

JURIDISKA FAKULTETEN

vid Stockholms Universitet

Martin Hector

OSKULDSPRESUMTIONEN OCH SKATTETILLÄGGET

- särskilt om bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. taxeringslagen

Examensarbete

15 högskolepoäng

Handledare: Katarina Fast

Skatterätt

Höstterminen 2009

Innehåll

SAMMANFATTNING	4
FÖRORD	6
FÖRKORTNINGAR	7
1. INLEDNING	8
1.1 Introduktion	8
1.2 Syfte	9
1.3 Metod och material	9
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Disposition	9
2. BAKGRUND	10
2.1 Europakonventionen	10
2.1.1 Allmänt om Europakonventionen	10
2.1.2 Europakonventionens ställning i svensk rätt	11
2.1.3 Allmänt om artikel 6	13
2.1.4 Artikel 6.2 – Oskuldspresumtionen	14
2.2 Skattetillägg	15
2.2.1 Allmänt om skattetillägg	15
2.2.2 5 kap. 20 § 2 st. taxeringslagen	17
3. SKATTETILLÄGGET OCH ARTIKEL 6.2	19
3.1 Oskuldspresumtionens tillämplighet på skattetilläggsreglerna	19

3.2 Allmänt om skattetilläggsreglernas förenlighet med oskuldspresumtionen	21
4. 5 KAP. 20 § 2 ST. TAXERINGSLAGENS FÖRENLIGHET MED OSKULDSPRESUMTIONEN	24
4.1 Inledning	24
4.2 Prövning av ansvarsfrågan efter att den ”misstänkte” avlidit	26
4.3 Dödsboets skyldighet att betala skattetillägget	31
5. SLUTSATS OCH EGNA REFLEKTIONER	37
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	39
RÄTTFALLSFÖRTECKNING	43

Sammanfattning

Sverige ratificerade Europakonventionen 1953 och den inkorporerades i svensk rätt genom en inkorporeringslag och grundlagsföreskrift 1995. I artikel 6 i Europakonventionen garanteras enskildas rätt till domstolsprövning och en rättssäker process (*fair trial*). I artikel 6.2 stadgas att var och en som blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts, den så kallade oskuldspresumtionen.

Skattetillägg är en administrativ sanktion som påförs den som inte lämnat korrekta eller fullständiga uppgifter (oriktiga uppgifter) i skattehänseende. Regeln i 5 kap. 20 § 2 st. taxeringslagen säger att särskild avgift inte skall tas ut om den skattskyldige har avlidit. Regeln innebär bland annat att om Skatteverket anser att en person lämnat en oriktig uppgift och påfört skattetillägg mot hans/hennes bestridande och beslutet överklagas men personen ifråga avlider innan Länsrätten hinner pröva saken, ska Länsrätten, enligt denna regel, trots att personen avlidit, pröva ansvarsfrågan. Finner Länsrätten i sin prövning, liksom Skatteverket, att personen ifråga lämnat en oriktig uppgift, är dödsboet skyldigt att betala skattetillägget.

Europadomstolen har kommit fram till att skattetilläggen omfattas av artikel 6 eftersom de är generella, deras syfte är både avskräckande och bestraffande och därmed utgör ett straff (se t.ex. *Janosevic mot Sverige*, 2002). Det kan ifrågasättas om det objektiva straffansvaret i samband med påförande av skattetillägg och om verkställighet av icke lagakraftvunna beslut är helt förenligt med oskuldspresumtionen.

De centrala målen från Europadomstolen, vid en prövning om 5 kap. 20 § 2 st. TL är förenlig med oskuldspresumtionen är *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz, E.L., R.L., J.O.-L. mot Schweiz* och *Nitschkes dödsbo mot Sverige*. Genom en analys av dessa domar och genomgång av de principer, som gäller inom svensk straff- och processrätt, har jag, vid en samlad bedömning, kommit fram till att det kan strida mot oskuldspresumtionen, i en situation där Länsrätten prövar ansvarsfrågan sedan den skattskyldige avlidit och dödsboet blir skyldigt att betala skattetillägget, trots att den avlidne tidigare eller dennes efterlevande har bestridit beslutet och det överklagas.

Mot bakgrund av denna genomgång, anser jag därför att regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL bör ändras och förtydligas, så att den istället stadgar att Länsrätten ska undanröja ett skattetillägg, om det påförts en person som överklagat ett beslut om skattetillägg men avlidit innan Länsrätten hunnit pröva saken. Oaktat detta, bör Skatteverket och domstolarna beakta oskuldspresumtionen i dessa situationer redan idag i enlighet med principen om fördragskonform tolkning. Det finns, såsom regelsystemet ser ut idag, en risk för att Europadomstolen kommer att finna att detta står i strid med oskuldspresumtionen, om frågan skulle ställas på sin spets i ett mål hos Europadomstolen.

Förord

TACK

Corporate Tax avdelningen på Öhrlings PricewaterhouseCoopers på Torsgatan för en inspirerande praktik och förslaget på uppsatsämne. Ett särskilt tack till Lennart Staberg och André Lundqvist!

Katarina Fast för ett engagerande och bra handledarskap!

Mina föräldrar!

Hanna!

Malmö i december 2009

Martin Hector

Förkortningar

BrB	Brottsbalken
EMRK	Europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna
Europakommissionen	Europarådets kommission för de mänskliga rättigheterna
Europakonventionen	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
HD	Högsta Domstolen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
RF	Regeringsformen
RH	Rättsfall från hovrätterna
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen

1. INLEDNING

1.1 Introduktion

De svenska skattetilläggsreglernas förenlighet med Europakonventionen för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna (Europakonventionen) har diskuterats mycket och länge i den svenska doktrinen. Inläggen i debatten har behandlat många olika frågeställningar och det som framförallt är omdiskuterat i dagsläget är problematiken kring skattetillägget och förbudet mot dubbelbestraffning i sjunde tilläggsprotokollet, artikel 4 i Europakonventionen.

I denna uppsats ska jag emellertid behandla skattetilläggsreglernas förenlighet med oskuldspresumtionen. Även detta är ett väldigt brett och omdiskuterat ämne, men jag har valt att fokusera på och analysera en hitintills obesvarad fråga, nämligen om regeln i 5 kap. 20 § 2 st. taxeringslagen, som säger att särskild avgift inte skall tas ut om den skattskyldige har avlidit, är förenlig med oskuldspresumtionen. Om Skatteverket anser att en person lämnat en oriktig uppgift och påfört skattetillägg mot hans/hennes bestridande, men beslutet överklagas och personen ifråga dör innan Länsrätten hinner pröva saken, så ska Länsrätten, enligt denna regel, trots att personen avlidit, pröva ansvarsfrågan. Finner Länsrätten i sin prövning, liksom Skatteverket, att personen ifråga lämnat en oriktig uppgift så ska dödsboet betala skattetillägget. Jag ska undersöka om detta är förenligt med att var och en som blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts, enligt oskuldspresumtionen i artikel 6.2 Europakonventionen.

Detta är en ny infallsvinkel på frågan om skattetilläggsreglernas förenlighet med oskuldspresumtionen som inte har behandlats särskilt ingående i doktrinen tidigare. Jag har lagt särskilt stor vikt på att analysera Europarättens domar i mål *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz*, *E.L., R.L., J.O.-L. mot Schweiz* och *Nitschkes dödsbo mot Sverige*.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utifrån gällande rätt undersöka och analysera om regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL är förenlig med oskuldspresumtionen. Syftet är vidare att i mina slutsatser ge vissa synpunkter *de lege ferenda* (hur lagstiftningen borde utformas i framtiden) och *de sentia ferenda* (hur gällande rätt borde tolkas).

1.3 Metod och material

För att uppnå syftet med uppsatsen har jag använt mig av den rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att jag kartlagt vad som utgör gällande rätt med hjälp av de traditionella rättskällorna som lagtext, förarbeten och rättspraxis. En stor del av uppsatsen har handlat om att analysera relevanta avgöranden från Europadomstolen. Jag har även använt mig av svensk och utländsk doktrin.

1.4 Avgränsningar

Ämnet för uppsatsen är oskuldspresumtionen och skattetillägget – särskilt om bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. taxeringslagen. Det finns många intressanta frågeställningar som handlar om det svenska skattetilläggets förenlighet med oskuldspresumtionen, men av utrymmesskäl har jag valt att endast fördjupa mig kring den problematik som berör 5 kap. 20 § 2 st. TL. Jag kommer ge en inledande bakgrund till Europakonventionen och i övrigt endast beröra de artiklar som är relevanta för uppsatsen. På samma sätt, kommer jag endast ge en mycket kort redogörelse för skattetilläggsreglerna och istället lägga fokus på regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL.

1.5 Disposition

Första kapitlet består av en inledning och i andra kapitlet ger jag en bakgrund till Europakonventionen och skattetillägget. Jag kommer särskilt beröra Europakonventionens ställning i svensk rätt och lämna en mer ingående redogörelse för artikel 6. I min bakgrund till skattetilläggsreglerna kommer jag särskilt fokusera på regeln i 5 kap. 20 § 2 st. taxeringslagen. I tredje kapitlet kommer jag kort beskriva varför oskuldspresumtionen är tillämplig vid påförande av skattetillägg. Tredje kapitlet handlar om 5 Kap. 20 § 2 st. taxeringslagens förenlighet med oskuldspresumtionen och jag avslutar med att ge mina slutsatser i fjärde kapitlet.

2. BAKGRUND

2.1 Europakonventionen

2.1.1 Allmänt om Europakonventionen

Den 3 september 1953 trädde den Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna ikraft, sedan den ratificerats av tio stater (däribland Sverige).¹ Syftet med Europakonventionen var att skapa ett forum för samarbete mellan europeiska stater med demokrati och rättsstatlighet som grundvalar och en viktig uppgift för medlemsstaterna skulle vara att i samverkan främja respekten för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter.² Idag har 47 stater ratificerat Europakonventionen.³

Europakonventionen innehåller en huvudkonvention samt sex s.k. tilläggsprotokoll.⁴ I huvudkonventionen finns en rättighetskatalog samt procedurregler som medger att såväl enskilda som konventionsstater får föra talan vid påstådda kränkningar av konventionsrättigheter. Var och en (vilket omfattar både fysiska och juridiska personer) som befinner sig inom en konventionsstats jurisdiktion kan åberopa konventionens skydd.

