

Målnummer:	2922-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-12-15		
Rubrik:	Det svenska skattetilläggsförfarandet har ansetts förenligt med artikel 6 i Europakonventionen i mål om inkomsttaxering (I) och i mål om anstånd med betalning av skatt (II). Europamål.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 5 kap. 1 § och 6 § taxeringslagen (1990:324)• 49 § uppbördslagen (1953:272)• 29 § punkt 15 anvisningarna kommunalskattelagen (1928:370)• 3 § och 7 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.• Artikel 6 i Europakonventionen		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 42• RÅ 1988 ref. 132• RÅ 1995 ref. 5• NJA 1995 s. 606• NJA 1998 s. 283• NJA 2000 s. 622• Europakommissionens mål Källander mot Sverige (mål nr 12693/87)• Europadomstolens dom i mål Engel, dom den 8 juni 1976, Serie A nr 22• Europadomstolens dom i mål Deweer, dom den 27 februari 1980, Serie A nr 35• Europadomstolens dom i mål Le Compte, Van Leuven och De Meyere, dom den 23 juni 1981, Serie A nr 43• Europadomstolens dom i mål Adolf mot Österrike, dom den 26 mars 1982, Serie A nr 49• Europadomstolens dom i mål Albert och Le Compte, dom den 10 februari 1983, Serie A nr 58• Europadomstolens dom i mål Öztürk mot Tyskland, dom den 21 februari 1984, Serie A nr 73• Europadomstolens dom i mål Salabiaku mot Frankrike, dom den 7 oktober 1988, Serie A nr 141• Europadomstolens dom i mål Pham Hoang, dom den 25 september 1992, Serie A nr 243• Europadomstolens dom i mål Bendenoun, dom den 24 februari 1994, Serie A nr 284• Europadomstolens dom i mål Lauko, dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI s. 2492• Europadomstolens dom i mål Kadubec, dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI s. 2518		

REFERAT

I.

AB Volvo (bolaget) redovisade i sin deklaration för 1991 års taxering ett underskott om 108 737 216 kr. Skattemyndigheten i Västra Götalands län fann i grundläggande beslut om årlig taxering inte skäl att frångå bolagets deklaration. Sedan revision företagits hos bolaget ifrågasattes från skattemyndighetens sida bl.a. riktigheten av bolagets i deklarationen redovisade avsättning till internvinstkonto. Enligt revisionspromemorian hade underlaget för avsättning till internvinstkonto delats upp i försäljning från C1-lagret i Sverige och C2-lagret i Belgien. Försäljningen av reservdelar från C1-lagret gjordes direkt av bolaget medan försäljningen från C2-lagret skedde på så sätt att reservdelarna först såldes till det utländska dotterbolaget Volvo Europa Truck NV som i sin tur sålde reservdelarna till andra koncernbolag. Av

det av bolaget yrkade avdraget för avsättning till internvinstkonto om totalt 252 900 000 kr avsåg 149 427 000 kr försäljning från C1-lagret och 103 473 000 kr försäljning från C2-lagret. Genom beslut den 21 december 1992 omprövade skattemyndigheten sitt grundläggande beslut. I omprövningsbeslutet vägrades bolaget bl.a. avdrag för avsättning till internvinstkonto med 103 473 000 kr samt påfördes skattetillägg med 40 procent av skatten på ett underlag av 103 473 000 kr.

Bolaget överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut såvitt avsåg beloppet 103 473 000 kr och skattetillägget. Vid omprövning av det överklagade beslutet ändrade skattemyndigheten inte sitt tidigare beslut.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1996-04-02, ordförande Hanson) yttrade såvitt nu är i fråga: Avsättning till internvinstkonto - I anvisningspunkt 15 till 29 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, anges följande. Har ett svenskt moderföretag sålt lagertillgångar till ett utländskt dotterföretag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick på utländsk marknad och kvarligger sådana tillgångar osålda hos dotterföretaget vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, medges avdrag för avsättning till internvinstkonto. Motsvarande gäller för ett svenskt dotterföretag, som ingår i en koncern med ett svenskt moderföretag, om dotterföretaget sålt lagertillgångar till ett utländskt företag inom koncernen. - Bolaget har anfört bl.a. följande. Lagregeln måste anses omfatta även de fall där försäljningen till ett utländskt koncernbolag skett via ett annat utländskt koncernbolag. Lagtextens utformning har av förbiseende blivit otydlig och måste därför läsas i sitt historiska perspektiv. Lagregeln (SFS 1964:82) tillkom efter en framställning från Sveriges allmänna exportförening och Sveriges industriförbund. Tankarna bakom de aktuella formuleringarna bör därför i första hand sökas i framställan från nämnda organisationer såsom är refererad i propositionen, prop. 1964:40. Det bakomliggande syftet vid skatteregelns tillkomst var att skatterätten inte skulle hindra en effektiv organisation av de svenska exportföretagens utlandsverksamhet. I förarbetena till den lagändring som trädde i kraft den 1 juni 1983 och som tillämpades första gången vid 1984 års taxering (SFS 1983:311), bidragsskattekommitténs delbetänkande (Ds B 1982:8) och prop. 1982/83:94, bekräftas det bakomliggande syftet med lagstiftningen. Lagändringen syftade vid detta tillfälle till att utvidga avdragsrätten att också omfatta andra situationer än de fall där försäljningen skett för ett svenskt moderföretag. I prop. 1982/82:94 s. 64 uttalar departementschefen följande. "Enligt min mening talar starka skäl för att avdragsmöjligheten bör gälla generellt inom en koncern. Från koncernens synpunkt måste nämligen en försäljningsvinst anses lika realiserad om försäljningen skett mellan t.ex. två systerföretag som om moderföretaget varit säljaren." Det kan således konstateras att av förarbetena klart framgår hur den aktuella lagregeln skall tolkas, dvs. hänsyn skall tas till internvinster som ur koncernens synvinkel inte kan anses ha realiserats. Att syftet med lagstiftningen, dvs. förarbetena till denna bör utgöra en integrerad del av tolkningen av en bestämd lagregel framgår bl.a. av rättsfallen R78 1:3, R79 1:98 och R80 2:43. Av RÅ 1974 A 850 framgår att förarbetena har tillmätts avgörande betydelse till och med i fall där ordalydelsen i lagtexten direkt talat för en motsatt tolkning. De aktuella internvinstavsättningarna avser varor som på bokslutsdagen ännu inte har försålts till någon köpare utanför koncernen, varför det får anses uppenbart att en intäktsföring av internvinsterna innebär ett brott mot de civilrättsliga reglerna med vilka lagstiftningen åsyftade en överensstämmelse. Uppfattningen att de skatterättsliga reglerna rörande avdrag för avsättning till internvinstkonto har sin grund i ett företagsekonomiskt synsätt framgår av RÅ 1994 ref. 31. Regeringsrättens dom ger ett klart stöd för att man vid tolkningen av den skatterättsliga regeln självklart måste beakta de fundamentala företagsekonomiska principer på vilka lagregeln bygger. Aktuellt i målet är bolagets försäljning av reservdelar från det s.k. C2-lagret. Detta lager var beläget i Belgien men ägdes av bolaget. Lagret ansågs inte utgöra något fast driftsställe för bolaget i Belgien. För att administrera lagret anlätades arbetskraft från Volvo Europa Truck N V (VET).

