



Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT
Rättsvetenskap

John Bengtsson
Tobias Karlsson

”NE BIS IN IDEM” – skattetillägg & skattebrott –

En komparativ studie av svensk
och norsk konventionstillämpning

Examensarbete 15 poäng
Magisterprogrammet i skatterätt och ekonomi

Termin: VT 2008
Handledare: Börje Leidhammar

Sammanfattning

I Europakonventionen finns ett förbud mot att en person skall kunna bli straffad för ett brott där denne redan blivit slutligt dömd eller frikänd. Det innebär alltså i praktiken ett förbud mot dubbelbestraffning, eller som principen också benämns – ”ne bis in idem”. Detta förbud har flera gånger varit föremål för prövning i såväl Europadomstolen som i nationella domstolar. Målen har gällt allt från rattfylleri till miljöstraff. Det denna uppsats behandlar är dock relationen mellan skattetillägg och skattebrott.

Svensk lagstiftning och praxis kring de parallella sanktionerna har studerats utifrån en komparativ studie med Norge som jämförelseobjekt. Tanken är att jämförelsen i första hand skall ge en fördjupad bild av de svenska förhållandena och den svenska tillämpningen av konventionen samt vad det skulle innebära om Sverige införde ett subjektivt rekvisit i skattetilläggs­lagstiftningen.

Det svenska skattetillägget syftar till att främja uppgiftslämnandet hos skattskyldiga samt att avlasta åklagarmyndigheten från lindrigare fall av skatteundandragande. Skattetillägg kan bli aktuellt vid lämnande av oriktig uppgift eller vid skönstaxering och påförs enbart på objektiva grunder. Det finns med andra ord inget krav på uppsåt eller oaktsamt beteende från den skattskyldige. Skattetilläggs­kommittén kom i en utredning med ett förslag om att införa ett subjektivt rekvisit vid påförande av skattetillägg. Detta förslag anammades dock inte av regeringen som dock valde att klargöra och utveckla de redan befintliga befrielsegrunderna innehållande subjektiva inslag. Den främsta skillnaden gentemot den norska motsvarigheten är att man i Norge valt att indela denna i allmän respektive förhöjd tilleggs­skatt. Den allmänna tilleggs­skatten liknar i huvudsak det svenska skattetillägget, medan det vid den förhöjda tilleggs­skatten krävs ytterligare ett rekvisit i form av uppsåt eller grov oaktsamhet. De båda ländernas skattebrottslagstiftning är i det närmaste identisk, vilket innebär att de innehåller såväl objektiva som subjektiva rekvisit.

Den ovan nämnda principen ”ne bis in idem” återfinns i sjunde tilläggs­protokollets artikel 4 och har påverkat avgöranden angående de svenska och norska sanktionssystemen på olika sätt. Det svenska sanktionssystemet har genom avgöranden i såväl Europadomstolen som svenska domstolar inte ansetts strida mot dubbelbestraffningsförbudet. Domstolarna har som främsta argument framhållit att påföljderna skiljer sig åt i sina väsentliga element, genom att skattebrott kräver uppsåt. I Norge går avgörandena från Høyesterett isär beroende på om det handlar om allmän eller förhöjd tilleggs­skatt. Även här tar domstolen i första hand sikte på om påföljdernas rekvisit skiljer sig åt. Både de svenska och norska domstolarna har även diskuterat vad som innefattas av begreppen i artikel 4 i sjunde tilläggs­protokollet och artikel 6 samt förhållandet mellan dessa begrepp.

Sverige och Norge tolkar inte konventionens artiklar olika utan skillnaderna beror snarare på nationell lagstiftning. Skulle Sverige införa ett subjektivt rekvisit i skattetilläggs­lagstiftningen skulle med stor sannolikhet reglerna, i likhet med den norska förhöjda tilleggs­skatten, strida mot principen ”ne bis in idem” i Europakonventionen.

Innehållsförteckning

1. INTRODUKTION	- 4 -
1.1 PROBLEMBAKGRUND	- 4 -
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	- 5 -
1.3 SYFTE.....	- 6 -
1.4 AVGRÄNSNING	- 6 -
1.5 TIDIGARE FORSKNING	- 6 -
1.6 DISPOSITION.....	- 7 -
2. METOD	- 8 -
2.1 METODVAL	- 8 -
2.2 INTENTIONSTOLKNING	- 8 -
2.3 RÄTTSFALLSTOLKNING	- 9 -
2.4 KOMPARATIV METOD.....	- 9 -
2.5 KONVENTIONSTOLKNING.....	- 10 -
3. TEORI	- 12 -
3.1 SVENSK LAGSTIFTNING	- 12 -
3.1.1 Skattetilläggslagstiftning	- 12 -
3.1.1.1 Oriktig uppgift.....	- 12 -
3.1.1.2 Befrielse från skattetillägg	- 14 -
3.1.2 Skattebrottslagstiftningen	- 15 -
3.1.2.1 Farerekvisitet.....	- 16 -
3.1.2.2 Det subjektiva rekvisitet	- 17 -
3.2 NORSK LAGSTIFTNING.....	- 18 -
3.2.1 Tilleggsskatt.....	- 18 -
3.2.2 Skattesvik	- 21 -
3.3 EUROPAKONVENTIONEN – ARTIKEL 6 OCH SJUNDE TILLÄGGSPROTOKOLLETS ARTIKEL 4	- 23 -
3.3.1 Artikel 6	- 23 -
3.3.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.....	- 24 -
3.4 SKATTETILLÄGGSKOMMITTÉNS FÖRSLAG OM INFÖRANDE AV SUBJEKTIVT REKVISIT	- 27 -
4. RÄTTSFALLSPRESENTATION OCH ANALYS	- 28 -
4.1 SVENSKA RÄTTSFALL.....	- 28 -
4.1.1 NJA 2000 s 622 – Straffansvar efter påförande av skattetillägg	- 28 -
4.1.2 RÅ 2002 ref 79 – Skattetillägg efter fastställd skattebrottsdom.....	- 29 -
4.1.3 Analys	- 30 -
4.2 NORSKA RÄTTSFALL	- 31 -
4.2.1 Rt. 2002 s. 557 – Straffansvar efter påförande av förhöjd tillleggsskatt.....	- 31 -
4.2.2 Rt 2006 s 1409 – Straffansvar efter påförande av allmän tillleggsskatt	- 34 -
4.2.3 Analys	- 37 -
4.3 ANALYS AV SVENSKA GENTEMOT NORSKA FÖRHÅLLANDEN.....	- 38 -
5. SLUTSATS	- 40 -
5.1 VÅR TOLKNING	- 40 -
5.2 TROVÄRDIGHETSDISKUSSION.....	- 43 -
KÄLLFÖRTECKNING	- 44 -

1. Introduktion

I introduktionskapitlet beskrivs uppsatsens bakgrund, problemformulering och syfte. Dessutom redogörs för de avgränsningar som gjorts, tidigare forskning samt den disposition som uppsatsen kommer att följa.

1.1 Problembakgrund

Sverige ratificerade Europakonventionen år 1953 och den inkorporerades i svensk rätt genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Tillsammans med tilläggsprotokollen och ändringar började lagen gälla 1 januari 1995, vilket innebär att den idag ska tillämpas direkt av domstolar och myndigheter i Sverige.¹ 2 kap. 23 § i Regeringsformen stadgar att Europakonventionen har en särställning i den svenska rättsordningen. Ingen annan lag eller föreskrift får meddelas i strid mot Europakonventionen, vilket innebär att konventionens ställning kan beskrivas som överordnad svensk lag. Den enskilde kan klaga till Europadomstolen angående ärenden som täcks av Europakonventionen. Avgörandena från domstolen är bindande för medlemsstaterna och att de följs övervakas av Europarådets ministerkommitté.²

På senare år har Europakonventionens betydelse på skatteområdet uppmärksammas. Fri- och rättighetskommittén, vars uppgift var att överväga om det behövdes förstärkningar i fri- och rättighetsskyddet samt att utreda konventionens tillämplighet, uppmärksammade i början av 90-talet att skattetillägg är att anse som en sådan påföljd som omfattas av artikel 6 i Europakonventionen.³ Artikeln behandlar bland annat rätten till rättvis rättegång samt oskuldspresumtion och dess syfte är att den enskilde ska provas opartiskt. Det är av vikt att göra distinktionen om skattetillägg skall falla in under artikel 6 och därmed ett utgöra ett straff i konventionens mening.

Sedan systemet med skattetillägg infördes har debatten kring dess uppbyggnad och syfte varit ihärdig. Det administrativa sanktionssystemet tillkom för att tillförsäkra att de uppgifter som lämnas i själv- och skattedeklarationerna är riktiga. Ytterligare ett skäl var att avlasta handläggning hos åklagarmyndigheterna från lindriga skattebrott. Det straffrättsliga förfarandet skulle då kunna reserveras huvudsakligen för medelsvåra och grova fall av skatteundandragande.⁴ Sedan Europakonventionens intåg har debatten intensifierats och speciellt handlat om artikel 6 samt sjunde tilläggsprotokollets artikel 4, vilken behandlar det så kallade dubbelbestraffningsförbudet eller principen om ”ne bis in idem”.

Samtidigt som det administrativa sanktionssystemet infördes förändrades reglerna om

¹ Prop 2002/03:106 s. 60 & s. 138.

² Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 27.

³ *Ibid.* s. 26.

⁴ SOU 2001:25 s. 70 f.

skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (1971:69). Därav uppstår frågan om hur skattetilläggsregleringen fungerar parallellt med skattebrottslagen med beaktande av dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Artikel 4 innebär i korta drag ett förbud mot att en person skall kunna bli straffad eller lagförd två gånger för ett och samma brott. Det är här systemet vi har i Sverige med kumulativa sanktioner kan ifrågasättas, vilket också har gjorts. Exempelvis sade Anders Hultqvist vid ett nordiskt sektionsmöte 1996 att ”[a]rbetet med att undanröja oskäligen effekter av skattetilläggsystemet är viktigt och jag hoppas att detta sektionsmöte blir en katalysator för den svenska lagstiftaren i sammanhanget”. Skattetilläggets eventuella inordnande under artikel 6 i konventionen blir av väsentlig betydelse, eftersom det är avgörande för om skattetillägget skall ses som ett straff. Det är dessutom viktigt att avgöra huruvida de två parallella sanktionerna kan tänkas vara baserade på gärningar som skiljer sig åt i sina väsentliga element. Detta var exempelvis fallet i Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, där Europadomstolen ansåg att de skilda rekvisiten för skattebedrägeri och skattetillägg medförde att två olika brott uppstått.⁵ Därmed ansågs lagstiftningen inte strida mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Även Sveriges högsta instanser Högsta Domstolen respektive Regeringsrätten har i två betydelsefulla domar ansett att det svenska sanktionssystemet är förenligt med Europakonventionen.

Norges administrativa skattesanktionssystem liknar i mångt och mycket det svenska. Även i Norge har sanktionssystemets förhållande till Europakonventionen, då framför allt artikel 6 och sjunde tilläggsprotokollets artikel 4, diskuterats och varit föremål för prövning i högsta instans. Utgången i de norska fallen avviker väsentligen från de svenska i det avseendet att sanktionssystemet där har ansetts falla in under konventionens dubbelbestraffningsförbud.

Det svenska kumulativa sanktionssystemet är ett ständigt aktuellt ämne. Människor som åtalas för skattebrott parallellt med att skattetillägg åläggs dem, anser naturligtvis att sanktionerna är alltför kraftiga och att reglerna strider mot Europakonventionen. Ett färskt exempel är Skandias förre finansdirektör Ulf Spång som i länsrätten ålades att betala skattetillägg på fyra miljoner kronor, men som dessutom åtalades för grovt skattebrott i tingsrätten. Spång friades i tingsrätten och har överklagat länsrättens dom till kammarrätten.⁶ En något spekulativ fundering som uppkommer är hur en skattskyldigs tankar skulle gå om det svenska sanktionssystemet ansågs strida mot konventionens dubbelbestraffningsförbud. Genom ikraftträdandet av den ena domen skulle den andra processen förfalla. Detta skulle öppna för en viss strategisk planering från den åtalades sida, vilket kan leda till ganska absurda situationer.

1.2 Problemformulering

Ur problembakgrunden lyfter vi fram följande frågor:

- Skiljer sig rekvisiten åt mellan svensk och norsk lagstiftning angående skattetillägg och skattebrott?

⁵ Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 33.

⁶ Dagens Industri, ”Skandiachefer åtalas för skattebrott”, 2008-01-12.

- Tolkar Norge Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud annorlunda än Sverige eller beror skillnaderna i praxis på nationell rätt?
- Vad skulle det innebära för det svenska rättssystemet och förhållandet till Europakonventionen om ett subjektivt rekvisit skulle införas i de svenska skattetilläggsreglerna?

1.3 Syfte

Syftet med vår undersökning är att med utgångspunkt i den svenska skattelagstiftningen redogöra för skillnader i Sveriges och Norges tolkning och tillämpning av Europakonventionen och dess princip om ”ne bis in idem”, samt bedöma innebörden för svensk rättstillämpning om ett subjektivt rekvisit skulle införas.

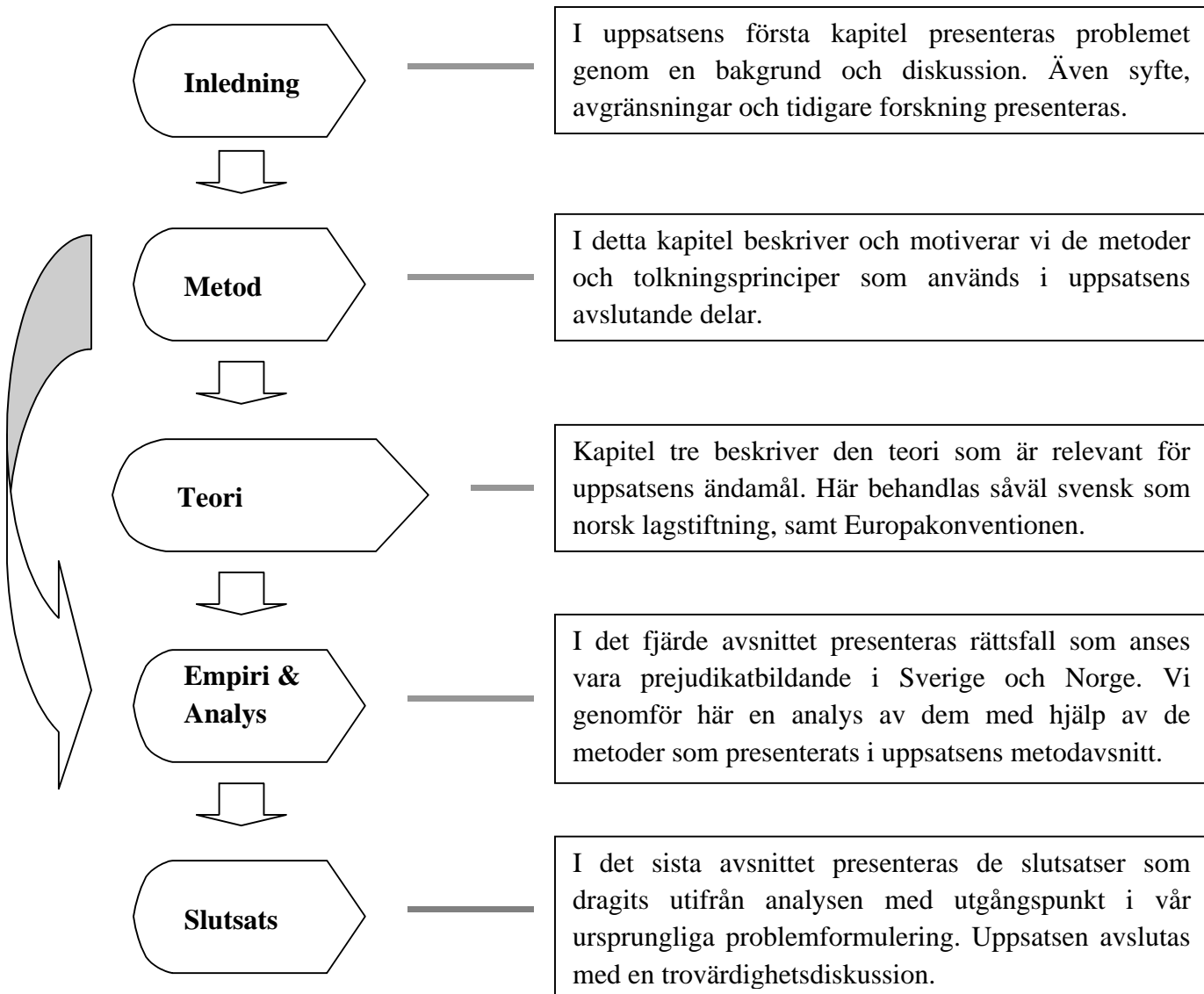
1.4 Avgränsning

För att verkligen nå fram till det väsentliga och kärnan i principen ”ne bis in idem” är det en nödvändighet att skala av sådant som ligger i ytterkanterna av det område som är intressant. Undersökningen tar av denna anledning först och främst hänsyn till principens betydelse angående skattebrott och skattetillägg. Det ska även tilläggas att fokus ligger på förhållandena kring oriktig uppgift, medan skönstaxering i huvudsak bortses från. Det går även utanför undersökningens syfte att ta ställning till om Europadomstolen har gjort riktiga bedömningar av det svenska skattetillägget. Uppsatsen koncentreras först och främst till förhållanden där fysiska personer är de som står i fokus för skattetillägg och/eller skattebrott. Detta betyder dock inte att mångt och mycket gäller också för juridiska personer och dess företrädare.

