beviskravet högt när en anklagelse för brott föreligger. Straffrättens krav på full bevisning behöver alltså inte upprätthållas då mål avser påförande av

¹⁰⁰ SFS 1997:1028 och prop. 1997/98:10.

¹⁰¹ SOU 2001:25 s. 174.

¹⁰² SOU 2001:25 s. 174ff.

¹⁰³ Petersson, Roger: *Europakonventionen*: Göteborg 2001, s. 25.

skattetillägg. Vad som även bör beaktas är att svenska skattetillägg påförs utifrån ett strikt ansvar även om hänsyn tas till subjektiva omständigheter till exempel i samband med prövning av eftergiftsgrunder. Är detta förenligt med oskuldspresumtionen?¹⁰⁴

Att det skulle strida mot artikel 6 att ålägga straff utan vare sig uppsåt eller oaktsamhet följer inte uttryckligen av något avgörande från Europadomstolen. Att införa brott som grundar sig på objektiva förhållanden utan hänsyn till varken brottsligt uppsåt eller oaktsamhet är upp till varje konventionsstat att göra. Men det har ändå ifrågasatts om strikt ansvar så som vid påförande av skattetillägg kan anses strida mot oskuldspresumtionen.¹⁰⁵

7.6 Synpunkter från kommittén

Kommittén anser att det inte stämmer särskilt väl överens med normer inom straffrätten att kriminalisera gärningar enligt principen om strikt ansvar. Det finns en risk att straffet får en form av godtycke eftersom det faktiskt kan medföra att olyckshändelser bestraffas. Straffens ändamål enligt västerländska rättsordningar är att det ska fungera i individual- och allmänpreventivt syfte genom att straffet utgör klander för en handling eller underlåtenhet som förutsätter skuld på den misstänktes sida.

Mycket talar enligt kommittén för att det svenska skattetilläggssystemet är acceptabelt ur konventionens synvinkel, även om en hel del enskilda fall säkert skulle underkännas. Visserligen kan påföljderna bli mycket ingripande för den enskilde, men denne har genom eftergiftsgrunderna möjlighet att slippa undan även om det inte är det lättaste. I det tidigare refererade Volvo-målet¹⁰⁶ utgick Regeringsrätten från att den skattskyldiges möjlighet att slippa undan påförande med hjälp av eftergiftsgrunderna, tillsammans med de fall där skattetillägg bortfaller på rent objektiva grunder, innebar att någon konflikt med oskuldspresumtionen inte uppkom. Regeringsrätten underströk vikten av att varje enskilt fall skulle få en omfattande och inte allt för restriktiv bedömning av om förutsättning förelåg för undanröjande.¹⁰⁷

Proportionalitetsprincipen har som tidigare nämnts flertalet gånger stor betydelse då Europadomstolen tillämpar konventionen. Då en proportionalitetsbedömning enligt denna princip görs, ska ett intresse för samhället beaktas och jämföras med den kränkning den enskilde utsätts för. Detta görs för att kunna bedöma om straffet står i proportion till samhällets intresse. Kommitténs uppfattning är att skattetilläggen ofta blir allt för ingripande för den enskilde i relation till samhällets vinst, skattetilläggen är ofta oproportionellt ingripanden.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Leidhammar, Börje: Svensk skattetidning 9/98, s. 837f.

¹⁰⁵ SOU 2001:25 s. 178ff.

¹⁰⁶ Detta arbete s. 16.

¹⁰⁷ SOU 2001:25 s. 182ff.

¹⁰⁸ SOU 2001:25 s. 185f.

7.7 Problemet med dubbelbestraffning

Det har diskuterats om rätten till en rättvis rättegång under artikel 6 innefattar ett krav på att den som en gång har fått sin sak prövad av domstol, ska vara skyddad mot nytt åtal och ny dom för samma brott. Ett generellt förbud mot lagföring två gånger i samma sak verkar artikeln inte innefatta, men under speciella omständigheter kan antagligen ny lagföring och dom förhindras. I FN-konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter och genom Europakonventionens artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet, finns däremot bestämmelsen uttryckligen. Dock finns det undantag till exempel vid beviljande av resning eller domvilla.¹⁰⁹

Enligt nuvarande regler hindrar inte påförandet av skattetillägg att den skattskyldige även kan bli åtalad vid allmän domstol för skattebrott, skatteförseelse eller vårdslös skatteuppgift till följd av den oriktiga uppgift som föranlett skattetillägget. Även i de fall då den skattskyldige blivit frikänd från skattebrott påförs skattetillägg. Däremot har det förutsatts att det vid bestämmandet av påföljd för skattebrott, ett eventuellt påfört skattetillägg ska vägas in¹¹⁰. Detta följer även av 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken.¹¹¹

I NJA 2000 s. 622 prövades frågan om Ingvar N som påförts skattetillägg även kunde bli dömd till påföljd för skattebedrägeri. Av Högsta domstolens domskäl framgick bland annat att skattetillägg enligt intern svensk lagstiftning inte är att anse som en straffrättslig påföljd. Ett beslut om skattetillägg utgör därför inte heller något hinder mot ett senare åtal för skattebrott även om detta skulle avse samma gärning som ledde till påförande av skattetillägg. Genom artikel 4 framgår det också att rättskraften avser brott och inte gärning, vilket innebär att det inte skulle föreligga hinder mot ett nytt åtal för samma gärning bara åtalet gällde ett annat brott. Eftersom skattetillägg påförs utan att varken uppsåt eller oaktsamhet visats och det för skattebedrägeri krävs uppsåt, är de brott som Ingvar N åtalats för enligt Europakonventionen inte att se som samma brott. På grund av detta ansågs det inte vara något problem att efter påförande av skattetillägg även döma till påföljd för skattebedrägeri.¹¹²

I avgörande från Regeringsrätten den 13 september 2002 mål nr 624-1999 prövades om den omständighet att Sigvard L fälldes till ansvar för skattebedrägeri genom lagakraftvunnen dom, med hänsyn till artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, skulle utgöra ett hinder mot att låta det tidigare påförda skattetillägget bestå. Den faktiska omständighet att Sigvard L hade underlåtit att ta upp viss inkomst i sin självdeklaration var grund för både påförande av skattetillägg och dömande till påföljd för skattebedrägeri. Vad som var avgörande även i det här fallet var att bedöma om Sigvard L begått ett eller flera brott. Europadomstolen

¹⁰⁹ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*: Stockholm 2002, s. 223f.

¹¹⁰ prop. 1971:10 s. 351 och s. 364.

¹¹¹ SOU 2001:25 s. 191ff.

¹¹² NJA 2000 s. 622ff.

har konstaterat att en och samma gärning kan innefatta flera brott¹¹³. Skattetillägg påförs enligt administrativ ordning utan krav på uppsåt eller oaktsamhet, emedan det för dömande för skattebedrägeri krävs att, skattskyldig till ledning för myndighets beslut gällande beskattning, uppsåtligt lämnat oriktig uppgift som medfört att han fått betala för lite skatt¹¹⁴. Regeringsrätten konstaterade att det var frågan om olika brott i Europakonventionens mening och att inget hinder förelåg för att låta det påförda skattetillägget bestå.¹¹⁵

7.7.1 Kommitténs synpunkter

Eftersom skattetillägg av kommittén betraktas som ett straff, blir frågan aktuell om det är lämpligt att ett straff för vad som kan synas vara samma sak åläggs av både en allmän domstol och en administrativ myndighet. Enligt kommitténs sätt att se det är det någon form av dubbelbestraffning då den skattskyldige både ställs till straffansvar och måste betala skattetillägg på grund av samma oriktiga uppgift. Något hinder för detta föreligger inte för närvarande enligt svensk rätt då det rör sig om en administrativ sanktion och en straffrättslig påföljd.¹¹⁶

Enligt artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll är dubbelbestraffning förbjuden och klart är väl att den svenska regleringen är långt ifrån idealisk även om det skulle framkomma att den inte strider mot konventionen. Kommittén anser att övervägande skäl talar för att det inte strider mot förbudet mot dubbelbestraffning om någon som blivit påförd skattetillägg genom ett administrativt förfarande därefter döms till straffansvar för samma oriktiga uppgift. En av anledningarna till detta är att det för straffansvar krävs uppsåt vilket ju inte påförande av skattetillägg kräver och det alltså inte är att se som straff till följd av samma brott.