Rent fysiskt levererades reservdelarna direkt från C2-lagret till de europeiska dotterbolagen. Leverans har alltså skett direkt från bolaget till de utländska koncernbolagen. Faktureringen skedde visserligen via VET, men VET hade inget eget lager och följaktligen ingen egen lagerrisk. Från och med 1 juni 1993 sker faktureringen direkt från Sverige till de europeiska importörsbolagen och VET fakturerar en provision på det svenska bolaget. I realiteten har försäljningen skett direkt till de dotterbolag i vars lager tillgångarna kvarlåg på bokslutsdagen. - Skattemyndigheten har anfört bl.a. följande. Lagtexten ger en klar beskrivning av omfattningen av rätten till avsättning till internvinstkonto. Vid sådant förhållande saknas normalt skäl till att undersöka det bakomliggande syftet med lagen. I detta fall talar dessutom inget för att lagtextens utformning inte är i överensstämmelse med lagstiftarens intentioner. Det är naturligt att Sveriges allmänna exportförening och Sveriges industriförbund anlagt en redovisningsmässig syn på begreppet internvinst i sin framställan. Varken i lagtexten eller i departementschefens avsnitt i propositionen görs dock någon hänvisning till redovisningsbegreppet internvinst. Begreppet "avsättning till internvinstkonto" är en skattemässig term, som anknyter till redovisningens begrepp "internvinst". Begreppen är dock inte identiska. Detta visas bl.a. av Volvos framställan om lagändring i början av 1980-talet. Lagtextens utformning utelöst exempelvis Volvo Personvagnar AB kunde göra avsättning till internvinstkonto. Lagtexten fick kompletteras med att även svenskt dotterföretag kunde göra en sådan avsättning. Denna lagändring hade varit onödig om skatteregeln helt anslutits till koncernredovisningens internvinstbegrepp. Att det finns skäl till att skatteregelns internvinstbegrepp är snävare än koncernredovisningens framgår bl.a. av den vikt som flera remissinstanser lagt vid kontrollaspekterna. Departementschefen uttalade i samband med 1983 års lagstiftning, som replik till tveksamma remissinstanser, att lagändringen inte skulle innebära några avgörande praktiska eller kontrolltekniska invändningar mot en sådan utvidgning av tillämpningsområdet. Detta kan tyckas ha varit en rimlig ståndpunkt med hänsyn till att skattemyndigheten har samma möjligheter till information från moderbolaget som från svenskt dotterbolag. En ytterligare utvidgning av tillämpningsområdet till att även avse sådana lagerposter som säljs vidare inom koncernen har inte diskuterats vare sig i förarbetena till 1964 eller 1983 års lagstiftning. Uttalandet från departementschefen i prop. 1982/83:94 s. 64 som bolaget har åberopat är endast en del av ett större stycke. Sätts uttalandet i sitt sammanhang framgår att departementschefen endast åsyftat utvidgning av lagen till att medge även svenskt dotterbolag avsättningsmöjligheter. Det av bolaget åberopade rättsfallet (RÅ 1994:31) ger, enligt skattemyndighetens mening, inte stöd för att skatteregelns internvinstbegrepp därigenom skall jämföras med koncernredovisningens begrepp. Skattemyndigheten delar inte bolagets uppfattning om att AB Volvo i realiteten sålt de aktuella varorna direkt till de dotterbolag i vars lager tillgångarna kvarlåg på bokslutsdagen. Försäljningen har rent faktiskt skett till det belgiska bolaget VET och inte till andra koncernbolag. Bolaget har i sin skrivelse hävdade att VET:s roll varit mycket begränsad. I samband med revisionen har bolaget tvärtemot framfört att VET:s insatser varit betydande och motiverat att VET:s försäljningsvinst under 1990, cirka 170 000 000 kr, vida överstigit bolagets kostnader för administreringen av C2-lagret. Dessa uppgifter har godtagits vid revisionen. - Länsrätten gör följande bedömning. - En förutsättning för att en avsättning till internvinstkonto skall vara avdragsgill är enligt punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL att avsättningen har föränletts av försäljning av lagertillgångar från ett svenskt moderföretag till ett utländskt dotterföretag eller från ett svenskt dotterföretag, som ingår i en koncern med ett svenskt moderföretag, till ett utländskt företag inom koncernen. Vidare skall de sålda lagertillgångarna kvarlegat hos det köpande företaget vid utgången av beskattningsåret för det säljande företaget. Lagtexten i här tillämplig bestämmelse är således klar vad avser omfattningen av rätten till avsättning till internvinstkonto. Bestämmelsen omfattar inte de fall där det köpande företaget har vidare sålt lagertillgångarna till ett annat utländskt koncernföretag. Inte heller förarbetena ger stöd för att bestämmelsen skall ges en sådan utvidgad tolkning. Bestämmelsen skall således tillämpas i enlighet med dess ordalydelse.

Mot bakgrund härav finner länsrätten inte skäl att ändra skattemyndighetens beslut. - Skattetillägg - Bolaget har till stöd för sitt yrkande vad gäller fråga om skattetillägg hänvisat till en särskild skrivelse benämnd koncerngemensamt ställningstagande - skattetillägg. Därutöver har bolaget anfört bl.a. följande. Såvitt gäller den aktuella frågan har skattemyndigheten inte visat att bolaget har lämnat en oriktig uppgift. Den uppgift som bolaget har lämnat i bilaga 16 till deklarationen är korrekt och inte på något sätt missvisande. Bolaget har upprättat mycket omfattande och strikta rutiner för att tillförsäkra sig att olika frågor i görligaste mån skall överensstämja med såväl god redovisningssed som olika skatteregler. Bolaget eftersträvar också att i sin deklaration lämna uppgifter i sådan omfattning att skattemyndigheten skall kunna göra en egen bedömning. På grund av omfattningen av den verksamhet som bolaget bedriver är det emellertid ett orimligt krav att bolaget i deklarationsmaterialet skall redovisa samtliga de bedömningar som görs i de enskilda fallen. Detta blir särskilt påtagligt då bolaget, som i detta fall, har haft goda grunder för sina bedömningar. Det kan inte anses rimligt att av bolaget kräva att bedömningen avseende den nu aktuella frågan skulle ha särredovisats ytterligare i deklarationsmaterialet. I en fråga av denna karaktär är dessutom skattemyndighetens granskning av deklarationsmaterialet betydande. I detta fallet borde skattemyndighetens undersökningsskyldighet, redan på grund av bolagets lämnade uppgifter och det faktum att frågan rör ett stort belopp, vara betydande. I den mån skattemyndigheten nu anser att bolagets lämnade uppgifter i deklarationsmaterialet inte var tillräckligt klargörande, borde således skattemyndigheten ha ställt kompletterande frågor till bolaget. Den fördelning av avsättningsunderlaget som framgår av bilaga 16 till bolagets deklaration i sig ensamt borde kunna utgöra ett incitament för skattemyndigheten att initiera utredning av frågan. Bolaget anser att den lämnade uppgiften är rätt i sak och att bolaget i vart fall inte kan anses ha lämnat en oriktig uppgift. Skattetillägget skall därmed undanröjas. För det fall länsrätten finner visat att bolaget lämnat uppgift som befinner sig oriktig gör bolaget gällande att frågan får anses av så svår skatterättslig karaktär att skäl för eftergift föreligger redan på denna grund. Om skattemyndighetens synsätt såvitt gäller inkomsttaxeringsfrågan godtas, innebär detta en tillämpning av skatteregeln, som innebär ett frångående av grundläggande civilrättsliga redovisningsregler i begreppet god redovisningssed, en tolkning av skatteregeln som bolaget svårligen har kunnat förutse. Dessutom bör noteras att det här rör sig om periodisering. Skäl kan därför finnas att vid bedömning av om eftergift av påfört skattetillägg skall ske även beakta den lagändring i 5 kap. 1 § tredje stycket som trädde kraft vid 1992 års taxering. Den aktuella frågan har behandlats enligt de principer som arbetats fram i bolaget under åtskilliga år och har sålunda behandlats enligt "stadgad praxis" i bolaget. Frågan är dessutom av motsvarande periodiseringskaraktär som frågan i rättsfallet RÅ 1989 ref. 82. Detta ger sålunda ytterligare belägg för att skattetillägget i vart fall skall efterges. Bolaget har åberopat följande rättsfall: RÅ 1976 ref. 161, RÅ81 1:25, RÅ81 1:70 (I), RÅ81 1:84 och RÅ 1991 ref. 29. - Skattemyndigheten har anfört bl.a. följande. Oriktig uppgift har förelegat, eftersom deklarationsuppgifterna saknat information om att vidareförsäljning har skett. Uppgifterna har inte heller gett skattemyndigheten anledning till igångsättande av särskild utredning i frågan. Frågan regleras av klar lag. Den eftergiftsgrund som bolaget har åberopat kan därför inte godtas. Skattemyndigheten har åberopat RÅ 1994 ref. 85 (Eka Nobel AB). - Länsrätten gör följande bedömning. - Har en skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, som han avgett till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinner sig oriktig, skall enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, en särskild avgift (skattetillägg) påföras honom. Med oriktig uppgift avses även att skattskyldig har underlåtit att lämna en uppgift som är av betydelse för att en riktig taxering skall kunna ske. Skattetillägg skall tas ut med 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make. - Enligt 5 kap. 6 § samma lag skall skattetillägg efterges helt, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållanden att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om

felaktigheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. - Bolaget har inte lämnat sådana upplysningar i deklARATIONEN eller på annat sätt att skattemyndigheten haft möjlighet att göra en skattemässig bedömning av avsättningen till internvinstkonto. Härigenom föreligger sådan oriktig uppgift som utgör förutsättning för att påföra skattetillägg. Fråga är då huruvida det föreligger skäl att efterge det påförda skattetillägget. Bolaget har gjort gällande att frågan är av svår skatterättslig karaktär. Länsrätten finner att det av bolaget begångna felet inte kan anses ursäktligt med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Vad som i övrigt framkommit i målet kan inte heller anses innebära att förutsättningar för eftergift föreligger. - Ersättning av allmänna medel - Vad gäller bolagets yrkande om ersättning för kostnaderna i målet gör länsrätten följande bedömning. Enligt 7 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden om mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) enligt dess lydelse fr.o.m. den 1 juli 1994 skall en framställan om ersättning för kostnader göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet. Enligt övergångsbestämmelsen till denna lagändring gäller äldre bestämmelser fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Av förarbetena (prop. 1993/94:151 s. 177) framgår att med anhängiggörande avses i detta sammanhang även det förhållandet att ett ärende omprövas, revision påbörjas etc., på initiativ av förvaltningsmyndighet. I juli 1992 påbörjades på skattemyndighetens initiativ en revision som låg till grund för ett omprövningsbeslut den 21 december samma år. Omprövningsbeslutet överklagades av bolaget den 7 juli 1993. Kostnader som har uppkommit med anledning av överklagandet anses ha uppkommit i målet hos länsrätten och inte i något ärende hos skattemyndigheten. Beslut om kostnadsersättning skall därför fattas av länsrätten oavsett tidpunkten för anhängiggörandet av målet. Kostnaderna som har uppkommit med anledning av revisionen är däremot hänförliga till ett ärende hos skattemyndigheten. Beslut om kostnadsersättning även här skall dock fattas av länsrätten i enlighet med de vid tiden för anhängiggörandet gällande bestämmelser. - I sak anser länsrätten att det med hänsyn till utgången i målet inte föreligger skäl att bevilja bolaget ersättning av allmänna medel för någon kostnad. - Länsrätten avslår överklagandet. - Länsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Bolaget överklagade och yrkade att kammarrätten med ändring av länsrättens dom skulle medge bolaget yrkat avdrag rörande avsättning till internvinstkonto med 103 473 000 kr och att det bolaget påförda skattetillägget på ett underlag av 103 473 000 kr skulle undanröjas alternativt efterges. Bolaget yrkade vidare att det skulle medges ersättning av allmänna medel i enlighet med ersättningslagen för de kostnader som hade nedlagts fram till tidpunkten för länsrättens dom samt för kostnader nedlagda i kammarrätten med 105 544 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget vidhöll att lagtextens ordalydelse i anvisningspunkt 15 till 29 § KL inrymde det fall att lagertillgångar sålts till ett utländskt dotterbolag men att fakturering hade skett via ett annat utländskt dotterbolag. Denna bedömning styrktes av uttalanden i förarbeten till lagregeln. Det var således uppenbart att skattemyndighetens och länsrättens tolkning av lagtexten stod i direkt strid med lagstiftningens syfte. Termen "avsättning till internvinstkonto" var direkt hämtad från civilrätten. Fram till Regeringsrättens dom den 12 mars 1963 (RN 1963 4:5) hade beskattningsnämnderna godtagit den redovisningsmässiga avsättningen även skattemässigt. En lagändring 1964 (prop. 1964:40) syftade till att skattemässigt åter acceptera att beskattningsunderlaget minskades med den redovisningsmässiga avsättningen till internvinstkonto. Civilrättsligt vore det direkt felaktigt att intäktsföra de aktuella internvinsterna. Den aktuella avsättningen avsåg varor som på bokslutsdagen ännu inte hade försålts till någon köpare utanför koncernen, varför det fick anses uppenbart att en intäktsföring av internvinsterna innebar ett brott mot de civilrättsliga reglerna med vilka lagstiftningen åsyftade en överensstämmelse. Uppfattningen att de

skatterättsliga reglerna rörande avdrag för avsättning till internvinstkonto hade sin grund i ett företagsekonomiskt synsätt och hade dessutom legat till grund för Regeringsrättens tolkning av de skatterättsliga reglerna (RÅ 1994 ref. 31). Regeringsrättens dom gav ett klart stöd för att man vid tolkningen av den skatterättsliga regeln självklart måste beakta de fundamentala företagsekonomiska principer på vilka lagregeln byggde. Även i förarbetena till lagändringen som trädde i kraft den 1 juni 1983 (Ds B 1982:8 och prop. 1982/83:94) bekräftades det bakomliggande syftet med lagstiftningen. Lagändringen syftade vid detta tillfälle till att utvidga avdragsrätten till att också omfatta andra situationer än endast de fall där försäljning hade skett från ett svenskt moderbolag. Av dessa förarbeten framgick klart hur den ursprungliga lagregeln skulle tolkas, dvs. att hänsyn skulle tas till internvinster som ur koncernens synvinkel ännu inte kunde anses ha realiserats. Vid 1983 års lagändring kunde någon ändring i detta grundläggande synsätt omöjligt ha varit åsyftad, då denna lagändring endast innebar en utvidgning av tillämpningsområdet för den aktuella bestämmelsen. I den mån en inskränkning varit åsyftad borde rimligen detta ha omnämnts i förarbetena. Så hade inte skett. Det faktum att inga ytterligare utvidgningar lagtextmässigt diskuterades i samband med 1983 års lagändring torde bero på att varken lagstiftaren eller näringslivet vid denna tidpunkt hade skäl att uppmärksamma frågeställningar av nu aktuellt slag. Lagstiftarens passivitet kunde även tänkas bero på att denne ansåg att lagstiftningen i nu aktuellt hänseende var obehövlig och att lagtexten redan gav stöd för att kunna göra den relevanta avsättningen till internvinstkontot. Att tolka en utebliven ytterligare utvidgning som att lagstiftaren därmed uteslutit andra härefter uppkomna alternativ från en tillämpning av lagrummet måste därmed, inte minst mot bakgrund av det klart uttalade syftet vid tillkomsten av bestämmelsen, anses vara en alltför långtgående tolkning av lagstiftarens passivitet. Bolaget hävdade i första hand att någon oriktig uppgift inte hade lämnats och i andra hand att skäl för att efterge skattetillägget förelåg. Det faktum att den förevarande frågan var av periodiseringskaraktär borde innebära att skattetillägget skulle efterges såsom "uppenbart oskäligt". Att laglig möjlighet hade funnits att först vid 1992 års taxering "halvera" påfört skattetillägg vid periodiseringsfel ledde till att skattetillägget måste efterges i sin helhet. Lagstiftaren hade förarbetena (prop. 1991/92:43) klart givit uttryck för att periodiseringsfel hade lägre straffvärde och att detta synsätt hade funnits under relativt lång tid. Det framgick även klart att lagregeln avsåg en modifiering i enlighet med vad som brukade benämnas proportionalitetsprincipen, som innebar att myndighetens reaktion på enskildas handlingar måste stå i rimlig proportion till handlingens verkan. Att övergångsbestämmelsen inte gavs omedelbar och retroaktiv verkan måste ses som ett direkt brott mot en av de grundläggande rättsäkerhetsprinciperna i svensk rätt, om att mildare lagstiftning vid tidpunkten för dom skulle gälla. Denna princip fick anses generellt tillämplig på alla typer av straffpåföljder och påföljder av straffliknande natur såsom t.ex. skattetillägg. Lagstiftarens förbiseende innebar inte att en domstol kunde bortse från den nämnda rättsäkerhetsprincipen. Lagstiftningen avseende periodiseringsfel innebar att lagstiftaren konstaterade att periodiseringsfelen, med beaktande av proportionalitetsprincipen, inte borde medföra samma straffpåföljd som rena skatteundandraganden. Detta innebar emellertid ingalunda att lagstiftaren introducerade proportionalitetsprincipen i skattetilläggsammanhang. Denna princip hade såsom sedvanerätt alltid varit tillämplig i fall av myndighetsutövning (prop. 1993/94:151). Lagregeln avseende eftergift av skattetillägg som framstod som uppenbart oskäligt var en signal från lagstiftaren till domstolarna att de vid sin tillämpning av bestämmelserna måste tillämpa proportionalitetsprincipen. Vad avsåg frågan om skattetillägg hade proportionalitetsprincipen inte i tillräckligt hög grad beaktats vid den praktiska tillämpningen. Lagstiftaren hade därför funnit anledning att särskilt kodifiera proportionalitetsprincipen i skattetilläggsammanhang. Lagstiftaren hade infört dels en generell eftergiftsgrund, dels en eftergiftsgrund vilken enbart tog sikte på periodiseringsfrågor. Då endast den förstnämnda lagregeln var tillämplig vid 1991 års taxering och då lagstiftaren klart uttalat att påförande av fullt skattetillägg vid frågor av periodiseringskaraktär stod i strid med