1.5 Tidigare forskning

Det svenska skattetillägget har undersökts och diskuterats i såväl uppsatser, avhandlingar som offentliga utredningar. Även skattetilläggets förhållande till Europakonventionen och principen ”ne bis in idem” har varit föremål för liknande undersökningar. Dock har oss veterligen ingen fördjupad komparativ studie gjorts med Norge som jämförelse. En sådan granskning av betydelsefulla norska rättsfall tror vi kan fördjupa förståelsen och skapa en diskussion kring det svenska skattetillägget och principen ”ne bis in idem”.

1.6 Disposition



Dispositionmodell, egen bearbetning. Karlsson & Eliasson Carlsson (2007) sid. 4.

2. Metod

I detta kapitel kommer vi att redogöra för vilka metoder vi har valt att använda oss av i vår undersökning. Vi ger även en redogörelse för de tolkningsprinciper som används vid analysen av konventionen.

2.1 Metodval

Redskapen för att lösa ett juridiskt problem och därigenom komma fram till ny kunskap är åtskilliga. Gemensamt för de olika redskapen är dock att tjäna uppsatsens problemformulering och framförallt dess syfte. Vårt syfte är att med utgångspunkt i svensk skattelagstiftning redogöra för skillnader i Sveriges och Norges bestämmelser angående dubbelbestraffning. För att kunna klargöra lagstiftningen kring det berörda ämnet använder vi oss av kvalitativ textanalys. Det primära för oss är att plocka fram det väsentliga innehållet i textens delar, helhet och den kontext som den ingår i. Ett viktigt skäl till att använda den kvalitativa textanalysen är att vi genom att läsa aktivt och ifrågasätta texten strävat efter det centrala i rättskällorna.⁷

För att uppnå vårt mål och syfte krävs att vi tolkar bakgrunden till aktuella lagar och dess förarbeten samt analyserar motiv och tankesätt i rättsfall som behandlat "ne bis in idem". Med detta i ryggen anser vi oss kunna föra en relevant diskussion, vilken vi lyfter fram i vår analys med hjälp av teoretiska grunder och kritisk utredning av rättsfallen.

2.2 Intentionstolkning

I Sverige innehar förarbeten en osedvanligt stark ställning. Domstolarna är inte bundna av dem, men tillerkänner dem ändå en mycket stor roll i rättstillämpningen.⁸ Anledningen är att de visar vilka avsikter och mål som lagstiftaren hade. Genom att analysera ett förarbete kan förhoppningsvis lagstiftarens medvetna överväganden presenteras.⁹ Som jämförelse kan nämnas att man i Norge inte lägger riktigt lika stor vikt vid förarbeten. Domstolarna försöker följa dem, men pekar de i en annan riktning än lagtexten är det något oklart vilken betydelse de har. Förarbeten i Sverige är dessutom i regel mer utförliga än i Norge.¹⁰

I stället för att tolka det som står i lagen bokstavigt, kan ett försök göras att klargöra de intentioner som lagstiftaren hade vid införandet av lagen. Då hamnar lagens syfte i centrum och lagstiftarens avsikt är det som avgör på vilket sätt lagen skall tolkas. Detta gör vi genom att studera propositioner som föregick förändringar i taxeringslagen och skattebrottslagen. Även den utredning som skattetilläggskommittén gjorde för att se över reglerna om skattetillägg är ett förarbete som vi kommer att beakta. Vi vill med detta försöka klargöra lagstiftarens motiv och syften med lagen istället för att göra en egen

⁷ Esaiasson m. fl., s. 233.

⁸ Peczenik, s. 117.

⁹ Esaiasson m. fl., s. 327.

¹⁰ Peczenik, s. 117.

bedömning. En uniform tolkning av lagen skulle vara svår att uppnå om alla tolkade lagen på sitt eget sätt.¹¹

Ett annat argument för användande av förarbeten är att lagstiftaren tänkt sig att man ska använda dem. Därför har han dristat sig till att formulera lagtexten relativt kort och koncist. Beaktas då inte förarbeten kan oklarheter i lagtexten leda till misstolkningar.¹²

2.3 Rättsfallstolkning

Användande av prejudikat kan motiveras med rättssäkerhetsskäl, men även med samhällsekonomiska skäl. Om en auktoritativ instans redan har fört en diskussion kring en viss lagtolkning, finns sällan skäl att pröva ett ärende med likadana förutsättningar.¹³

På grund av förarbetenas starka ställning i svensk rätt har prejudikat en något svagare ställning än i Norge. Där följer man normalt sett ett prejudikat, men andra rättskällor såsom förarbeten kan påverka hur långt domen kan tänkas sträcka sig. Prejudikatets ställning i Norge kan med andra ord anses vara väldigt stark.¹⁴

Det kan ofta vara svårt att i ett ärende bestämma huruvida ett prejudikat skall vara vägledande. Avgörande är enligt Peczenik om det förekommer en väsentlig likhet med prejudikatet. Denna väsentliga likhet grundas i fallets omständigheter. Det räcker dock inte att några omständigheter är lika, fallets *väsentliga* punkter skall vara lika.¹⁵

Ofta skriver domstolarna i sina domskäl ”vilka hänsyn som skall beaktas” eller vilka fakta som är viktiga för ”framtida avgöranden”. Domstolarna ger här ofta grunder från vilka man kan utrona allmänna regler. Vår uppgift vid tolkning av rättsfall blir således att hitta de riktlinjer som domstolarna låtit bli att uttryckligen formulera.¹⁶

Slutligen kan nämnas att det finns olika metoder att använda vid behandling av rättsfall. En metod Peczenik tar upp är den komparativa metoden, där slutsatser kan dras från likheter och olikheter mellan prejudikat från skilda tider och stater. Denna metod kommer att vara central i vår undersökning, då vi ämnar jämföra svensk och norsk praxis.¹⁷

2.4 Komparativ metod

De rättskällor som i Sverige oftast anses vara av högsta relevans är lagar, förordningar, förarbeten, praxis och doktrin. Något som väldigt sällan beaktas är utländska författningar eller utländsk praxis. Detta trots att de problem som exempelvis en domstol ställs inför ofta kan vara desamma som uppstår i andra jurisdiktioner. Skillnaden är att man ofta har valt olika tillvägagångssätt för att reglera situationen. Ovanstående behöver dock inte behöva betyda att det inte finns något att lära av utländsk rätt. Stora delar av svensk rätt har utländska rötter (exempelvis aktiebolagslagen och mervärdesskattelagen) och svenska

¹¹ Peczenik, s. 109.

¹² Ibid. s. 109.

¹³ Ibid. s. 121.

¹⁴ Ibid. s. 123.

¹⁵ Ibid. s. 127.

¹⁶ Ibid. s. 128.

¹⁷ Ibid. s. 134.

regleringar har fått genomslag i andra länder (exempelvis sambolagen och inseminationslagen).¹⁸

Enbart studie av utländsk rätt leder dock inte till någon komparation. Det är först när det främmande rättssystemet sätts i förhållande till intern rätt som jämförande rättskunskap uppstår. Michael Bogdan anser att det är *syftet* med arbetet som är avgörande för om komparativ rättskunskap ligger för handen. Likheter och olikheter rättssystemen emellan skall vara det som ligger i fokus och inte bara vara en tillfällig biprodukt av arbetet.¹⁹

Det har diskuterats huruvida komparativ rätt skall ses som en metod eller en självständig vetenskap.²⁰ Vår åsikt är att den skall ses som ett instrument för att uppnå en högre förståelse inom ett rättsvetenskapligt område, vilket i vårt fall är skatterätten. Stig Strömholm skriver att undersökningar av ren komparativ art ställer ganska stora krav på såväl materialredovisning som argumentation behandlande den främmande rätten.²¹ Den bör motsvara den inhemska för att kunna utgöra en fullständig problemanalys med komparativt syfte. Vår behandling av främmande rätt har en mer *tjänande* roll, vilket innebär att framställningen av norsk rätt huvudsakligen blir deskriptiv. Det är det svenska rättssystemet som står i fokus i problemformulering och analys. Den norska rätten hjälper förhoppningsvis arbetet att få en djupare bild av Sveriges tolkning av Europakonventionen samt ger en bild av hur det skulle kunna se ut om vi införde ett subjekt rekvisit i våra skattetilläggsbestämmelser.

2.5 Konventionstolkning

Sveriges och Norges skattepraxis beträffande tillämpning av Europakonventionen skiljer sig åt angående dubbelbestrafningen. Det ligger av den anledningen i vårt intresse att för undersökningen försöka klargöra centrala och vägledande principer vid tolkningen av Europakonventionen. Detta beror på att konventionens regler är allmänt formulerade och ofta kan bli föremål för olika tolkningar. Det är främst konventionens ordalydelse som skall beaktas, men lika viktigt är det att läsa orden i sitt sammanhang och i ljuset av dess syfte. Det är med andra ord viktigt att använda viss intentionstolkning vid granskning av konventionen. Vidare är det vår avsikt att se på Europakonventionen som en helhet. För att den skall kännas rimlig krävs att den inte står i konflikt med övriga bestämmelser i konventionen.²²

Det hänvisas sällan till förarbeten i den europeiska lagstiftningen vilket är naturligt med tanke på att domstolen i praxis har framhållit den *dynamiska tolkningen* av konventionen. Detta betyder att konventionen ska tolkas i ljuset av samhällsutvecklingen och förändringar i rättsuppfattningen i konventionsstaterna. Europadomstolen blir med denna tolkningsprincip inte bunden av sina tidigare domar och därmed fri från tidigare avgöranden.²³ En av svårigheterna vid tolkning av konventionen är att identifiera den

¹⁸ Bogden, s. 27 f.

¹⁹ Ibid. s. 21.

²⁰ Ibid. s. 21.

²¹ Strömholm, *Användning av utländskt material i juridiska monografier*, s. 252.

²² SOU 2001:25 s. 139 samt Danelius, s. 46 f.

²³ SOU 2001:25 s. 139.

europiska lagstiftarens vilja, eftersom processen är mer komplex samt att det finns en konfrontation mellan gemenskapsinterna intressen. Det krävs ofta mer än att, som i svensk rätt, studera den bakomliggande propositionen.²⁴ Vi har dock, genom att ta hjälp av ”Explanatory Report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms”, försökt öka vår förståelse och kunskap kring berörda artiklar i konventionen.

Under tolkningsprocessen har vi tagit hänsyn till att Europakonventionen främjar harmoniseringen genom att bestämmelserna etablerar en minimistandard. För att den europeiska minimistandarden ska uppnås krävs att konventionen tolkas så att den får samma materiella innehåll för alla stater, en så kallad *autonom tolkning*. Vi har beaktat att de gemenskapsrättsliga begreppen måste ges en självständig innebörd som är oberoende av hur motsvarande begrepp förstås i medlemsländernas rättsordningar.²⁵

²⁴ Hettne & Eriksson, s. 67.

²⁵ Danelius, s. 47 f.

3. Teori

I detta avsnitt redogörs för lagstiftning som utgör grunden i den analys som följer i nästkommande kapitel. Kapitlet inleds med svensk lagstiftning och följs av norsk lagstiftning. För en pedagogisk framställning kommer lagstiftningen kring norsk tillleggsskatt och skattesvik presenteras med fullständiga paragrafer med efterföljande klargörande tillägg. Slutligen redogörs också för två relevanta artiklar ur Europakonventionen och skattetilläggskommitténs förslag om införande av ett subjektivt rekvisit.

3.1 Svensk lagstiftning

I detta avsnitt redogörs för den svenska lagstiftningen kring skattetillägg och skattebrott. Skattetillägg kan påföras vid oriktig uppgift och skönstaxering, men i vår redogörelse ligger fokus på det förstnämnda. Angående skattebrott görs en allmän presentation, dock med koncentration på farerekvisitet och det subjektiva rekvisitet.

3.1.1 Skattetilläggslagstiftning

Före 1972 existerade det i Sverige inget skattetilläggsystem. Våra grannländer Finland och Norge var dock föregångare på detta område och hade denna typ av administrativa sanktionssystem sedan tidigare. I samband med införandet av systemet förändrades dessutom reglementet som berör skattebrott genom att en ny lag infördes, nämligen skattebrottslagen (1971:69). Det huvudsakliga syftet med skattetilläggsbestämmelserna var att tillförsäkra sig om att de skattskyldiga på ett korrekt sätt fullgjorde sin uppgiftsskyldighet. Man ville dessutom lätta på bördan för åklagarmyndigheterna och domstolarna. Eftersom skattetillägg skulle påföras av en skatte- och taxeringsorganisation ansågs det att dennas sakkunskap skulle utnyttjas på ett effektivt sätt. Man förväntade sig att införandet av skattetillägg skulle innebära att vissa mindre förseelser sågs mellan fingrarna med och att grövre lagöverträdelser i högre grad skulle beivras.²⁶

När en skattskyldig, på annat sätt än muntligen, under förfarandet lämnar en oriktig uppgift till ledning för taxeringen kan denne bli påförd skattetillägg.²⁷ Den oriktiga uppgiften skall med andra ord lämnas skriftligen eller via elektroniska dokument.²⁸ Det faktum att lagtexten innehåller uttrycket ”under förfarandet” innebär att skattetillägg inte bara kan påföras vid oriktig uppgift i den lämnade deklARATIONEN, utan även om den oriktiga uppgiften lämnas som svar på en förfrågan eller i ett omprövningsärende.²⁹

3.1.1.1 Oriktig uppgift

Vid införandet av de nya reglerna om skattetillägg, som tillämpas från och med 2004 års taxering, införde regeringen en uttrycklig förklaring i lagtexten av vad uttrycket oriktig uppgift innebär. Den stadgar att en uppgift skall anses oriktig om det *klart framgår* att uppgiften är felaktig eller om den skattskyldige har underlåtit att lämna en uppgift som

²⁶ Prop. 2002/03:106 s. 50.

²⁷ 5 kap. 1§ Taxeringslagen.

²⁸ Prop. 2002/03:106 s. 50.

²⁹ Axén Linderl & Leidhammar, s. 27.

denne varit skyldig att lämna. Förklaringen slår också fast att uppgiften inte skall anses oriktig om den tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräcklig grund för ett korrekt beslut. Inte heller uppenbart orimliga uppgifter skall anses vara oriktiga.³⁰

Det faktum att skattetillägg kan påföras vid utelämnande av uppgifter öppnar för vissa svåra avgränsningsproblem vad gäller vilka uppgifter som skattskyldiga är skyldiga att lämna. Förutom att skattskyldiga skall kontrollera förtryckta uppgifter och besvara frågor i deklARATIONEN, skall de även i denna lämna *de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxeringsbeslut*.³¹ Ansvar för att avgöra vilka uppgifter som är relevanta för att Skatteverket skall kunna fatta ett riktigt beslut läggs därmed på de skattskyldiga. I prop. 2001/02:25 s. 162 f. säger regeringen exempelvis att skattskyldiga måste ”... upplysa om intäkter som han anser vara skattefria men där det finns ett utrymme för olika uppfattningar i frågan.”³² Detta innebär en relativt långtgående uppgiftsskyldighet och uppfylls den inte kan oriktig uppgift anses föreligga.

Vid felräkning eller skrivfel som uppenbart framgår av deklARATIONEN skall skattetillägg inte utgå. Inte heller om rättelse kunnat ske med hjälp av sådan kontrolluppgift som lämnats utan föreläggande kan sanktionen påföras. Krävs istället en granskning av för Skatteverket tillgängligt kontrollmaterial blir det en nedsättning av skattetillägget. Om den skattskyldige gör en frivillig rättelse medför detta att den oriktiga uppgiften ej anses ha uppstått. Denna regel skall tillämpas generöst.³³

Det är viktigt att skilja betydelsen av oriktig uppgift från oriktigt yrkande, vilket för gemene man inte är helt självklart med tanke på att uttrycken är språkligt snarlika. Ett oriktigt yrkande innebär att den skattskyldige på ett tillfredsställande sätt redovisat de sakförhållanden som föreligger, men att denne feltolkat de rättsliga konsekvenser som förhållandena ger. Det är viktigt att poängtera att yrkandet skall vara tillgängligt i deklARATIONEN eller liknande, och inte finnas dolt i underliggande material. Oriktigt yrkande medför ej grund för påförande av skattetillägg.³⁴

Bevisbördan för att oriktig uppgift föreligger åvilar Skatteverket. För att skattskyldig ska kunna påföras skattetillägg krävs det alltså att de kan visa att den skattskyldige uppfyller beviskravet. Skattetilläggskommittén föreslog i sitt betänkande att beviskravet skulle ändras. De ville att uppgiftens oriktighet skulle kunna fastslås ”utan rimligt tvivel”.³⁵ Hade kommittén fått sin vilja igenom, hade det blivit ett höjt beviskrav för Skatteverket vid påförande av skattetillägg. Regeringen fann dock ingen anledning till att ändra beviskravet eftersom Europakonventionen inte ställer några särskilda krav på bevisningens höjd. Man ville dessutom inte öka osäkerheten genom att ge eftertaxering och skattetillägg skilda beviskrav.³⁶ Regeringen omformulerade dock beviskravet till att det skall ”klart framgå” att

³⁰ 5 kap. 1 § 2st. Taxeringslagen.