Bestämmelserna i Europakonventionen är allmänt formulerade och vägledande principer för hur de ska tolkas finner man i artiklarna 31 och 32 i Wienkonventionen om traktaträtten.⁵ Det är framförallt ordalagen i traktaten som ska tillmätas betydelse, men de ska läsas i sitt sammanhang och i ljuset av traktatbestämmelsernas syfte. Bestämmelserna i Europakonventionen bör tolkas så att konventionen som en helhet får en rimlig innebörd. Europakonventionen bör dessutom tolkas dynamiskt eftersom tolkningen av artiklarna förändras över tiden, den ska tolkas i ljuset av

¹ Van Dijk, van Hoof, van Rijn and Zwaak, s. 2 ff.

² Danelius, s. 17.

³ Uppgifterna finns på The Council of Europe's official treaty web site: <http://conventions.coe.int>. De tio ursprungliga staterna var Sverige, Norge, Danmark, Belgien, Frankrike, Luxemburg, Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland, Irland, Italien och Nederländerna.

⁴ Fisher, s. 46 f.

⁵ Hela stycket, Danelius, s. 46 ff.

samhällsutvecklingen och förändringar i rättsuppfattningen i konventionsstaterna. De begrepp som finns i Europakonventionen ska ges en "autonom" tolkning som är oberoende av motsvarande begrepp i de nationella rättsystemen. En viktig tes som Europadomstolen utvecklat är den om "margin of appreciation". Denna tes betyder att resultatet av de nationella domstolarnas prövning ska godtas utom när speciella skäl föreligger. Proportionalitetsprincipen är en annan viktig princip som, enligt Europadomstolen, ska genomsyra konventionen.

Europadomstolen är idag det enda dömande organet vid påstådda kränkningar av konventionsrättigheter.⁶ Tidigare fanns även Europakommissionen som hade till uppgift att pröva om det fanns grund för att pröva en anmälan i sak och i så fall medverka till en förlikning mellan parterna.

2.1.2 Europakonventionens ställning i svensk rätt

Sverige ratificerade Europakonventionen 1953 och den inkorporerades i svensk rätt genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna. Ratificerandet av konventionen innebar inte att den var internt gällande svensk rätt, utan endast att Sverige var folkrättsligt förpliktat att lojalt fullgöra de åtaganden som följde av konventionen.⁷ En konvention ska alltid, enligt folkrätten, tillämpas av den anslutna staten och inhemska föreskrifter som avviker från konventionens bestämmelser ge vika.⁸ Vid införlivande av en internationell överenskommelse med den svenska rättsordningen så behöver konventionstexten inte inkorporeras i den svenska rätten, om gällande rätt redan anses stå i full överensstämmelse med konventionen.⁹ Det är i så fall tillräckligt att det konstateras att så är fallet, ett s.k. konstaterande av normharmoni. Ett sådant konstaterande uttalades i samband med Sveriges tillträde till Europakonventionen *"[e]n granskning av de i konventionen upptagna rättigheterna ger vid handen, att det i beskrivningen av desamma icke läser möta något hinder för Sverige att ansluta sig till*

⁶ Fisher, s. 81.

⁷ Prop. 1993/94:117, s. 11.

⁸ Fisher, s. 85.

⁹ Prop. 1993/94:117, s. 32 f.

konventionen".¹⁰ Under många år utgick de svenska domstolarna och myndigheterna därför från att de svenska föreskrifterna stod i god överensstämmelse med Europakonventionen.¹¹ Att det inte stämde visade sig senare när Sverige tvingades att ändra och i vissa fall införa ny lagstiftning, för att kunna upprätthålla skyddet i Europakonventionen, efter att enskilda personer fått rätt i Europadomstolen. Ett exempel på detta är målet *Sporrong & Lönnroth mot Sverige*. Att Europakonventionen inte införlivades innebar även att dess regler inte kunde åberopas av svensk medborgare inför domstolarna och myndigheterna.¹² I prop. 1973:90 uttalade justitieministern att konventionerna (bl.a. Europakonventionen) inte lämpade sig för en direkt tillämpning i enskilda tvister inför svenska domstolar och myndigheter.¹³

Införlivandet av Europakonventionen, genom inkorporeringslagen och en ny grundlagsföreskrift i 2 kap. 23 § regeringsförordningen, innebar att Europakonventionen numera gäller som lag och att den ska tillämpas direkt av svenska myndigheter och domstolar. Stadgandet i 2 kap. 23 § RF säger att lag eller annan föreskrift ej får meddelas i strid med Sveriges åtaganden i Europakonventionen. Grundlagsföreskriften är tillämplig på föreskrifter som tillkommit fr.o.m. 1 januari 1995. Avsikten med bestämmelsen var att skapa en garanti för att Europakonventionens regler inte skulle sättas åt sidan genom inhemska föreskrifter.¹⁴ Bestämmelsen riktar sig i första hand till lagstiftaren men den ser också till att domstolar och andra rättstillämpande myndigheter med stöd av denna bestämmelse får möjlighet att med tillämpning av lagprövningsregeln i 11 kap. 14 § regeringsformen underlåta att tillämpa en inhemsk föreskrift om denna skulle befinnas oförenlig med Europakonventionen. Föreskriftsprövning i svensk rätt regleras i 11 kap. 14 § RF där det stadgas att *"[f]inner domstol eller annat offentligt organ att en föreskrift står i strid med bestämmelse i grundlag eller annan överordnad författning eller att stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid dess tillkomst, får föreskriften icke tillämpas. Har riksdagen eller regeringen beslutat föreskriften, skall tillämpning dock underlåtas endast om felet är uppenbart."* Fisher menar att

¹⁰ Prop. 1951:165, s. 11.

¹¹ Fisher, s. 85.

¹² Nergelius, s. 150.

¹³ Prop. 1973:90, s. 195.

¹⁴ Prop. 1993/94:117, s. 53 f.

eftersom stadgandet i 2 kap. 23 § RF är en grundlagsföreskrift, så ska föreskrifter av lägre rang t.ex. lag-, förordnings- och myndighetsföreskrifter inte tillämpas i strid med Europakonventionen men det måste dock vara uppenbart att föreskriften står i strid med en föreskrift av högre rang.¹⁵ Bernitz & Kjellgren menar däremot att införlivandet gjordes på ett sätt ”som inte ger Europakonventionen något entydigt företräde framför lagar antagna av riksdagen.”¹⁶ Om rättsfrågan däremot skulle ha en gemenskapsrättslig förankring så menar de dock att Europakonventionen kan åberopas som uttryck för en gemenskapsrättslig rättsprincip och att den då har företrädesrätt i förhållande till nationell rätt liksom annan EG-rätt.¹⁷ Bernitz & Kjellgren menar att svenska domstolar numer synes tillämpa Europakonventionen lojalt, genom en föredragskonform tillämpning. Domstolarna tolkar därmed lagbestämmelser så att de uppfyller Europakonventionens krav även om det innebär att man frångår tidigare rättspraxis eller en enligt förarbetena avsedd tolkning. I praktiken närmar det sig därmed en företrädesrätt för Europakonventionen. Nergelius menar att Europakonventionens ställning i svensk rätt är oviss.¹⁸ Enligt honom är RF 2:23 inte någon lagvalsregel. Nergelius menar att man kan sammanfatta motiven så att Europakonventionen ”gäller som en vanlig lag, men att det vid lagkonflikt finns en svag presumtion för att EKMR skall ha företräde framför andra lagar. Vad gäller uppenbarhetskravet så menar han att det luckrats upp sedan 1995 och att det numera tillämpas betydligt mindre strikt.

2.1.3 Allmänt om artikel 6

I artikel 6 i Europakonventionen garanteras enskildas rätt till domstolsprövning och en säker process. Syftet med artikeln är att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk.¹⁹ Den tillförsäkrar såväl fysiska som juridiska personer vissa rätts säkerhetsgarantier. Dessa gäller dels vid tvister om civila rättigheter eller skyldigheter, dels vid anklagelse för brott. Av artikel 6.1 följer bl.a. att var och en ska, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse för

¹⁵ Fisher, s. 86.

¹⁶ Bernitz & Kjellgren, s. 213.

¹⁷ Bernitz & Kjellgren, s. 213 f.

¹⁸ Nergelius, s. 152 ff.

¹⁹ SOU 2001:25, s. 140.

brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Oskuldspresumtionen finns i artikel 6.2 och stadgar att var och en som blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts. Artikel 6.3 innehåller vissa minimirättigheter för den som blivit anklagad för brott.

2.1.4 Artikel 6.2 – Oskuldspresumtionen

Oskuldspresumtionen i artikel 6.2 Europakonventionen säger att *"[v]ar och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts."* Karol Nowak skriver att *"[i] korthet innebär presumtionen en rätt för den misstänkte att bli behandlad som oskyldig genom hela förfarandet fram till en eventuellt fällande och lagkraftvunnen dom då presumtionen upphör att gälla."*²⁰ Enligt Danelius betyder den att *"ingen skall betraktas som skyldig till brott utan att domstol har konstaterat hans skuld efter ett förfarande i vilket han fått tillfälle att försvara sig mot anklagelsen och som även i övrigt motsvarat kraven på en rättvis rättegång."*²¹ I prop. 2002/03:106 beskriver man oskuldspresumtionen som en viktig rättssäkerhetsprincip som innebär att ingen ska betraktas som skyldig till brott utan att domstol har konstaterat hans skuld efter ett förfarande där han fått tillfälle att försvara sig mot anklagelsen och som även i övrigt motsvarar kraven på en rättvis rättegång.²² Oskuldspresumtionen är en del av det processuella skyddet och det är två principer som står mot varandra vid tillämpningen av presumtionen, nämligen säkerställandet av en effektiv rättstillämpning och skyddet för individen.²³

²⁰ Nowak, s. 19.

²¹ Danelius, s. 269.

²² Prop. 2002/03:106, s. 67.

²³ Nowak, s. 19.