proportionalitetsprincipen, måste skattetillägget antingen undanröjas med hjälp av den generella lagregeln såsom uppenbart oskäligt eller genom direkt hänvisning till sedvanerätten. Genom Sveriges inträde i EU och inkorporeringen av EG-rätten i svensk lagstiftning samt genom inkorporeringen av Europakonventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna hade proportionalitetsprincipen i vissa avseenden fått en status som innebar att den vid en eventuell konflikt gällde före svensk lag. Bolaget var av uppfattningen att skattetillägget omfattades av artikel 6 i Europakonventionen. Denna fråga saknade dock avgörande betydelse i målet. Skattetillägget var enligt svensk rättstradition och svenska rättsprinciper ett ingrepp av straffrättslig karaktär. Vid rättsliga ingrepp av straffrättslig karaktär måste rimligen samma rättssäkerhetsgarantier gälla som vid påföljder och rättsverkningar av brott enligt brottsbalken. Skäl för eftergift förelåg även med hänsyn till att den eventuella felaktigheten eller underlåtenheten framstod som ursäktlig i förhållande till uppgiftens art. Av allt att döma hade länsrätten avgjort frågan om ersättning i enlighet med ersättningslagen i dess lydelse före den 1 juli 1994. Att den äldre lydelsen hade tillämpats synes bero på att länsrätten hävdade att ärendet och/eller målet anhängiggjorts före den 1 juli 1994. Bolagets överklagande till länsrätten hade anhängiggjorts hos skattemyndigheten i samband med skattemyndighetens omprövningsbeslut, dvs. den 15 maj 1995. I skriftväxlingen i länsrätten hade bolaget klargjort att kostnaderna för överklagandeskriften inte skulle anses ha uppkommit i ärendet hos skattemyndigheten utan i målet hos länsrätten. För det fall länsrätten inte skulle dela bolagets synsätt måste detta innebära att frågan om ersättning för arbete avseende överklagandeskriften måste återförvisas till skattemyndigheten för prövning. Länsrätten synes helt ha bortsett från den dag som målet hade anhängiggjorts hos länsrätten. Det föreföll som länsrätten fäst vikt vid dateringen av det "blanka besväret" som låg nästan två år före den tidpunkt som målet hade blivit anhängiggjort hos länsrätten. Länsrättens skrivningar förutsatte dels att länsrätten felaktigt uppfattat den relevanta tidpunkten för anhängiggörandet av ärendet hos skattemyndigheten som den dag då bolagets blanka besvär daterades eller ankom till skattemyndigheten, dels att länsrätten felaktigt antagit att ärendet hos skattemyndigheten inte avgjordes i och med skattemyndighetens obligatoriska omprövningsbeslut utan i stället övergick till att bli ett mål hos länsrätten. Vad avsåg den första förutsättningen framgick klart att ärendet hos skattemyndigheten i ersättningslagens mening skulle anses anhängiggjort vid tidpunkten för skattemyndighetens omprövningsbeslut (prop. 1993/94:151 s. 171). Vad gällde den andra förutsättningen gjorde lagen en klar distinktion mellan ärende och mål. Med ersättning för kostnader i samband med ärenden avsågs kostnader som uppkommit i samband med taxeringsrevision eller i samband med att omprövning hade begärts hos skattemyndigheten. Med ersättning för kostnader i mål om skatt avsågs kostnader vilka uppkommit i samband med process i domstolar. Frågan om ersättning skulle prövas i respektive instans i samband med att ärendet eller målet avgjordes (prop. 1993/94:151 s. 175 f.). Det sista ärendet hos skattemyndigheten i den här aktuella sakfrågan avgjordes genom skattemyndighetens omprövningsbeslut den 15 maj 1995 varför målet hos länsrätten kunnat anhängiggöras först efter denna tidpunkt. Frågan om ersättning för de biträdeskostnader som bolaget ådragit sig borde ha bedömts med utgångspunkt från ersättningslagens lydelse efter den 1 juli 1994. Såväl den materiella sakfrågan som frågan avseende skattetillägg var av sådan art att skäl för ersättning redan till följd härav förelåg. Vad gällde frågan om skattetillägget borde det vara uppenbart att denna fråga hade betydelse för rättstillämpningen. Även bedömningen av den materiella sakfrågan fick anses vara av betydelse för rättstillämpningen. Vidare förelåg synnerliga skäl för ersättning då såväl den materiella sakfrågan som frågan om skattetilläggets betydande belopp måste beaktas.

Skattemyndigheten bestred bolagets yrkanden och anförde bl.a. följande. Skattemyndigheten åberopade vad som tidigare framförts i målet. Beträffande skattetillägget var uppfattningen att de svenska reglerna om skattetillägg inte utgjorde någon straffsanktion enligt Europakonventionens regler. I förslaget till

nya bestämmelser rörande periodiseringsfel hade uttryckligen föreslagits att reglerna som föreslogs träda i kraft den 1 januari 1998 skulle tillämpas första gången vid 1997 års taxering (prop. 1997/98:10). Detta visade att skattetillägg skulle bedömas efter de regler som gällde för den tid som beskattningsfrågan avsåg. Ett överklagande till länsrätten skulle inges till skattemyndigheten, om myndigheten fattat det överklagade beslutet. När överklagandet ingetts till skattemyndigheten var den skattskyldiga tillförsäkrad en prövning i länsrätten. Skattemyndigheten kunde inte avsluta ärendet. Härav följde att tidpunkten för anhängiggörandet blev den tidpunkt den skattskyldiga blev tillförsäkrad en prövning i domstol. Denna tidpunkt uppstod när överklagandet hade ingivits. Bolaget hade den 2 augusti 1993 överklagat skattemyndighetens omprövningsbeslut av den 21 december 1992. I brev den 3 januari 1995 har bolaget utvecklat sin talan. Bolaget hade således anhängiggjort överklagandet före den lagändring som trädde i kraft den 1 juli 1994. Lagens äldre regler skulle således tillämpas. Yrkandet om ersättning avseende kostnader som uppkommit med anledning av överklagandet till kammarrätten avsåg kostnader i ett mål som anhängiggjorts den 11 juni 1996. Ersättningslagens nyare regler skulle därför tillämpas. Målet handlade inte om någon fråga som var av betydelse för rättstillämpningen. Det förelåg inte synnerliga skäl för ersättning. Kostnaderna hade inte styrkts och det framgick inte heller vilken arbetstid som hade nedlagts avseende taxeringsfrågorna i målet.

Kammarrätten i Göteborg (1998-02-03, Riske, Ericsson, Cedhagen, referent) yttrade: Reglerna om avdrag för avsättning till internvinstkonto, i den numera upphävda anvisningspunkt 15 till 29 § KL tillkom 1964 och innebar att ett svenskt moderföretag kunde få uppskov med beskattning av en vinst som hänförde sig till försäljning av lagertillgångar till ett utländskt dotterföretag. För att medges rätt till avdrag krävdes att det svenska moderföretaget sålde sådana lagertillgångar till det utländska dotterföretaget som dotterföretaget skulle sälja vidare i obearbetat eller bearbetat skick och att tillgångarna låg kvar osålda hos dotterföretaget vid beskattningsårets utgång. Det var således endast fråga om försäljning från ett svenskt moderföretag till ett utländskt dotterföretag. Den 1 juni 1983 ändrades bestämmelsen om avsättning till internvinstkonto (SFS 1983:311) så att möjlighet till avdrag utvidgades. Motsvarande möjlighet till avdrag skulle således gälla även för ett svenskt dotterföretag som ingick i en koncern med ett svenskt moderföretag om dotterföretaget sålt lagertillgångar till ett utländskt företag inom koncernen. Av förarbetena till lagändringen framgår att avdragsrätten utvidgades till att omfatta ett svenskt dotterföretags försäljning till ett utländskt dotterföretag i samma koncern (prop. 1982/83:94 s. 73). Lagtexten måste anses vara klar. Avdragsmöjlighet avsåg endast försäljning mellan ett svenskt företag och ett utländskt företag inom samma koncern. Vidare krävdes att lagertillgångarna kvarlåg hos det utländska företaget vid utgången av moderföretagets beskattningsår. - Skattemyndigheten har uppgett att bolaget i underlaget för internvinstavsättning medtagit lagertillgångar som inte har legat kvar i lagret hos det utländska företaget som har köpt varan från bolaget utan i stället har varan sålts vidare till annat koncernbolag. Bolaget har i målet i länsrätten angett att sakfrågan gäller huruvida reglerna om avsättning till internvinstkonto omfattar de fall där ett svenskt bolag sålt varor till ett utländskt koncernbolag via ett annat utländskt koncernbolag. Kammarrätten delar länsrättens bedömning att bestämmelsen inte omfattade vidareförsäljning till ett annat utländskt koncernföretag. - I överklagandet till kammarrätten har bolaget uppgivit att sakfrågan gäller huruvida reglerna om avsättning till internvinstkonto omfattar det fallet att ett svenskt bolag levererat varor direkt till ett utländskt dotterbolag, men där faktureringen skett via ett annat utländskt dotterbolag. Det finns inte stöd i utredningen i målet att det skulle vara fråga om försäljning till ett företag och fakturering till ett annat företag. Oavsett om leverans av de aktuella varorna skett direkt från bolagets lager till det utländska bolag som slutligen köpt varorna har det inte framkommit annat än att bolagets försäljning rättsligt måste anses ha skett till det utländska dotterbolaget Volvo Europa Truck NV och att detta bolag inte haft varorna i lager vid utgången av beskattningsåret. Det föreligger därför inte sådana