³¹ 3 kap. 1 § p.7 Lag om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter.

³² Skatteverkets handledningar, *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen 2007/1 - Skattetillägg vid oriktig uppgift*

³³ Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg & skattebrott*, s. 108 ff.

³⁴ *Ibid.* s. 54.

³⁵ SOU 2001:25 s. 226.

³⁶ Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 66.

uppgiften som lämnats är felaktig eller att relevanta uppgifter utelämnats. Uttrycket ”klart framgå” ersatte det tidigare ”befinns”, men förändringen har endast språklig betydelse. Höjden på beviskravet blev oförändrad.

Huvudregeln är att skattetillägg vid oriktig uppgift tas ut med 40 % av den undandragna skatten. Periodiseringsfel och rättelser med hjälp av kontrollmaterial medför skattetillägg med 10 %. Vid mervärdesskatt som redovisas i självdeklaration är de ordinarie procentsatserna halverade.³⁷

3.1.1.2 Befrielse från skattetillägg

Finner man att de objektiva rekvisiten är uppfyllda och att skäl för påförande av skattetillägg därmed föreligger skall per automatik en prövning göras huruvida det finns grunder för befrielse från skattetillägg.³⁸ Regeringen införde några nya, samt förtydligade tidigare, befrielsegrunder i propositionen som föregick förändringarna i taxeringslagen. Även möjlighet till delvis befrielse infördes. Nedsättningen skall i sådana fall göras med hälften eller en fjärdedel. Regelns syfte var att ”göra systemet mindre stelbent” och den är tänkt att användas i ”gränsfall” där en del talar för och en del emot att skattetillägg skall påföras.³⁹

De grunder på vilka befrielse kan medges har huvudsakligen indelats i två kategorier; ursäktlighetskriteriet och oskälighetskriteriet. Alla omständigheter som kan medföra befrielse kan omöjligt tas med i lagtexten, däremot valde regeringen att ge några tydliga exempel på situationer där befrielse eller delvis befrielse skall medges.⁴⁰

För det första kan en skattskyldigs ålder, hälsa eller liknande förhållanden göra att lämnandet av den oriktiga uppgiften anses ursäktligt. Såväl hög som låg ålder kan medföra befrielse.⁴¹ För det andra kan det förklaras ursäktligt att en skattskyldig felbedömt skattereglerna eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Här lämnas sfären med enbart objektivitet, genom att den enskildes bedömning av reglerna beaktas. Vid bedömningen av dessa subjektiva inslag skall utgångspunkten vara vad som kan förväntas av skattskyldiga i allmänhet och inte av skatterättsliga experter.⁴² Enligt Almgren och Leidhammar ställs det dock i regel högre krav på dem som bedriver näringsverksamhet. Ursäktlighetskriteriet kan även uppfyllas av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.⁴³

I vissa fall kan det även anses oskäligt att ta ut skattetillägg. Det första lagstadgade exemplet på en sådan situation är när skattetillägget inte anses stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Avsikten med denna proportionalitetsventil var att öka förutsebarheten och att befrielser, helt eller delvis, skulle ges mer generöst. För att säkerställa att det svenska systemet inte strider mot artikel 6 i Europakonventionen infördes det dessutom en regel om att nedsättning kan ske om det har förflutit oskäligt lång tid från

³⁷ 5kap. 4§ Taxeringslagen.

³⁸ Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 128.

³⁹ Prop. 2002/03:106 s. 239.

⁴⁰ Prop. 2002/03:106 s. 143.

⁴¹ Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 129.

⁴² Prop. 2002/03:106 s. 144.

⁴³ Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 131-135.

det att Skatteverket har funnit skäl att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg till dess att det faktiskt blir påfört.⁴⁴

Slutligen finns en befrielsegrund när det anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg då den skattskyldige även fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen på grund av felaktigheten eller underlåtenheten i fråga. Det hade sedan tidigare funnits möjlighet att i ett brottmål ta hänsyn till ett påfört skattetillägg, men i och med förändringen i taxeringslagen infördes även möjlighet för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna att ta hänsyn till ett utdömt bötes- eller fängelsestraff. Meningen med bestämmelsen var att den sammanlagda påföljden skulle stå i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till.⁴⁵

3.1.2 Skattebrottslagstiftningen

Skattebrottslagen (1971:69) är enligt 1 § tillämplig på svenska skatter. Om lagen skall bli tillämplig på avgift som inte betecknas som skatt krävs en direkt angivelse om skattebrottslagens tillämplighet. Ovan har det redogjorts för regleringen kring skattetillägg och enligt 1 § 2 stycket är skattebrottslagen inte tillämplig på skattetillägg. Det kan hävdas att skattetillägg definitionsmässigt inte är en skatt men lagstiftaren anser att undantaget är motiverat av tydlighetsskäl.⁴⁶

Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972 med syftet att enbart fall med allvarigare överträdelse skulle leda till åtal och straff enligt skattebrottslagen. Följden av detta blir att flertalet överträdelse leder till administrativa sanktioner i form av skattetillägg. Sedan skattebrottslagen trädde i kraft har flera förändringar skett, dock ingen större sedan reformen år 1996. Brotsrubriceringen går nu under skattebrott istället för skattebedrägeri och medförde även att *effektbrottet* försvann till förmån för *farebrottet*. Det är alltså inte nödvändigt att brottet har skett, utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker. Ett av argumenten för detta var att brottmålen skulle avgöras snabbare eftersom de allmänna domstolarna inte i lika stor utsträckning skulle behöva vänta på lagakraftvunna avgörande från skattedomstolarna.⁴⁷ Praktiskt sett betyder detta att beslut om debitering inte behöver ha skett utan brottet fullbordas redan när oriktig uppgift lämnas till Skatteverket (aktivt skattebrott) eller när tidpunkten för att lämna uppgift har gått ut (passivt skattebrott).⁴⁸

Gemensamt för det aktiva och passiva skattebrottet är att det inte ställs upp något specialsubjekt. Tidigare var det passiva skattebedrägeribrottet, till skillnad mot det aktiva, konstruerat med ett så kallat specialsubjekt. I underlåtelsefallen (passiva fallen) skulle effekten således ha gynnat den skattskyldige själv eller någon som denne företräder, medan den i de aktiva fallen kan ha hjälpt vem som helst. En arbetsgivare som uppgav utbetald lön med för lågt belopp i en kontrolluppgift kunde alltså straffas som gärningsman, även om han inte själv hade någon vinning av sitt handlande. Skulle arbetsgivaren däremot låtit bli

⁴⁴ Prop. 2002/03:106 s. 144 f.

⁴⁵ Ibid. s. 151 ff.

⁴⁶ Prop. 1995/96:170 s. 88.

⁴⁷ Ibid. s. 188.

⁴⁸ Almgren och Leidhammar, *Skatteprocessen*, s. 216 samt *Skattetillägg och skattebrott* s. 157 f.

att lämna en kontrolluppgift kunde denne inte göras ansvarig för skattebrott eftersom denne inte gör någon egen skattevinst.⁴⁹ Nu ställs det dock inte upp något specialsubjekt för aktiva respektive passiva skattebrott, vilket leder till att förfaringsätt som innebär att skatt eller avgift återbetalas eller kompenseras med felaktigt belopp skall kunna straffas som skattebrott oavsett om den som erhåller återbetalningen eller kompensationen själv är skattskyldig.⁵⁰

Skattebrottet är uppdelat i *skatteförseelse*, *skattebrott* och *grovt skattebrott* vilka regleras i 2 – 4 §§ skattebrottslagen. Åtal för skatteförseelse kan endast väckas om det föreligger särskilda skäl. Departementschefen menar i prop. 1995/96:170 att särskilda skäl föreligger om gärningsmannen inte kan påföras någon administrativ sanktion för sitt förfarande. Ett exempel på när det kan finnas anledning att åtala för skatteförseelse är när gärningsmannen är ställföreträdare för en juridisk person eller en omyndig. I dessa fall träffar den administrativa sanktionen den skattskyldige och inte ställföreträdaren.⁵¹

Gränsdragningen mellan skatteförseelse och skattebrott ligger från och med 1 januari 1998 vid ett prisbasbelopp (41 000 kronor år 2008) per skattedeklaration/självdeklaration.⁵² Gränsen mellan skattebrott och grovt skattebrott går vid mycket betydande belopp vilket är vanskligt att fastställa, dock bör det undandragande beloppet ligga över tio prisbasbelopp. Samtliga omständigheter skall tas hänsyn till vid grovt skattebrott och kan omfatta om gärningsmannen använt falska handlingar, vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått i brottslighet som utövats systematiskt eller varit av särskilt farlig art. Principen om en helhetsbedömning är viktig eftersom endast vilseledande bokföring etcetera inte leder till brottsrubriceringen grovt skattebrott. Brottet skall vara av viss omfattning och hänsyn ska tas till samtliga omständigheter.⁵³

3.1.2.1 Farerekvisitet

Trots nämnda lagändringar den 1 juli 1996 har farebegreppet samma innebörd som tidigare, vilket medför att kravet på *konkret fara* kvarstår. Med andra ord ska det föreligga en beaktansvärd risk att skatt belastas med ett för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp.⁵⁴ Kravet på konkret fara innebär att den lämnade oriktiga uppgiften sannolikt inte skulle upptäckas vid en normal rutinmässig kontroll som finns inbyggd i Skatteverkets system. Om den oriktiga uppgiften måste hämtas in eller upptäcks vid revision eller annat förfarande hos den skattskyldige anses farerekvisitet vara uppfyllt.⁵⁵ Fara anses inte föreligga:

- om det är praktiskt taget uteslutet att en oriktig uppgift undgår upptäckt, till exempel när det gäller uppgifter som skattemyndigheten har tillgång till genom register som förs av någon annan myndighet.

⁴⁹ Almgren och Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 158 samt Prop. 1995/96:170 s. 103 f.

⁵⁰ Prop. 1995/96:170 s. 163.

⁵¹ Ibid. s. 108 f.

⁵² Dahlqvist, s. 61 samt Holmqvist & Dahlqvist, *Allmänt om skattebrottet*, s. 13.

⁵³ Almgren, Leidhammar & Walterson, s. 444 samt prop. 1995/96:170 s. 113 f.

⁵⁴ Prop. 1995/96:170 s 95.

⁵⁵ Almgren & Leidhammar, *Skatteförfarande och skattebrott*, s. 442 samt prop. 1995/96:170 s. 162.

- om en uppgift är oklar eller tvivelaktig och därför borde ha föranlett en närmare granskning från myndigheten.
- om en felaktighet är av sådant slag att den borde ha avslöjats vid en med normal omsorg företagen granskning enligt för myndigheten föreskrivna rutiner.⁵⁶

Faran för skatteundandragande behöver inte längre vara direkt. Det behöver således inte föreligga något direkt samband mellan handling eller passivitet och fara för skatteundandragande.

3.1.2.2 Det subjektiva rekvisitet

Ovan i detta avsnitt har det kanske viktigaste rekvisitet ännu inte nämnts. Det nämns dock klart och tydligt i 2 § skattebrottslagen:

”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.”

Det rekvisit som ställs i centrum är det subjektiva rekvisitet *uppsåtligen*. Den så kallade täckningsprincipen enligt 1 kap 2 § brottsbalken måste vara uppfylld, vilket har den betydelse att uppsåtet skall täcka samtliga objektiva rekvisit. Det krävs följaktligen att uppsåtet täcker lämnandet eller underlåtenheten, uppgiftens oriktighet samt skatteundandragande för utdömande av ansvar enligt skattebrottslagen.⁵⁷

Skattebrottet har ett *enhetligt subjektivt rekvisit* omfattande direkt, indirekt samt eventuellt uppsåt. Nämnade uppsåt kan alla komma i fråga och bli tillämpliga på både aktiva och passiva skattebrott. För exempelvis näringsidkare kan detta innebära att ett dröjsmål med att lämna deklarationen, under förutsättning att underlåtenheten medför fara för skatteundandragande, innebär brottets fullbordning och åtal kan väckas.⁵⁸ Enligt Almgren och Leidhammar borde uppsåtsformerna numera betecknas avsiktsuppsåt, insiktsuppsåt och likgiltighetsuppsåt där det sistnämnda uppsåtet drar upp den nedersta gränsen.⁵⁹ Det finns dock en öppning i 12 § skattebrottslagen som säger:

”[d]en som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2 -8 §§.”

Holmqvist och Dahlqvist menar att *frivillig rättelse* innebär att det inte längre finns något brott att bestraffa.⁶⁰

⁵⁶ Prop. 1995/96:170 s. 95.

⁵⁷ Almgren & Leidhammar, *Skatteförfarande och skattebrott*, s. 442.

⁵⁸ Prop. 1995/96:170 s. 165.

⁵⁹ Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 164.

⁶⁰ Holmqvist & Dahlqvist, *Allmänt om skattebrottet*, s. 10.

3.2 Norsk lagstiftning

Norsk rett bygger i mångt och mycket på ett system som liknar det svenska systemet. Norge har ett administrativt sanktionssystem för överträdelser av skattelagstiftningen vid sidan av det straffrättsliga systemet. Överlag används straffrättsliga påföljder sällan i Norge. Enligt Skattetilleggskommitténs betänkande⁶¹ har det framförts att norsk skattemyndighet hellre påför skattetilllegg än anmäler till åtal på grund av bevissvårigheter. Lagstiftningen kring skattetilllegg och skattebrott regleras i Ligningsloven (13. juni 1980 nr 24). Denna innehåller dock inga bestämmelser om den materiella skatterätten. För bestämmelser kring materiella omständigheter hänvisas till Skatteloven (26. mars 1999 nr. 14).⁶²

3.2.1 Tilleggsskatt

Bestämmelser om tilleggsskatt regleras i 10 kap 2-5 §§ ligningsloven. Nedan redogörs inte för övriga paragrafer som bland annat behandlar förseningsavgifter och tvångsböter då dessa har begränsad betydelse för undersökningen.

§ 10-2. Tilleggsskatt.

1. Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktig eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Som skatt regnes i denne forbindelse også trygdeavgift.

2. Har en skattyter unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, skal tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen.

3. Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste del av skattyterens formue og inntekt. Skal skattyteren for samme år svare tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatt som tilleggsskatten skal beregnes av forholdsmessig etter størrelsen av den formue og inntekt som de ulike satser skal anvendes for.

4. Samme plikt som skattyteren har etter denne paragraf, påligger hans bo eller arvinger.

5. Før tilleggsskatt fastsettes skal skattyteren varsles med en passende frist for å uttale seg.

6. Tilleggsskatt kan fastsettes innenfor fristene i § 9-6. Den kan fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av eller ved en senere særskilt fastsetting.

Paragraf två innehåller de närmare villkor som krävs för att kunna ålägga en skattskyldig person tilleggsskatt. Förutsättningen för tilleggsskatt är att den skattskyldige har lämnat "uriktige eller ufullstendige opplysninge"⁶³ som lett till eller kunnat leda till ett beslut om för låg skatt. Det spelar inte någon roll om uppsåt föreligger utan det är tillräckligt med en objektivt sett oriktig uppgift. Om förhållandena är försvarbara kan skattskyldiga enligt § 10-3 undgå tilleggsskatt trots att uppgifterna objektivt sett är oriktiga eller ofullständiga. Mer om detta nedan då det här är mer intressant att utreda vad som gör en uppgift oriktig

⁶¹ SOU 2001:25 s. 123.

⁶² Harboe, Leikvang & Lystad, s. 15.