Om det skulle vara så att förbud mot dubbelbestraffning blev tillämpligt då någon ålagts skattetillägg och dömts för skattebrott på grund av att detta ansågs gälla samma brott, skulle i princip alla skattebrott sedan bestämmelsen trädde i kraft den 1 november 1998 strida mot konventionen och sedan 1995 även vara lagstridig eftersom konventionen då inkorporerades i svensk lag.¹¹⁷

Enligt den remiss som regeringen överlämnade till Lagrådet den 19 december 2002¹¹⁸ föreslår regeringen att skattetillägget ska kunna jämkas till hälften eller en fjärdedel om den skattskyldige har fällits till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. För att jämkning ska bli aktuell krävs enligt regeringen att gärningen innefattar lämnande av en sådan oriktig

¹¹³ Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (ECHR 1999-VI) beslut den 14 september 1999.
Franz Fischer mot Österrike avgörande den 29 maj 2001.

¹¹⁴ 2 § skattebrottslagen (1971:69).

¹¹⁵ Regeringsrättens dom den 13 september 2002 mål nr 624-1999.

¹¹⁶ SOU 2001:25 s. 191ff.

¹¹⁷ SOU 2001:25 s. 199.

¹¹⁸ Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet*.

uppgift som eller sådan underlåtenhet som kan leda till att skattetillägg påförs och att det framstår som oskäligt att hela skattetillägget tas ut.¹¹⁹

7.8 Kommitténs förändringsförslag

Enligt direktiven ska kommitténs övervägande ha sin utgångspunkt i att sanktionssystemet ska bygga på enkla och schabloniserade regler som ska bli aktuella att tillämpa vid i princip alla fall då brist uppstår i lämnade av uppgifter. Utrymme måste också lämnas för en nyansering av sanktionerna för att systemet ska framstå som rimligt. Kommittén har kommit fram till att de förändringskrav som ställts inte är förenliga med varandra och det enda rimliga är att försöka komma fram till en acceptabel kompromiss.

Systemet med skattetillägg användes sparsamt under den första tiden efter dess tillkomst, men har successivt kommit att användas mer frekvent. Övervägande har gjorts om skattetilläggsystemet i grunden ska göras om på så sätt att det inte ska ha en bestraffande karaktär utan bygga på att avgifter utgår i proportion till de kostnader som ett oriktigt uppgiftslämnande vållar det allmänna, till exempel i form av ränteförluster.

En utgångspunkt för kommittén var att ett nytt eller i väsentliga delar förändrat system skulle uppfylla de krav som Europakonventionen ställer, eller oavsett detta, ändå förändra dagens system. Kommittén anser att många som inte är förtjänta av en ekonomisk sanktion idag bestraffas även då dessa faktiskt handlat i god tro. Ofta är straffet också mer långtgående än vad det borde vara. Ett annat problem som lyfts fram är att systemet är svårforutsebart och orättvist vilket tidigare visats ha negativ inverkan på den grundläggande allmänpreventiva effekten ett sanktionssystem förhoppningsvis har.¹²⁰

Börje Leidhammar ansåg i ett inlägg redan 1998 att skattemyndigheten genom ett skärpt beviskrav borde ha bevisbördan för både förutsättningarna att en uppgift faktiskt varit oriktig och för att någon eftergiftsgrund inte föreligger. Skattemyndigheter har redan på eget initiativ ett visst utredningsansvar av eventuella eftergiftsgrunder och steget till en omkastad bevisbörda borde då enligt inlägget inte vara så långt.¹²¹

7.8.1 Systemets grundläggande struktur

Kommitténs förslag är att sanktionen skattetillägg även i fortsättningen i första instans ska prövas av skattemyndighet med garanterad rätt för den enskilde att få överprövning i domstol. Att en del svårigheter framförallt i förhållande till Europakonventionen skulle försvinna om skattetillägget försvann och sanktioner istället anförtroddes allmän domstol, åklagare och polis anser kommittén är utan tvivel, men detta skulle innebära ett steg tillbaka i den utveckling som ägt rum sedan år 1971 då tillägget infördes.

¹¹⁹ Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s. 150ff.

¹²⁰ SOU 2001:25 s. 201ff.

¹²¹ Leidhammar, Börje: *Svensk skattetidning* 9/98, s. 838f.

Tidigare, under skattestrafflagens tid, kunde mycket små fel i självdeklarationen leda till åtal och straff för vårdslös deklARATION. Kritiken mot detta var bland annat att de som upptäcktes drabbades hårt medan det stora flertalet förblev ostraffade.

Om intentionen är att alla former av oriktigt uppgiftslämnande ska drabbas av en ekonomisk sanktion verkar det inte vara troligt att detta kan hanteras av några andra organ än skattemyndigheterna - systemet skulle bli ohanterbart om besluten inte tas i samband med deklarationsgranskning. Kommittén anser alltså inte att det i grunden finns tillräckliga skäl att förändra systemet. Förtjänsterna bör i stället framhävas och bristerna elimineras så gott det går.

Ett villkor som måste uppfyllas för att Europakonventionen inte ska överträdas då hanteringen ligger kvar på skattemyndigheter är att den enskilde inom skälig tid kan få till stånd domstolsprövning. Ett förslag som högst troligt skulle skynda på beslutsprocessen innebär att istället för att skattemyndigheten beslutar om skattetillägg, den skattskyldige ska få chans att godkänna det samma och om så inte görs ska frågan hänskjutas till domstol. En förändring av sådant här slag skulle enligt kommittén medföra en hel del frågetecken. Att få skattskyldiga att aktivt godkänna tillägget är mycket begärt samtidigt som säkert de flesta av olika anledningar inte bryr sig om att överklaga.¹²²

7.8.2 Begreppet oriktig uppgift

Kommitténs förslag är att grundförutsättningen för att skattetillägg ska påföras bör liksom idag vara att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklARATION eller annars under förfarandet. Det bör enligt kommittén anges uttryckligt i lagen att en oriktig uppgift aldrig ska anses lämnad om uppgiften är tillräcklig för att ett riktigt beskattningsbeslut ska kunna fattas. Dilemmat uppstår till exempel då en oriktig uppgift lämnats i deklARATIONEN men det rätta förhållandet klart framgår av bilaga.

Begreppet oriktig uppgift är svårt att definiera. Det bör ungefärligen omfatta varje osant meddelande som lämnats angående någon omständighet som har betydelse för att skattskyldigheten ska bli rätt fastställd. Även förtigande av omständighet innefattas.¹²³

Något som kan föranleda problem är att avgöra ifall det rör sig om en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande eftersom det senare inte föranleder skattetillägg. Det är ofta svårt att avgöra vad som är vad. I ett försök att beskriva skillnaden kan det sägas att den information som lämnas, och hur den objektivt sett bör tolkas av skattemyndigheten, är avgörande. Då till exempel avdrag yrkas under inkomst av tjänst för en semesterresa och det också anges i deklARATIONEN att det rör sig om en semesterresa, är det upp till skattemyndigheten att avslå yrkandet eftersom det inte är avdragsgillt och någon oriktig uppgift anses inte vara lämnad.¹²⁴

¹²² SOU 2001:25 s. 204ff.

¹²³ SOU 2001:25 s. 210f.

¹²⁴ Tärnberg, Ann: *Överklagande och skatter*, Uddevalla 1999, s. 221.

Gällande bevis för att en oriktig uppgift lämnats anser kommittén att skattetilläggssystemet bör upprätthålla det internationellt vedertagna beviskravet utom rimlig tvivel. Detta innebär att den som utför bevisvärdering måste vara helt övertygad om att den tilltalade är skyldig och det tvivel som kan finnas ska vara helt obetydligt i förhållande till omständigheterna.¹²⁵

7.8.3 Subjektiva förutsättningar

Förslaget som kommittén lägger fram innebär ett krav på antagande att oriktig uppgift lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet för att skattetillägg ska påföras. Denna bedömning ska göras av skattemyndigheterna. I de fall då oaktsamhet kan anses ursäktlig med hänsyn till omständigheterna ska tillägg inte påföras. Skattetillägg ska inte utgå om den skattskyldige kan antas ha felbedömt skattereglerna eller relevanta faktiska förhållanden. Om oriktigheten kan antas ha haft samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållanden eller om andra särskilda skäl föreligger bör den skattskyldige inte lastas och skattetillägg ska inte påföras.

Så som reglerna för närvarande tillämpas är det i princip omöjligt att slippa påförande med argumentet att skattereglerna varit invecklade och svåra att tolka och endast i mycket få fall har detta medfört att skattetillägg inte påförts. Kommittén anser att detta bör förändras och om den uppfattning som ligger till grund för deklarationen är försvarlig eller ursäktlig, bör skattetillägg inte utgå i annat fall än om den skattskyldige skulle ha förstått att frågan kunde vara diskutabel och därför borde försett skattemyndigheten med ett mer utförligt underlag.