omständigheter att bestämmelsen om rätt till avsättning till internvinstkonto är tillämplig. Bolagets yrkande skall därför avslås i denna del. - Kammarrätten finner lika med länsrätten att bolaget lämnat sådan oriktig uppgift att det föreligger grund för att påföra bolaget skattetillägg enligt 5 kap. 1 § TL. Någon grund för undanröjande av skattetillägget i förevarande fall föreligger inte. - Enligt 5 kap. 6 § TL skall skattetillägget efterges helt om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållanden att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Avseende bedömningen av om det skulle framstå som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget framgår av förarbetena (prop. 1991/92:43 s. 87 f.) att det kan uppkomma situationer där den oriktiga uppgiften visserligen inte kan anses som ursäktlig men där avgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet kan framstå som orimlig. Det ansågs i förarbetena inte möjligt att ange några konkreta situationer då en tillämpning av denna eftergiftsgrund kunde aktualiseras. Regeringsrätten har klargjort att enbart skattetilläggets storlek inte utgör en sådan omständighet som krävs för att det skall anses uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg (RÅ 1995 ref. 5). Kammarrätten finner att det varken av den i målet aktuella skatterättsliga frågans svårighetsgrad eller någon annan särskild omständighet föreligger förutsättningar för att efterge skattetillägget. Inte heller av vad som framkommit i målet i övrigt kan det anses framstå som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Grund för eftergift med stöd av 5 kap. 6 § TL föreligger således inte. - Bolaget har hävdats att det förhållandet att uttagsnivån på skattetillägg vid oriktig uppgift avseende periodiseringsfel har satts ned till tio procent medför att det bolaget påförda skattetillägget skulle kunna efterges helt. Som stöd härför har bolaget framfört att reglerna om skattetillägg i 5 kap. 1 § TL i dess lydelse vid senare års taxeringar kan tillämpas med retroaktivitet. Den av bolaget gjorda avsättningen till internvinstkonto kan i sig anses innebära en periodisering på så sätt att beskattning avseende viss försäljning skjuts upp till senare år. Emellertid kan den av bolaget lämnade oriktiga uppgiften inte anses vara ett periodiseringsfel. Den oriktiga uppgiften består fastmer av att bolaget underlåtit att lämna upplysningar om att lagertillgångarna inte låg kvar hos det köpande utländska dotterbolaget vid beskattningsårets utgång. Kammarrätten finner därför inte skäl för att bedöma möjligheten till retroaktiv tillämpning av bestämmelserna i 5 kap. TL. - Enligt 7 § ersättningslagen i dess ursprungliga lydelse skulle frågor om ersättning för kostnader hos andra myndigheter än domstolar prövas av länsrätten. Om skattemyndighetens beslut i fråga om skatt överklagades skulle således länsrätten pröva ersättningsfrågan samtidigt med målet. Den nämnda paragrafen ändrades med ikraftträdande den 1 juli 1994 så att en framställning om ersättning för kostnader skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Enligt övergångsbestämmelserna gäller den äldre bestämmelsen fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Med anhängiggörande avses i detta sammanhang även det förhållandet att ett ärende omprövas, revision påbörjas etc. på initiativ av förvaltningsmyndighet (prop. 1993/94:151 s. 177). Med hänsyn till att skattemyndigheten påbörjade revision i förevarande mål i juli 1992, att skattemyndigheten meddelade omprövningsbeslut den 21 december 1992 samt att bolaget överklagat skattemyndighetens omprövningsbeslut i juli 1993 måste målet anses vara anhängiggjort före den 1 juli 1994. Det ålåg således länsrätten att besluta om ersättning för de kostnader som nedlagts fram till tidpunkten för länsrättens dom. Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att det vid en samlad bedömning av sakfrågans beskaffenhet, utgången i målet och förhållandena i övrigt inte föreligger skäl för att bevilja bolaget ersättning av allmänna medel för kostnaderna i länsrätten. - Enligt den numera upphävda 8 § i ersättningslagen skulle frågor om ersättning för kostnader i mål hos förvaltningsdomstol prövas av domstolen. Bestämmelserna återfinns nu i 7 § samma lag. Varje instans som avgör ett ärende eller mål om skatt, där kostnader uppkommit, skall själv ta ställning till om och i vilken

omfattning ersättning skall medges. Kammarrätten skall således pröva om förutsättningar föreligger för att ersätta de kostnader som uppstått i kammarrätten i enlighet med nu gällande bestämmelser. I 3 § ersättningslagen har ställts upp tre alternativa förutsättningar för att en framställning om ersättning skall beviljas. Den första förutsättningen är att den skattskyldiga helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden. Med hänsyn till utgången i målet har bolaget inte rätt till ersättning enligt denna grund. Den andra ersättningsmöjligheten förutsätter att målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Frågorna i målet kan inte anses ha sådan betydelse att rätt till ersättning föreligger. Inte heller kan det anses föreligga sådana synnerliga skäl att den tredje ersättningsmöjligheten är uppfylld. Yrkandet om ersättning av allmänna medel för kostnader nedlagda i kammarrätten skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet i kammarrätten.

Bolaget överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att det påförda skattetillägget skulle undanröjas alternativt efterges. Vidare yrkade bolaget ersättning enligt ersättningslagen för kostnader nedlagda i länsrätten och kammarrätten med 56 870 kr respektive 105 544 kr. Bolaget yrkade även ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 171 945 kr exklusive mervärdesskatt.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till bolagets yrkande om undanröjande eller eftergift av skattetillägget. RSV godtog att bolaget medgavs ersättning för kostnader nedlagda i processen i kammarrätten med 4 000 kr och i Regeringsrätten med 20 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Bolaget anförde till stöd för sin talan i skattetilläggsfrågan i huvudsak följande. Enligt bolaget stod det svenska skattetilläggsförfarandet - som innebar att en administrativ myndighet kunde påföra och verkställa straff i form av en sanktionsavgift utan någon begränsning uppåt och att avgiften påfördes utan krav på oaktsamhet eller uppsåt - inte i överensstämmelse med de krav som hade uppställts i artikel 6 i Europakonventionen. Påfört skattetillägg borde därför undanröjas redan på denna grund. - Bolaget hade inte heller fått målet avgjort inom skälig tid och hade påförts ett skattetillägg som inte stod i rimlig proportion till bolagets eventuella försummelse. Dessa omständigheter utgjorde också, mot bakgrund av innehållet i artikel 6, särskilda skäl för att eftergift eller i varje fall jämkning av skattetillägget borde medges. - Härtill kom enligt bolagets mening att fråga var om en svår skatterättslig fråga samt att det endast rörde sig om ett periodiseringsfel som, om felet hade gjorts vid nästföljande års taxering, skulle ha medfört att skattetillägg hade påförts efter en lägre procentsats. Även dessa omständigheter talade för att skäl för eftergift förelåg eller att i varje fall med tillämpning av 5 § andra stycket lagen (1964:163) om införande av brottsbalken (promulgationslagen) tillägg inte hade påförts annat än efter den lägre procentsats som gällde när Regeringsrätten avgjorde målet. Sammanfattningsvis ansåg bolaget att skattetillägg som hade påförts med stöd av en lagstiftning som inte beaktade Europakonventionens rättssäkerhetsgarantier kunde undanröjas alternativt efterges med stöd av en fördragskonform tolkning av 5 kap. TL. Samma slut nåddes om Regeringsrätten, utan beaktande av Europakonventionens krav, tillämpade de i 5 kap. 6 § TL uppställda eftergiftsgrunderna eller svenska straffprocessuella regler.

RSV anförde till stöd för sin inställning i skattetilläggsfrågan sammanfattningsvis följande. Enligt RSV:s mening fanns det inte någon omständighet som skulle motivera undanröjande eller eftergift av skattetillägget. Vad gällde Europakonventionens tillämplighet var RSV:s grundläggande inställning att de svenska skattetilläggen inte omfattas av konventionen. Även om så skulle vara fallet förelåg inte, också med beaktande av konventionen, grund för att undanröja skattetillägget. I den anvisningspunkt

till 29 § KL, som reglerade avdragsrätten för avsättning till internvinstkonto klargjordes att avdragsrätt endast förelåg om lagertillgången kvarlåg osåld hos dotterföretaget vid utgången av beskattningsåret. Fråga var således inte om en svår skatterättslig fråga. Att ett reallt sett högt skattetillägg inte ensamt utgjorde grund för att efterge ett skattetillägg hade vidare slagits fast av Regeringsrätten i RÅ 1995 ref. 5. Inte heller fanns anledning att med analog tillämpning av promulgationslagen påföra skattetillägg efter en annan procentsats än den som gällde vid nu aktuell taxering.