⁶³ Jmf "oriktig oppgift" i svensk lagstiftning.

eller ofullständig. I de flesta fall är det förhållandevis enkelt att fastslå om det föreligger oriktig uppgift. Det är främst när uppgifterna inte stämmer överens med de faktiska omständigheterna och det är påvisat att den skattskyldige är klar över att uppgifterna inte stämmer överens med dessa. Att bevisbördan återfinns hos skattemyndigheten återfinns i första stycket med lydelsen "[f]inner ligningsmyndighetene". Betydelsen blir att där det råder osäkerhet om oriktig uppgift har lämnats av skattskyldig kan inget tillleggsskatt påföras. På samma sätt som det föreligger en undersökningsplikt för skattemyndigheten finns en sådan också för den skattskyldige. Harboe, Leikvang och Lystad anser därför att där det kan påvisas att skattskyldig borde ha undersökt förhållandena närmare och detta inte är gjort, bör det föreligga ofullständig uppgift.⁶⁴ Det framkommer dock av Høyesteretts⁶⁵ uttalanden att tillleggsskatt inte kan påföras där den skattskyldige lämnat in alla uppgifter som finns i besittning. tillleggsskatt utgår inte heller när de objektivt värderade upplysningar som lämnats in är tillräckliga för att skattemyndigheten skall kunna ta ett korrekt taxeringsbeslut. Hänsyn ska även tas till de uppgifter som skattemyndigheten har tillgång till, förutom de uppgifter som lämnats in tidigare eller i dagsläget.⁶⁶

Beräkningsunderlaget för tillleggsskatt är den undandragna eller den tänkta undandragna skatten. Andra stycket i § 10-2 är dock lite strängare. Lämnas inte själv- eller näringsdeklaration in i tid beräknas tillleggsskatt på den samlade skatt som framkommer vid taxeringen. Tanken är att ge skattskyldiga en stark anledning till att lämna in sina deklARATIONER i tid.

§ 10-3. Unntak fra tilleggsskatt.

Tilleggsskatt fastsettes ikke

- a. på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyterens oppgaver, eller*
- b. når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last eller*
- c. når tilleggsskatten i alt vil bli under kr. 400.*

Paragraf 10-3 har redan nämnts och ger således en möjlighet att undkomma tillleggsskatt trots uppfyllda rekvisit i § 10-2. En befrielsegrund är oavsedda och uppenbara räkne- och skrivfel. Kravet är att de ska vara så iögonfallande att skattemyndigheten vid en normal kontroll inte kan undgå att upptäcka felen.

I punkt b måste den skattskyldige för att undgå tillleggsskatt visa att det föreligger en orsak till den oriktiga eller ofullständiga uppgiften och denne inte kunnat påverka eller läggas till last för orsaken. Föreligger däremot flera av förhållandena i § 10-3 b och inte någon isolerat räcker för att undgå tillleggsskatt kan en samlad bedömning vara tillräcklig för att slippa tillleggsskatt. I § 10-4 nr. 2 stadgas att delvis befrielse från tillleggsskatt kan förekomma om dessa förhållanden inte är tillräckliga för fullständig befrielse. I många fall kan det vara så att skattskyldiga sänt in oriktiga uppgifter som de erhållit från exempelvis rådgivare eller redovisningskonsulter. Det faktum att den skattskyldige varit i god tro räcker generellt sett inte för att slippa tillleggsskatt så länge medhjälparen har varit

⁶⁴ Harboe, Leikvang & Lystad, s. 422.

⁶⁵ Detta är den högsta instansen i det norska domstolssystemet och avgör såväl civila mål som brottsmål.

⁶⁶ Harboe, Leikvang & Lystad, s. 469.

oaktsam.⁶⁷ Når næringsverksamhet foreligger og oppgifterna eller rakenskaperna er granskade av revisor kan det vara grund for att undgå tilleggsskatt. Høyesterett betonar dock i domar frå både 1995 og 1996 det sjålvstændiga ansvaret hos den skattskyldige.⁶⁸

§ 10-4. Satser for tilleggsskatt.

1. Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 pst. Er handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst. Satsen skal være 15 pst. når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.

2. Tilleggsskatt skal fastsettes med halvparten av de satser som er angitt i nr. 1 første og tredje punktum når det foreligger forhold som nevnt i § 10-3 b, men disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort.

3. Tilleggsskatt kan beregnes med lavere sats enn angitt i nr. 2 eller sløyfes når skattyteren, hans bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere slik at det kan beregnes riktig skatt og avgift. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk eller ved opplysninger som ligningsmyndi[n]ghetene har fått eller kunne ha fått fra andre.

Huvudregeln for tilleggsskatt er 30 % men det finns möjlighet att påföra en skattskyldig mellan 30 och 60 % av den undandragna skatten då de *subjektiva rekvisiten* uppsåt eller grov oaktsamhet är uppfyllda.⁶⁹ Det krävs att uppsåtet omfattar oriktig eller ofullständig uppgift och att den skattskyldige varit medveten om att det kunnat leda till beslut om för låg skatt. Vid bedömningen av vilken förhöjd tilleggsskatt som skall tillämpas är storleken på det undandragna beloppet samt graden av skuld avgörande. När risken for skatteunddragelse är relativt liten används en tilleggsskatt på 15 %. Detta kan vara fallet när den oriktiga oppgiften kan rättas med hjälp av kontrolloppgifter insända utan föreläggande eller annat kontrollmaterial som finns tillgängligt for skattemyndigheten. Viktigt att notera är att det inte räcker att skattemyndigheten med lätthet kan inhämta oppgifter utan det gäller oppgifter som myndigheten förfogar över.⁷⁰

Tilleggsskatt kan även reduceras om den skattskyldige frivilligt rättar sina inlämnade oppgifter. Kravet är dock att detta görs utan någon kontrollåtgärd eller påtryckning från skattemyndighetens sida.⁷¹

§ 10-5. Forsinkelsesavgift istedenfor tilleggsskatt.

Tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2 skal falle bort hvis skattyteren innen fristen i § 9-2 nr. 4 leverer den eller de oppgaver som manglet ved ligningen. I stedet fastsettes en forsinkelsesavgift som skal være 3 promille av nettoformuen og 3 prosent av nettoinntekten ved ligningen. Ved den nye fastsetting på grunnlag av skattyterens oppgaver kan tilleggsskatt etter dette kapittel anvendes.

⁶⁷ Harboe, Leikvang & Lystad, s. 515.

⁶⁸ Ibid. s. 516.

⁶⁹ Ibid. s. 516.

⁷⁰ Ibid. s. 519.

⁷¹ Ibid. s. 519 f.

Det ska påpekas att förhöjd tilleggsatt inte kan bli aktuellt når deklaras inte lämna in. Anledningen till detta är att hänvisningen i § 10-4 endast sker till § 10-2 nr. 1 och ej inlämnad deklaras regleras i § 10-2 nr. 2.⁷² Maximal tilleggsatt blir i dessa fall således 30 %. Om den skattskyldige lämna in deklaras inom tre veckor⁷³ undanröjs tilleggsatt till förmån för en förseningsavgift. Aktuella procentsatser regleras i § 10-5.⁷⁴

3.2.2 Skattesvik

Bestämmelser om straffansvar för skatteundandragande regleras i 12 kap 1-3 §§ ligningsloven. Nedan redogörs inte för § 12-3 som behandlar preskribering av skattebrott eftersom detta går utanför undersökningens syfte.

§ 12-1. Skattesvik

1. For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt

- a. gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller
- b. utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller
- c. ---
- d. på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov.

2. Skattesvik straffes med bøter eller fengsel inntil 2 år. Medvirkning straffes på samme måte.

Av första paragrafen framgår definitionen på skattesvik vilken tar sikte på att träffa beteenden som ägnar att ge utövaren oberättigade skatte- eller avgiftsmässiga fördelar. Både aktiva och passiva förfaringsätt träffas och skattskyldig kan åtalas för skattesvik då uppsåt föreligger. Enligt norsk lagstiftning räcker det dock med ett grovt oaktsamt beteende för att § 12-1 blir tillämplig. Detta är av betydelse i de fall där avsikten inte kan bevisas men där den skattskyldige uppträtt klandervärt. I komplicerade fall kan en bristande kontroll av den skattskyldige räknas som klandervärt beteende, och i vissa fall även klassas som grovt. Detta eftersom det är omöjligt att bevisa att den skattskyldige varit klar över felaktigheterna i de inlämnade uppgifterna. Oaktsamt beteende kan även bli aktuellt om den skattskyldige inte visat tillräcklig aktivitet för att sätta sig in i regelverket. Dock kan det sällan bli aktuellt med grovt oaktsamt beteende om handlandet baseras på råd från skattemyndighet eller privat expert. Inte heller om upplysningarna baseras på en oriktig rättsuppfattning kan rubriceringen klassas som grov.⁷⁵

Enligt § 12-1a ovan krävs för straffansvar rekvisitet ”uriktig eller ofullstendige opplysninger”. Det föreligger ”uriktig opplysning” när den skattskyldige gett upplysningar som inte stämmer överens med de faktiska omständigheterna och denne inte har handlat i överensstämmelse med sin plikt att undersöka de rätta förhållandena.⁷⁶ Straffansvaret återfinns även i § 12-1b där det knyts till ”uriktig dokument”. Gemensamt för dessa är att förfarandet ska åstadkomma villkoret ”skatte- eller avgiftsmessige fordeler”. Det är således

⁷² Harboe, Leikvang & Lystad, s. 518.

⁷³ Denna tidsfrist regleras i § 9-2 nr 4 ligningsloven.

⁷⁴ Harboe, Leikvang & Lystad, s. 520 f.

⁷⁵ Ibid. s. 544 f.

⁷⁶ Ibid. s. 422.

inte givet att det föreligger straffansvar bara för att det finns grund för tillleggsskatt.⁷⁷ Ytterligare ett rekvisit som krävs är att den skattskyldige ”forstår eller bør forstå” att den oriktiga uppgiften leder till skattemässiga fördelar. Innebörden av skatt är både förmögenhets- och inkomstskatt samt tillleggsskatt, vilket innebär att skattskyldig som försöker undkomma tillleggsskatt kan påföras straffansvar.⁷⁸

Sista punkten i § 12-1 betyder att straffansvar kan utgå om en bristande självdeklaration lämnas in uppreparade över flera år. Detta betyder att skattskyldige eller upplysningspliktig kan dömas för brott om dennes beteende inte förbättras under åren.⁷⁹

§ 12-2. Grovt skattesvik

1. Grovt skattesvik straffes med bøter eller fengsel inntil 6 år. Medvirkning straffes på samme måte.

2. Ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt skal det særlig legges vekt på om handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift, om handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen, om handlingen er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold eller om det foreligger medvirkning under utøvelse av næring.

3. Ved anvendelsen av kriterier i nr. 2 kan flere overtredelser ses i sammenheng.

4. Denne paragraf kommer til anvendelse også om det foreligger uvitenhet med hensyn til de momenter som gjør handlingen grov, når uvitenheten er grovt uaktsom.

För att skattesvik ska rubriceras som grovt krävs en värdering av ”meget betydelig beløp” vilket även dyker upp i svensk praxis. I Norge kan förmodligen 1 miljon NOK fungera som normgivande enligt praxis.⁸⁰ Det är då inte förmögenhetsmassan eller intäkten som står i fokus, utan undandragen skatt. Utefter rättspraxis har Harboe, Leikvang och Lystad dragit slutsatser vilka kan säga en del om trenden i hur norsk lagstiftning drar gränsen mellan *skattesvik* och *grovt skattesvik*. Det är framförallt storleken på beloppet som undandras beskattning som får en central roll. Skatteundandragande av betydliga belopp medför brottsrubriceringen grovt skattebrott och leder till betydligt mer skärpta fängelsestraff.

Enligt § 12-2 kan flera överträdelser ses i sitt sammanhang. Lydelsen täcker därmed upp både belopp och kringomständigheter, som missbruk av anställning eller utövning av näringsverksamhet. En överträdelse kan alltså ses som grov i sitt sammanhang även om överträdelserna var för sig inte skulle rubriceras som grovt.⁸¹ Paragrafen är även tillämplig när den skattskyldige är okunnig med hänsyn till de moment som gör gärningen grov, om okunnigheten är grovt vårdslös.

⁷⁷ Harboe, Leikvang & Lystad, s. 543 f.

⁷⁸ Ibid. s. 544.

⁷⁹ Ibid. s. 545.

⁸⁰ Ibid. s. 546.

⁸¹ Ibid. s. 549.

3.3 Europakonventionen – artikel 6 och sjunde tilläggsprotokollets artikel 4

Europakonventionen⁸² behandlar ett antal fri- och rättigheter som alla människor anses berättigade till. I artikel 6 finns bland annat rätten till domstolsprövning och en rättssäker process och i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 finns förbudet mot dubbelbestraffning, även uttryckt ”ne bis in idem”.

3.3.1 Artikel 6

Article 6 . Right to a fair trial

1. In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgment shall be pronounced publicly but the press and public may be excluded from all or part of the trial in the interests of morals, public order or national security in a democratic society, where the interests of juveniles or the protection of the private life of the parties so require, or to the extent strictly necessary in the opinion of the court in special circumstances where publicity would prejudice the interests of justice.

2. Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.

3. Everyone charged with a criminal offence has the following minimum rights:

- a. to be informed promptly, in a language which he understands and in detail, of the nature and cause of the accusation against him;*
- b. to have adequate time and facilities for the preparation of his defence;*
- c. to defend himself in person or through legal assistance of his own choosing or, if he has not sufficient means to pay for legal assistance, to be given it free when the interests of justice so require;*
- d. to examine or have examined witnesses against him and to obtain the attendance and examination of witnesses on his behalf under the same conditions as witnesses against him;*
- e. to have the free assistance of an interpreter if he cannot understand or speak the language used in court.*

Artikel 6 är den överlägset mest åberopade, tolkade och tillämpade artikeln i konventionen vilket medfört att en rik och nyanserad praxis vuxit fram. Den första delen av artikeln behandlar den prövning som skall göras vid tvist om någons civila rättigheter och skyldigheter eller vid anklagelse om brott. Krav som måste uppfyllas är bland annat att förhandlingen skall vara rättvis och göras inom skälig tid. Undantag från grundregeln att förhandlingarna skall vara offentliga finns också med i denna del.⁸³

Andra punkten i artikeln stadgar att den som är anklagad för brott skall betraktas som oskyldig tills dess att det finns en fällande dom. Denna oskuldspresumtion har prövats vad gäller de svenska skattetilläggsreglerna av Europadomstolen i Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige. Domstolen fann att de subjektiva grunder som kan ge befrielse från skattetillägg är tillräckligt för att reglerna skall uppfylla kravet på

⁸² För en kort beskrivning av Europakonventionens ställning i svensk rätt se avsnitt 1.1

⁸³ Danelius, s. 135.

oskuldspresumtion. Det betonades dock att det är av stor vikt att en nyanserad prövning av grunderna för befrielse verkligen görs i varje enskilt fall.⁸⁴

Den tredje punkten i artikeln tar upp ytterligare några minimirättigheter som skall gälla den som blir åtalad för brott. Här garanteras bland annat att den åtalade skall få tillräcklig tid att förbereda sitt försvar, rätt att förhöra vittnen och kostnadsfritt biträde av tolk.⁸⁵

Skattetillägg klassas i Sverige som en administrativ sanktion och inte som ett straff i ordets rätta bemärkelse. Allmänhetens syn kan dock med största sannolikhet sägas vara att det är ett straff. Det är viktigt att avgöra huruvida de svenska skattetilläggsreglerna omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Den nationella klassificeringen av förfarandet har begränsad betydelse i Europadomstolens bedömning av vad som skall anses vara anklagelse för brott.⁸⁶ Skattetilläggets inordnande som administrativ sanktion i Sverige behöver med andra ord inte ha en allt för avgörande betydelse. Större betydelse har i sådana fall förfarandets generella karaktär och syftet med bestämmelserna. Det faktum att skattetillägget gäller alla medborgare talar för att det skall ses som ett straff. Syftet med införandet av skattetilläggsreglerna var att medborgarna skulle uppfylla sin uppgiftsskyldighet. I det avseendet måste skattetillägget anses infört som en avskräckande och bestraffande sanktion.⁸⁷

Den kanske mest avgörande faktorn i bedömningen är påföljdens natur och stränghet. En viktig observation är att domstolen menar den påföljd som riskeras till följd av gärningen, inte den påföljd som faktiskt utdöms.⁸⁸ Enligt Leidhammar räcker det att någon av ovanstående faktorer är uppfyllda för att artikel 6 skall vara tillämplig.⁸⁹

Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 66 I uttalat att det svenska skattetillägget i en samlad bedömning bör inordnas under artikel 6. Även Europadomstolen har gjort en likvärdig bedömning i fallen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige.⁹⁰

3.3.2 Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet

Article 4 - Right not to be tried or punished twice

1. No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.

2. The provisions of the preceding paragraph shall not prevent the reopening of the case in accordance with the law and penal procedure of the State concerned, if there is evidence of new or newly discovered facts, or if there has been a fundamental defect in the previous proceedings, which could affect the outcome of the case.

⁸⁴ Axén Linderl & Leidhammar, s. 16 f.

⁸⁵ Danelius, s. 136.

⁸⁶ SOU 2001:25 s. 144.

⁸⁷ Prop. 2002/03:106 s. 50.

⁸⁸ SOU 2001:25 s. 145.

⁸⁹ Leidhammar, *Straff eller avgift? – skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen*, s. 835.

⁹⁰ Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 29.