Det är oklart och omstritt hur man från Europakonventionens utgångspunkter ska se på bestämmelser som innebär att straff åläggs enligt principen om strikt ansvar. Sverige uppfyller nog dessa krav, men kommittén menar att det ändå är viktigt att sanktionerna framstår som rättvisa och rimliga.¹²⁶

Börje Leidhammar ansåg redan år 1998 att ett skärpt beviskrav gentemot skattemyndighet borde innefatta bevisning om subjektiva rekvisit. En prövning av både den subjektiva och objektiva sidan av en oriktig lämnad uppgift ansåg han skulle genomföras innan skattetillägg påfördes.¹²⁷

För att skattetillägget ska utgå anser kommittén även att det i någon mening bör föreligga skuld på den skattskyldiges sida att en oriktig uppgift lämnats eftersom sanktionen är ingripande och av bestraffande karaktär. Det bör alltså enligt kommittén krävas att uppgiften lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet. Vidare anser kommittén att tillägg inte ska utgå om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna. Vid en eventuell felbedömning måste det avgöras om den är

¹²⁵ SOU 2001:25 s. 210f.

¹²⁶ SOU 2001:25 s. 212ff.

¹²⁷ Leidhammar, Börje: Svensk skattetidning 9/98, s. 839.

försvarlig eller ej och då bör detta göras utifrån den skattskyldiges synvinkel och inte en experts. En viss schablonisering är naturligtvis nödvändig.

Slutligen anser kommittén att befrielsegrunderna till följd av den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande lagtekniskt inte ska betecknas som omständigheter som befriar från skattetillägg, utan istället bör det vara en förutsättning för att skattetillägg ska få påföras att sådana ursäktliga förhållanden inte föreligger.¹²⁸

Enligt lagrådsremissen framgår att det enligt regeringens bedömning, till skillnad från kommitténs, inte ska krävas att en oriktig uppgift lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet för att skattetillägg ska kunna påföras. Anledningen till detta är enligt regeringen att det till exempel skulle öka risken för konflikt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll att kräva uppfyllande av subjektiva rekvisit för påförande. En ytterligare anledning är att regeringen anser att det är viktigt att ha enkla och schabloniserade regler som leder till likformighet, förutsebarhet och rättvisa då antalet ärenden kan bli väldigt många.¹²⁹

7.8.4 Skattetillägg vid skönstaxering

Skattetillägg som tidigare automatiskt påfördes vid skönstaxering föreslår kommittén ska slopas. Skattemyndigheten ska ges möjlighet att beräkna skattetillägget när den skattskyldiges egna uppgifter är otillräckliga för uträkning enligt vanliga principer.¹³⁰

7.8.4.1 Utebliven deklaration

Skattetillägg kan påföras vid skönstaxering både vid utebliven deklaration och i de fall då deklarationen är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för taxering. Framför allt har motivet till att påföra skattetillägg i dessa fall varit en förhoppning om att på detta sätt kunna framtvunga deklaration och i fall då en skattskyldig ett år på grund av markant högre extraordinär inkomst underlåter att deklarerera denna med förhoppningen att skönstaxeras till tidigare års lägre inkomst. Då en tidigare utebliven deklaration inkommer till skattemyndigheten stryks tillägget. Det kan alltså sägas ha en vitesliknande funktion. Kommittén anser att en sanktion av denna karaktär högst troligt inte betraktas som straff för ett brott enligt Europakonventionens synvinkel, men menar att en förändring av regelsystemet ändå skulle vara på sin plats.

Kommittén lyfter fram två förändringar som gjorts sedan nuvarande ordning infördes. Den första är att det för passivt skattebrott inte längre krävs direkt uppsåt, utan alla former av uppsåt är tillräckliga. Straffansvaret har utvidgats. Detta medför att argumentet att påföra skattetillägg vid utebliven deklaration på grund av att den skattskyldige på

¹²⁸ SOU 2001:25 s. 214ff.

¹²⁹ Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s.221ff.

¹³⁰ SOU 2001:25 s. 220.

detta sätt kan gömma extraordinära inkomster inte håller. Den skattskyldige riskerar straffansvar för skattebrott genom att göra detta, men även då deklaration avges men med utelämnande av den extraordinära inkomsten riskeras det samma.

Den andra förändringen är att kontrolluppgiftsskyldigheten har utvidgas. Detta medför en större möjlighet för skattemyndigheter att ta reda på riktiga förhållanden. Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration utgår även då skönstaxering görs med lämnade kontrolluppgifter som grund, vilket kommittén anser vara svårt att se skälet till.¹³¹

Kommittén ifrågasätter om skattetillägg vid utebliven deklaration över huvud taget bör behållas. Det anses vara en allt för drastisk sanktion och kanske skulle inte fler deklarationer utebli på grund av att tillägget i detta avseende plockas bort.

Förslag finns sedan skattekontrollutredningens arbete på att förseningsavgifter ska höjas till det tredubbla om deklaration inte lämnas in. Blir detta verklighet anser kommittén att skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration helt ska slopas.¹³²

7.8.4.2 Bristfällig deklaration

Då skattskyldig avlämnat deklaration som inte kan läggas till grund för taxering utförs skönstaxering varpå skattetillägg utgår. Detta fall är mer tvivelaktigt utifrån de synpunkter som ligger till grund för artikel 6. Den skattskyldige behandlas på samma sätt som om deklarationen innehållit oriktiga uppgifter, men samtidigt är en förutsättning för skattetillägg på denna grund att inte uppgifterna är påvisbart oriktiga eftersom skattetillägg då inte ska påföras enligt denna regel. Detta kan strida mot artikel 6 eftersom myndigheter inte behöver visa några oriktiga uppgifter, utan den skattskyldige själv måste bevisa att hans uppgifter stämmer.

Kommittén anser att även skattetillägg på grund av bristfällig deklaration ska slopas. I praktiken tror kommittén att de skattetillägg som bör utgå till följd av brist kommer att göra det ändå eftersom de utredningar som görs oftast hittar felaktigheter.¹³³

7.8.5 Skattetilläggets belopp

Kommittén föreslår att strikt anknytning till den undandragna skatten vid beräkning av skattetillägg ska behållas, trots att detta medför vissa nackdelar. Ett exempel som kan nämnas är att tillägget inte går att uttrycka i kronor i samband med taxering eller vid en eventuell domstolsprövning, utan först när skatten debiteras. Ett antal andra möjligheter att räkna ut skattetillägget på beaktades av kommittén - beräkning på undanhållet belopp i stället för undandragen skatt, fasta skattesatser vid beräkningen av skattetillägget och fasta skattetillägg i vissa fall. Inget av dessa

¹³¹ SOU 2001:25 s. 220ff.

¹³² SOU 2001:25 s. 222f.

¹³³ SOU 2001:25 s. 224f.

överväganden ledde kommittén till någon annan slutsats än att den nuvarande anknytningen till undandragen skatt bör behållas.¹³⁴

Regeringen beaktade kommitténs förslag och kom till samma resultat som denne i sin remiss till lagrådet - anknytningen till den undandragna skatten vid skattetilläggets beräkning bör behållas.¹³⁵

Det förslag som lades fram till en början innebar att skattetillägg som huvudregel skulle utgå med 40 % av den undandragna skatten. Detta görs redan i dag när det gäller inkomstskatt, men föreslogs av kommittén också tillämpas på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena.

Då kommittén genomfört arbete för att komma fram med konkreta förslag, stannade denne vid att som i dagsläget ha kvar skattetillägg på 40 % avseende inkomstskatt och på 20 % avseende de andra fallen. Kommittén ansåg inte att några praktiska komplikationer skulle uppstå för att olika procentsatser används på skilda skatteslag. Det fanns emellertid andra aspekter som kommittén enligt kommittéförordningen var tvungen att beakta - ekonomiska. Det förslag som kommittén lade fram innebar att en ganska betydande del av skattetilläggen skulle komma att bortfalla, delvis till följd av ambitionen att tillgodose Europakonventionen. Enligt kommittéförordningen var kommittén förhindrad att lägga fram förslag som skulle komma att innebära intäktsförluster för staten utan att föreslå en finansiering. Om de gamla procentsatserna behölls skulle det föra med sig en intäktsförlust, och därför stannade kommittén trots allt vid att i sitt förslag lägga fram idén om en enhetlig procentsats på 40 % över hela fältet, det vill säga inte bara rörande inkomstskatt utan också på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena.¹³⁶

Regeringen kommer genom sitt arbete fram till att den gällande uttagsprocenten bör behållas. Skattetillägg ska alltså som huvudregel tas ut med 40 % vid inkomsttaxering och 20 % på mervärdesskatte-, punktskatte- och socialavgiftsområdena. Anledningen till att regeringen anser att den lägre procentsatsen bör gälla i de senare nämnda skatteslagen är bland annat för att företag ofta skulle drabbas orimligt hårt. Om den högre procentsatsen skulle tillämpas vid påförande för till exempel ett nystartat företag med brister i redovisningssystemet, skulle företaget kunna drabbas till den grad att det skulle drivas till konkurs till följd av skattetillägget. Enligt regeringen är detta ingen önskvärd utveckling.¹³⁷

7.8.6 Maximibelopp för skattetillägg

En maximiregel för skattetillägg bör enligt kommittén inte införas i någon lag. De synpunkter som talar för en maximiregel bör kunna tillgodoses inom ramen för en allmän möjlighet till jämkning. Eftersom skattetillägg tas ut i relation till undandragen skatt medför detta ibland mycket höga tillägg. Tak

¹³⁴ SOU 2001:25 s. 226ff.