Regeringsrätten (2000-12-15, Swartling, Bækkevold, Eliason, Schäder, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten redogör i det följande först översiktligt för hur skattetillägget reglerats i svensk lagstiftning. Härfter redovisas de mer principiella bedömningar som domstolen gör av skattetilläggsbestämmelserna mot bakgrund av åberopade konventionsbestämmelser och interna straffprocessuella bestämmelser samt domstolens bedömning i sak av den i målet aktuella skattetilläggsfrågan. Avslutningsvis behandlas frågan om kostnadsersättning.

1 Regleringen i 5 kap. taxeringslagen

Bolaget har påförts skattetillägg med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 1 § TL. I paragrafen, i dess lydelse vid 1991 års taxering, föreskrivs följande.

Har en skattskyldig i självdeklaration eller annat skiftligt meddelande, som han avgett till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) påföras honom. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak eller inte har prövats.

Skattetillägg enligt första stycket tas ut med tjugo procent av den mervärdesskatt och med fyrtio procent av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, någon annan person som samtaxeras med honom.

Avgiftsberäkning enligt andra stycket sker efter tjugo procent i fall då den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. Sådant kontrollmaterial kan vara taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret eller uppgifter som det enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter åligger arbetsgivare eller andra, att utan föreläggande lämna till ledning för taxering avseende någon annan. För annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret gäller vad som sagts nu endast om materialet varit tillgängligt för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret. Som normalt tillgängligt kontrollmaterial anses inte meddelande från en annan skattemyndighet.

Som framgår av bestämmelserna står skattetillägget i relation till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört genom att det utgår med en viss procent, vid inkomstbeskattningen normalt 40 procent, av det skattebelopp som påförts till följd av att uppgiften frångåtts. För fall där risken för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt är obetydlig, såsom när uppgiften kan rättas med ledning av vid taxeringen normalt tillgängligt material, har procentsatsen satts till 20 procent.

Skattetillägg påförs också vid avvikelser från självdeklaration genom skönstaxering och även vid skönstaxering som sker på grund av utebliven självdeklaration om deklaration inte kommit in trots att föreläggande sänts ut till den skattskyldige.

Skattetillägget bortfaller vid skönstaxering om denna skett på grund av utebliven deklaration och deklarationen kommer skattemyndigheten tillhanda

inom viss tid. Tillägget tas inte heller ut om den skattskyldige frivilligt har rättat en uppgift eller om fråga är om rättelse av felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av självdeklarationen. Detsamma gäller vid rättelse av en oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital om rättelsen gjorts eller kunnat göras med ledning av i vederbörlig ordning lämnade kontrolluppgifter.

Möjlighet finns också till eftergift av skattetillägg. Bestämmelser om eftergift finns i 5 kap. 6 § TL. Enligt paragrafens första stycke, i tillämplig lydelse, gäller att skattetillägg efterges helt, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Skattetillägg får också efterges helt när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa.

Skattetillägg påförs i administrativ ordning och skall i princip utgå oberoende av s.k. subjektiva rekvisit, dvs. oberoende av om uppsåt eller oaktsamhet föreligger.

Allvarligare fall av överträdelser av föreskriven deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet, där uppsåt eller grov oaktsamhet läggs någon till last, kan också bestraffas i vanlig ordning, dvs. de kommer under allmän domstols prövning i en vanlig brottmålsprocess. För enklare fel eller försummelser är det däremot endast administrativa sanktioner i form av skattetillägg som kan komma i fråga.

Det administrativa sanktionssystemet med skattetillägg vid överträdelse av regler om uppgiftslämnande infördes med verkan från taxeringsåret 1972. Dessförinnan var påföljdssystemet utformat så att överträdelserna kunde medföra straff enligt den då gällande skattestrafflagen (1943:313). Syftet med reformen var bl.a. dels att olika former av försummelser på skatteområdet i större omfattning än tidigare skulle omfattas av ett sanktionssystem, dels att avkriminalisera mer bagatellartade förseelser som genom den vida tolkning som i praxis getts åt begreppet grov oaktsamhet föranlett ansvar för vårdslös deklARATION enligt skattestrafflagen (jfr prop. 1971:10 s. 194-200).

Bestämmelser om sanktionsavgifter med i princip samma uppbyggnad som i TL finns också i skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen (1988:327), tullagen (1994:1550) och lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen.

2 Skattetillägget och Europakonventionen

2.1 Tillämpligheten av artikel 6

Europakonventionen har sedan den 1 januari 1995 ställning som svensk lag. Det finns anledning att undersöka om konventionen är tillämplig med avseende på skattetillägg och om det i så fall - som klaganden gör gällande - föreligger en konflikt mellan konventionen och reglerna om skattetillägg. Om en sådan konflikt kan konstateras, måste vidare bedömas vilka konsekvenser detta kan ha för frågan om påförande av skattetillägg. Vid en prövning mot bakgrund av Europakonventionens bestämmelser får också övervägas om handläggningen i det aktuella fallet står i överensstämmelse med relevanta konventionsbestämmelser.

Europakonventionens tillämplighet i fråga om skattetillägg bör i första hand prövas mot bestämmelserna i artikel 6.1 och 6.2 i konventionen.

Enligt den konventionstext som fogats till lagen (1994:1219) om den

europiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna har, såvitt nu är av intresse, artikel 6.1 och 6.2 i konventionen följande lydelse på svenska:

1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen - - - intresse.

2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

För att bedöma konventionens tillämplighet måste till en början klargöras om det handlande som kan leda till att skattetillägg påförs utgör brott eller, med andra ord, om skattetillägg i konventionens mening är att betrakta som en brottspåföljd.

Bolaget har i detta avseende anfört bl.a. följande. Det torde numera vara ställt utom allt tvivel att envar i mål om skattetillägg skall tillförsäkras de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 i Europakonventionen samt att det mesta talar för att skattetillägg som påförs med stöd av nuvarande skattetilläggsreglering inte uppfyller de krav som ställs enligt konventionen. Det kan således till en början ifrågasättas om det över huvud taget är förenligt med konventionen att ett skattetillägg påförs och verkställs i ett administrativt förfarande. Europadomstolen har godtagit denna ordning endast beträffande s.k. "minor offences" (jfr Öztürk mot Tyskland, dom den 21 februari 1984, Serie A nr 73, § 56). - Bolagets uppfattning är att, eftersom ett skattetillägg kan uppgå till ett i princip obegränsat belopp, en lagöverträdelse som föranleder ett sådant straff per definition inte kan betraktas som "minor". Skulle en domstol mot förmodan anse att den förseelse som föranleder ett skattetillägg är att betrakta som "minor", borde påförda skattetillägg i de många fall då de uppgår till betydande belopp under alla förhållanden anses bryta mot proportionalitetsprincipen, vilken utgör en av grundpelarna i Europakonventionen. En ytterligare förutsättning för att påförda skattetillägg skall vara konventionsenliga är alltså att de inte strider mot proportionalitetsprincipen. - Den svenska skattetilläggsregleringens uppbyggnad och systematik har i nämnda avseenden grundläggande och systematiska brister som enligt bolaget inte kan botas av en domstol. Påfört skattetillägg bör undanröjas redan av detta skäl.