2.2 SKATTETILLÄGG

2.2.1 Allmänt om skattetillägg

Skattetillägg är en administrativ sanktion som innebär att den som inte fullgjort sina skyldigheter i skattehänseende ska påföras en ekonomisk sanktion.²⁴ Skattetillägget har i svenskt lagstiftningsarbete beskrivits som en straffliknande administrativ påföljd.²⁵ Warnling-Nerep har beskrivit att *”[e]n sanktionsavgift är en i lag stipulerad sanktion – ett generellt hot om avgift och en rent ekonomisk påföljd – som aktualiseras på samma sätt som straff om hotet inte skulle ha avsedd effekt. Avsikten är att framtinga ett önskat agerande eller att avhålla från ett oönskat sådant från verksamhetsutövarens etc. sida. Syftet är m.a.o. bestraffande och avskräckande.*²⁶ Bestämmelser om skattetillägg infördes den 1 januari 1972 och återfinns i 5 kap. taxeringslagen.²⁷ Av prop. 1971:10 framgår att syftet med införandet av administrativa sanktionsavgifter bl.a. var att effektivisera påföljdssystemet, skattekontrollen och beivrandet av skattefusket.²⁸ Huvudsyftet med införandet av skattetillägg var att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.²⁹ Skattetilläggsreglerna har ändrats vid ett flertal tillfällen och det har oftast varit i en mildrande riktning.³⁰ Den senaste reformen ägde rum 2003 och genom regeringens proposition 2002/03:106 infördes nya regler om skattetillägg som skulle tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering. De nya reglerna innebar att det gavs större möjligheter att göra nyanserade bedömningar i varje enskilt fall.³¹ De befintliga befrielsegrunderna förtydligades och kompletterades med nya grunder för när befrielse från skattetillägg skulle ske. Enligt Linderl & Leidhammar var syftet med ändringarna i princip enbart att anpassa den svenska lagstiftningen till de rättssäkerhetskrav som ställs i Europakonventionen och säkerställa att den svenska

²⁴ Nowak, s. 360.

²⁵ SOU 1993:40, Del B, s. 47.

²⁶ Warnling-Nerep, s. 102.

²⁷ Se prop. 1971:10.

²⁸ Prop. 1971:10, s. 197 ff.

²⁹ SOU 2001:25, s. 71.

³⁰ SOU 2009:58, s. 502.

³¹ Prop. 2002/03:106, s. 1.

rättstillämpningen blev förenlig med Europakonventionen.³² De förändringar som regeringen genomförde var dock inte lika långtgående som de som 1999 års skattetilläggskommitté hade föreslagit.³³ De hade föreslagit en skärpning av beviskravet för oriktig uppgift, att skattetilläggen vid skönstaxering skulle avskaffas och att subjektiva rekvisit skulle införas.

Skattetillägg kan utgå i tre situationer. Enligt 1 § ska skattetillägg tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, eller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Av 2 § framgår att skattetillägg ska tas ut om avvikelse har skett från en självdeklaration genom skönstaxering eller om skönstaxering har skett p.g.a. utebliven självdeklaration och en självdeklaration inte har kommit in trots att ett föreläggande sänts ut till den skattskyldige. Huvudregeln är, enligt 4 §, att tillägget är 40 procent av den undanhållna skatten. Uttag av skattetillägg är i princip oberoende subjektiva rekvisit.³⁴ Subjektiva faktorer beaktas dock i viss mån vid tillämpningen av reglerna om befrielse från skattetillägg. Enligt 14 § ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. De två befrielsegrunderna preciseras genom ett antal exempel i 2 st. T.ex. ska man beakta den skattskyldiges ålder, hälsa, om den skattskyldige har felbedömt en skatteregel, betydelsen av de faktiska förhållandena och om avgiften står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Huvudregeln är att ett beslut om skattetillägg ska verkställas omedelbart. Men enligt 17 kap. 2a § SBL ska Skatteverket efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med betalningen av skattetillägget, om den skattskyldige har begärt omprövning av eller till länsrätten överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. Anstånd kan beviljas två gånger för prövningen av en och samma fråga, nämligen om den skattskyldige först begär omprövning av Skatteverkets beslut och i samband därmed begär anstånd och när det ärendet är avgjort

³² Linderl & Leidhammar, s. 26.

³³ Se SOU 2001:25.

³⁴ Lodin, S-O, m.fl, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, s. 740.

och den skattskyldige överklagar frågan till länsrätten och ånyo begär anstånd.³⁵ Vid överklagan till Kammarrätt och Regeringsrätt kan anstånd beviljas enligt 17 kap. 2 § SBL. Den skattskyldige behöver inte ställa säkerhet för beloppet när det gäller skattetillägg, enligt 17 kap. 3 § 3 st. SBL.

I SOU 2009:58 har en utvärdering skett av bestämmelserna om skattetillägg efter 2003 års reform och deras slutsats är att det redan nu går att konstatera att bestämmelserna om skattetillägg har blivit mer nyanserade och att riskerna för konflikter med Europakonventionens krav har minskat.³⁶ De anser att tillämpningen av befrielsereglerna har blivit generösare och flexiblare. Skatteförfarandeutredningen har dock föreslagit vissa mindre förändringar som att det inte ska finnas några nivåer för delvis befrielse från särskild avgift längre, att utrymmet ska ökas för frivillig rättelse, att skattetillägg vid skönsbeskattning inte ska beräknas på skatt avseende inkomst som påförs enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial och en sänkt procentsats för skattetillägg på icke avdragen skatt.³⁷

2.2.2 5 kap. 20 § 2 st. taxeringslagen

Särskild avgift skall inte tas ut om den skattskyldige har avlidit, enligt 5 kap. 20 § 2 st. TL. Detta stycke motsvarar den bestämmelse som tidigare fanns i 5 kap. 12 § första st. TL som stadgade att skattetillägg inte får påföras sedan den skattskyldige har avlidit. Skattetilläggskommittén säger i SOU 2001:25 att *”[o]m dödsfallet inträffar innan skattemyndighetens beslut om skattetillägg vunnit laga kraft och beslutet överklagas av dödsboet, skall det inte undanröjas redan på den grunden att den skattskyldige har avlidit.”*³⁸ Av prop. 2002/03:106 s. 246 framgår att det förhållandet att det numera anges att skattetillägg inte ska ”tas ut” om den skattskyldige avlidit endast är avsett som en modernisering av språket. Skattetillägg som påförts före det att den skattskyldige avlidit kan således alltjämt drivas in efter det att den skattskyldige avlidit. Förfarandeutredningen har i SOU 2009:58 s. 147 föreslagit att bestämmelsen ska få

³⁵ Prop. 2002/03:106, s. 249.

³⁶ SOU 2009:58, s. 538 f.

³⁷ SOU 2009:58, s. 544 ff.

³⁸ SOU 2001:25, s. 383.

följande lydelse; ”[e]n särskild avgift får inte beslutas för en person som har avlidit”. Enligt utredningen betyder det att ett beslut att ta ut skattetillägg inte får fattas efter det att personen avlidit men om personen avlider efter beslutet är bestämmelsen däremot inte tillämplig och den särskilda avgiften kan drivas in.³⁹ Skatteverket tolkar den aktuella bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. TL på så sätt att om skattetillägg påförts någon som avlidit så ska beslutet undanröjas. Om den skattskyldige däremot avlider efter det att den särskilda avgiften tagits ut är inte bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. TL tillämplig.⁴⁰

³⁹ SOU 2009:58, s. 1288.

⁴⁰ Skatteverkets Handledning – särskilda avgifter enligt taxeringslagen, s. 115.

3 SKATTETILLÄGGET OCH ARTIKEL 6.2

3.1 Oskuldspresumtionens tillämplighet på skattetilläggsreglerna

Länge pågick en diskussion om oskuldspresumtionen var tillämplig på skattetilläggsreglerna. För att så ska vara fallet så måste handlandet, som kan leda till att skattetillägg påförs, utgöra ett brott i konventionens mening. Enligt svensk rätt så klassificeras skattetillägget som en administrativ sanktion och tillhör därför inte straffrätten.⁴¹ Klassificeringen i den nationella rätten är dock inte avgörande eftersom begreppen i Europakonventionen ska tolkas autonomt.⁴² Skattekontrollutredningen konstaterade i SOU 1996:116 att de svenska skattetilläggsreglerna inte stred mot Europakonventionen.⁴³ Deras slutsats grundades på en jämförelse mellan de svenska och franska skattetilläggsreglerna som hade prövats av Europadomstolen i mål *Bendenoun mot Frankrike*. Avvikelserna, mellan de båda ländernas system, var enligt utredningens mening sådana att en tillämpning av den metod som användes i fallet *Bendenoun* ledde till att det svenska skattetillägget inte kunde anses omfattas av artikel 6. Utredningens ståndpunkt var att skattetilläggsreglerna inte krävde någon lagstiftningsåtgärd på grund av att de skulle stå i konflikt med artikel 6. Experten, Kerstin Nyquist, var dock oenig och anförde sammanfattningsvis, i ett särskilt yttrande, att det svenska skattetilläggsförfarandet strider mot de krav som ställs i artikel 6, åtminstone i de fall då skattetilläggen är så höga att de går utöver vad som utgör någon form av skadestånd för administrativa merkostnader som förorsakas av den oriktigt lämnade uppgiften.⁴⁴ Många av remissinstanserna kritiserade majoritetens uppfattning och kritiska synpunkter anfördes även i en rad artiklar.⁴⁵

⁴¹ SOU 2001:25, s. 170.

⁴² Danelius, s. 47.

⁴³ SOU 1996:116, s. 119.

⁴⁴ SOU 1996:116, s. 170.

⁴⁵ Se t.ex. artiklarna av: Eklund, Hans och Johansson, Anders, Hög tid för omprövning av den svenska skatteregleringen, *Skattenytt* 1998, s. 276-284, Börje Leidhammar, Straff eller avgift? – skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen, *SvSkT* 9/98, s. 829-840, Stig Alexandersson, Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg, *Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet* 1998/99, s. 251-263 och Hans Eklund och Anders Johansson, Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg, *Skattenytt* 1999, s.137-148.