3. No derogation from this Article shall be made under Article 15 of the Convention.

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet stadgar att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång för ett brott han redan blivit slutligt dömd eller frikänd för. Detta innebär i praktiken ett dubbelbestraffningsförbud, även kallat ”ne bis in idem”. Förbudet gäller endast inom en och samma stat, till skillnad från flera andra europeiska konventioner som är internationella. En tidigare dom måste ha vunnit laga kraft för att kunna utgöra ett hinder för ytterligare bestraffning.⁹¹

Det kan ofta vara svårt att avgöra huruvida ett senare förfarande avser samma brott som ett tidigare förfarande. Detta är dock av yttersta vikt att lyckas med. Avser de två förfarandena två olika brott föreligger inget hinder i konventionen för att utdöma båda straffen.⁹² Det finns heller inget i konventionen som förhindrar att ett straff utfärdas i kombination med ett disciplinärt förfarande, även om båda påföljderna avser samma handling.⁹³ Därför är distinktionen straff eller inte straff så viktig att göra när det gäller det svenska skattetillägget.

Europadomstolen har i ett antal fall tagit ställning till dubbelbestraffningsförbudet. I Franz Fischer mot Österrike hade ett administrativt straff ålagts på grund av bilkörning i samband med alkoholpåverkan. Han dömdes även för vållande till annans död, med den straffskärpande omständigheten att han berusat sig med alkohol. Europadomstolen ansåg att straffskärpningens och det administrativa brottets viktigaste element sammanföll, vilket ledde till brytande av principen om ”ne bis in idem”.⁹⁴ I domen klargörs också att det inte spelar någon roll i vilken ordning de olika förfarandena har skett, under förutsättning att de båda faller under sjunde tilläggsprotokollets fjärde artikel.⁹⁵

I Rosenquist mot Sverige behandlades förhållandet mellan skattetillägg och skattebrott. Europadomstolen lade tyngdpunkten på att det för ett straffrättsligt ansvar i Sverige krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Detta ansåg domstolen vara tillräckligt för att gärningarna skulle anses skilja sig åt i sina väsentligaste element. Därmed ansågs det inte strida mot artikel 4 att döma för skattebrott efter det att skattetillägg påförts.⁹⁶

Ponsetti och Chesnel mot Frankrike handlade även det om förhållandet mellan en administrativ sanktion och en straffrättslig sådan. I domstolen gjorde Ponsetti och Chesnel gällande att det franska skattetillägget var en brottsanklagan i konventionens mening och att rekvisiten för de båda brotten var de samma. Domstolen ansåg dock att den franska lagen konstituerade att det för brottet skattebedrägeri krävdes ett mått medvetet bedrägeri, vilket inte var fallet med skattetillägget.⁹⁷ Återigen var det alltså brottens rekvisit som var avgörande för om principen om ”ne bis in idem” skulle anses vara kränkt.

⁹¹ Danelius, s. 515 f.

⁹² Danelius, s. 516.

⁹³ Explanatory Report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, p.32.

⁹⁴ Danelius, s. 517.

⁹⁵ Prop. 2002/03:106 s. 101.

⁹⁶ Danelius, s. 517.

⁹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 93 f.

I Gökta mot Frankrike var frågan om två stycken frihetsberövande straff för narkotikabrott och olovlig införsel avsåg samma brott. Dock ansåg Europadomstolen att det gällde brott mot allmän strafflag och brott mot tullagstiftningen, med andra ord två skilda brott. Principen om ”ne bis in idem” ansågs därmed inte vara kränkt.⁹⁸

Den svenska regeringen ansåg inte att de svenska skattetilläggsreglerna behövde ändras för att inte strida mot artikel 4. De börjar motiveringen till detta med en diskussion hur begreppet ”brottmålsrättegång”, eller på engelska ”criminal proceedings”, ska tolkas. Deras åsikt är att det skall tolkas autonomt, vilket betyder att den svenska betydelsen av ordet spelar en underordnad roll. Vad lägger då Europakonventionen i begreppet ”brottmålsrättegång”? En enkel tolkning vore att helt enkelt säga att det som enligt artikel 6 klassas som straff är ”criminal proceedings” i konventionens mening. Enligt regeringen är en sådan tolkning dock inte självklar, men man betonar ändå vikten av att ta hänsyn till om förfarandet omfattas av artikel 6 vid bedömningen om vad som ingår i begreppet ”brottmålsrättegång”.⁹⁹

Regeringen betonar att den tolkning de gör av Europadomstolens domar gällande ”ne bis in idem” och de svenska sanktionsreglerna på skatteområdet är att rekvisiten är avgörande för om reglerna skall anses förenliga med konventionen. De subjektiva rekvisit som krävs för skattebrott gör att sanktionerna förvisso avser en och samma händelse, men två olika brott. Regeringen betonar också att syftet med skattetilläggsreglerna är skilt från syftet med reglerna om skattebrott. Skattetilläggskommittén ansåg det dock tveksamt om ett påförande av skattetillägg kombinerat med en dom för vårdslös skatteuppgift skulle vara förenligt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. För det senare krävs grov oaktsamhet och det förra kan i ursäktliga fall medföra befrielse. Detta gör att brotten ligger väldigt nära varandra och kommittén säger att det möjligen skulle ge Europadomstolen skäl att anse att det avser samma gärning.¹⁰⁰

Magnus Alhager skriver i en artikel från 2003 att det inte bara är förhållandet mellan vårdslös skatteuppgift och skattetillägg som kan ifrågasättas. Införandet av ursäktlighetsfallen, som kan ge eftergift med skattetillägg, i taxeringslagen anser han ha gett ett mått av subjektiv bedömning vid påförandet av, eller snarare då vid befrielsen från, skattetillägg. Detta gör att även förhållandet skattebrott kontra skattetillägg och deras förenlighet med Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll artikel 4 är osäkert.¹⁰¹ Denna åsikt delas av Lagrådet som finner det tveksamt att det faktum att det krävs grov oaktsamhet för straffrättsligt ansvar skall göra att rekvisiten anses skilda från den subjektiva bedömning som görs vid en befrielse från skattetillägg.¹⁰²

⁹⁸ Danelius, *Europadomstolens domar – tredje kvaratlet*, s. 825.

⁹⁹ Prop. 2002/03:106 s. 100.

¹⁰⁰ Ibid. s. 98 ff.

¹⁰¹ Alhager, *Något om skattetillägg och rättssäkerheten med anledning av ny lagstiftning*, avsnitt 5.9

¹⁰² Prop. 2002/03:106 s. 101.

3.4 Skattetilläggskommitténs förslag om införande av subjektivt rekvisit

För påförande av skattetillägg krävs varken uppsåt eller oaktsamhet av den skattskyldige vid lämnandet av den oriktiga uppgiften. Det enda som krävs är att den objektivt sett är oriktig. Vid bedömningen om den skattskyldige skall befrias från skattetillägget kan dock omständigheter av subjektiv karaktär ha påverkan. Skattetilläggskommittén föreslog i sitt betänkande inför ändringarna i skattetilläggsreglerna att subjektiva rekvisit skulle införas. De ville att det skulle krävas uppsåt eller oaktsamhet som inte kunde förklaras ursäktlig för att skattetillägg skulle kunna påföras. Kommittén motiverade förslaget med att en sådan ingripande och bestraffande sanktion borde kräva skuld från den skattskyldiges sida. De ansåg att svårigheten för skatteverket att fastställa subjektiva rekvisit som uppsåt och oaktsamhet inte skall överdrivas och att många sådana svåra prövningar redan åligger myndigheten att göra. Det starkaste argumentet ansåg kommittén dock vara att skattetillägget skall vara rättvist och rimligt.¹⁰³

Flertalet av remissinstanserna, bland dem Tullverket, FAR och Svenska Revisorssamfundet, tillstyrkte förslaget. JO och Riksskatteverket avstyrkte förslaget och tyckte istället att ett system som två av kommitténs experter kom med skulle uppnå minst lika hög rättssäkerhet. Deras idéer innebar en form av jämkning av skattetillägget.¹⁰⁴ Några remissinstanser ansåg att införandet av ett subjektivt rekvisit skulle öka risken för att de svenska reglerna skulle stå i strid med dubbelbestraffningsförbudet i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4, genom att rekvisiten skulle ligga varann än mer nära.

Regeringen ansåg dock inte att några förändringar av skattetilläggsreglerna i detta avseende var behövliga. De grundade det i att Europadomstolen inte funnit att de svenska reglerna strider mot artikel 6 i konventionen. Dessutom betonade de risken för konflikt med Europakonventionen samt svårigheterna för skattemyndigheterna att tillämpa ett system med subjektiva rekvisit.¹⁰⁵

¹⁰³ Axén Linderl & Leidhammar, s. 27 f. & SOU 2001:25 s. 232 f.

¹⁰⁴ Prop. 2002/03:106 s. 136. Se Vilhelm Anderssons och Olle Jonssons förslag i SOU 2001:25 s. 421 f.

¹⁰⁵ Prop. 2002/03: 106 s. 138 f.

4. Rättsfallspresentation och analys

I detta kapitel presenteras och analyseras rättsfall som behandlat den svenska och norska rättstillämpningen angående principen "ne bis in idem" när det handlar om skattetillägg och skattebrott. I kapitlets avslutande del görs en komparativ analys.¹⁰⁶

4.1 Svenska rättsfall

För att inledningsvis få en klar och god bild av rättsfallen görs en kort sammanfattning som efterföljs av en klargörelse av domskälen. Avslutningsvis görs en analys av svenska förhållanden.

4.1.1 NJA 2000 s 622 – Straffansvar efter påförande av skattetillägg

Skattskyldig i fallet påfördes skattetillägg enligt 5 kap. taxeringslagen (1990:324) för att ha lämnat oriktig uppgift. Frågan i NJA 2000 s 622 blir således om den skattskyldige därefter kan åläggas straffansvar enligt skattebrottslagen.

Ingvar N har vid Växjö Tingsrätt åtalats för bokföringsbrott och skattebedrägeri¹⁰⁷ angående underlåtenhet att avge mervärdesskattedeclarationer för 14 redovisningsperioder under beskattningsåren 1993 till 1995, samt grovt skattebedrägeri för oriktiga självdeklarationer under åren 1993 till 1994. Den skattskyldige bestred åtalspunkten grovt skattebedrägeri med stöd av att inget uppsåt förelegat bakom handlandet. Tingsrätten dömde Ingvar N enligt 11 kap 5 § brottsbalken, 2 § 2 stycket samt 4 § skattebrottslagen till bokföringsbrott, skattebedrägeri samt grovt skattebedrägeri.

Ingvar N överklagade till Göta Hovrätt för att få åtalet avvisat eller ogillat beträffande grovt skattebedrägeri alternativt bedöma gärningarna av normalgraden och väsentligt nedsätta fängelsestraffet. Den skattskyldige motiverade överklagan i hovrätten med att skattetillägg redan har utgått för samtliga oriktiga uppgifter som denne lämnat. Ingvar N hävdade följaktligen att straff redan hade utgått för sina handlingar och hävdade vidare att enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet kan man inte straffas två gånger för samma gärning. Hovrätten fastställde tingsrättens dom och yttrade att vad som anfördes inte föranledde någon annan än första instansens bedömning. Ingvar N överklagade domen vilket resulterade i att Högsta Domstolen gav prövningstillstånd beträffande om skattskyldig kan påföras straffansvar för skattebedrägeri sedan han tidigare påförts skattetillägg.

Högsta Domstolen avgjorde målet efter en föredragning av RevSkr Alander som ansåg att Ingvar N kunde dömas till påföljd för skattebedrägeri sedan han påförts skattetillägg. Alander beskrev i domskälen att det endast krävs objektiva rekvisit för skattetillägg och att det således inte fordras uppsåt eller oaktsamhet. Högsta Domstolen uttalade sig om att skattetillägget inte skulle omfattas av uttrycket "criminal proceedings" i sjunde protokollet artikel 4 om klassificeringen skulle göras enligt nationell rätt. Skattetillägget anses ju inte

¹⁰⁶ I analysprocessen har vi försökt tillämpa de riktlinjer som nämnts i avsnitt 2.3.

¹⁰⁷ Numera går rubriceringen under skattebrott. Se avsnitt 3.1.2.

vara ett straff i svensk rätt.¹⁰⁸ Konventionen ges dock i stor omfattning en autonom¹⁰⁹ betydelse, vilket enligt domstolen skulle göra att skattetillägget omfattas av artikeln. Alander ansåg att det redan i artikel 4:s ordalydelse får anses framgå att den i målet aktuella situationen inte träffas av förbudet mot dubbelbestraffning. Uttrycket ”...finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.”¹¹⁰ ansåg såväl Alander som domstolen innebära att någon autonom tolkning inte skulle kunna bli aktuell. Domstolen påpekar i domskälen att rättskraften enligt konventionen avser brott och inte gärning. Enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet kan en person inte dömas för samma brott två gånger, däremot ansåg inte Högsta Domstolen att konventionen förhindrade att en person dömdes för olika brott för samma gärning.

Högsta domstolen konstaterade att påförande av skattetillägg varken kräver uppsåt eller oaktsamhet, dock krävs rekvisitet uppsåt för att dömas för skattebedrägeri. Domstolen fann mot den bakgrunden att de brott som Ingvar N hade åtalats för enligt Europakonventionen inte var att anse som samma brott som de som låg till grund för påförandet av skattetillägg.¹¹¹ Inte heller på den grunden utgjorde därför artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet något hinder mot att döma den tilltalade till påföljd för skattebedrägeri sedan han påförts skattetillägg.

4.1.2 RÅ 2002 ref 79 – Skattetillägg efter fastställd skattebrottsdom

En skattskyldig hade sedan länsrätten påfört skattetillägg dömts till skattebedrägeri avseende samma oriktiga uppgift. I målet RÅ 2002 ref. 79 uppkommer i förhållande till ovan refererade rättsfall den omvända frågan, nämligen vilken betydelse en lagakraftälgande dom i brottmålet har när en bedömning av om artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet skall tillämpas på beslutet om skattetillägg.

I en ansökan yrkade skattemyndigheten hos Länsrätten i Västerbottens län att S.L., huvudaktieägare och företagsledare, skulle eftertaxeras och påföras skattetillägg. Anledningen var att den skattskyldige 1987 plockat ut varor ur aktiebolag och inte tagit upp detta som inkomst i självdeklarationen. S.L. bestred detta med att denne inte gjort några uttag. Länsrätten påförde skattetillägg vilket resulterade i en avslagen överklagan till Kammarrätten i Sundsvall.

S.L. åtalades också vid Skellefteå Tingsrätt för skattebedrägeri. Den skattskyldige hade underlåtit att ta upp inkomst i självdeklarationen. Tingsrätten dömde S.L. för skattebedrägeri och denne överklagade senare till hovrätten, dock utan resultat. Domen överklagades inte och vann laga kraft. Den skattskyldige överklagade emellertid kammarrättens dom och yrkade att skattetillägget skulle undanröjas. S.L. anförde att varorna hade förvärvats privat och att utredningen inte visade att de kostnadsförts i bolaget. Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd i målet för prövning av frågan om det förhållandet att S.L. genom lagakraftvunnen dom fällt till ansvar för skattebedrägeri, med

¹⁰⁸ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁰⁹ Mer om autonom tolkning i avsnitt 2.5.

¹¹⁰ Utdrag ur artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollets första stycket.

¹¹¹ Mer om Ponsetti och Chesnel mot Frankrike i avsnitt 3.3.2.

hänsyn till innehållet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen, utgjorde hinder mot att låta det på S.L. påförda skattetillägget bestå.

Regeringsrätten inleder domskälen med en klargörelse av dubbelbestrafningens betydelse för rättssäkerheten. Den som slutligt har dömts eller frikänts från anklagelse för brott skall känna sig trygg i att inte lagföras för samma brott igen. Av den orsaken återfinns principen ”ne bis in idem” i internationella instrument som Europakonventionen. Vidare konstateras att ordningsföljden av två rättsliga förfaranden saknar betydelse för tillämpningen av förbudet mot dubbelbestrafning. Att föregående mål och dess omständigheter är det omvända skall i sig inte påverka bedömningen. I detta hänseende hänvisade domstolen till Fischer-målet¹¹². Regeringsrätten säger även i domen att befrielsegrunderna i vissa fall gör att skattetillägg tas ut i mindre omfattning än vad som skulle ha varit fallet om det funnits subjektiva rekvisit. Detta betyder dock inte att det krävs uppsåt eller oaktsamhet för påförande av skattetillägg.

Återigen blev kärnan i frågan att avgöra om S.L:s handlande är att bedöma som ett eller flera brott. Regeringsrätten avslutar sammanfattningsvis med att konstatera att skattetillägg är en generell och schabloniserad sanktion för att motverka bland annat bristande noggrannhet i självdeklarationen. Det påförs utan subjektiva rekvisit, till skillnad mot skattebedrägeri där uppsåtet utgör ett av brottets väsentliga beståndsdelar. Det krävs således, vid en jämförelse med rekvisiten för skattetillägg, att ett ytterligare väsentligt rekvisit är uppfyllt för skattebedrägeri. Med bakgrund av det anförda och att det i konventionens mening är frågan om två brott ansåg Regeringsrätten att det påförda skattetillägget skulle kvarstå. Precis som i utgången av NJA 2000 s 622 kunde domstolen inte anse att den skattskyldige i strid med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet lagförts och dömts för samma brott.