RSV har beträffande Europakonventionens tillämplighet anfört följande. Enligt RSV omfattas de svenska skattetilläggen över huvud taget inte av konventionen. För det fall att Regeringsrätten likväl skulle komma fram till att konventionen är tillämplig på svenska skattetillägg vill RSV beträffande tolkningen av konventionen anföra följande. Artikel 6.1 kan sammanfattningsvis sägas garantera var och en rätten till en domstolsprövning och en rättssäker process. Av Europadomstolens praxis, se *Le Compte, Van Leuven och De Meyere* (dom den 23 juni 1981, Serie A nr 43) och *Albert och Le Compte* (dom den 10 februari 1983, Serie A nr 58) följer dock att artikel 6.1 inte hindrar att ett första beslut om påförande av en bestraffande sanktion fattas av en annan myndighet än en domstol, under förutsättning att den enskilde har möjlighet att överklaga beslutet och få tillträde till en domstol som uppfyller de krav som följer av artikel 6. - Såvitt RSV kunnat utröna finns det inte något avgörande av Europadomstolen som går ut på att en myndighets handlingsutrymme härvidlag skulle vara begränsat till att avse endast smärre påföljder och att mer betungande påföljder måste prövas av domstol som första instans. Ett i sammanhanget belysande avgörande av Europadomstolen är fallet *Bendenoun mot Frankrike* (dom den 24 februari 1994, Serie A nr 284). Europadomstolen har i detta avgörande rörande franska skattetillägg uttalat att det mot bakgrund av det stora antalet överträdelser måste stå konventionsstaterna fritt att bemyndiga skattemyndigheten att "åta och straffa" de skattskyldiga även om de tillägg som påförs är stora. Domstolen framhöll vidare att en sådan

ordning inte är oförenlig med artikel 6 i konventionen så länge den skattskyldige har möjlighet att få ett sådant beslut prövat av en domstol som erbjuder de garantier som ges i artikeln. Tilläggas kan att skattetillägget i detta fall uppgick till 422 534 FRF. Beslut av skattemyndighet om att påföra en enskild person skattetillägg kan överklagas till länsrätten, vilken är en domstol som uppfyller de krav som följer av artikel 6 i konventionen. Att initiativet till domstolsprövning måste tas av den enskilde strider inte mot artikel 6.

Regeringsrätten gör följande bedömning. Ledning för bedömningen av hur en skattesanktion av den karaktär som skattetillägget har förhåller sig till artikel 6 kan erhållas bl.a. från Europadomstolens domar i de redan nämnda målen Öztürk och Bendenoun samt domarna i målen Engel (dom den 8 juni 1976, Serie A 22), Deweer (dom den 27 februari 1980, Serie A 35) och Kadubec (dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI s. 2518).

Av domarna framgår att domstolen i första hand tillämpar tre kriterier för bedömningen av vad som är ett brott i konventionens mening, nämligen klassificeringen i den nationella rätten, gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet. Enligt uttalanden i flera domar är kriterierna alternativa och således inte kumulativa. Det första kriteriet - klassificeringen i den nationella rätten - bildar i många fall endast en utgångspunkt för den fortsatta prövningen men kan dock ensamt leda till att en förseelse bedöms som brott i konventionens mening i de fall då förseelsen är klassificerad på det sättet i den nationella rätten (jfr Adolf mot Österrike, dom den 26 mars 1982, Serie A nr 49, § 33). De två övriga kriterierna - gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet - är normalt de mest betydelsefulla vid domstolens prövning och leder inte sällan till att förseelser som avkriminaliserats i den nationella rätten ändå kommer att bedömas som brott i den mening som avses i konventionen. Allmänt kan sägas att domstolen tolkar de begrepp som artikel 6 bygger på autonomt och flexibelt.

Även om Europadomstolen beskrivit de tre kriterierna som alternativa har den i några senare avgöranden framhållit att detta förhållande inte utesluter en kumulativ metod när en analys av de tre kriterierna var för sig inte leder till någon säker slutsats (se särskilt den sammanfattande redogörelsen för domstolens metoder i fallet Kadubec, §§ 50 och 51). Det kumulativa synsättet har kommit till tydligt uttryck i fallet Bendenoun, som gällde just en skattesanktion. I det fallet redovisade domstolen fyra faktorer som talade för att det franska skattetillägget inrymdes under artikel 6: skattetilläggsreglerna omfattade alla skattebetalare, tillägget utgjorde väsentligen en påföljd för att avskräcka från nya överträdelse, tillägget påfördes med stöd av generella regler i syfte att avskräcka och bestraffa och tillägget uppgick till betydande belopp och kunde omvandlas till fängelse. Vid en sammantagen bedömning fann domstolen att de omständigheter som talade för att det var fråga om en brottsanklagelse övervägde samt att - även om ingen av faktorerna var ensam avgörande - de kumulativt ledde till att det blev fråga om en anklagelse för brott enligt artikel 6.

Europadomstolen har härefter i några avgöranden funnit att skattetillägg eller skattetilläggsliknande sanktioner i Schweiz och Nederländerna skall betraktas som brottspåföljder i artikelns mening.

Skattetillägget har i svenskt lagstiftningsarbete beskrivits som en straffliknande administrativ påföljd (SOU 1993:40, Del B, s. 47). Bestämmelserna om muntlig förhandling i 6 kap. 24 § TL i mål om särskild avgift får därvid ses som ett uttryck för att man önskat bringa taxeringsprocessen i överensstämmelse med de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen. I praxis (RÅ 1987 ref. 42) har också omröstningsreglerna för brottmål i 29 kap. rättegångsbalken ansetts tillämpliga i mål om skattetillägg enligt den äldre taxeringslagen (1956:623). Skattetillägget synes även i andra sammanhang ha uppfattats som en till övervägande del straffrättslig sanktion. Redan i förarbetena till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § första stycket

regeringsformen som gäller bl.a. straff, annan brottspåföljd och annan särskild rättsverkan av brott uttalades således att den föreslagna regeln också träffar straffliknande administrativa påföljder såsom skattetillägg, restavgift och förseningsavgift enligt olika skatteförfattningar. Departementschefen framhöll även att det måste ses som ett klart kringgående av retroaktivitetsförbudet att ge retroaktiv verkan åt regler om sådana administrativa sanktioner som har trätt i stället för straffrättsliga påföljder (prop. 1975/76:209 s. 125). Det krävs dock inte enligt svensk lag vare sig uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige för att tillägg skall kunna påföras. Tillägget har också i visst avseende en vitesfunktion och kan falla bort på rent objektiva grunder. Det kan inte heller omvandlas till fängelse. Skattetillägget har därför inte ansetts vara att klassificera som ett straff i det svenska rättssystemet utan snarare som en administrativ skattesanktion. Klassificeringen i det svenska rättssystemet utgör således i sig inte tillräcklig grund för att betrakta skattetillägg som en straffrättslig sanktion i konventionens mening.

Beträffande de två övriga kriterier som Europadomstolen tillämpar i detta sammanhang, nämligen gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet, är följande att beakta. De svenska skattetilläggsreglerna är generella och omfattar alla skattebetalare. Syftet med det administrativa sanktionssystemet är att med en kännbar ekonomisk sanktion åstadkomma ett tryck på de skattskyldiga att iaktta de åligganden som föreskrivs i skatte- och avgiftsförfattningar. Att märka är också att det svenska skattetillägget i dess nuvarande form ersatte ett tidigare rent straffrättsligt förfarande. Vad gäller omständigheter som domstolen hänför till påföljdens karaktär och stränghet är vidare att beakta att skattetillägg påförs i proportion till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört. Detta innebär att skattetillägget i princip kan komma att uppgå till mycket höga belopp utan någon begränsning uppåt.

Det senast sagda talar enligt Regeringsrättens mening starkt för att artikel 6 skall anses tillämplig på det svenska skattetillägget. Högsta domstolen har också i en nyligen avkunnad dom, mot bakgrund av den praxis som föreligger från Europadomstolen, uttalat att "starka skäl talar för att artikel 6 är tillämplig även på det svenska skattetilläggsförfarandet" (Högsta domstolens dom den 29 november 2000 i mål nr B 868-99). Vad som möjligen ändå skulle kunna föranleda viss tvekan är bl.a. att det svenska skattetillägget skiljer sig från det franska beträffande en av de fyra faktorer som domstolen i Bendenoun-målet tillade betydelse för den slutliga bedömningen: det kan inte omvandlas till fängelse. Dessutom saknar de svenska skattetilläggsreglerna i motsats till de franska subjektiva rekvisit i egentlig mening (jfr SOU 1996:116 s. 108-119 och 167-170).

Det förhållandet att det svenska skattetillägget inte kan omvandlas till fängelse är dock enligt Regeringsrättens mening inte något starkt argument mot att anse artikel 6 tillämplig. Det råder inte någon tvekan om att böter som utdömts inom straffrättslig ram är att hänföra under artikel 6 oavsett om de kan förvandlas till fängelse eller ej. Av domen i fallet Bendenoun får vidare anses framgå att även andra ekonomiska påföljder än böter, åtminstone om de är av viss storlek, i och för sig kan falla in under artikel 6. Genom Europadomstolens avgöranden i fallen Lauko (dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI s. 2492) och Kadubec, som båda rörde böter som ålagts för mindre ordningsföreseelser, får också numera anses klarlagt att fängelsestraff i varje fall inte är en förutsättning för att en gärning skall anses som brott i konventionens mening. Att subjektiva rekvisit saknas kan i sammanhanget inte heller tilläggas någon självständig eller ens väsentlig betydelse (i stället finns det anledning att särskilt pröva det strikta ansvarets förenlighet med oskuldspresumtionen; se nedan avsnitt 2.3).