¹³⁵ Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s. 131f.

¹³⁶ SOU 2001:25 s. 239ff.

¹³⁷ Lagrådsremissen: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s. 136ff.

på skattetillägg har tidigare behandlats av 1975 års skattetilläggsutredning men avvisades då precis som nu¹³⁸.

Med utgångspunkten att skattetillägg är en form av straff ifrågasätter kommittén de skäl som anförts mot att bestämma maximibelopp. Straffmaximum finns i princip vid alla brott, undantaget möjligen livstids fängelse. Dessa sätts upp för att inte straff ska utdömas som är oproportionella i relation till överträdelsen. Vad kommittén framför allt tycker är värt att kommentera är att en stor del av oriktigt uppgiftslämnande kan förutsättas göras av oaktsamhet. Det verkar inte rätt att behandla de fallen hårdare än vad som är motiverat bara för att de uppsåtliga fallen ska klämmas åt.¹³⁹

Kommittén tror inte att bestämmelse utan maximibelopp på nämnvärt sätt påverkar till exempel storföretag, kommuner och landsting eftersom dessa med stor säkerhet antas vara seriösa aktörer i näringslivet som inte spekulerar i möjligheten att slippa skatt genom uppsåtligt oriktigt uppgiftslämnande.

Eftersom det för skattemyndigheterna skulle vara en i princip omöjlig uppgift att väga in den skattskyldiges ekonomiska förhållanden vid fastställandet av skattetillägg är det enligt kommittén uteslutet att tänka sig någon annan typ av tak än ett absolut tal i kronor. För juridiska personer skulle ett eventuellt tak ligga på ett belopp omkring 3 miljoner kronor och för fysiska personer på ungefär 1 miljon kronor.

Kommittén anser, som nämnts ovan, inte att något maximibelopp måste bestämmas eftersom det i nästan alla fall skulle vara utan betydelse. De synpunkter som talar för en maximiregel bör i stället kunna tillgodoses inom ramen för den allmänna rätten till jämkning.¹⁴⁰ Enligt andra bedömare skulle dock ett maximibelopp vara önskvärt.¹⁴¹

Regeringens bedömning överensstämmer med kommitténs. Regeringen anser att det är svårt att tro att regler om ett maximibelopp skulle medföra att någon som överväger att undandra skatt kalkylerar med storleken på ett eventuellt skattetillägg. Att ha ett maximibelopp skulle alltså enligt regeringen inte minska antalet fall då skattetillägg påförs.¹⁴²

7.8.7 Jämkning av skattetillägg

En möjlighet att jämka skattetillägg då det annars skulle bli oproportionerligt högt och då gränssfall föreligger föreslås införas. Jämkning bör också kunna ske när oacceptabelt lång tid förflutit sedan den oriktiga uppgiften lämnades om den skattskyldige inte själv varit vållande till fördröjningen. Jämkning bör, undantaget mycket höga belopp, endast kunna ske till hälften eller en fjärdedel av vad som annars skulle ha utgått.

¹³⁸ SOU 1982:54 s. 169ff.

¹³⁹ SOU 2001:25 s. 247ff.

¹⁴⁰ SOU 2001:25 s. 249f.

¹⁴¹ Leidhammar, Börje: Svensk skattetidning 9/98, s. 839.

¹⁴² Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s. 144f.

Vad som kan tala för att en jämningsmöjlighet skulle införas är de tröskeeffekter som finns i den nuvarande ordningen. I många fall kan det vara osäkert om skattetillägg faktiskt bör påföras. Till exempel kanske skattemyndigheten finner att en felaktighet står i samband med den skattskyldiges sjukdom, men tvekar och bestämmer sig för att omständigheterna som föreligger inte är tillräckliga för att skattetillägg ska undanröjas. Det verkar i ett sådant fall vara orimligt att tillägget fastställs till fullt belopp. Kommittén anser också att en jämkning ska vara möjlig i fall där skattetillägg blir mycket oproportionellt i förhållande till oaktsamheten. Kommittén anser att det vid utdömande av skattetillägg vid domstol, precis som i brottmål, ska finnas en möjlighet att beakta om lång tid förflutit sedan anklagelse för brott gjordes vid bestämmandet av straff.

Enligt kommittén bör det inte vara fråga om att införa obegränsade möjligheter till jämkning. En förutsättning ska vara att en beräkning enligt vanliga principer medför ett oacceptabelt resultat i en jämförelse av den oriktiga uppgiftens art och den skattskyldiges vinning för det fall att uppgiften godtagits. Normalt bör skattetillägg inte utgå med högre belopp än 3 respektive 1 miljon kronor för en oriktig uppgift. För de fall detta skulle bli aktuellt föreslås en ökad möjlighet till jämkning utan bundenhet vid bestämda kvotdelar för domstol eller myndighet.¹⁴³

Enligt lagrådsremissen föreslår regeringen att skattetillägg ska jämkas till hälften eller en fjärdedel om tillägget uppgår till ett oskäligt högt belopp i förhållande till underlåtenheten eller felaktighetens art. Samma anser regeringen bör gälla om det förflutit oskäligt lång tid innan skattetillägget påförs och detta legat utanför den skattskyldiges kontroll.¹⁴⁴

7.8.8 Periodiseringsfrågor

År 1992 infördes reducerat skattetillägg vid periodiseringsfel. Frågan om tillämpning av skattetilläggsreglerna vid periodiseringsfel har sedan varit ett bekymmer eftersom det oftast inte rör sig om något egentligt undandragande utan bara en förskjutning av beskattning till en annan period.¹⁴⁵

Avseende periodiseringsfrågor har kommittén följande förslag: I de fall då den oriktiga uppgiften bara består i att ett belopp hänförs till fel taxerings- eller redovisningsperiod ska skattetillägg motsvara två procent i en del angivna fall och tio procent i de fall då detta inte är tillämpligt. Regler angående periodisering är mycket komplicerade och eftersom de är lätta att missförstå med följderna att oriktig uppgift lämnas, anser kommittén att skattetillägg inte ska utgå när grunden till den oriktiga uppgiften finns i de svårtolkade reglerna. Om detta blir verklighet skulle antagligen ett stort antal skattetillägg som påförs till följd av periodiseringsfel inte utgå.¹⁴⁶

¹⁴³ SOU 2001:25 s. 250ff.

¹⁴⁴ Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s. 146f.

¹⁴⁵ Tärnberg, Ann: *Överklagande och skatter*, Uddevalla 1999, s. 240.

¹⁴⁶ SOU 2001:25 s. 253ff.

7.8.9 Skyldighet att lämna uppgifter

På begäran ska den skattskyldige befrias från skyldighet att själv lämna uppgift som visar att han har lämnat en oriktig uppgift som kan leda till att skattetillägg påförs. Detsamma ska gälla om uppgiften skulle visa att den skattskyldige har begått brott. Detta är som tidigare nämnts¹⁴⁷ en del av rättigheten till rättvis rättegång, men skatteförfattningarna innehåller i många fall formuleringar som innebär att den skattskyldige har en principiell skyldighet att lämna uppgifter till de kontrollerande organen. Det vitesföreläggande som tidigare fanns för att tvinga skattskyldig att inkomma med uppgift försvann 1997 i de fall det fanns anledning att anta att brott begåtts. Om skattetillägg i Europakonventionens mening ska anses som straff måste motsvarande gälla då risk föreligger för påförande av skattetillägg. Inget hindrar dock att frågor ställs och domstol har även rätt att dra slutsatser av eventuell passivitet.