4.1.3 Analys

Gemensamt för de svenska rättsfallen är att de högsta instanserna ägnar majoriteten av diskussionen kring rekvisiten för skattetillägg och skattebrott.¹¹³ För påförande av skattetillägg krävs varken uppsåt eller oaktsamhet av den skattskyldige, till skillnad från skattebrott där den så kallade täckningsprincipen skall vara uppfylld. Detta resulterar i att de svenska domstolarna gör bedömningen att de två sanktionssystemen skall anses avse två olika brott. Regeringsrätten menar att skattetillägg är en generell och schabloniserad sanktion för att förbättra skattskyldigas uppgiftslämnande. Grunden som de svenska domstolarna använder för att särskilja brotten är framförallt att de skiljer sig åt vad gäller de rekvisit som måste vara uppfyllda. Det faktum att det förutom det objektiva rekvisitet krävs uppsåt för skattebrott gör att de skiljer sig åt i sina väsentliga element. Detta leder till att en skattskyldig i Sverige kan dömas för olika brott trots samma gärning. Europadomstolen stödjer domstolarnas bedömning av de svenska förhållandena i målet Rosenquist mot Sverige. Europadomstolen har i sina avgöranden framhållit att det är brottens väsentliga element som avgör om principen ”ne bis in idem” varit kränkt.

¹¹² Mer om Fischer mot Österrike i avsnitt 3.3.2.

¹¹³ Mer om rättsfallstolkning se avsnitt 2.3.

I målen NJA 2000 s. 622 och RÅ 2002 ref. 79 föreligger i grunden samma rättsfråga. Dock är ordningsföljden den omvända i de båda målen där det förstnämnda tar hänsyn till om straffansvar kan åläggas sedan skattetillägg redan tidigare påförts. Regeringsrätten konstaterade i domskälen att ordningsföljden av två rättsliga förfaranden saknar betydelse för tillämpningen av förbudet mot dubbelbestraffning och ska därmed inte påverka bedömningen. I Fischer mot Österrike klargör Europadomstolen att det inte spelar någon roll vilken ordning de olika förfarandena har skett, så länge båda faller under artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

De befrielsegrunder som infördes i prop. 2002/03:106 har av många ansetts göra det eventuella gapet mellan skattetillägg och skattebrott mindre. Exempelvis uttalade sig lagrådet om att de subjektiva värderingar som görs vid en befrielsebedömning gör att rekvisiten i princip sammanfaller med dem som krävs för skattebrott. Regeringsrättens åsikt tolkar vi som att befrielsegrunderna kan ses som ett alternativ till ett subjektivt rekvisit, men som ändå inte aktiverar dubbelbestraffningsförbudet¹¹⁴. Vi ställer oss dock ganska tveksamma till huruvida ett sådant kringgående av konventionen skall anses vara förenligt med densamma.

4.2 Norska rättsfall

För att inledningsvis få en klar och god bild av rättsfallen görs en kort sammanfattning som efterföljs av en klargörelse av domskälen. Avslutningsvis gör en analys av norska förhållanden.

4.2.1 Rt. 2002 s. 557 – Straffansvar efter påförande av förhöjd tillleggsskatt

I rättsfallspresentationen kommer det först att redogöras för sakomständigheter och vad parterna har anfört. Därefter följer först domare Bruzelius uttalanden och sedan domare Skoghøys syn på saken. Høyesterett beslutade i plenum¹¹⁵ med rösterna 8 mot 5 att döma enligt den förstnämndes förslag.

A och B underlät att uppge skattepliktig förmån när de löste in aktieoptioner som de fått från bolaget de var anställda av. Taxeringen för åren 1994-1996 ändrades för A och han påfördes förhöjd tillleggsskatt med 60 procent med § 10-2 nr. 1 och § 10-4 nr. 1 i "ligningsloven" som grund. Den totala tillleggsskatten blev 109 572 NOK. Han åtalades även för skattesvik enligt § 12-1 nr. 1 och § 12-2 i ligningsloven samt för bedrägeri enligt straffeloven. För B ändrades taxeringen för åren 1993-1996. Han påfördes 60 procent tillleggsskatt för de oriktiga uppgifterna gällande aktieoptionerna samt 45 procent tillleggsskatt på grund av oriktiga uppgifter om bonusresor. Tillleggsskatten blev totalt 1 893 288 NOK. Även B åtalades för skattesvik och det beslutades att målen skulle behandlas gemensamt i Herredsretten¹¹⁶. A och B anförde att åtalen stred mot förbudet mot dubbelbestraffning i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 i Europakonventionen. Herredsretten avvisade båda skattebrottsåtalerna med motiveringen att även administrativa beslut med karaktär av straff omfattas av dubbelbestraffningsförbudet. Åklagarmyndigheten

¹¹⁴ Se avsnitt 2.3 angående hur vi tolkar det domstolen underlåter att uttryckligen säga.

¹¹⁵ Sammanträde med samtliga ledamöter i en domstol.

¹¹⁶ Betecknas idag som Tingrett och är första domstolsinstans i Norge.

överklagade domen till Lagmannsretten¹¹⁷ som höll med Herredsretten om att utgångspunkten var att åtalet skulle avvisas. Dock ansåg rätten att åtalet i detta fall skulle bifallas eftersom det inte stod ”rimelig klart” att bestraffningen stred mot artikel 4, då de ordinarie straffmålen startade före något taxeringsbeslut var taget. Som stöd till denna tolkning av konventionen hänvisade rätten till Europadomstolens avgörande i R.T. mot Schweiz och Høyesteretts uttalanden i en plenumsdom från 2000.¹¹⁸

De åtalade överklagade domen till Høyesterett som beslutade att behandla målen i plenum. A och B anförde att Lagmannsretten misstolkat plenumsdomen från 2000 och att Europadomstolen i Fischer mot Österrike¹¹⁹ uttalar sig om att sanktionernas ordningsföljd inte har någon betydelse. Vidare ansåg de att uttrycken ”*criminal proceedings*” och ”*penal procedure*” i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 skall tolkas på samma sätt som ”*criminal charge*” i artikel 6 för att uppnå en enhetlig konventionstolkning¹²⁰. Åsikten var med andra ord att det som är ett straff enligt artikel 6 är också förenat med ett dubbelbestraffningsförbud. De åtalade anförde att konventionsstaterna inte skall kunna välja att gå runt dubbelbestraffningsskyddet och betonade därmed att skyddet även skall gälla civila sanktioner med bestraffande syfte, men som inte är betecknade som straff i nationell rätt. A och B ansåg inte att Europadomstolen lägger någon vikt vid att förhöjd tillegsskatt fastställs som en procent av den undandragna skatten och att skattesvik straffas med böter eller fängelse. De menade också att de farhågor som ställts mot att ett beslut om förhöjd tillegsskatt stänger för en straffrättslig påföljd är överdrivna och att konsekvensen helt enkelt blir att myndigheterna måste välja spår.

Åklagarmyndigheten påpekade att Europakonventionens första tilläggsprotokolls första artikel reglerar att en stat har rätt att ta ut skatt av sina medborgare och att artikel 6 därmed inte får tillämplighet på skatterättsens område. De hävdade att även om förhöjd tillegsskatt skulle ses som ett straff enligt artikel 6 så skall artikel 4 i sjunde protokollet tolkas i ljuset av ovanstående beskattningsrätt så att förbudet inte får tillämplighet på administrativa sanktioner inom skatterätten. Myndigheten ansåg att artikel 4 i protokoll 7 har ett snävare tillämpningsområde än ”*criminal charge*” i artikel 6. De menade att uttrycken ”*in accordance with the law and penal procedure*” och ”*criminal proceedings*” i artikel 4 hänvisar till enskilda staters sätt att organisera sin straffrätt. En förutsättning för att dubbelbestraffningsförbudet ska bli aktuellt ansåg de vara att det rör sig om det egentliga straffrättsliga området och de hävdade att administrativa sanktioner inte omfattas av detta eftersom de har ett preventivt syfte och finns till för att täcka kostnader för kontroll. Åklagarmyndigheten menade att uttrycken ”*again*” och ”*already*” i artikel 4 syftar till att säga att det bara är påföljder av samma karaktär som artikeln reglerar och att parallella sanktionssystem därmed står utanför dubbelbestraffningsförbudet. Skillnaden mellan påföljderna anser de vara att rekvisiten för tillegsskatt enligt § 10-2 i ligningsloven är objektiva, emedan det för skattesvik enligt § 12-1 i samma lag krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Bestämmelsen i § 10-4 anser myndigheten endast vara en

¹¹⁷ Är andra domstolsinstans i Norge.

¹¹⁸ Se Rt. 2000 s. 996.

¹¹⁹ Se mer om Fischer mot Österrike i avsnitt 3.3.2.

¹²⁰ Mer om konventionstolkning i avsnitt 2.5.

”utmålningsbestemmelse”¹²¹, med andra ord ett förstärkt straff utifrån förutsättningarna i § 10-2.

Domare Bruzelius ansåg inte att domar från Europadomstolen eller plenumsdomen i Høyesterett från 2000 ger slutsatsen att staternas självständiga beskattningsrätt leder till att principen om ”ne bis in idem” inte är tillämplig på sanktioner inom skatterättens område. Hon säger sig vidare inte tolka förarbetena såsom att meningen är att den ena eller den andra sanktionen skall väljas. Bruzelius ansåg att Lagmannsretten på ett felaktigt sätt tolkat plenumsdomen från 2000 och att norska domstolar skall tolka Europakonventionen i enlighet med Europadomstolen. Utveckling av konventionen skall dock lämnas åt Europadomstolen att göra. Bruzelius hänvisar i sin bedömning av målet till Fischer mot Österrike där det uttalades att det är förhållandet mellan de två lagöverträdelserna och deras ”essential elements” som avgör om dubbel bestraffning skall anses föreligga. Hennes åsikt är att de objektiva rekvisiten för tilleggs katt är desamma som för skattesvik. Hon anser även att de subjektiva rekvisit som krävs för förhöjd tilleggs katt enligt § 10-4 i ligningsloven överensstämmer med de som gäller för skattesvik. Slutsatsen hon drar är att det står klart att det handlar om lagbrott som bygger på samma ”essential elements”.

Bruzelius går vidare med en diskussion kring relationen mellan uttrycken ”criminal charge” i artikel 6 och ”criminal proceedings” i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4. Hon anser det vara naturligt att tolka det sistnämnda som processen som behandlar det förstnämnda. Som stöd till detta använder hon sig främst av den franska versionen av konventionen där begreppen ligger varann än mer nära. Vid utarbetandet av tilläggsprotokoll 7 fanns det flera stater som ansåg sig nödgade att ha ett förbehåll om att det bara skulle gälla landets formella straffprocess. Ett sådant förbehåll skulle aldrig ha behövts om reglerna inte ansågs gälla administrativa sanktioner, menar Bruzelius. Dock har Europadomstolen aldrig explicit uttalat att det finns något samband mellan de två begreppen i de två olika artiklarna. Domare Bruzelius kommer till slutsatsen att förhöjd tilleggs katt är en straffande påföljd och att det skulle strida mot artikel 4 att påföra ett sådant straff efter en lagakraftvunnen skattebrottsdom. I detta fall är ordningsföljden den omvända. Bruzelius hänvisar dock till att Europadomstolen i Fischer-målet uttalat att påföljdernas ordningsföljd är utan betydelse. Även om det i Fischer-målet handlade om ett annat rättsområde än tilleggs katt, har hon svårt att se att domstolens syn inte skulle vara densamma på detta område. Bruzelius anser därmed att ett slutligt beslut om förhöjd tilleggs katt gör att det inte finns utrymme till att utdöma ett straff för skattesvik.

Domare Skoghøy inleder med att diskutera lite kring tolkningen av Europakonventionen generellt sett. Han lyfter fram Europadomstolens uttalanden om att konventionen skall tolkas i ljuset av för dagen gällande omständigheter.¹²² Ordalydelsen och syftet med konventionen är centrala vid domstolens tolkningar, såväl som tidigare avgöranden.

Det är av stor vikt huruvida ett avgörande skall ges negativ materiell rättskraft enligt tilläggsprotokoll 7 artikel 4. De krav som ställs är enligt Skoghøy att avgörandet är gjort i enlighet med den rättegångsordning som gäller för behandling av straffmål i landet, att

¹²¹ Enligt vår tolkning betyder detta ungefär en bestämmelse om straffutmätning.

¹²² Mer om konventionstolkning i avsnitt 2.5.

misstänkta blir friade eller fällda för en straffbar handling och att avgörandet är slutligt. Han anser att dessa krav inte når långt nog för att medborgare skall vara beskyddade från ytterligare påföljder efter att de påförts en administrativ sanktion av ett förvaltningsorgan. Skoghøy anser med andra ord att tillleggsskatten inte skall ges negativ materiell rättskraft. Hans åsikt är vidare att Fischer-målet inte är riktigt jämförbart med det förevarande. I Österrike finns det dels en kriminalstraffprocess och dels en förvaltningsstraffprocess. Påföljder på grund av förvaltningsöverträdelser karaktäriseras i Österrike med andra ord som straff.

Skoghøy anser att artikel 6 och protokoll 7 artikel 4 har skilda syften och att begreppen "criminal charge" och "criminal proceedings" därmed inte nödvändigtvis skall tolkas på samma sätt. Dessutom argumenterar han för att en tillleggsskatt med negativ materiell rättskraft skulle leda till en ineffektiv förvaltning, genom att den blir tvungen att hålla reda på åklagarmyndighetens möjligheter att fullfölja ett straffmål. Detta tror han skulle kunna leda till en långsam handläggning, vilket i sig skulle kunna strida mot artikel 6.

Skoghøy drar slutsatsen, mot bakgrund av ordalydelsen i protokoll 7 artikel 4 och dess förarbeten och syfte, att det avgörande som hindrar upprepad bestraffning måste vara träffat i överenskommelse med de regler som gäller för straffmål i landet. Denna tolkning anser han också gjordes i NJA 2000 s. 622. Dessutom hänvisar han till den svenska skattetilläggskommitténs utredning SOU 2001:25. Den norska tillleggsskatten anser han inte vara ett sådant avgörande. En straffrättslig dom skulle dock beskydda mot ny förföljning, såväl straffrättslig som administrativ.

Skoghøy anser inte att påförandet av förhöjd tillleggsskatt för A och B hindrar en straffrättslig påföljd, trots att tillleggsskatten ses som ett straff enligt artikel 6.

4.2.2 Rt 2006 s 1409 – Straffansvar efter påförande av allmän tillleggsskatt

Den skattskyldige blev skönstaxerad och påförd 30 procent i tillleggsskatt för att ha underlåtit att lämna självdeklaration under åren 1996 till 2001. Huvudfrågan i rättsfallet blir således om pålägg av allmänt tillleggsskatt kan utgöra hinder för bestraffande påföljd vid grovt skattesvik. I rättsfallspresentationen kommer det först att redogöras för sakomständigheter och vad parterna har anfört. Därefter följer först domare Stang Lunds uttalanden och sedan domare Skoghøys syn på saken. Høyesterett beslutade i plenum med rösterna 14 mot 1 att döma enligt den förstnämndes förslag.

År 2004 utfördes revision hos den skattskyldige av skattemyndigheten, vilken uppenbarade att det inte hade förts några räkenskaper överhuvudtaget. Den efterföljande beräkningen visade ett samlat överskott på cirka 4 miljoner norska kronor. I november samma år fastslog taxeringsnämnden att 30 procent i tillleggsskatt skulle utgå. Ett år senare, december 2005, åtalades den skattskyldige enligt § 286 straffeloven, § 8-5 regnskapsloven samt § 12-2 ligningsloven för grovt skattesvik. Den skattskyldige hade bland annat inte fullgjort uppgiftsskyldigheten i självdeklarationerna mellan åren 1996 till 2001. Tingrettens dom blev i januari 2006 ett års fängelse samt framtagna rätt att driva näringsverksamhet eller inneha förtroendeuppdrag i liknande för en tid av fem år.

Den åtalade överklagade handläggningen direkt till Høyesterett och hävdade att Tingretten skulle ha avvisat den del som gällt bristande uppgiftsskyldighet, eftersom den efterföljande bestraffningen stod i strid med dubbelbestraffning enligt P 7-4 i Europakonventionen. De ansåg att de subjektiva förhållandena inte har någon betydelse samt att Europadomstolens avgörande i Rosenquist mot Sverige inte kan tilläggas någon större vikt. De menade att skillnaden mellan svensk och norsk skattetilläggsreglering är att skattetillägg i Sverige åläggs på rent objektiva grunder, och är därmed skiljaktig från Norges tillegsskatt. Med hänvisning till § 10-3 ligningsloven påpekar den åtalade att allmän tillegsskatt endast kan påföras om förhållandena inte är ursäktliga. Det föreligger således ett sammanhang mellan allmän och förhöjd tillegsskatt. Avslutningsvis ansåg den åtalade att Høyesteretts uttalandena¹²³ skapat en allmän rättsuppfattning i Norge om att åläggande av allmän tillegsskatt skall anses som straff och hindra efterföljande straffrättslig påföljd.