Regeringsrätten anförde i *RA 2000 ref 66 I* att det av Europadomstolens praxis framgår att man i första hand tillämpar tre kriterier vid bedömningen av vad som är ett brott i konventionens mening, nämligen klassificeringen i den nationella rätten, gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet.⁴⁶ Regeringsrätten fann vid en samlad bedömning att det svenska skattetillägget får anses falla in under artikel 6 i Europakonventionen. Även HD kom i *NJA 2000 s. 622* fram till ”att den svenska skattetilläggsanktionen, oaktat dess klassificering enligt svensk rätt som administrativ sanktionsavgift, måste anses utgöra ett straff i den mening som avses i artikel 6 Europakonventionen.” HD drog denna slutsats mot bakgrund av att reglerna om skattetillägg har en generell räckvidd eftersom de omfattar alla medborgare i deras egenskap av skattebetalare, att de har ett klart repressivt syfte på samma sätt som en straffrättslig sanktion och att de kan uppgå till mycket betydande belopp. Skattetilläggskommittén kom fram till samma slutsats och anförde sammanfattningsvis i *SOU 2001:25* att ”den inte delar Skattekontrollutredningens uppfattning att Europadomstolen vid en sådan sammantagen bedömning som domstolen stundtals gör sannolikt skulle komma fram till att det svenska skattetilläggsförfarandet generellt inte omfattas av artikel 6. Det mesta talar i stället - särskilt i ljuset av de avgöranden från Europadomstolen som numera har tillkommit - för en motsatt bedömning.”⁴⁷

Även Europadomstolen har kommit fram till att skattetilläggen omfattas av artikel 6, eftersom de är generella och deras syfte är både avskräckande och bestraffande.⁴⁸ Europadomstolen konstaterar i målen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* att skattetillägg inte klassificeras som ett straff i den svenska rätten utan som en administrativ sanktion men att skattetillägg i vissa avseenden ändå jämföras med straff samt att bestämmelserna om skattetillägg är generella och gäller alla skattskyldiga.⁴⁹ Domstolen anför vidare att avsaknaden av subjektiva rekvisit i sig inte innebär att det inte kan vara fråga om en anklagelse för brott i den mening som

⁴⁶ Regeringsrätten hänvisade till Europadomstolens mål *Özturk mot Västtyskland*, *Bendenoun mot Frankrike*, *Engel m.fl. mot Nederländerna*, *Deweert mot Belgien* och *Kadubec mot Slovakien*.

⁴⁷ *SOU 2001:25*, s 172.

⁴⁸ *Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige*, §§ 76-82, *Janosevic mot Sverige*, §§ 65-71 och *Nitschkes dödsbo mot Sverige*, § 49.

⁴⁹ Sakförhållandena i fallen var relativt lika och de juridiska frågor Europadomstolen haft att bedöma i de båda fallen var också i princip desamma.

avses i artikel 6. Europadomstolen lyfter också fram att det i flera stater finns brottsliga gärningar med endast objektiva rekvisit och att skattetilläggsystemet har ersatt ett tidigare straffrättsligt system och detta främst av effektivitetsskäl. Europadomstolen konstaterar att skattetilläggs syfte inte är kostnadsersättning utan att det huvudsakliga syftet är att förmå de skattskyldiga att uppfylla sina förpliktelser och att bestraffa förseelser. Syftet är därför både avskräckande och bestraffande. Europadomstolen beaktar även att skattetillägg inte har någon övre gräns och att det därmed kan uppgå till mycket höga belopp och den omständigheten att de inte kan omvandlas till fängelse har enligt Europadomstolen ingen avgörande betydelse för bedömningen.⁵⁰ Europadomstolens slutsats var sammanfattningsvis att eftersom skattetilläggen är generella och deras syfte är både avskräckande och bestraffande omfattas de av artikel 6.

3.2 Allmänt om skattetilläggsreglernas förenlighet med oskuldspresumtionen

Skattetilläggsreglerna har sedan de infördes i princip ständigt varit föremål för kritik.⁵¹ Som framgått av föregående avsnitt var det länge omdiskuterat om oskuldspresumtionen överhuvudtaget var tillämplig på skattetilläggsreglerna, vilket dock nu måste anses klarlagt.⁵² Frågan som då återstår är att avgöra om reglernas nuvarande utformning överensstämmer med oskuldspresumtionen eller om de kan anses vara oförenliga på något sätt. Utgångspunkten i 2003 års reform var att säkerställa att skattetilläggsystemet uppfyller Europakonventionens krav och krav på en rimlig nyansering. Skatteförfarandeutredningen som hade till uppdrag att utvärdera reformen har konstaterat att tillämpningen av befrielsereglerna har blivit såväl flexiblare som generösare men att det är för tidigt att dra några definitiva slutsatser.⁵³ De har dock föreslagit ett antal mindre justeringar av regelverket som syftar till att stärka

⁵⁰ Jmf mål *Bendenoun mot Frankrike*.

⁵¹ SOU 2009:58, s. 502.

⁵² Se målen *Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige*, §§ 76-82, *Janosevic mot Sverige*, §§ 65-71 och *Nitschkes dödsbo mot Sverige*, § 49.

⁵³ SOU 2009:58, s. 538.

rättssäkerheten.⁵⁴ Min uppfattning är dock att det fortfarande går att ifrågasätta om skattetilläggsreglerna är helt förenliga med oskuldspresumtionen.

Det kan t.ex. ifrågasättas om det objektiva straffansvaret i samband med påförandet av skattetillägg är förenligt med oskuldspresumtionen.⁵⁵ Oskuldspresumtionen kräver att eventuella faktiska och rättsliga presumtioner måste hållas inom rimliga gränser. En presumtion till nackdel för den tilltalade kan accepteras om den är förenad med rättssäkerhetsgarantier och om det inte finns en allvarlig risk för att dess tillämpning leder till ett orättvist resultat samt om rätten till försvar beaktats.⁵⁶ Enligt Karol Nowak torde Europadomstolen ”*inte acceptera ett fullständigt objektivet straffansvar, eftersom domstolen bara godkänt en omvänd bevisbörda när det funnits en reell möjlighet till motbevisning. De nationella domstolarna måste således sannolikt, om nödvändigt, läsa in ett visst skuldkrav i en enligt ordalydelsen objektiv bestämmelse för att denna skall vara konventionskonform.*”⁵⁷ Nowak anför sammanfattningsvis att mycket talar för att ett objektivet straffansvar föreligger och anser att förfarandet vid påförandet av skattetillägg är synnerligen tveksamt med hänsyn till oskuldspresumtionen eftersom de svenska domstolarna inte kan göra samma prövning av påförandet av skattetillägg som en allmän domstol kunnat om saken prövats i en brottmålsrättegång.⁵⁸

Det går även att ifrågasätta om verkställighet av icke lagakraftvunna beslut kan utgöra en överträdelse av oskuldspresumtionen. Regeringsrätten säger i *RA 2000 ref 66 II* att det inte går att utläsa av oskuldspresumtionens ordalydelse att en brottspåföljd som fastställts inte får gå i verkställighet innan beslutet vunnit laga kraft. Regeringsrätten anför att anståndsreglerna ger den skattskyldige möjligheten att få till stånd en preliminär bedömning i domstol av den slutliga utgången i skattetilläggsålet och om den skattskyldige avstår från denna möjlighet eller om domstolen efter en prövning

⁵⁴ SOU 2009:58, s. 544 ff.

⁵⁵ Nowak, s. 363 ff.

⁵⁶ Se Europadomstolens mål *Salabiaku mot Frankrike*, *Pham Hoang mot Frankrike* och *Phillips mot Storbritannien*.

⁵⁷ Nowak, s. 364 f.

⁵⁸ Om det objektiva straffansvaret i samband med påförandet av skattetillägg är förenligt med oskuldspresumtionen har även diskuterats av fler författare, se t.ex. Axén Linderl och Leidhammar, 2005 Alhager, 2003 och Meyer, 2003.

finner att det varken kan antas att den skattskyldige kommer att vinna bifall i sakfrågan eller ens att utgången är oviss och om det inte heller finns skäl för bedömningen att en betalning av skattetillägget skulle medföra betydande skadeverkningar, så ansåg Regeringsrätten att det inte kunde anses vara oförenligt med artikel 6.2 att kräva omedelbar verkställighet. I prop. 2002/03:106 anförs att det inte finns någon överordnad princip inom svensk rätt som innebär att påföljder för brott aldrig ska få verkställas innan de har vunnit laga kraft mot den dömda.⁵⁹ Regeringen hänvisar även till Europadomstolens praxis, som enligt dem generellt inte hindrar att en domstols dom om skattetillägg verkställs innan den vunnit laga kraft eller att det är oförenligt med artikel 6 att verkställa en administrativ myndighets beslut innan det har överprövats av domstol, men att en stat måste hålla bestämmelser om omedelbar verkställighet inom rimliga gränser så att den enskildes möjlighet att försvara sig i en domstolsprocess inte försämras.⁶⁰ Regeringen kom fram till att huvudprincipen fortfarande skulle vara att skattetillägg skulle verkställas omedelbart men att anstånd alltid ska medges efter begäran när den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat skattetillägget.⁶¹ Säkerhet skulle aldrig behöva ställas för att få anstånd. Skattetilläggskommitténs förslag om att den skattskyldige skulle ha ett automatiskt anstånd med betalning av skattetillägg fram till dess att avslagsbeslutet vunnit laga kraft eller fastställts av kammarrätten genomfördes därmed inte.⁶² Nowak anser att det är önskvärt att skattetillägg ska behandlas som andra ingripande straff och att det därför inte bör vara möjligt att verkställa skattetillägget innan det fastslagits av domstol.⁶³

I de följande avsnitten kommer jag fokusera på och undersöka hur regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL, som säger att särskild avgift inte skall tas ut om den skattskyldige har avlidit, förhåller sig till oskuldspresumtionen.

⁵⁹ Prop. 2002/03:106, s. 184 ff.

⁶⁰ De hänvisade till *Källander mot Sverige* och målen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*.

⁶¹ Prop. 2002/03:106, s. 186 f.

⁶² Se SOU 2001:25, s. 286 ff.