Enligt kommitténs mening skulle det bästa vara att införa en regel om att den skattskyldige på begäran ska befrias från skyldighet att själv lämna in handling eller uppgift som visar att han lämnat en sådan oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg. Det har inom kommittén ifrågasatts om den skattskyldiges intresse blir tillräckligt uppfyllt då denne själv måste begära befrielse och därigenom på ett sätt erkänna att oriktig uppgift lämnats. Utifrån konventionens synpunkt verkar denna ordning vara tillräcklig för uppfyllande.¹⁴⁸

7.8.10 Procedurfrågor

Rutiner vid skattemyndigheter bör inte behöva ändras på grund av de förändringar som kommittén har föreslagit. Den skattskyldige ska precis som nu har rätt att yttra sig, men i och med att skattemyndigheterna enligt kommitténs förslag ska bedöma frågan om den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte är att anse som ursäktlig får den skattskyldiges yttrande större betydelse än för närvarande.

Att införa en liknande ordning som den i 23 kap. 18 § rättegångsbalken om underrättelse om misstanke skulle i ärende om skattetillägg medföra många praktiska problem. Det verkar inte vara ett måste för uppfyllande av konventionen och kommittén väljer därför att avstå från att föreslå en sådan regel.

I fall då skattskyldig för talan i förvaltningsdomstol i mål om skattetillägg och denne vill bli hörd personligen händer det enligt kommitténs kännedom att begäran avslås med motiveringen att förvaltningsprocesslagen inte tillåter förhör med part i bevissyfte, vilket anses vara en feltolkning av lagen. Detta är inte förenligt med Europakonventionen. Utgångspunkten måste vara att ett sådant förhör är en

¹⁴⁷ Detta arbete s. 32.

¹⁴⁸ SOU 2001:25 s. 259ff.

del av en muntlig förhandling vilket också enligt kommittén måste förtydligas i den svenska lagstiftningen.¹⁴⁹

7.8.11 Verkställighet av skattetillägg

I Sverige gäller normalt för straff att dessa inte får verkställas innan domen vunnit laga kraft. Kommittén föreslår trots detta att principen om omedelbar möjlighet att verkställa beslut om skattetillägg ska behållas, men om den skattskyldige får avslag på en begäran hos skattemyndigheten om anstånd med skatteinbetalning, ska han också automatiskt få skjuta upp betalningen av skattetillägg fram till dess att avslagsbeslutet vunnit laga kraft eller blivit fastställt hos kammarrätt.

Regeringens ståndpunkt enligt lagrådsremissen är ungefär den samma. När skattskyldig begär omprövning av beslut som ligger till grund för skattetilläggsbeslutet ska också anstånd beviljas med att betala skattetillägget om så begärs. Huvudprincipen om omedelbar verkställighet av skattetillägg bör behållas, men kommer att tillämpas endast i de fall då den skattskyldige accepterar skattetilläggsbeslutet och i de fall den skattskyldige inte begär anstånd med betalning av skattetillägget.¹⁵⁰

Enligt svensk rätt finns det ingen överordnad princip som medför att påföljder för brott aldrig får verkställas innan dom vunnit laga kraft. Vad som särskilt bör beaktas är oskuldspresumtionen i artikel 6 som ju säger att var och en som blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess att hans skuld lagligen fastställts. Enligt kommitténs mening kan den berörda regeln inte antas kräva att en domstols dom varigenom ett straff har fastställts måste ha vunnit laga kraft innan den får verkställas. Det skulle i princip vara otänkbart att detta inte skulle vara förenligt med konventionen.

Kommissionen har också kommit fram till detta i ett antal fall, bland annat i *Källander mot Sverige*, där länsrätten avgjort om betalning av skattetillägg fick verkställas utan att hinder förelåg på grund av att överklagan gjorts. Kommissionen ansåg att då sökanden, *Källander*, enligt det svenska systemet hade möjlighet att överklaga länsrättens dom var det därmed inte slutligt avgjort att skattetillägg skulle betalas trots att han efter länsrättens dom blev skyldig till detta innan frågan hunnit överprövas. Om resultatet i överklagandeförfarandet skulle bli till den klagandes fördel skulle detta medföra att han skulle få ersättning för det skattetillägg han tidigare betalat. På grund av detta ansåg alltså kommissionen att betalning av skattetillägg före ett slutligt avgörande inte inkräktade på sökandes rätt att betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts på det sätt som avses i artikel 6.2.¹⁵¹ Det samma framgår av de nedan refererade domarna *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*¹⁵².

¹⁴⁹ SOU 2001:25 s. 263ff.

¹⁵⁰ Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s. 169ff.

¹⁵¹ *Källander mot Sverige*, beslut den 6 mars 1989 (No. 12693/87)

¹⁵² Detta arbete s. 51ff.

Vad som enligt kommittén skulle kunna vara ett större problem är om verkställighet av en administrativ myndighets beslut får ske innan domstol har gjort en överprövning. Något klart svar finns antagligen inte. Rent allmänt gäller att medborgare ska skyddas mot att myndighetspersoner utpekar dem till brottslingar innan domstol har avgjort saken¹⁵³. Någon klar slutsats kan nog ändå inte dras men att administrativ myndighet som första instans får ålägga straff är förenligt med konventionen. Kommittén anser att starka skäl talar för att det inte kan anses oförenligt med konventionen att kräva omedelbar verkställighet av skattemyndighetens beslut om skattetillägg.¹⁵⁴ Detta är också resultatet som nås i Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB mot Sverige även om Europadomstolen i de här två fallen poängterar att en stat måste hålla bestämmelser om omedelbar verkställighet inom rimliga gränser så att den enskildes möjlighet att kunna försvara sig i en eventuell domstolsprocess inte försämras.¹⁵⁵

7.8.11.1 Anstånd med betalning och lämnande av säkerhet

Enligt skattebetalningslagen¹⁵⁶ finns det vissa förutsättningar som kan medföra anstånd med betalning. Detta är till exempel då det kan antas sannolikt att den skattskyldige kommer att befrias från skatten. Endast mycket sällan händer det att anstånd beviljas. I de fall detta ändå sker ställs det i princip som krav att säkerhet ska lämnas för beloppet.

Problem som i och med detta aktualiseras består i att det ofta är företag med betalningssvårigheter som kan få anstånd med betalning av skattetillägg eftersom de troligen skulle gå i konkurs om tillägget betalades. För ett företag med betalningssvårigheter lär det i princip vara omöjligt att få den säkerhet som krävs för att slippa betala. Enligt kommitténs mening är det inte rimligt att denna ordning behålls och kommittén föreslår att reglerna om skyldighet att ställa säkerhet vid anstånd med betalning av skattetillägg helt plockas bort. Kommittén föreslår också att den som överklagat beslut om skattetillägg ska ha ovillkorlig rätt att slippa betala fram till dess frågan om skattetillägg har prövats av domstol.¹⁵⁷

Även enligt regeringens mening bör bestämmelserna om anstånd med att betala skattetillägg bedömas mer generöst. Det ska inte heller i något fall krävas att säkerhet ställs för att få anstånd med att betala skattetilläggsbeloppet.¹⁵⁸

Sammanfattningsvis föreslår kommittén följande:

¹⁵³ Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, Stockholm 2002, s. 235.

¹⁵⁴ SOU 2001:25 s. 267ff.

¹⁵⁵ Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s. 165f.

¹⁵⁶ Skattebetalningslagen (1997:483) 17 kap. 2 §.

¹⁵⁷ SOU 2001:25 s.269f.

¹⁵⁸ Lagrådsremiss: *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet* s. 74 och 167.

- Att skattetillägg även fortsättningsvis i första instans ska påföras av skattemyndighet, men en ovillkorad rätt till överprövning i domstol ska finnas.
- Att strikt anknytning till den undandragna skatten ska finnas kvar.
- Att maximibelopp för skattetillägg inte är önskvärt att införa.
- Att en förutsättning för skattetillägg är att den oriktiga uppgiften måste antas ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet som inte med hänsyn till omständigheterna är ursäktlig.
- Att skattetillägg inte påförs vid skönsbeskattning.
- Att den enskilde inte ska vara skyldig att tillhandahålla en handling som visar att han lämnat en oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg.
- Att den skattskyldige inte ska behöva lämna uppgift som visar att denne lämnat en sådan oriktig uppgift som kan leda till skattetillägg.
- Att skyldighet att ställa säkerhet vid anstånd med betalning av skattetillägg helt plockas bort.

8 Domar från Europadomstolen

Frågan om de svenska skattetilläggen ska omfattas av artikel 6 i Europakonventionen har tidigare avgjorts inom det svenska rättsväsendet genom exempelvis Volvo-målet¹⁵⁹, som behandlats ovan i kapitel 4, med resultatet att skattetilläggen ska omfattas av Europakonventionens artikel 6. Nu har även Europadomstolen haft tillfälle att lämna sin bedömning och i de två nedan refererade fallen Janosevic mot Sverige¹⁶⁰ och Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige¹⁶¹ har Europadomstolen intagit samma hållning som nationell svensk rätt gjort.