Åklagarmyndigheten pekar i motsats mot föregående att frågan i Rosenquist mot Sverige visar att subjektiva villkor har väsentlig betydelse vid bedömningen. Saken i Rosenquist gäller svenska regleringen kring skattetillägg och skattebrott, men som på de avgörande punkterna överrensstämmer med norsk lagstiftning. Åklagarmyndigheten bestrider vidare i sin redogörelse att de åberopade uttalandena från Høyesterett skulle ha skapat en allmän rättsuppfattning om att 30 procent i tillegsskatt skulle hindra efterföljande straffrättslig påföljd enligt sjunde tilläggsprotokollets artikel 4.

Domare Stang Lund inleder sin framställning med att diskutera vad som är avgörande för att sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 skall anses vara kränkt. Han hänvisar bland annat till Fischer-målet och säger att det är avgörande huruvida den senare påföljden skiljer sig från den tidigare ”in their essential elements”. Høyesterett har i tidigare avgöranden sagt att det vid bedömningen av vad detta uttryck innefattar skall läggas vikt på en jämförelse av de objektiva villkoren, bestämmelsens syfte och vilka intressen som skall beskyddas.

Stang Lund hänvisar genomgående mycket till Ponsetti och Chesnel mot Frankrike samt Rosenquist mot Sverige. Han menar att de norska skattetilläggsreglerna har mycket gemensamt med de franska och svenska, både vad gäller villkor och syfte. Skillnaden är att det i Norge finns en förhöjd tillegsskatt vid uppsåtligt eller grovt oaktsamt förfarande. Stang Lund tolkar Europadomstolens uttalanden i de båda ovanstående målen så som att det är de subjektiva rekvisiten som gör att ländernas förfarande inte anses strida mot det dubbelbestraffningsförbud som finns i konventionen. De administrativa sanktionssystemen skiljer sig ifrån de straffrättsliga i såväl karakteristika som syfte. Stang Lund anser att de straffrättsliga påföljderna är betydligt allvarigare och deras syfte är inte bara avskräckande, utan även bestraffande. Han förtydligar vidare att skattetillägg har som syfte att säkerställa skattebasen.

Den åtalade anförde att det i Sverige påförs skattetillägg på rent objektiva grunder och att det svenska och norska systemet därmed skiljer sig åt. Detta håller domare Stang Lund inte med om då han anser att det svenska systemet innehåller samma sorts befrielsegrunder som det norska. Bevisbördan ligger i båda fallen på den skattskyldige. Han konstaterar vidare att

¹²³ Rt. 2003 s. 1221 avsnitt 14 samt Rt. 2004 s. 645 avsnitt 8.

det subjektiva rekvisitet som krävs för skattebrott är snarlika i såväl Frankrike, Norge som Sverige.

Avslutningsvis pekar Stang Lund på att den förhöjda tillleggsskatt infördes som ett alternativ och substitut för den vanliga straffrättsliga påföljden, vilket innebär att den har en annan karaktär och andra syften än den i det närmaste objektiva allmänna tillleggsskatten. Denna har enligt Stang Lund, i likhet med den svenska, ett allmänpreventivt syfte och har som mål att effektivisera uppgiftslämnandet. Den åsikt som den åtalade framförde om att Høyesterett skall ha skapat en allmän rättsuppfattning angående allmänt tillleggsskatt och efterföljande straffrättslig påföljd anser Stang Lund vara felaktig. Han menar att uttalandena i de rättsfall som åberopades inte har någon betydelse eftersom det inte var denna sak som förelåg för avgörande. Uttalanden i utredningar och från förvaltningen skall inte heller de binda Høyesterett vid tolkning och användning av norska regler om allmän tillleggsskatt och skattesvik. Stang Lunds slutsats är att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet inte är ett hinder för att döma den skattskyldige för uppsåtligt eller grovt oaktsamt skattesvik enligt § 12-1 efter först ha ålagts allmänt tillleggsskatt enligt § 10-2 nr 1 ligningsloven. Viktigt att poängtera är att om målet gällt § 10-2 nr 2, oriktig eller ofullständig uppgift, är Stang Lunds syn densamma, eftersom syftet med de två punkterna är lika. Skattemyndighetens *möjlighet* att påföra förhöjd tillleggsskatt påverkar inte hans slutsats, eftersom denna har en annan karaktär och andra syften än den allmänna tillleggsskatten.

Domare Skoghøy börjar med att konstatera att allmän tillleggsskatt skall anses som straff enligt artikel 6 i Europakonventionen och hänvisar till plenumsdomen i Rt. 2002 s. 509. Han anser, som vi redogjort för i föregående mål, att artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet skall tolkas så som att det är den nationella klassificeringen som avgör om påföljden skall ges negativ materiell rättskraft enligt artikeln. Dock har Europadomstolen tillämpat klassificering enligt artikel 6 och denna vida tolkning av straffbegreppet i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 finner Skoghøy mycket olycklig.

Skoghøy framhåller att det inte är vanligt att det i avgörelser av om samma eller olika förhållanden föreligger läggs vikt på skillnader i skuldkrav. Han medger att Europadomstolen i Ponsetti och Chesnel mot Frankrike samt Rosenquist mot Sverige har pekat på skillnader i skuldkrav, men anser inte att domstolen ser dessa som något självständigt kriterium när det gäller att avgöra vad som ska anses vara samma förhållande. Skoghøy poängterar dock att skillnader i skuldkrav inte är irrelevant. Enligt hans uppfattning skall det vid avgörande huruvida det föreligger skillnader i förhållanden mellan påföljder göras en totalbedömning av de objektiva rekvisiten, bestämmelsens syfte och karaktär samt de intressen som skall beskyddas.

I framställningen diskuterar Skoghøy skillnader mellan svenska och norska bestämmelser. Han skriver att Europadomstolen i Rosenquist-målet sagt att skattetillägg i Sverige blir påfört ”uteslutande på objektiva grunder”, medan Høyesterett i flera domar¹²⁴ uttalat sig om att allmän tillleggsskatt skall påföras på ”i det närmaste objektiva grunder”. Såväl norsk som svensk skattetilläggslagstiftning har undantagsbestämmelser och befrielsegrunder.

¹²⁴ Se Rt. 2000 s. 996 samt Rt. 2002 s. 509.

Men enligt Skoghøy tyder Europadomstolens uttalanden i Rosenquist-målet på att de svenska undantagsbestämmelserna är mer objektiva än de norska. Han säger vidare att allmän tillleggsskatt i Norge, till skillnad mot vad domstolen har sagt om det svenska skattetillägget, inte bara har till syfte att främja uppgiftslämnandet utan har även ett klart bestraffande syfte.

Enligt Skoghøy är den enda skillnaden mellan allmän och förhöjd tillleggsskatt de olika skuldkraven. Det kan heller inte hävdas att den allmänna tillleggsskatten har ett väsentligt olik syfte än den förhöjda tillleggsskatt och bestämmelsen om skattesvik. Så som tillleggsskattesystemet är utformat anser Skoghøy att den allmänna och förhöjda tillleggsskatt utgör en naturlig helhet och bör ses som en och samma sanktion. Han menar därmed att även allmän tillleggsskatt gäller samma förhållande som skattesvik. Skoghøy slutsats är således att ett avgörande om allmän tillleggsskatt hindrar såväl påförande av förhöjd tillleggsskatt som straffrättslig påföljd i form av skattesvik.

4.2.3 Analys

De två refererade fallen ovan berör den allmänna respektive den förhöjda tillleggsskatten och deras förhållande till Europakonventionen. Den norska domstolen konstaterar i båda fallen att det är avgörande att bedöma förhållandet mellan objektiva och subjektiva rekvisit i bestämmelserna om tillleggsskatt och skattesvik. Som vi nämnt tidigare är prejudikatets ställning i Norge stark.¹²⁵ Det är främst den allmänna och förhöjda tillleggsskattens olika rekvisit som ligger i fokus eftersom detta avgör huruvida det anses vara dubbel bestraffning. Skattesvikets karaktär av straff kan knappast ifrågasättas. Som framkommit tidigare i uppsatsen och redogjorts för i domskälen krävs för förhöjd tillleggsskatt ytterligare ett rekvisit i form av uppsåt eller grov oaktsamhet. Enligt vår åsikt skapar de skilda rekvisiten en komplex lagstiftning, men syftet med införandet av det subjektiva rekvisitet var att få ett alternativ till den straffrättsliga påföljden. Den allmänna tillleggsskatten syftar mer till att främja uppgiftslämnandet av de skattskyldiga och meningen är inte att vara av bestraffande art.¹²⁶

En intressant syn som framkommer är att den förhöjda tillleggsskatten enbart finns till för att förstärka straffet utifrån förutsättningarna i den allmänna tillleggsskatten. Detta resonemang finner vi något underligt eftersom bestämmelsen om förhöjd tillleggsskatt faktiskt innehåller subjektiva rekvisit och därmed bildas en helt annan typ av bestraffning. Denna åsikt stöds även av Høyesteretts uttalanden om att den allmänna respektive förhöjda tillleggsskatten har olika syften. Domare Skoghøy ansåg dock inte att de hade väsentligt olika syften. Tvärtom ansåg han att de utgjorde en naturlig helhet och att det enda som skiljer dem åt är dess olika skuldkrav. Det skall betonas att Skoghøy var ensam om sina åsikter i plenumsdomen och dessa skall därför ges begränsad vikt.

Domare Skoghøy säger i rättsfallet från 2002 att klassificeringen, om tillleggsskatt skall anses som straff, skall göras enligt nationella ramar. I rättsfallet från 2006 förklarar han att han motvilligt böjer sig för Europadomstolens uttalanden om att klassificeringen skall göras utifrån artikel 6 i Europakonventionen. Detta tror vi är anledningen till att Skoghøy i

¹²⁵ Se avsnitt 2.3 Rättsfallstolkning

¹²⁶ Mer om intentionstolkning i avsnitt 2.2.

det senare rättsfallet ändrat åsikt. Hans förslag till domslut går trots detta fortfarande inte i linje med övriga domare eftersom de till skillnad från Skoghøy ansåg att rekvisiten skiljer sig åt mellan tillleggsskatt och skattesvik.

De åtalade i Rt. 2002 s. 557 såg inga problem med att ett beslut om förhöjd tillleggsskatt skulle stänga för en straffrättslig påföljd utan att det helt enkelt var upp till myndigheten att välja spår. Domare Bruzelius ansåg dock att förarbetena inte kan tolkas så som att den ena eller den andra sanktionen skall väljas. Domare Skoghøy såg en fara genom att valet av spår skulle kunna leda till en ineffektiv förvaltning. Det var också detta problem som den svenska regeringen betonade när den valde att inte följa skattetilläggskommitténs förslag om att införa ett subjekt rekvisit för skattetillägg.

4.3 Analys av svenska gentemot norska förhållanden

Den största skillnaden mellan rättsfallen är att de norska behandlar något som enligt vår uppfattning är två olika skattetillägg. Detta gör diskussionen kring rekvisit etcetera betydligt mer komplex. Vi kommer i nedanstående avsnitt att försöka göra en komparativ analys, vilken har som syfte att fördjupa förståelsen för svenska förhållanden och tjäna undersökningens syfte.¹²⁷

Avgörandet Rosenquist mot Sverige har spelat stor roll i Norges rättstillämpning. Detta beror på att Norge är bunden av Europadomstolens praxis och måste därmed jämföra sina egna regler med de svenska för att kunna avgöra Rosenquist-målets tillämplighet. Høyesterett tolkar domen som att det är det subjektiva rekvisitet för skattebrott som gör att de svenska reglerna inte strider mot konventionen. De anser att det svenska skattetillägget är jämförbart med den allmänna norska tillleggsskatten då de båda baseras på objektiva grunder och har till syfte att främja uppgiftslämnandet. Efter en jämförelse mellan § 10-2 ligningsloven och 5 kap 1§ taxeringslagen håller vi huvudsakligen med Høyesterett. Något som dock kan diskuteras är de befrielsegrunder som återfinns i såväl svensk som norsk lagstiftning. De åtalade hävdade att det svenska skattetillägget – till skillnad från det norska – påförs på rent objektiva grunder. Høyesterett tillbakavisade detta med att samma sorts befrielsegrunder finns i de svenska reglerna. Vi hävdar tvärtom att de svenska befrielsegrunderna är än mer generösa än de norska, eftersom det i den svenska lagstiftningen finns ett ursäktlighetskäl som lyder "felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena". Något liknande finns inte i den norska lagstiftningen. Detta gör att det nästan skapas ett subjektivt rekvisit, vilket snarare skulle kunna skapa en diskussion om inte det svenska skattetillägget går att jämställa med den norska förhöjda tillleggsskatten. Regeringsrätten uttalade i RÅ 2002 ref 79 att befrielsegrunderna inte innebär att det krävs uppsåt eller oaktsamhet. Frågan vi ställer oss då är i vilka situationer befrielse inte borde medges, trots att det inte föreligger uppsåt eller oaktsamhet. Vi som författat denna uppsats har svårt att se dessa situationer. Detta resonemang leder oss in i en diskussion huruvida det svenska sanktionssystemet strider mot konventionen, men då detta inte gynnar det syfte vi ämnar uppfylla lämnar vi det därhän.

¹²⁷ Mer om komparativ metod i avsnitt 2.4.

Förhållandet till berörda artiklar i Europakonventionen diskuteras ingående i både svenska och norska domstolars domskäl. Främst koncentreras diskussionerna kring huruvida uttrycket ”criminal proceedings” i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 skall tolkas enligt nationell rätt eller autonomt. Gemensamt för både svensk och norsk rätt är att skattetillägg respektive tilleggs katt inte klassificeras som straff enligt inhemsk rätt, vilket skulle innebära att en nationell tolkning resulterar i att principen ”ne bis in idem” inte skulle vara kränkt. Såväl Högsta Domstolen som Skoghøy ansåg att uttrycket ”...finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.” innebär att ”criminal proceedings” i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 skall tolkas enligt nationell rätt. Högsta Domstolens avgörande kom dock för åtta år sedan och sedan dess har betydelsefulla avgöranden gjorts i Europadomstolen, vilka med största sannolikhet förändrat domstolens syn i denna fråga¹²⁸. Skoghøys åsikt om att Europadomstolens ställningstagande i denna fråga är olyckliga har redogjorts för ovan. I motsats till Högsta Domstolen och Skoghøy ansåg Bruzelius att ”criminal proceedings” i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 är tätt sammankopplad med ”criminal charge” i artikel 6, vilket skulle innebära att det som är straff enligt artikel 6 också omfattas av dubbelbestraffningsförbudet.¹²⁹

¹²⁸ Se bland annat Rosenquist-målet.

¹²⁹ Mer om konventionstolkning i avsnitt 2.5.

5. Slutsats

I detta kapitel presenterar vi våra slutsatser utifrån de rättsfall som presenterats och analyserats i föregående kapitel. Utgångspunkten är de frågeställningar som presenterades i introduktionskapitlet.

5.1 Vår tolkning

Syftet med undersökningen har under processens gång varit att med utgångspunkt i den svenska skattelagstiftningen redogöra för skillnader i Sveriges och Norges tolkning och tillämpning av Europakonventionen och dess princip om "ne bis in idem", samt bedöma innebörden för svensk rättstillämpning om ett subjektivt rekvisit skulle införas. Därav kommer vi i följande framställning i tur och ordning försöka uppfylla syftets olika delar för att få en pedagogisk och klar översikt av vår tolkning.

Det svenska skattebrottet och den norska motsvarigheten skattesvik är båda av straffrättslig karaktär och har tyngre påföljder såsom fängelse och böter. Även syftet överensstämmer då de båda bestämmelserna vill fånga upp ett uppsåtligt och bedrägligt beteende av grövre karaktär. Då lagstiftningen i hög grad överensstämmer och en begränsad diskussion sker i rättsfallen är vår tolkning att det avgörande i bedömningen av om dubbelbestraffning föreligger är skattetilläggets karaktär och rekvisit i förhållande till skattebrottets dito.