⁶³ Nowak, s. 370.

4. 5 KAP. 20 § 2 ST. TAXERINGSLAGENS FÖRENLIGHET MED OSKULDSPRESUMTIONEN

4.1 Inledning

Särskild avgift skall inte tas ut om den skattskyldige har avlidit, enligt 5 kap. 20 § 2 st. TL. Skattetillägg ska däremot tas ut om Skatteverket hunnit fatta ett beslut om påförande av skattetillägg innan personen dött. Det spelar ingen roll om Länsrätten hinner pröva beslutet innan dödsfallet eller om det är den avlidne eller dödsboet som slutligen får betala skattetillägget.⁶⁴ För att konkretisera bestämmelsens innebörd kan vi ta som exempel att Skatteverket anser att en person lämnat en oriktig uppgift och påfört skattetillägg mot hans/hennes bestridande. Beslutet överklagas men personen ifråga dör innan Länsrätten hinner pröva saken. Trots att personen avlidit ska Länsrätten enligt 5 kap. 20 § 2 st. TL pröva ansvarsfrågan och finner domstolen liksom Skatteverket att han/hon lämnat en oriktig uppgift så ska dödsboet betala skattetillägget. I detta avsnitt ska jag analysera om detta är förenligt med oskuldspresumtionen.

De centrala målen från Europadomstolen på detta område, som jag först kort ska redogöra för, är *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz, E.L., R.L., J.O.-L. mot Schweiz* och *Nitschkes dödsbo mot Sverige*.

Den 29 augusti 1997 prövade Europadomstolen i fallen *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz* och *E.L., R.L., J.O.-L. mot Schweiz* om skattetilläggsbestämmelserna, som enligt Schweizisk rätt är en sanktion för att skatt undanhållits, omfattades av artikel 6 samt om det i så fall stred mot oskuldspresumtionen i denna artikel att påföra skattetillägg på arvingar som sanktion för att den avlidne undanhållit skatt.⁶⁵ Europadomstolen ansåg att oskuldspresumtionen i artikel 6.2 Europakonventionen var tillämplig. Domstolen konstaterade att skatten skulle betalas av dödsboet men att man måste skilja på att påföra skatt och skattetillägg. Europadomstolen menade att det inte var nödvändigt att

⁶⁴ Skattetillägg kan inte heller tas ut om en person överklagar ett skattetillägg som påförts av Skatteverket och vinner bifall i Länsrätten och sedan avlider innan Kammarrätten hinner avgöra saken, se *RÅ 2003 not. 13*.

⁶⁵ Sakförhållandena i fallen var relativt lika och de juridiska frågor Europadomstolen haft att bedöma i de båda fallen var också i princip desamma.

avgöra om den avlidnes skuld fastställts på ett korrekt sätt. Det var arvingarna som utsatts för en straffrättslig sanktion för att den avlidne arvlåtaren undanhållit skatt. Europadomstolen konstaterade att det är en grundläggande straffrättslig princip att det straffrättsliga ansvaret inte kan överleva den som begått brottet, vilket följer både av Schweizisk intern rätt och av oskuldspresumtionen i artikel 6.2. Att ärva en straffrättslig skuld överensstämmer inte med rättsstatliga krav på en rättvis straffrätt. Europadomstolen fann att det därför förelegat en kränkning av oskuldspresumtionen i artikel 6.2.

Den 27 december 2007 prövade Europadomstolen i mål *Nitschkes dödsbo mot Sverige* om skattetilläggsbestämmelserna omfattades av artikel 6 i Europakonventionen. Europadomstolen prövade vidare bl.a. om det skett en kränkning av oskuldspresumtionen eftersom skattetillägget överförts till dödsboet efter att den skattskyldige avlidit under prövningen i Kammarrätten. Europadomstolen slog först fast att det svenska skattetillägget innebär en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Domstolen fann att oskuldspresumtionen, för det första, upprätthölls eftersom Länsrätten hade haft möjlighet att pröva all bevisning och även grunderna för eftergift av skattetilläggen medan det att Nitschke fortfarande levde; han hade därmed haft möjlighet att lämna sin syn på saken. Domstolen prövade därefter om det stred mot oskuldspresumtionen i artikel 6.2 att inte efterge skattetillägget efter Nitschkes död. Europadomstolen konstaterade att det är en grundläggande straffrättslig regel att det straffrättsliga ansvaret inte kan överleva den som begått brottet och att det krävs stor försiktighet om en påföljd skall åläggas en levande person för gärningar som begåtts av en person som avlidit. Domstolen gjorde vissa jämförelser med de i föregående stycke nämnda målen mot Schweiz och fann att det förelåg vissa skillnader. Enligt Schweizisk rätt överförs en avlidens tillgångar och ansvar direkt till arvingarna medan dödsboet i Sverige är en självständig juridisk person. Nitschke hade inte heller anklagats för något brott utan skattetilläggen hade påförts honom på objektiva grunder. Dessutom hade varken hans arvingar eller dödsboet gjorts ansvariga för skattetilläggen eftersom det påförts och betalats av Nitschke medan han fortfarande levde. Sammanfattningsvis ansåg Europadomstolen att det inte skett någon kränkning av oskuldspresumtionen.

Av Europadomstolens avgörande i målet *Nitschkes dödsbo mot Sverige* går det alltså att

dra den slutsatsen att en tillämpning av regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL inte strider mot oskuldspresumtionen under de förutsättningar som förelåg i det målet. I detta avsnitt ska jag dock analysera om det är förenligt med oskuldspresumtionen att ta ut skattetillägg om det istället hade varit så att Nitschke dött innan någon domstol hade prövat saken och om det istället hade varit dödsboet efter Nitschke som fått betala skattetillägget. Jag kommer först analysera om det är förenligt med oskuldspresumtionen att Länsrätten prövar ansvarsfrågan efter att personen som påförts skattetillägget avlidit och först i nästa avsnitt undersöker jag om det är förenligt med oskuldspresumtionen att ett dödsbo får betala skattetillägg som påförts en person medan han/hon fortfarande levde.

4.2 Prövning av ansvarsfrågan efter att den ”misstänkte” avlidit

Europadomstolen har i en rad avgöranden slagit fast att Skatteverkets påförande av skattetillägg på en fysisk person ska jämföras med att en person anklagas för ett brott.⁶⁶ Enligt oskuldspresumtionen har man då rätt att betraktas som oskyldig till dess att ens skuld lagligen fastställts. Av regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL följer att Länsrätten ska pröva och eventuellt fastställa Skatteverkets beslut om påförande av skattetillägg även om personen ifråga avlider innan en domstol prövat saken. I detta avsnitt ska jag analysera om det är förenligt med oskuldspresumtionen.

I målet *Nitschkes dödsbo mot Sverige* hade skattetillägget påförts av Skatteverket och sedan prövats av Länsrätten medan Nitschke fortfarande levde. Nitschke överklagade Länsrättens beslut men avled innan Kammarrätten hann pröva saken. Nitschke hade därmed haft möjlighet att framföra sina invändningar mot beslutet både till Skatteverket och i Länsrätten. Europadomstolen säger i målet *Nitschkes dödsbo mot Sverige* ”that Mr Nitschke’s right to be presumed innocent was respected as the imposition of the tax surcharges were subjected to judicial review, and upheld, while Mr Nitschke was still alive.”⁶⁷ Om Europadomstolen hade redogjort för vad som gäller enligt svensk straffprocessrätt hade man kunnat se att avgörandet, när det gäller att kammarrätten prövade ansvarsfrågan trots att Nitschke avlidit, var helt i överensstämmelse med

⁶⁶ Se *Västberga taxi aktiebolag och Vulic mot Sverige, Janosevic mot Sverige* och *Nitschkes dödsbo mot Sverige*.

⁶⁷ § 50 i domen.

svensk straffprocessrätt och regeln i 21 kap. 1 § 2 st. RB, eftersom Nitschke själv hade överklagat länsrättens dom innan han dog. I NJA 1990 s. 21 säger Högsta domstolen att ”[o]m den tilltalade avlider under rättegången, skall som regel brottmålsförfarandet avbrytas utan någon saklig prövning av åtalet. Från denna regel gäller dock enligt 21 kap 1 § 2 st RB ett undantag för det fall att det redan före dödsfallet genom en fällande dom har fastställts att den tilltalade begått den åtalade gärningen. I ett sådant fall får talan mot domen föras av vissa av den avlidnes anhöriga. Om den tilltalade dör efter det att han själv har överklagat den fällande domen men innan målet har avgjorts av den högre instansen, får de anhöriga på motsvarande sätt överta hans talan. Denna särskilda talerätt för de anhöriga är främst avsedd att ge dessa en möjlighet att skydda den avlidnes goda namn och rykte mot vad de anser vara en oriktig fällande brottmålsdom (se NJA II 1943 s 277 f).” Om den som är misstänkt för att ha begått ett brott först får sin sak prövad av domstol och han överklagar, men avlider innan hans överklagande har prövats i den högre instansen, så kan åklagaren och de efterlevande inträda i målet och i vissa fall påkalla prövning av överklagandet.⁶⁸ De efterlevande får då en chans att rentvå sin avlidne släkting. I så fall sker en materiell prövning i den högre instansen som kan resultera i en fällande eller friande dom. Prövningen gäller endast ansvarsfrågan; den ådömda påföljden skall alltid undanröjas även om det blir en fällande dom.⁶⁹ Om de efterlevande väljer att inte gå in i processen när dödsfallet sker i högre rätt, skall den lägre rättens påföljdsbestämning undanröjas utan materiell prövning. I enlighet med dessa principer så är min uppfattning att Kammarrätten måste anses ha rätt att enligt straffrättsliga principer pröva ansvarsfrågan om prövningen i Länsrätten resulterat i en fällande dom och den misstänkte hinner överklaga innan han avlider, vilket var fallet i mål *Nitschkes dödsbo mot Sverige*.

Frågan är dock om man enligt svensk straffprocessrätt kan fällas till ansvar för att ha begått ett brott om man inte får sin sak prövad av domstol innan man avlider. Det finns inget lagrum som direkt svarar på denna fråga, men jag anser att det av praxis från Högsta Domstolen och Hovrätterna och uttalande i doktrinen, klart framgår att man inte kan fällas till ansvar för att ha begått ett brott om man inte får sin sak prövad av domstol

⁶⁸ Ekelöf, s. 160.