8.1 Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige

Sökanden hävdade att en överträdelse av artikel 6 i Europakonventionen hade ägt rum då skattemyndighets beslut om skatt och skattetillägg hade verkställts innan domstol haft möjlighet att ta upp fallet och dessutom ansåg sökanden att skattetillägg påförts på enbart objektiva grunder.

Förste sökanden Västberga Taxi Aktiebolag (bolaget) upplöstes på grund av brist på tillgångar den 2 december år 1997. Bolagets direktör Nino Vulic, andre sökanden, ägde vid den tid då skatteansvaret skulle avgöras hälften av andelarna, senare förvärvade han samtliga andelar.

Bolaget fick i februari år 1995 reda på att skattemyndigheten skulle justera dess skatt och påföra skattetillägg. Bolaget hade haft möjlighet att inkomma med komplettering, vilket inte hade medfört någon förändring. Vulic fick den 11 augusti reda på att skattemyndigheten hade för avsikt att höja hans beskattingsbara inkomst och påföra honom skattetillägg som en följd av bolagets uppjustering.

Båda sökanden hävdade att den inkomst som skattemyndigheten grundade sitt beslut på var felaktig och yrkade att verkställighet skulle skjutas upp. Skattemyndigheten avlog begäran. Sökanden överklagade till länsrätten där de fick rätt och ärendet återvisades till skattemyndigheten. Länsrätten uttalade dock att ett krav kunde ställas från skattemyndighetens sida att säkerhet skulle kunna lämnas. Detta kunde inte sökanden uppfylla och begäran om uppskjutande av verkställighet godtogs inte av skattemyndigheten. Sökanden överklagade till länsrätten och menade att en indrivandeprocess inte kunde påbörjas utan att en överträdelse av artikel 6 skedde, om inte domstol fått möjlighet att avgöra ärendet först. Länsrätten gick på skattemyndighetens linje. I oktober 1996 vägrades sökanden prövningstillstånd i kammarrätten, någon överklagan till Regeringsrätten gjordes aldrig.

¹⁵⁹ RÅ 2000 ref 66.

¹⁶⁰ Janosevic mot Sverige, dom den 23 juli år 2002.

¹⁶¹ Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige, dom den 23 juli år 2002.

8.1.1 Indrivandeprocessen

Den 20 december år 1996 lämnade kronofogdemyndigheten in en ansökan till tingsrätten om att bolaget skulle försättas i konkurs. En undersökning hade visat att det inte fanns någon egendom som kunde täcka skulderna. I februari år 1997 försattes sökanden i konkurs. Denne överklagade till Svea hovrätt och framhöll att en överträdelse av artikel 6 hade gjorts eftersom indrivandeprocessen hade fortskridit trots att skattemyndighetens beslut om skatteansvar och skattetillegg inte hade avgjorts i domstol. Överklagan ogillades och prövningstillstånd till Högsta domstolen meddelades inte.

I april år 1996 konfiskerade kronofogdemyndigheten Vulics besparingar i två banker. Sökanden överklagade till tingsrätten och begärde att konfiskeringen skulle ogillas. Den i tingsrätten gjorda överklagan ogillades, och Vulic överklagade aldrig till kammarrätten.

8.1.2 Straffprocessen

I augusti år 1995 rapporterade skattemyndigheten till åklagarmyndigheten att Vulic misstänktes för skattebrott baserat på den information som framkommit vid revision. I maj år 1997 åtalades Vulic för bokföringsbrott. Åtalet drogs dock senare tillbaka och länsrätten strök det från målet.

8.2 Janosevic mot Sverige

I fallet med Janosevic hävdade sökanden att den information som skattemyndigheten grundade sitt beslut på var felaktig. Han ville därför att verkställighet skulle vänta till dess tillgångarnas värde utretts och fastställts av domstol eftersom det förelåg risk för konkurs om han blev tvingad att betala skattetillegg. För att gå med på detta krävde skattemyndigheten att säkerhet skulle lämnas för tillgångarna vilket var omöjligt för sökanden.

Sökanden överklagade till länsrätten. Domen som föll innebar att förutsättningar för uppskjutande av verkställighet visserligen förelåg, men länsrätten gick på skattemyndighetens linje och medgav att detta inte kunde ske utan att säkerhet lämnades. Varken kammarrätten eller Regeringsrätten lämnade prövningstillstånd.

8.2.1 Indrivandeprocessen

I februari år 1996 fastslogs hos skattemyndighet att sökanden skulle ha inbetalt skatt, skattetillegg och förseningsavgift innan den 10 april. Den 29 mars lämnade kronofogdemyndigheten in en konkursansökan till tingsrätten. De enda tillgångar som enligt kronofogden fanns var ett antal fordon vars värde var otillräckligt för att täcka skulderna eller fungera som säkerhet. Den 23 april samma år kallades sökanden till tingsrätt. Konkursförhandlingarna blev uppskjutna till den 21 maj eftersom frågan om uppskjutande av dom fortfarande pågick hos skattemyndigheten. Utan

ytterligare fördröjning försattes sökanden i konkurs efter beslut den 10 juni år 1996.

Sökanden överklagade till Svea hovrätt och menade att tingsrätten brutit mot artikel 6 i Europakonventionen då konkursrättegång genomförts trots att skattemyndighetens beslut överklagats angående skatteförpliktelse och skattetillägg och detta inte prövas i domstol innan konkursbeslutet blev taget. Överklagandet till Svea hovrätt avskrevs och prövningstillstånd till Högsta Domstolen beviljades inte.

8.2.2 Straffprocessen

I oktober år 1997 dömdes Janosevic till tio månaders fängelse för skattebedrägeri och bokföringsbrott. Efterföljande år fastslogs domen av Svea hovrätt och år 1999 nekades prövningstillstånd till Högsta domstolen.

8.3 Europadomstolens avgörande

Då Europadomstolens beslut och motivering av dessa i mångt och mycket såg likadana ut i de båda ovan refererade målen, har jag valt att i stället för att i princip ta upp samma saker två gånger efter varandra, redogöra för Europadomstolens avgöranden av de två målen samtidigt.

8.3.1 Påstådd överträdelse av artikel 6

Både Janosevic och Västberga Taxi ansåg att Europakonventionens artikel 6 inte hade uppfyllts. Sökandenas klagan avsåg det faktum att skattemyndighetens beslut angående ytterligare skatt och skattetillägg hade tagits innan domstol haft möjlighet att avgöra fallen. Sökandena påstod att målen inte hade avgjorts inom skäligen tid och att detta medfört orättvisa rättegångar. Dessutom ansåg sökandena att oskuldspresumtionen inte hade uppfyllts. Grunden för sina påståenden hade sökandena i artikel 6 i Europakonventionen, vars tillämplighet också avgjordes.

8.3.1.1 Tillämplighet av artikel 6

Som tidigare nämnts är det tre kriterier som avgör om påfört skattetillägg ska betraktas som straff vilket medför tillämplighet av Europakonventionen. Enligt den svenska lagstiftaren och de svenska domstolarna betraktas inte skattetillägget som ett straff idag, utan snarare som en administrativ sanktion.

Enligt kriteriet om skattetillägg enligt nationell rätt tillhör straffrätten ansåg Europadomstolen att så inte var fallet. Därför måste skattetilläggen ses i ljuset av de andra två kriterierna vilka är alternativa och inte kumulativa.

En överträdelse ska ur konventionens synvinkel till sin natur vara straffrättslig eller den påföljd som blir resultatet ska vara så sträng att den generellt faller inom straffrättens ramar. För att artikel 6 ska tillämpas krävs det alltså att överträdelsen sanktioneras straffrättsligt - ses som ett

straff till följd av brott. I nationell rätt finns, som tidigare nämnts¹⁶², tre kriterier att titta på för att avgöra detta. Domstolen kom fram till att hur brottet klassificeras enligt svensk rätt inte är avgörande för om skattetillägg ska anses vara ett straff. Däremot medför överträdelsens natur och det faktum att mycket höga skattetillägg kan påföras att det enligt Europadomstolen faktiskt rör sig om ett straff i konventionens mening. Europakonventionens artikel 6 ska därmed tillämpas på de svenska skattetilläggen.