Vid införandet av det svenska skattetillägget var en del av syftet att avlasta åklagarmyndighet och domstolar med enklare fall samtidigt som man tog tillvara på skattemyndighetens sakkunskap. Tanken var med andra ord att få en snabbare process än vad som var fallet vid åtal för skattebrott. Därför omfattades dessa enklare fall av sådana där det inte fanns något uppsåt. Syftet med införandet av allmän och förhöjd tilleggs katt i Norge var i stort sett detsamma som i Sverige. Poängen med förhöjd tilleggs katt var dock att få till en anpassning mellan administrativ och straffrättslig påföljd och skulle dessutom utgöra ett alternativ till skattesvik. Vid en första anblick syns därför ingen väsentlig skillnad i varken syfte eller rekvisit mellan den allmänna tilleggs katten och det svenska skattetillägget. Båda påförs på objektiva grunder, medan den förhöjda tilleggs katten kräver ett subjektivt rekvisit i form av uppsåt eller grovt oaktsamhet. Skillnaden mellan det svenska skattetillägget och den förhöjda tilleggs katten är dock i princip inte så stor som det kan upplevas. De relativt långtgående befrielsegrunder som finns i den svenska lagstiftningen gör att en subjektiv prövning alltid borde göras av Skatteverket vid påförande av skattetillägg. Huruvida denna prövning i praktiken görs låter vi vara osagt, men faktum kvarstår att regeln finns i lagstiftningen vilket är det intressanta i detta sammanhang. Vi fastslår inte att det svenska skattetillägget innehåller ett subjektivt rekvisit men diskussionen och betydelsen av om så är fallet är intressant. Om vi utgår från tesen ovan torde Høyesteretts bedömning i målet angående förhöjd tilleggs katt gälla även när ställning skall tas till det svenska skattetillägget. I motsats till den bedömning som görs i Sverige idag, så skulle således skattetillägg i kombination med skattebrott strida mot artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen. Frågan huruvida de svenska reglerna strider mot konventionen eller ej är dock en diskussion som går utanför undersökningens syfte varför vi inte fördjupar oss i denna.

För att kunna föra en diskussion och dra slutsatser om Sverige respektive Norge tolkar Europakonventionen olika måste det avgöras huruvida de administrativa sanktionerna skall omfattas av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Det som kan konstateras utifrån avgöranden i respektive land är att både skattetillägget och tillleggsskatten omfattas av artikel 6 och därmed utgör anklagelse för brott i konventionens mening.¹³⁰ Även Europadomstolen har genom Rosenquist-målet avgjort att skattetillägg omfattas av artikel 6. Detta betyder dock inte per automatik att sanktionerna innefattas i den typ av straff som åsyftas i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4. Avgörande är huruvida begreppet ”criminal proceedings” skall ges autonom betydelse eller skall tolkas enligt nationell rätt. Europakonventionen skall i grunden ges en autonom betydelse vilket betyder att de administrativa sanktionerna i respektive land kan anses utgöra straff. Ordalydelsen ”...finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.” i sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 ger dock lätt bilden av att det är den nationella tolkningen av begreppet som skall användas. Vi är precis som vissa av domarna osäkra på vilken sätt konventionen är tänkt att tillämpas i detta avseende. Det vi dock kan göra är att klarlägga betydelserna av vilken tolkning som görs. Ges begreppet en nationell betydelse finns inga argument för återopande av dubbelbestraffningsförbudet. Sanktionen anses ju i så fall överhuvudtaget inte vara ett straff. Tolkas det däremot autonomt omfattas begreppet av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Det betyder dock inte per automatik att dubbelbestraffning föreligger eftersom det fortfarande kan anses vara två olika brott, trots en och samma gärning, som den skattskyldige blir fälld för. Ländernas tolkning av konventionen skiljer sig i väsentlig omfattning inte åt, utan skillnaderna i praxis beror snarare på nationell lagstiftning.

Såväl de svenska som norska domstolarna har hänvisat till Europadomstolens uttalande i Fischer-målet där de slår fast att sanktionernas ordningsföljd inte har någon betydelse. Enligt vår åsikt står det klart att ordningsföljden i sig inte har haft någon avgörande betydelse för utfallen i de rättsfall vi studerat. Vi tycker dock att vissa fall borde kunna ge ordningsföljden viss betydelse när saken belyses utifrån de objektiva rekvisiten. När ett skattetillägg följs av en fällande dom för skattebrott tillförs ett ytterligare rekvisit i form av det subjektiva. Är ordningsföljden den motsatta betyder det dock bara att det objektiva rekvisitet som krävs för påförande av skattetillägg upprepas från skattebrottet, vilket skulle kunna tolkas som att anklagelsen avser samma brott. Som framgick ovan saknar denna tanke stöd i de rättsfall vi studerat. Men det vi framförallt saknar är en utförlig *diskussion* kring ordningsföljden i de situationer när ett brott med större omfång följs av ett brott som endast innefattar en del av detta omfång.

Som vi nämnt ovan infördes skattetillägget för att avlasta åklagare och domstolar med enklare fall. Skattetilläggskommittén ville i sitt betänkande SOU 2001:25 förändra det svenska skattetillägget genom att instifta ett subjektivt rekvisit. Flera remissinstanser samt regeringen ansåg dock att en sådan subjektiv prövning skulle innebära stora svårigheter för Skatteverket. Vi ser det närmast som en omöjlighet för Skatteverket att med hjälp av endast deklARATION och kontrollmaterial i en första bedömning avgöra huruvida det föreligger uppsåt eller oaktsamhet med en oriktigt lämnad uppgift. Sådana frågor lämpar sig i dagsläget bäst för förvaltningsdomstolar. En annan tanke vi har är att det blir svårt för en

¹³⁰ Se RÅ 2000 ref. 66 I och Rt. 2002 s. 509.

enskild skattehandläggare att i oaktsamhetsfallen påföra skattetillägg när det finns krav på subjektiva rekvisit. I dagsläget kan denne handläggare luta sig mot att i princip alla oriktiga uppgifter skall medföra skattetillägg oavhängigt den skattskyldiges skuld i frågan. Risken är att denna mänskliga faktor gör att inte heller de fall där uppsåt eller oaktsamhet föreligger medför skattetillägg.

Det system som Norge tillämpar med allmän och förhöjd tillegsskatt är enligt oss inte heller det en optimal lösning. Vi kan inte se några motiv till att införa ett *alternativ* till vår väl fungerande skattebrottslagstiftning, särskilt inte som detta alternativ förmodligen inte skulle kunna kombineras med skattebrott utan att strida mot konventionen. Dessutom skulle det innebära än mer komplicerad lagstiftning och även kunna leda till felaktig rättsuppfattning. Detta scenario kan vi bland annat se spår av i Norge i ovan behandlade rättsfall¹³¹. I en artikel av Norges motsvarighet till Skattebetalarnas Förening kan följande citat utläsas: "*I og med at Rosenquist-dommen fra Sverige gjelder 40 prosent tillegsskatt, og Ponsetti og Chesnel dommene gjelder hhv. 80 og 40 prosent, kan mye tyde på at 45/60 prosentsatsen også kan benyttes sammen med dom for grovt skattesvik.*"¹³² Detta kan ge en bild av att fokus i första hand kan hamna på procentsatserna och inte på de väsentliga rekvisiten i bestämmelserna. Denna felaktiga rättsuppfattning är inte bra ur rättssäkerhetssynpunkt och enligt oss inget önskvärt scenario i Sverige. Om ett subjektivt rekvisit införs i Sverige måste lagstiftaren och domstolarna vara tydliga så att inte en situation uppstår med exempelvis otydlig praxis.

Vi som författat denna uppsats anser det vitalt att upprätthålla rättssäkerhet genom en trygghet för en person att inte bli bestraffad på nytt i en sak som blivit avslutad. Därav återfinns i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokolls artikel 4 ett dubbelbestraffningsförbud. För att uppnå rättssäkerhet krävs att den enskilde skall kunna förutse juridiska följder av dennes handlingar. Skulle ett subjektivt rekvisit införas måste det offentliga ta ställning till vilket sanktionsspår de vill följa för att undvika dubbelbestraffning. Detta medför tveksamheter för skattskyldiga vad gäller vilka konsekvenser som kan komma att drabba dem. Inte minst medför det dessutom tveksamheter för det offentliga. När Skatteverket skall avgöra huruvida ett skattetillägg skall påföras, måste det finnas en väl fungerande kommunikation med åklagarmyndigheten och tydliga handledningar hur situationer skall lösas. Situationen är svår och går endast att spekulera i men vi tror att det är en nödvändighet för det offentliga att välja spår redan från början. Vi tror även, vilket också har visat sig i Norge, att skattemyndigheten hellre kommer att välja att gå vidare med skattetillägg på grund av en enklare och mer kostnadseffektiv process. I Norge kan den skattskyldige bli anmäld för skattesvik fram tills den tidpunkt då den förhöjda tillegsskatten påförs, trots att denne har meddelats om att tillegsskatt kan komma att påföras. Är ordningsföljden den motsatta kan tillegsskatt påföras fram tills dess att anmälan för skattesvik verkligen har gjorts. Avskrivs anmälan av åklagarmyndigheten beror det på rättskraftsreglerna om förhöjd tillegsskatt senare kan

¹³¹ Se domare Stang Lunds uttalande i Rt. 2006 s. 1409 på s. 1422 f. där han tillbakavisar de åtalades synpunkt om att Høyesteretts uttalanden bildat en rättsuppfattningen att allmän tillegsskatt hindrar efterföljande straffrättslig påföljd.

¹³² Gjerde, *Både tillegsskatt og fengsel*

påföras.¹³³ På vilket sätt Sverige skulle organisera sanktionsapparaten låter vi vara osagt. Vi nöjer oss med att konstatera att införandet av ett subjektivt rekvisit i de svenska skattetilläggsreglerna skulle medföra en stor problematik kring hur ärenden ska behandlas och föras vidare.

En intressant aspekt att fundera över är hur en skattskyldig som riskerar åtal för undandragelse av skatt skulle agera. De flesta skulle nog se ett frihetsberövande som en klart mer ingripande åtgärd än ett skattetillägg. I en sådan situation skulle den skattskyldige kunna tänkas vilja ha ett snabbt avgörande i skattetilläggsförfarandet för att sedan vara skyddad från vidare straffpåföljd. Detta kan tyckas vara ett ganska absurt läge, men likväl ett mycket troligt sådant, och skulle knappast skapa ett större förtroende för rättsväsendet i Sverige.

Utökningen av befrielsegrunderna som gjordes år 2004 var ett sätt att säkerställa att den svenska lagstiftningen inte strider mot oskuldspresumtionen i artikel 6. Samtidigt lyckades man på detta sätt behålla det parallella sanktionssystemet inom skatterätten. Det kan ifrågasättas om detta sätt att kringgå Europakonventionen är en slump eller en strategi från den svenska regeringen. Vår tro är att det snarare handlar om det sistnämnda.

Som en avslutande kommentar vill vi slå fast att ett införande av subjektiva rekvisit i de svenska skattetilläggsreglerna skulle medföra att skattetillägget kombinerat med skattebrott strider mot ”ne bis in idem” i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

5.2 Trovärdighetsdiskussion

Under denna rubrik förs en diskussion kring undersökningens trovärdighet utifrån begreppen validitet och reliabilitet. Vi anser att det är en viktig del av processen och att se kritiskt på sin egen iakttagelseförmåga och tolkning öppnar för ny kunskap.

För att uppnå hög validitet har det krävts att vi undvikit systematiska fel och hållit en hög reliabilitet. Med det förstnämnda menar vi att överensstämmelsen mellan de teoretiska begreppen och de valda empiriska mätinstrumenten måste vara hög. Bristande reliabilitet kan uppstå genom slump- och slarvfel under datainsamlingen.¹³⁴ Vi har genom att sondera terrängen bland norska rättsfall funnit de vi tror har störst relevans och på så sätt undvikit bristande reliabilitet. Efter att ha läst norska artiklar i ämnet har det dessutom visat sig att vi valt rättsfall som har haft en mycket betydande inverkan i norsk rättspraxis. Vidare har vi under processens gång varit noggranna med att inte vinkla eller feltolka information som berörts och undvikit att påverkas av förutfattade meningar. Vi har med andra ord försökt hålla oss objektiva och inte tagit parti för varken skattskyldiga eller det offentliga. Något som kan kritiseras är vår begränsade erfarenhet av juridik och dess komplicerade tolkningar och begrepp. God handledning tror vi dock har undanröjt den största risken med detta. Avslutningsvis vill vi som författat denna uppsats påpeka den risk som uppstår vid översättning av ett annat språk. Med hjälp av norskt lexikon och relevant norsk juridisk litteratur har vi förhoppningsvis eliminerat eventuella informationsbortfall eller misstolkningar.

¹³³ Skattedirektoratet, *Lignings-ABC 2007/08*, s. 1047 f.

¹³⁴ Esaiasson m. fl., s. 63 ff.

Källförteckning

Lagar och förordningar

Skattebrottslag (1971:69)

Taxeringslag (1990:324)

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

Ligningsloven (LOV-1980-06-13-24)

Offentligt tryck

Prop. 1971:10

Förslag till skattebrottslag m.m.

Prop. 1995/96:170

Översyn av skattebrottslagen

Prop. 2002/03:106

Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

SOU 2001:25

Skattetillägg m.m. Betänkande av 1999 års skattetilläggskommitté

Rättsfallsförteckning

NJA 2000 s. 622

Rt. 2000 s. 996

Rosenquist mot Sverige

RÅ 2000 ref. 66 I

Rt. 2002 s. 557

Fischer mot Österrike

RÅ 2002 ref. 79

Rt. 2002 s. 509

Ponsetti & Chesnel mot Frankrike

Rt. 2003 s. 1221

Janosevic mot Sverige

Rt. 2004 s. 645

Göktan mot Frankrike

Rt. 2006 s. 1409

Västbergs Taxi AB & Vulic mot Sverige

Akademiska artiklar

Alhager, M. *Något om skattetillägg och rättssäkerhet med anledning av ny lagstiftning*, (2003) Skattenytt nr 9, s. 613 – 630.

Danelius, H. (2002) *Europadomstolens domar – tredje kvartalet* Svensk Jurist Tidning s. 824 – 843.

Holmqvist, R. Dahlqvist, A-L. *Allmänt om skattebrottet* (2004) Svensk Skattetidning s 5-17

Leidhammar, B. *Straff eller avgift? – skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen* (1998) Svensk Skattetidning s. 829 – 840.

Strömholm, Stig, *Användning av utländskt material i juridiska monografier*, (1971) Svensk Jurist Tidning, s. 251 - 263

Litteratur

Almgren, K. & Leidhammar, B. *Skattetillägg och skattebrott* (2006) Norstedts Juridik: Solna

Almgren, K. & Leidhammar, B. *Skatteprocessen* (2006) Norstedts Juridik: Solna

- Almgren, K. & Leidhammar, B. Walterson, F. *Skatteförfarandet och skattebrott - Lagbokskommentaren (2001)* Norstedts Juridik: Solna
- Axén Linderl, A., Leidhammar, B. *Skattetillägg och rättssäkerheten: i ljuset av Europakonventionen (2005)* Liber ekonomi i samarbete med Ernst & Young: Malmö
- Bogdan, M. *Komparativ rättskunskap (2003)* Norstedts Juridik AB: Stockholm
- Danelius, H. *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis (2007)* Norstedts Juridik: Stockholm
- Dahlqvist, A-L. *Skattebrott och skattelagarna (2003)* Norstedts Juridik: Solna
- Esaisson, P. Gilljam, M. Oscarsson, H. Wängnerud, L. *Metodpraktikan (2007)* 3:e upplagan, Norstedts Juridik AB: Vällingby
- Harboe, E. Leikvang, T. Lystad R.S. *Ligningsloven Kommentartutgåve 6. utgåve (2005)* Universitetsforlaget: Oslo
- Hettne, J. Eriksson, I.O. *EU-rättslig metod (2005)* Norstedts Juridik: Solna
- Larsson, H. A. *Att lyckas med seminariuppsatsen (2004)* SNS Förlag: Stockholm
- Leijonhufvud, M. & Wennberg, S. *Brott och straff i affärslivet – En lärobok för ekonomer (2004)* Iustus Förlag: Uppsala
- Wahlgren, P. Warnling-Nerep, W. Wrangle, P. *Juridisk skrivguide (2004)* Norstedts Juridik: Solna
- Peczenik, A. *Juridikens metodproblem (1980)* AWE/Geber: Stockholm
- Elektroniskt material**
-
- Gjerde, T. K., *Både tillegsskatt og fengsel*, Skattebetaler foreningen, Uppdaterad: 29 april 2008 Tillgänglig: http://www.skatt.no/skatt/nyheter_arkiv/bade_tille/ (15 maj 2008)
- Karlsson, T. & Eliasson Carlsson P., *Värdering av företag och immateriella tillgångar (2007)* Karlstads universitet
- Lehtonen, A. *Kumulation av sanktioner på skatteområdet*, Förhandlingarna vid det 34:e nordiska juristmötet i Stockholm 21-23 augusti 1996. s. 613-626.
- Nätupplaga, *Skandiachefer åtalas för skattebrott*, Dagens Industri, 2008-01-12
- ”Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms”, Strasbourg, 1985

Skatteverkets handledningar, *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen 2007/1 - Skattetillägg vid oriktig uppgift*, FAR Komplet

Skattedirektoratet, *Lignings-ABC 2007/08*, (2008) 29:e utgåvan 1 upplagan,
Tillgänglig: <http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/L-ABC2007.pdf> (15 maj 2008)