⁶⁹ Fitger, 21:1.

innan man dött. I *NJA 1988 s. 51* yrkade bl.a. dödsboet sedan den tilltalade avlidit att målet skulle avskrivas. Målsäganden bestred att målet avskrevs. HovR:n fastslog att då den tilltalade avlidit så hade frågan om ansvar förfallit. HovR:n avskrev därför målet såvitt angick brottmålsdelen från vidare handläggning. HD fastställde HovR:ns beslut. I *NJA 1998 s. 244* konstaterar HD att frågan om ansvar förföll genom den tilltalades död och att målet skulle avskrivas i brottmålsdelen. I *RH 2004:89* hade tingsrätten dömt den tilltalade för snatteri till böter efter en huvudförhandling som ägt rum trots att den tilltalade uteblivit. Efter det att domen meddelats framkom att personen hade avlidit redan före huvudförhandlingen. HovR:n säger att "*[m]ed hänsyn till att tingsrätten i stället för att meddela dom hade bort avbryta brottmålsförfarandet och avskriva målet, föreligger det sådana omständigheter att hovrätten bör undanröja tingsrättens dom i dess helhet och avskriva målet.*"⁷⁰ Strömbergs uppfattning är då dom ska meddelas efter den tilltalades död så brukar rätten förklara att frågan om straff eller frågan om ansvar har förfallit.⁷¹ I dessa fall skiljer sig domstolen från målet genom dom, inte beslut och förklaringen ska uppfattas som ett avgörande av saken. Enligt Jareborg är den brottslige straffbarhet beroende av att den brottslige fortfarande lever, vilket är ett processuellt krav.⁷² Det räcker inte med att ansvarsförutsättningarna är uppfyllda för straffbarhet utan ett antal straffbarhetsbetingelser, som att den misstänkte fortfarande lever, måste även vara uppfyllda. Enligt Ekelöf så ska rätten förklara att frågan om ansvar har förfallit om den tilltalade avlider under processen och sker dödfallet i högre rätt, ska den lägre rättens fällande dom undanröjas.⁷³ Fitger är av samma uppfattning och menar att rätten ska förklara att frågan om ansvar har förfallit om den misstänkte har avlidit innan dom i första instans har meddelats.⁷⁴ Skulle rätten ändå av misstag meddela en fällande dom ska den högre rätten undanröja den oriktigt fällda domen, enligt honom. Vid eftertaxering gäller enligt 4 kap. 19 § TL att Skatteverkets beslut om eftertaxering ska meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret om inte annat anges i 20-22 §§. Enligt 21 § får ett beslut om eftertaxering meddelas efter den tid som

⁷⁰ Se även Svea hovrätt mål nr 4143-09 från den 11 juni 2009 där de kom fram till samma slutsats.

⁷¹ Strömberg, s. 69 not 4.

⁷² Jareborg, *Straffrättens ansvarslära*, s. 26 och *Straffrättens gärningslära*, s. 35.

⁷³ Ekelöf, s. 160.

⁷⁴ Fitger, s. 21:1.

anges i 19 § om den skattskyldige delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser hans beskattning eller om åtal väckts mot honom för sådant brott. I tredje stycket sägs att om att om den skattskyldige avlidit skall dock beslut om eftertaxering meddelas inom sex månader från dödsfallet. I förarbetena sägs följande i kommentaren till lagrummet ”ett villkor för att eftertaxering i förevarande fall skall bestå är att den skattskyldige dömts för skattebrott. Om den skattskyldige avlider under rättegången nedläggs åtalet och påförd eftertaxering skall då undanröjas. Däremot skall eftertaxeringen inte undanröjas om dödsfallet inträffar sedan dom fallit och domen inte ändras.”⁷⁵ Lena Gustafson anser att regeln i 4 kap. 21 § 3 st. TL ”endast aktualiseras när den skattskyldige fällts till ansvar i brottmålet och därefter avlidit. Avlider han innan dom fallit i brottmålet läggs nämligen åtalet ned.”⁷⁶ Påförd eftertaxering ska alltså undanröjas om den skattskyldige avlider innan domstolen meddelat dom. Lagstiftaren har därmed valt att följa de principer som gäller inom straffprocessen.

Sammanfattningsvis är regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL därmed inte helt förenlig med de principer som gäller inom svensk straffprocessrätt eftersom regeln säger att Länsrätten ska pröva ansvarsfrågan trots att personen avlidit innan en domstol hunnit pröva saken. Förklaringen till att lagstiftaren valt att inte tillämpa samma processuella regler, och i detta fall samma rättsskydd för den enskilde, när det gäller skattetillägget som inom straffrätten beror förmodligen på att lagstiftaren i Sverige inte jämställer skattetillägget med en påföljd för brott. Med anledning av att Europadomstolen numera slagit fast att påförande av skattetillägg innebär en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen och att en person som påförts skattetillägg ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts, blir frågan om det är förenligt med oskuldspresumtionen att fastställa skulden i domstol först efter att personen avlidit, eller om oskuldspresumtionen kräver att en person ska betraktas som oskyldig, om en domstol inte hinner pröva ansvarsfrågan innan personen ifråga avlider.

Det som framförallt talar för att det inte är förenligt med oskuldspresumtionen att ta ut skattetillägg om en domstol inte hinner pröva saken innan personen avlider är

⁷⁵ Prop. 1971:10, s. 264.

⁷⁶ Gustafson, Karnov Internet 4:21 TL not 151.

Europadomstolens uttalande i mål *Nitschkes dödsbo mot Sverige*, att oskuldspresumtionen i det fallet respekterades eftersom Skatteverkets påförande av skattetillägg prövades och upprätthölls av en domstol medan Nitschke fortfarande levde.

Även det att det strider mot de principer som gäller inom svensk straffprocessrätt och därmed innebär att en person som påförts skattetillägg inte får samma rättsskydd som den som t.ex. påförts böter talar för att Europadomstolen, om den i framtiden skulle pröva frågan, skulle komma fram till att det utgör en kränkning av oskuldspresumtionen om skattetillägg tas ut trots att en domstol inte prövat saken innan personen ifråga avlider. Enligt Nowak beaktar nämligen Europadomstolen nationella rättsprinciper i domsformuleringen.⁷⁷ Ett exempel på detta är målen *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz* och *E.L., R.L., J.O.-L. mot Schweiz* där Europadomstolen konstaterar att det både av Schweizisk intern straffrätt och oskuldspresumtionen följer att det straffrättsliga ansvaret inte kan överleva den som begått brottet.⁷⁸ När Europadomstolen fattar ett beslut så är tanken att Europadomstolen fattar sina beslut på en gemensam europeisk rättslig grund som kan accepteras och respekteras av samtliga konventionsstater.⁷⁹ Europadomstolen använder sig även av rättskomparation.⁸⁰ Domstolen tittar då på om lagstiftningen inom ett visst aktuellt område är likartad hos medlemsstaterna. Europadomstolen hänvisar i så fall till att de föreligger europeisk konsensus. Vid sin bedömning tittar Europadomstolen alltså på de principer som finns i konventionsstaterna och självklart även det land som beslutet gäller. Är det då så som i det här fallet att Sverige har en straffrättslig princip som dock inte tillämpas på skattetillägg så talar det för att det är enklare för Europadomstolen att slå fast att samma princip skyddas av oskuldspresumtionen. Europadomstolen tar nämligen hänsyn till konventionsstaternas önskemål för att dessa ska respektera dess domar.⁸¹ Dessutom finns principen om margin of appreciation.

⁷⁷ Nowak, s. 92.

⁷⁸ § 48 i mål *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz* och § 53 i mål *E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz*.

⁷⁹ Nowak, s. 87.

⁸⁰ Nowak, s 91.

⁸¹ Nowak, s. 87.

Principen att en domstol inte ska kunna pröva och fälla någon till ansvar mot dess bestridande efter att personen avlidit är enligt min uppfattning en så grundläggande straffprocessrättslig regel att den även måste följa av oskuldspresumtionen, på samma sätt som Europadomstolen har konstaterat att det är en grundläggande straffrättslig princip att det straffrättsliga ansvaret inte kan överleva den som begått brottet.⁸² Personen ifråga har då ingen möjlighet att försvara sig själv eftersom han/hon avlidit. I prop. 2002/03:106 beskriver man oskuldspresumtionen som en viktig rättssäkerhetsprincip som innebär att ingen ska betraktas som skyldig till brott utan att domstol har konstaterat hans skuld efter ett förfarande där han fått tillfälle att försvara sig mot anklagelsen och som även i övrigt motsvarar kraven på en rättvis rättegång.⁸³ Enligt 5 kap. 20 § 2 st. TL kan en person betraktas som skyldig att betala skattetillägg trots att personen inte haft möjlighet att försvara sig mot anklagelsen i domstol. Som jag visat, gäller enligt svensk straffprocessrätt att man inte prövar eller ställer någon till ansvar för ett brott om den inte fått sin sak prövad i domstol innan personen ifråga avlidit, om även oskuldspresumtionen försvarar denna princip, betyder det att den ska tillämpas på det svenska skattetillägget, eftersom Europadomstolen anser att påförande av skattetillägg är detsamma som en anklagelse för brott. Sammanfattningsvis anser jag att det är mycket troligt att det skulle utgöra en kränkning av oskuldspresumtionen i det fall att Länsrätten inte skulle undanröja ett skattetillägg, om personen som påförts skattetillägget avlidit innan Länsrätten meddelat dom. Min slutsats är därför att en tillämpning av regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL, enligt dess ordalydelse och svenska förarbeten, kan vara oförenlig med oskuldspresumtionen.

4.3 Dödsboets skyldighet att betala skattetillägg

I målen *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz* och *E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz* påfördes arvingarna skattetillägget för en handling som den då redan avlidne begått. I målet *Nitschkes dödsbo mot Sverige* hade skattetillägget påförts och betalats av Nitschke medan han fortfarande levde. I målen mot Schweiz ansåg Europadomstolen att det skett en kränkning av oskuldspresumtionen medan de kom till motsatt slutsats i

⁸² § 48 i mål *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz*, § 53 i mål *E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz* och § 52 i mål *Nitschkes dödsbo mot Sverige*.