8.3.1.2 Tillgång till domstol

Att administrativa myndigheter som skattemyndigheter påför skattetillägg, trots att de inte uppfyller kraven som artikel 6 ställer på domstolar, anser inte Europadomstolen vara ett problem så länge möjlighet finns till överprövning i domstol. Aktuellt i fallen var för Europadomstolen att avgöra om hinder fanns för sökandena att få effektiv tillgång till domstol då dessa överklagade skattemyndighetens beslut. Enligt domarna framgår att skattemyndigheten inte hade agerat tillräckligt snabbt i sitt övervägande om sökandes tillgångar. Eftersom detta tog flera år fick det som konsekvens att sökandena försattes i konkurs innan besluten hunnit tas.

Detta medförde att sökandena inte ansågs ha haft en effektiv tillgång till domstol och därmed hade en överträdelse av artikel 6 ägt rum.

8.3.1.3 Skälig tid

Av domarna framgick att den period som borde beaktas under artikel 6 började då en formell anklagelse mot en person gjorts eller då personen på annat sätt påverkats av åtgärder som vidtagits till följd av att denne misstänktes för brott. Tiden som det i fallen skulle räknas med var då skattemyndigheten beslutade om skattetillägg. Eftersom fallen pågick löpte tiden vidare och processerna kom att pågå i omkring sju år.

Vid bedömandet av om processer tagit skälig tid ska fallens komplexitet bedömas och även om den skattskyldige själv på något sätt bidragit till fördröjningen. Europadomstolen fann att målen varit komplexa, men att det ändå dragits ut för långt på tiden. Målen låg länge hos skattemyndigheten och så även hos länsrätten. Att sökandena på något sätt medverkade till detta framgick inte.

Artikel 6 ansågs inte uppfyllt i avseendet hur lång tid som på sin höjd skäligen får gå innan slutligt avgörande i målen tagits.

8.3.1.4 Oskuldspresumtionen

Europadomstolen fastslog att någon överträdelse av sökandenas rätt att betraktas som oskyldiga inte hade ägt rum.

Sammanfattningsvis fälldes Sverige i Europadomstolen i målen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi mot Sverige. Europadomstolens artikel 6 uppfylldes inte då sökandena inte haft effektiv tillgång till domstol och inte heller fått sina mål avgjorda inom skälig tid. Däremot ansåg inte domstolen att oskuldspresumtionen blivit bruten.

¹⁶² Detta arbete s. 21-22.

9 Sammanfattande slutsatser

Sverige ratificerade Europakonventionen år 1953. Då ansågs Sverige uppfylla de krav som ställdes, men efterhand har brister aktualiserats och Sverige har fällts ett antal gånger och tvingats anpassa lagstiftning efter vad som krävs enligt konventionen. Europakonventionen behandlar ett stort antal fri- och rättigheter, däribland rätten till domstolsprövning enligt artikel 6. Sammanfattningsvis kan artikeln sägas garantera alla rätt till domstolsprövning, en rättssäker process, en rättvis rättegång och rättigheten att anses oskyldig tills motsatsen bevisats. På senare tid har det allt mer aktualiserats om artikel 6 är tillämplig på de svenska skattetilläggen. Artikeln är tillämplig vid brottsanklagelser och frågan är om skattetillägg är att jämställa med den form av brottsanklagelser som det måste vara fråga om enligt konventionen. Bli svaret nekande är artikel 6 inte tillämplig.

Med den här uppsatsen har ambitionen varit att ge en inblick i det svenska skattetilläggsystemet. En historisk överblick samt beskrivning av utvecklingen genom åren har givits. En viktig utgångspunkt i uppsatsen har varit att ta reda på om de svenska skattetilläggen är av sådan straffrättslig karaktär att Europakonventionens artikel 6 är tillämplig. Vilka åtgärder som förväntas vidtas av Sverige för att harmonisera skattetilläggsreglerna med konventionens artikel 6 har också försökt belysas.

År 1972 infördes skattetillägget i Sverige. Det tidigare tillvägagångssättet - att de skattskyldiga som brutit i sina skyldigheter endast kunde bli föremål för straffrättsliga sanktioner - åtal vid domstol, fungerade inte tillfredsställande. Det var ett alltför tidskrävande och invecklat förfarande för att kunna fungera effektivt. Många skattskyldiga dömdes slumpartat och orättvist till påföljder.

Syftet med införandet av skattetillägg var främst att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt vis. Det var också viktigt att uppnå en effektivare och jämnare tillämpning och att kunna ingripa mot så många överträdelser som möjligt. Detta resulterade i en administrativ sanktionsform som innebar att den som i sin deklaration redovisade något som visade sig vara felaktigt påfördes skattetillägg - oavsett om felet var avsiktligt eller inte.

Sedan år 1995 har Europakonventionen haft ställning som svensk lag. För att konventionen ska vara tillämplig i detta avseende krävs det att skattetillägg är att betrakta som ett straff till följd av brott. I fallet RÅ 2000 ref 66 avgörs om det svenska skattetilläggsförfarandet är förenligt med Europakonventionens artikel 6. Avseende bedömningen av hur en sanktion av den karaktär skattetillägg har förhåller sig till artikel 6 ansåg Regeringsrätten i målet att tre kriterier var viktiga för bedömningen av vad som är ett brott i konventionens mening och som därmed gör denna tillämplig. Dessa kriterier är som nämnts flertalet gånger tidigare brottets klassificering i den nationella lagstiftningen, gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet. Regeringsrätten ansåg inte att

klassificeringen i svensk rätt medförde att skattetillägg borde betraktas som brott. Skälen ansåg Regeringsrätten var att varken uppsåt eller oaktsamhet krävdes för påförande samt att det inte heller går att omvandla skattetillägg till ett fängelsestraff. Regeringsrätten ansåg att det snarare var frågan om en administrativ skattesanktion än ett straff. Men då Regeringsrätten gjorde en sammanvägning av även överträdelsens natur och påföljdens stränghet kom den fram till ett motsatt resultat. Som exempel pekade Regeringsrätten på att tillägget i princip kan bli hur omfattande som helst och därmed leda till en mycket betungande bestraffning. Att straffet inte går att omvandla till fängelse ansåg Regeringsrätten inte vara ett problem då inget tydde på att detta skulle vara en förutsättning för konventionens tillämplighet. Vad gäller frågan om de svenska skattetilläggen är av sådan straffrättslig karaktär att Europakonventionens artikel 6 är tillämplig kommer Regeringsrätten i målet fram till att så är fallet.

År 1999 tillsattes Skattetilläggskommittén med uppgift att se över de svenska reglerna om skattetillägg. För de tre ovannämnda kriterier domstolen använder för att bedöma om det föreligger en anklagelse för brott funderade kommittén över om en alternativ bedömning var möjlig eller om det var ett måste att denna var kumulativ. Kommittén kom fram till att en helhetsbedömning medför den största sannolikheten att artikel 6 ska vara tillämplig.

Börje Leidhammar anser i en framställning i Svensk skattetidning att det räcker att en av de tre förutsättningarna är uppfylld för att artikel 6 ska tillämpas. Han går till och med så långt att han anser att även om inga av dessa faktorer är uppfyllda kan en sammanvägning av andra relevanta omständigheter ändå medföra att artikel 6 ska tillämpas.

Sammanfattningsvis kan det följaktligen konstateras att de svenska skattetilläggen anses vara av sådan karaktär att de kan betraktas som ett straff till följd av brott. Vid ett flertal tillfällen har detta nu avgjorts och det verkar inte finnas några tvivel om att det är på detta vis skattetilläggen kommer att bli betraktade i framtiden. På grund av detta är alltså Europakonventionens artikel 6 tillämplig. Detta medför ett krav på att det svenska skattetilläggsförfarandet överensstämmer med de rättssäkerhetsgarantier som ställs upp i artikeln.

I Bendenoun mot Frankrike ansåg inte Frankrike att artikel 6 var tillämplig. Anledningen var bland annat att skattetilläggen enligt fransk lagstiftning reglerades under skattesanktioner och inte straffsanktioner. Bendenoun hade gjort sig skyldig till en skatteöverträdelse och detta var enligt Frankrikes uppfattning i målet inte ett brott i konventionens mening. Europadomstolen fann dock några faktorer som talade för att det var en sådan brottsanklagelse vilken medförde artikel 6 tillämplighet. Dessa var bland annat att reglerna omfattade alla medborgare, de påfördes både i syfte att avskräcka och bestraffa och tilläggen kunde omvandlas till fängelse om de inte betalades, Europakonventionen ansågs tillämplig även på franska skattetillägg.