⁸³ Prop. 2002/03:106, s. 67.

målet mot Sverige. I detta avsnitt ska jag analysera om det är förenligt med oskuldspresumtionen att dödsboet, enligt regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL, får betala skattetillägg om en person avlider efter att han/hon påförts skattetillägg.

I målen *A.P., M.P. och T.P.* och *mål E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz* säger Europadomstolen att det är en grundläggande straffrättslig regel att det straffrättsliga ansvaret inte kan överleva den som begått brottet.⁸⁴ Van Dijk menar att ”*The presumption of innocence requires that criminal liability does not survive the person who has allegedly committed the criminal act.*”⁸⁵ Europadomstolen uppmärksammade att det i den schweiziska straffrätten finns en regel som säger att ådömda böter skall efterges ifall personen dör och domstolen konstaterade att även oskuldspresumtionen kräver att det finns en sådan regel. I Sverige har vi en motsvarande bestämmelse i 35 kap. 7 § 2 st. BrB som säger att ådömda böter skall bortfalla om den dömda dör. Av andra stycket samma lagrum följer att ifall domen under den dömdes livstid vunnit laga kraft och lös egendom tagits i mät eller satts i allmänt förvar för betalning av böterna, skall dock böterna betalas av den egendomen. För att andra stycket skall vara tillämpligt krävs alltså att domen vunnit laga kraft under den dömdes livstid. Av andra stycket framgår att reglerna i brottsbalkens 35 kap. 7 § 2 st. BrB även skall tillämpas på utdömda viten. Av förarbetena till detta lagrum framgår att lagstiftaren inte ansåg det erforderligt att helt allmänt stadga att straff skall bortfalla genom den brottsliges död.⁸⁶ De räckte med att lagstifta om det när det gäller böter eftersom övriga brottspåföljder automatiskt bortfaller genom den brottsliges död. I 5 kap. 13 § strafflagen som senare ersattes av brottsbalken stadgades att ”*[d]ör förbrytare, förfalle allt straff.*” I NJA II 1943 s. 278 säger processlagberedningen att om den misstänkte har avlidit innan dom i första instans meddelat ”*har rätten på grund av 5 kap. 13 § strafflagen att förklara, att frågan om straff förfallit.*” Enligt Berg, Berggren, Bäcklund, Munck, Wersäll och Victor är det underförstått att en brottspåföljd inte får ådömas, sedan den brottslige avlidit.⁸⁷ Som jag redogjorde för i föregående avsnitt, är även Fitgers uppfattning att

⁸⁴ §§ 46 och 48 i mål *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz*, §§ 51 och 53 i mål *E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz* och § 52 i *Nitschkes dödsbo mot Sverige*.

⁸⁵ Van Dijk, van Hoof, van Rijn and Zwaak, s. 628.

⁸⁶ NJA II 1963, s. 570.

⁸⁷ Berg, Berggren, Bäcklund, Munck, Wersäll och Victor, s. 36:75.

den ådömda påföljden alltid undanröjes även om det blir en fällande dom i en högre instans efter det att en person avlidit.⁸⁸

Det kan vara av vikt att lyfta fram att syftet från början verkar ha varit att bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. TL, som säger att "*[s]ärskild avgift skall inte tas ut om den skattskyldige har avlidit*", ska överensstämma med de principer som gäller ifråga om påföljder. Det framgår av bestämmelsens äldre förarbeten och enligt svensk straffrätt gäller som sagt att påföljden skall bortfalla om domen inte vunnit laga kraft medan den anklagade fortfarande är i livet.⁸⁹ Uppenbarligen har dock lagstiftaren omedvetet eller medvetet valt att inte tillämpa denna princip på skattetillägget men det finns ingen egentlig diskussion i förarbetena om varför man valt att göra det.

Det går att tolka Regeringsrättens dom i mål *RA 84 1:7* som att det även utanför straffrätten gäller som en allmän princip inom svensk rätt att en sanktion ska undanröjas om den skattskyldige avlider efter det att beslutet överklagats, men innan det vunnit laga kraft. I rättsfallet var det fråga om tillämpningen av 124 § taxeringslagen (1956:623). I bestämmelsen fanns det inte någon regel som angav att utdömt, ej lagakraftvunnet vite, skulle undanröjas i händelse av dödsfall. I bestämmelsen fanns en regel som stadgade att om man fann, då fråga uppkom om utdömande av vite, att ändamålet med vitet hade förfallit, så fick vitet inte utdömas enligt 124 § andra stycket andra meningen. Denna regel var dock inte tillämplig i målet, eftersom vitet redan var utdömt av Länsrätten. Det fanns således inte någon bestämmelse som gjorde det möjligt att undanröja vitet till följd av dödsfallet, som inträffade efter det att vitet dömts ut av Länsrätten. Regeringsrätten ansåg trots det, att vitet inte skulle erläggas, uppenbarligen med stöd av allmänna rättsgrundsatser som innebar att påföljden som påförts en fysisk person inte kan överföras till dödsboet.

Inom svensk straffrätt gäller sammanfattningsvis att brottspåföljden efterges om den anklagade dör innan domen vunnit laga kraft och det går att tolka *RA 84 1:7* som att det även gäller som en allmän princip för påförda sanktioner. Anledningen till att denna princip inte tillämpas på skattetilläggen är att de enligt svensk rätt inte klassificeras som

⁸⁸ Fitger, s. 21:1.

⁸⁹ Prop. 1977/78:136, s. 207 f.

en brottspåföljd. Europadomstolen har dock slagit fast att skattetillägget skall ses som en anklagelse för brott. Frågan är om det strider mot oskuldspresumtionen att dödsboet får betala skattetillägget.

I målet *Nitschkes dödsbo mot Sverige* till skillnad från i målen *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz och E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz*, kom Europadomstolen fram till att det inte skett en kränkning av oskuldspresumtionen med hänsyn till att det fanns vissa fundamentala skillnader. Den första ”fundamentala” skillnaden mellan förutsättningarna i målen som Europadomstolen lyfter fram är att den avlidnes tillgångar och ansvar enligt Schweizisk rätt överförs direkt till arvingarna, enligt Svensk rätt överförs tillgångarna till ett dödsbo som är en egen juridisk person. Europadomstolen ansåg att det är av stor betydelse eftersom svenska arvingar således inte har något personligt ansvar för den avlidnes skulder. Jag anser dock att skillnaden inte är särskilt stor. Enligt Schweizisk rätt har arvingarna rätt att avsäga sig allt ansvar; dessutom kan de endast bli ansvariga upp till ett belopp som inte överstiger deras andel i dödsboet.⁹⁰ De efterlevande i Schweiz riskerar därför inte mer än svenska arvingar, vilket enligt min mening gör att detta inte kan ses som en avgörande skillnad som är av fundamental betydelse.

De andra skillnaderna som Europadomstolen lyfte fram var att de efterlevande i de Schweiziska målen påförts skattetillägg först efter att personen avlidit. Nitschke hade däremot aldrig blivit anklagad för att ha begått ett brott utan skattetilläggen hade påförts honom på objektiva grunder av Skatteverket medan han fortfarande levde. Dessutom blev aldrig dödsboet efter Nitschke eller hans arvingar personligt ansvariga för skattetilläggen eftersom det påförts och betalats av Nitschke medan han fortfarande levde. Europadomstolen lyfte även fram att Skatteverket, enligt regeln som nu finns i 5 kap. 20 § andra stycket TL, inte kan påföra en död person eller hans/hennes dödsbo skattetillägg.

De mest fundamentala skillnaderna mellan målen är enligt min mening att skattetillägget påfördes direkt på arvingarna först efter det att personen avlidit i de

⁹⁰ § 45 i mål *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz* och § 50 i mål *E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz*.

Schweiziska målen och att det svenska dödsboet aldrig behövde betala något skattetillägg eftersom den avlidne redan hade betalat det medan han fortfarande levde. Enligt svensk rätt går det inte att påföra en död person skattetillägg men ett dödsbo kan däremot tvingas betala ett skattetillägg som påförts en person som avlidit efter beslutet. Frågan är om Europadomstolen hade kommit fram till att det utgör en kränkning av oskuldspresumtionen om det istället varit Nitschkes dödsbo som hade fått betala skattetillägget och att regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL därmed är oförenlig med oskuldspresumtionen.

Min uppfattning är att Europadomstolen borde och troligtvis hade dragit en annan slutsats i målet *Nitschkes dödsbo mot Sverige* om det istället hade varit dödsboet som fått betala skattetillägget. Dödsboet hade i så fall, liksom de efterlevande i de Schweiziska målen, blivit skyldiga att betala skattetillägget, vilket reellt hade inneburit att dödsbodelägarna, fysiska personer, skulle bli skyldiga att betala skattetillägget. Det strider mot den grundläggande straffrättsliga regeln att det straffrättsliga ansvaret inte kan överleva den som begått brottet som både tillämpas inom svensk straffrätt och som oskuldspresumtionen försvarar enligt Europadomstolen.

Min uppfattning är dock att Europadomstolen gör en felbedömning i mål *Nitschkes dödsbo mot Sverige* när den lägger så stor vikt vid att Nitschke själv hade betalat skattetillägget medan han fortfarande levde. Nitschke betalade inte skattetillägget för att han ansåg att Skatteverket hade rätt att påföra honom skattetillägg utan för att han var tvungen. Enligt svensk rätt gäller som huvudregel att ett beslut ska verkställas omedelbart även om det ännu inte prövats av domstol, se avsnitt 2.2.1 ovan. Jag anser att man borde se det som att skattetillägget tas ut när beslutet vinner laga kraft och därmed blir definitivt.

Det är av vikt att förstå att skattetillägget inte är en skatt, utan en anklagelse för brott. Detta är även något Europadomstolen uppmärksammar i målen mot Schweiz.⁹¹ Skattetilläggsreglerna är precis som böter en sanktion, som riktar sig mot en skattskyldig personligen. Att rikta en sanktion mot någon annan än den som begått

⁹¹ § 46 i mål *A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz* och § 51 i mål *E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz*.

brottet fyller ingen funktion. Om den skattskyldige dör, så har skattetillägget förlorat sin sanktionsuppgift och bör därför enligt min mening bortfalla och bör inte kunna tas ut. Europadomstolens sammanfattar sin ståndpunkt i målet *Nitschkes dödsbo mot Sverige* genom att säga ”*[i]n these circumstances, and in particular as the Court has found that the presumption of innocence was respected in relation to Mr Nitschke and that neither his estate nor his heirs have in any way been held personally liable for the tax surcharges, the Court considers that the presumption of innocence in Article 6 § 2 of the Convention has been complied with.*” Oskuldspresumtionen respekterades för att varken dödsboet eller de efterlevande blev personligt ansvariga eftersom Nitschke redan hade betalat skattetillägget medan han levde. Sammanfattningsvis anser jag att regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL är oförenlig med oskuldspresumtionen eftersom den kan tvinga ett dödsbo och därmed dödsbodelägarna att betala ett skattetillägg.

5. SLUTSATS OCH EGNA REFLEKTIONER

Min uppfattning är att en tillämpning av bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. TL, enligt dess ordalydelse och förarbete, balanserar på gränsen till vad som är acceptabelt enligt oskuldspresumtionen och att gränsen i vissa fall passeras. Jag anser att Europadomstolens avgörande i mål *Nitschkes dödsbo mot Sverige* är välformulerat och att det i stora delar stämmer väl överens med oskuldspresumtionen. Detta avgörande kan dock inte tas som intäkt för att den aktuella bestämmelsen i taxeringslagen är helt förenlig med oskuldspresumtionen, utan endast att bestämmelsen är förenlig med oskuldspresumtionen under de omständigheterna som förelåg i det särskilda fallet.

Om en person överklagar ett beslut från Skatteverket om påförande av skattetillägg men avlider innan Länsrätten hinner pröva saken, så anser jag att Länsrätten, med åberopande av oskuldspresumtionen, bör undanröja beslutet på samma sätt som man gör enligt svensk straffprocessrätt. Skattetillägget är en sanktionsavgift. Dess syfte är att vara bestraffande och avskräckande. Den som påförs ett skattetillägg känner sig straffad och som en fuskare. Att pröva ansvarsfrågan efter att en person avlidit fyller ingen funktion, det går inte att lära den avlidne att avhålla sig från ett oönskat beteende i framtiden och straffet känner han/hon inte av. Det finns inte heller något brottsoffer som vill få upprättelse genom en fällande dom. Men den främsta anledningen till att Länsrätten inte ska pröva ansvarsfrågan efter att en person avlidit är att det strider mot de rättssäkerhetskrav som ett rättssamhälle bör uppfylla. Det är olämpligt att t.ex. pröva om en person lämnat en oriktig uppgift när personen inte kan försvara sig själv och lämna sin syn på saken. Jag tolkat domskälen i mål *Dödsboet Nitschke mot Sverige* som att oskuldspresumtionen försvarar att den enskilde ska ha rätt att kunna framföra sina åsikter till en domstol.

Skattetillägget är ingen skatt. Att de efterlevande får betala den avlidnes skatt ur kvarlåtenskapen är inget jag ifrågasätter utan är fullt normalt. Men att dödsbodelägarna får ansvara för en påföljd för handlingar som den avlidne uppenbarligen begått och som de inte har någon del i är en helt annan sak. Min uppfattning är att det är olämpligt att dödsboet får ta straffet och att samma principer bör gälla som inom straffrätten.

Jag anser sammanfattningsvis att det vid en samlad bedömning måste anses strida mot oskuldspresumtionen att Länsrätten ska pröva ansvarsfrågan och att dödsboet ska betala skattetillägget om Skatteverket ansett att en person lämnat en oriktig uppgift och påfört skattetillägg mot hans/hennes bestridande och beslutet överklagas men personen ifråga dör innan Länsrätten hinner pröva saken. Jag anser att lagstiftaren bör ingripa och ändra regeln i 5 kap. 20 § 2 st. TL så att den istället stadgar att Länsrätten ska undanröja ett skattetillägg om det påförts en person som överklagat ett beslut om skattetillägg men avlidit innan Länsrätten hunnit pröva saken. Jag anser dessutom att Skatteverket och domstolarna bör beakta oskuldspresumtionen i dessa situationer redan idag, annars finns enligt min mening en risk för att Europadomstolen kommer anse att det utgör en kränkning av oskuldspresumtionen, om frågan skulle ställas på sin spets i ett mål hos Europadomstolen.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

NJA II 1943

NJA II 1962 s. 570

Prop. 1951:165

Prop. 1971:10

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.: given Stockholms slott den 4 januari 1971.

Prop. 1973:90

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m. m. given Stockholms slott den 16 mars 1973.

Prop. 1977/78:136

Om ändrade regler för skattetillägg m.m.;

Prop. 1993/94:117

Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor

Prop. 2002/03:106

Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.

SOU 1993:40

Fri- och rättighetsfrågor: delbetänkande

SOU 1996:116

Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen

SOU 2001:25

Skattetillägg m.m.

Litteratur

- Almgren, Karin och Leidhammar, Börje *Skattetillägg och skattebrott*, första uppl., Nordstedts juridik AB, Stockholm 2006
- Axén Linderl, Annica och Leidhammar, Börje *Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, första uppl., Liber Ekonomi, Malmö 2005
- Berg, Ulf, Berggren, Nils-Olof, Bäcklund, Agneta, Munck, Johan, Wersäll, Fredrik och Victor, Dag *Brottsbalken en kommentar*, Norstedts juridik AB, Stockholm 2009
- Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders *Europarättens grunder*, tredje uppl., Norstedts juridik AB, Stockholm 2007
- Danelius, Hans *Mänskliga rättigheter i Europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, tredje uppl., Nordstedts juridik AB, Stockholm 2007
- Ekelöf, Per Olof *Rättegång II*, åttonde upplagan, Norstedts juridik AB, Stockholm 1996
- Fisher, David I. *Mänskliga rättigheter – En introduktion*, fjärde uppl., Norstedts juridik AB, 2007 Stockholm
- Fitger, Peter *Rättegångsbalken*
- Gustafson, Lena Karnov Internet, Thomson Reuters, 2009.
- Jareborg, Nils *Straffrättens ansvarslära*, första uppl., Iustus förlag, Uppsala 1994

- Jareborg, Nils *Straffrättens gärningslära*, första uppl.
Fritzes förlag AB, Malmö 1995
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona,
Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer *Inkomstskatt- en läro- och handbok i
skatterätt*, Tolfte upplagan,
Studentlitteratur, Lund 2009
- Nergelius, Joakim *Svensk statsrätt*, första uppl.,
Studentlitteratur, Danmark 2006
- Nowak, Karol, *Oskyldighetspresumtionen*, första uppl.,
Norstedts juridik AB, Stockholm 2003
- Palm, Elisabeth och Ericsson, Margaretha *Att klaga till Europadomstolen*, första
uppl., Jure förlag AB, Stockholm 2005
- Strömberg, Tore *Åtalspreskription*, första uppl., P.A.
Norstedts & Söners förlag, Lund 1956
- Van Dijk, van Hoof, van Rijn and Zwaak *Theory and Practice of the European
Convention on Human Rights*, fjärde
uppl., Intersentia, Antwerpen 2006
- Warnling Nerep, Wiweka *Sanktionsavgifter – ”criminal charge”
enligt artikel 6?* Festskrift till Suzanne
Wennberg, Norstedts juridik 2009

Artiklar

- Alexandersson, Stig *Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg, Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet 1998/99, s. 251-263*
- Alhager, Magnus *Något om skattetillägg och rättssäkerhet med anledning av ny lagstiftning, Skattenytt 2003 s. 613 ff.*
- Eklund, Hans och Johansson, Anders *Hög tid för omprövning av den svenska skatteregleringen, Skattenytt 1998, s. 276-284*
- Eklund, Hans och Johansson, Anders *Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg, Skattenytt 1999, s.137-148.*
- Leidhammar, Börje *Straff eller avgift? – skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen, SvSkT 9/98, s. 829-840*
- Meyer Andrea *Strider de föreslagna skattetilläggsreglerna mot Europakonventionen?, SvSkT 5/2003 s. 382–388*

Övriga källor

<http://conventions.coe.int>

Skatteverkets Handledning

Särskilda avgifter enligt taxeringslagen

Rättfallsförteckning

Europadomstolen

A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz	Mål nr: 71/1996/690/882 (29 augusti 1997)
Bendenoun mot Frankrike	Mål nr: 3/1993/398/476 (24 februari 1994)
Deweere mot Belgien	Mål nr: 6903/75 (27 februari 1980)
Dödsboet Nitschke mot Sverige	Mål nr: 6301/05 (27 december 2007)
E.L., R.L. och J.O.-L. mot Schweiz	Mål nr: 75/1996/694/886 (29 augusti 1997)
Engel m.fl. mot Nederländerna	Mål nr: 3/1974/14/21-25 (8 juni 1976)
Janosevic mot Sverige	Mål nr: 34619/97 (23 juli 2002)
Kadubec mot Slovakien	Mål nr: 5/1998/908/1120 (2 september 1998)
Pham Hoang mot Frankrike	Mål nr: 13191/87 (25 september 1992)
Phillips mot Storbritannien	Mål nr: 41087/98 (5 juli 2001)
Salabiaku mot Frankrike	Mål nr: 10519/83 (7 oktober 1998)
Sporrong & Lönnroth v. Sweden	Mål nr: 7151/75 7152/75 (23 september 1982)
Västberga Taxi och Vulic mot Sverige	Mål nr: 36985/97 (23 juli 2002)
Özturk mot Västtyskland	Mål nr: 9/1982/55/84 (21 februari 1984)

Högsta domstolen

NJA 1988 s. 51

NJA 1998 s. 244

Regeringsrätten

RÅ 84 1:7

RÅ 2000 ref. 66 (I och II)

RÅ 2003 not. 13

Hovrätten

RH 2004:89

Svea hovrätt mål nr 4143-09 från den 11 juni 2009