I två fall som Europadomstolen avgjort mot Slovakien - Kadubec mot Slovakien och Lauko mot Slovakien, kom domstolen fram till att en samlad bedömning skulle göras då separata analyser av varje kriterium

inte medför någon klar slutsats om det föreligger en anklagelse för brott eller inte. I båda de här fallen hade böter utdömts av administrativ myndighet vilket ansågs vara gjort i bestraffande syfte och Europakonventionen och artikel 6 ansågs därmed vara tillämplig.

För Sveriges del har Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige och Janosevic mot Sverige varit av betydelse. Eftersom skattetillägg inte betraktas som ett straff utan som en administrativ sanktion ansåg Europadomstolen att skattetilläggets klassificering i svensk rätt inte tillhörde straffrätten. Till följd av detta skulle en alternativ bedömning av de två andra kriterierna göras. Ur konventionens synvinkel ska en överträdelse vara av straffrättslig natur eller påföljden så sträng att den generellt faller inom straffrättens ramar. Europadomstolen kom fram till att i och med det faktum att mycket höga skattetillägg kan påföras rör det sig om ett straff i konventionens mening.

Sammantaget innebär detta alltså att Europadomstolen precis som Regeringsrätten i RÅ 2000 ref 66 kommer till slutsatsen att skattetillägg, trots att det är en form av administrativ sanktion, ändå är en så pass ingripande påföljd att den är att betrakta som ett straff vilket medför att Europakonventionens artikel 6 är tillämplig.

Enligt de direktiv som Skattetilläggskommittén fick ska reglerna om skattetillägg vara enkla och schabloniserade och kunna tillämpas vid i princip alla fall då brist uppstår i lämnande av uppgifter. Samtidigt ska det finnas utrymme för nyansering av sanktionerna för att systemet ska framstå som rimligt. Detta ansåg kommittén inte var förenligt med varandra och det enda rimliga var enligt kommittén att försöka komma fram till en kompromiss. Enligt kommittén är det i dagsläget för många som drabbas av en ekonomisk sanktion trots att de faktiskt handlat i god tro. Systemet är enligt kommittén svårförutsebart och drabbar orättvist.

Den grundläggande struktur att skattetillägg påförs i första instans av skattemyndighet anser kommittén inte att det finns någon anledning att ändra på. För att systemet praktiskt ska ha någon möjlighet att fungera krävs det att skattemyndigheter fungerar som första instans. Anledningen är som tidigare nämnts att domstolen inte skulle ha en praktisk möjlighet att ta hand om alla de fall som kommer att bli aktuella. Detta skulle medföra att de som upptäcks drabbas hårt emedan det stora flertalet inte straffas alls.

Kommittén anser att ett villkor som måste uppfyllas är att den skattskyldige inom skälig tid får möjlighet att pröva saken i domstol för att inte Europakonventionen ska överträdas. Enligt kommittén bör det uttryckligen framgå i lagen att en oriktig uppgift aldrig ska anses vara lämnad om ett riktigt beskattningsbeslut ändå kan lämnas - till exempel då rätta förhållanden framgår i bilaga till deklARATIONEN. Skattetilläggskommittén har som förslag att en oriktig uppgift ska ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet för att skattetillägg ska påföras. Detta håller inte regeringen med om. Regeringen anser i lagrådsremissen att det är mycket viktigt att ha enkla och schabloniserade regler och detta anser Regeringen inte vara fallet om det för påförande ska krävas uppfyllande av subjektiva rekvisit. Den linjen Skattetilläggskommittén var inne på, att kräva

uppsåt eller oaktsamhet för att skattetillägg ska påföras, är alltså ingenting som kommer att bli verklighet enligt den lagrådsremiss som överlämnats. Både skattetilläggskommittén och Regeringen kommer fram till att skattetillägg ska kunna jämkas om det uppgår till ett oskäligt högt belopp i förhållande till underlåtenhetens eller felaktighetens art. Det samma anses bör gälla då oskäligt lång tid förflutit och detta inte påverkats av den skattskyldige.

För att Europakonventionen inte ska överträdas krävs det att den skattskyldige slipper lämna information som kan visa att han lämnat oriktig uppgift. Det är en del av en rättvis rättegång att inte vara tvingad att lämna uppgifter som är till nackdel för en själv.

Normalt gäller i Sverige att straff inte får verkställas innan dom vunnit laga kraft. Skattetilläggskommittén föreslår trots detta att möjligheten att verkställa skattetillägg direkt ska finnas kvar. Om den skattskyldige dock begär anstånd med inbetalning av skatt och får avslag ska han automatiskt få vänta med att betala även skattetillägget fram tills avslaget vunnit laga kraft. Regeringen är i princip av samma åsikt: Huvudprincipen ska vara omedelbar verkställighet men ska tillämpas endast i de fall då skattskyldig accepterat skattetilläggsbeslutet. Om skattskyldig till exempel begär omprövning av beslut ska också anstånd att betala skattetillägg beviljas om så begärs. Varken Skattetilläggskommittén eller regeringen anser att det ska krävas att säkerhet ställs då anstånd med betalning av skattetillägg beviljas.

För att de svenska reglerna om skattetillägg som harmonisera med artikel 6 krävs alltså att skattskyldig inte ska vara tvungen att lämna sådana uppgifter som är till nackdel för honom. Inte heller ska handlingar vid vite tas in som visar att skattskyldig lämnat oriktig uppgift till grund för taxering. Detta är ett krav för att passivitetsrätten inte ska överträdas. Det är också viktigt att skattskyldig kan få sitt ärende prövat i domstol, vilket inte verkar vara ett problem för Sverige att uppfylla. Däremot kan det bli svårare för Sverige att få mål avgjorda inom skälig tid, vilket är ännu ett krav för att artikel 6 ska anses uppfyllt. Diskussion har förts om oskuldspresumtionen upprätthålls då skattetilläggen påförs utifrån ett strikt ansvar utan någon bedömning av om uppsåt eller oaktsamhet föreligger. Något klart svar verkar inte finnas i dagsläget, men det verkar klart att det är upp till varje konventionsstat att själv ta ställning till frågan. Det verkar dock som om det faktum att eftergiftsgrunderna finns kan vara tillräckligt för ett uppfyllande av presumtionen.

Den 13 mars år 2003 kom propositionen 2002/03:106 om förslag till ändringar. För att Sverige fullt ut ska uppfylla kraven som ställs i Europakonventionens artikel 6 lär alltså en del förändringar krävas. På flera plan fungerar dock Sveriges lagstiftning och tillämpning redan på ett tillfredsställande sätt.

Käll- och Litteraturförteckning

Litteratur

- Danelius, Hans Mänskliga rättigheter i europeisk praxis - en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, 2 uppl, Nordstedts Juridik, Stockholm 2002.
- Petersson, Roger Europakonventionen - en praktisk introduktion, 1 uppl, Nordstedts Juridik, Göteborg 2001.
- Thornstedt, Hans
Eklund, Erik
Rabe, Gunnar Skatte- och avgiftstillägg, uppl 1:1, Nordstedts Juridik, Stockholm 1994.
- Thornstedt, Hans
Eklund, Erik
Rabe, Gunnar Skattebrotten, uppl 1:1, Nordstedts Juridik, Stockholm 1994.
- Tärnberg, Ann Överklagande och skatter - (omprövning, överklagande, skönstaxering, eftertaxering, skattetillägg, revision m.m.), 2 uppl, Lundén information, Uddevalla 1999.

Artiklar

- Leidhammar, Börje Svensk skattetidning, 9/98 s. 835.

Offentligt tryck

Dir. 1998:34

SOU 1969:42

SOU 1982:54

SOU 1996:116

SOU 1998:12

SOU 2001:25

Prop. 1971:10

Prop. 1977/78:136

Prop. 1991/92:43

Prop. 1997/98:10

Lagrådsremiss: Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, Stockholm den 19 december år 2002.

Lagstiftning

Taxeringslagen (1990:324)

Skattebetalningslagen (1997:483)

Skattebrottslagen (1971:69)

SFS 1997:1028

Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna artikel 6.

Rättsfallsförteckning

Svenska mål

NJA 2000 s. 622

Regeringsrätten den 13 september 2002, mål nr 624-1999

RÅ 2000 ref 66

Mål från Europadomstolen

Bendenoun mot Frankrike dom den 24 februari år 1994, serie A nr 284.

Franz Fischer mot Österrike, avgörande den 29 maj.

Janosevic mot Sverige, dom den 23 juli år 2002.

Kadubec mot Slovakien, dom den 2 september år 1998.

Källander mot Sverige, beslut den 6 mars år 1989 (No. 12693/87).

Lauko mot Slovakien, dom den 2 september år 1998.

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (ECHR 1999-VI) beslut den 14 september år 1999.

Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige, dom den 23 juli år 2002.