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten vid en samlad bedömning att det svenska skattetillägget får anses falla in under artikel 6 i Europakonventionen. Vid sådant förhållande finns anledning att närmare

överväga i vad mån regleringen av skattetilläggsförfarandet är så utformad att den kan tillgodose de i artikeln uppställda kraven på en rättvis rättegång.

2.2 Administrativ myndighets befattning med frågor som omfattas av artikel 6

Som nämnts i föregående avsnitt har bolaget ifrågasatt om det är förenligt med artikel 6 att tillämpa en ordning som innebär att skattetillägg påförs i första instans av administrativ myndighet och att beslutet dessutom blir verkställbart innan det föreligger något lagakraftvunnet domstolsavgörande.

Av Europadomstolens avgörande i Bendenoun-målet framgår att det inte finns något principiellt hinder mot att låta skattetillägg i första instans påföras av administrativ myndighet. Vidare har Regeringsrätten i ett annat mål som avgjorts denna dag (mål nr 2922-1999) funnit att artikel 6 i princip inte heller hindrar verkställighet på den grunden att ett beslut om skattetillägg inte vunnit laga kraft eller inte har prövats av domstol. Vad nu sagts om påförande och verkställighet gäller under förutsättning dels att den enskilde i efterhand har möjlighet att få saken prövad av en domstol som fullt ut kan tillgodose de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikeln, dels att möjlighet finns att undvika att verkställigheten medför att rättsläget över huvud taget inte kan återställas i den efterföljande domstolsprövningen om denna skulle leda till att myndighetens beslut ändrades. Regeringsrätten fann också i detta mål att det enligt svensk intern lagstiftning fanns möjlighet att tillgodose dessa båda förutsättningar.

Varken det förhållandet att skattetillägg påförs av administrativ myndighet eller det förhållandet att myndighetens beslut kan verkställas innan det föreligger ett lagakraftvunnet avgörande från domstol medför således enligt Regeringsrättens mening i sig att någon konflikt uppkommer med konventionen.

2.3 Oskuldspresumtionen

Enligt artikel 6.2 gäller att var och en som har blivit anklagad för ett brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

Bolaget gör i målet gällande att utformningen av de svenska skattetilläggsbestämmelserna inte är förenlig med den i artikel 6.2 uppställda oskuldspresumtionen och anför därvid bl.a. följande. Den prövning som en domstol enligt artikel 6.2 har att företa avser en förutsättningslös prövning huruvida den av motparten framlagda bevisningen är tillräckligt stark för att den tilltalades skuld skall kunna fastställas och därmed också stark nog för att motbevisa den oskuldspresumtion som den tilltalade skall vara tillförsäkrad. - Europadomstolens avgörande i målet Salabiaku mot Frankrike (dom den 7 oktober 1988, Serie A nr 141) ger visst stöd för att en lagfäst presumtion som bygger på objektiva rekvisit inte behöver strida mot artikel 6.2. I det aktuella fallet dömdes Salabiaku av fransk domstol för narkotikasmuggling. I målet hävdade Salabiaku att han inte visste att den väska som han förde in i landet innehöll narkotika. Den aktuella lagregeln innebar dock att det fanns en presumtion för att den som visades ha fört in otillåtet gods i landet också hade gjort sig skyldig till smuggling. - Utgången i målet innebar att Europadomstolen inte ansåg att Salabiakus rättigheter enligt Europakonventionen hade åsidosatts, detta trots den i lagen införda presumtionsregeln. Skälet till Europadomstolens ställningstagande var att domstolen ansåg att de franska domstolarna rent faktiskt hade frihet att tillämpa de i artikel 6.2 uppställda rättssäkerhetsgarantierna. - Den svenska skattetilläggsregleringen har inte utformats i avsikt att ge utrymme för någon skuldprövning. Bolaget finner det ingalunda självklart att reglerna i TL ger svenska domstolar frihet att göra en sådan prövning, vilket är en förutsättning för att domstolarna i detta avseende skall kunna läka bristerna i skattetilläggsregleringen. Enligt bolagets uppfattning är det således svårt att se hur en skuldprövning kan förenas med de objektiva rekvisit som framgår av TL. Inte heller anser bolaget att eftergiftsgrundernas utformning på något sätt kan anses implicera att en sådan prövning kan företas. - Bolagets slutsats är därför att det inte kan betraktas

som en rimlig tolkning av TL att anse att en domstol har frihet att bortse från den "skuldpresumtion" som följer av TL:s objektiva rekvisit. Trots lagstiftarens upprepade ingripanden präglas rättstillämpningen enligt bolagets uppfattning fortfarande i hög grad av schablonmässiga överväganden, vid vilka sådana individualiserande hänsynstaganden som skulle kunna medföra att påföljderna undanröjdes eller eftergavs ofta saknas. Motiveringarna i målen är också i allmänhet utformade på ett korthugget och standardmässigt sätt. Om domstolarna inte anses ha den nödvändiga behörigheten att företa en fullständig prövning blir följden att en skattskyldig som av skattemyndigheten påförts ett skattetillägg inte kan få sin sak prövad av en domstol i den utsträckning som krävs enligt artikel 6.1 i Europakonventionen.

RSV anför i denna del följande. Huruvida det strider mot artikel 6.2 att straff åläggs oberoende av uppsåt eller oaktsamhet följer knappast uttryckligen av något avgörande av Europadomstolen. Frågeställningen har dock diskuterats i litteraturen, varvid olika uppfattningar kommit till uttryck. Det synes dock föreligga en klar övervikt för tesen att sanktioner kan utdömas enligt principerna för strikt ansvar. Europadomstolen har i sitt avgörande av målet Salabiaku också slagit fast att konventionsstaterna i princip är fria, på vissa villkor, att införa straffregler som grundar sig enbart på objektiva förhållanden och således är oberoende av uppsåt eller oaktsamhet. Slutsatsen härav blir, enligt RSV:s mening, att skuldprövningen i ett sådant fall naturligen måste begränsa sig till frågan om det objektiva förhållandet föreligger eller inte. Redan det nu sagda ger en indikation på att strikt ansvar väl kan vara förenligt med Europakonventionen. Den indikationen förstärks av Europakommissionens uttalande i målet Källander mot Sverige (mål nr 12693/87). Kommissionen anförde, i den del av målet som gällde bevisbördan, att man noterat att frågan om sökandens uppgift var oriktig eller ej bestämdes av domstolarna först efter det att sökanden hade haft möjlighet att på lika villkor lägga fram alla de omständigheter som enligt hans uppfattning hade betydelse för sakens avgörande. Vidare uttalade kommissionen att det förhållandet att ett skattetillägg, som enligt svensk rätt inte anses som en brottspåföljd, kan påföras oberoende av uppsåt eller oaktsamhet inte utgjorde en fråga som reglerades i artikel 6.2. Kommissionen kom härfter fram till att sökandens klagomål avseende artikel 6.2 var ogrundade och förklarade ansökan i sin helhet "inadmissible". Mycket talar alltså för att strikt ansvar är förenligt med Europakonventionen. Men även om man intar motsatt ståndpunkt kan det med hänsyn till eftergiftsreglerna diskuteras om lagstiftningen om skattetillägg strider mot oskuldspresumtionen. Eftergiftsreglerna innebär ju att den skattskyldige skall befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Detta skall beaktas även utan yrkande från part. I eftergiftsrekvisitet ingår såväl objektiva som subjektiva moment. Mot bakgrund av det sagda kan det på mycket goda grunder antas att Europakonventionen inte uppställer ett krav på oaktsamhet eller uppsåt för att det skall vara möjligt att påföra någon skattetillägg och att det svenska systemet väl faller inom ramen för vad konventionen i detta avseende kräver. Skulle Regeringsrätten inte ansluta sig till denna uppfattning uppkommer frågan om bolaget förfarit oaktsamt genom att göra det i målet aktuella avdraget. Enligt RSV:s bedömning måste så anses vara fallet. Verket anser att lagtexten ger förvaltningsdomstolarna utrymme att pröva om en skattskyldig förfarit oaktsamt eller ej. - RSV:s slutsats är att inte heller artikel 6.2 utgjort hinder mot att påföra bolaget skattetillägg.

Regeringsrätten gör följande bedömning. Vad gäller oskuldspresumtionen har Europadomstolen funnit att ett straffansvar grundat på rättsliga presumtioner inte behöver stå i strid med artikel 6 (jfr rättsfallet Salabiaku och det närbesläktade rättsfallet Pham Hoang, dom den 25 september 1992, Serie A nr 243).

Europadomstolen konstaterade i Salabiaku-målet att faktiska och rättsliga presumtioner fanns inom alla rättssystem och att detta inte stod i strid med

konventionen under förutsättning att de hölls inom rimliga gränser. I Salabiakus fall fann domstolen att han haft vissa möjligheter enligt fransk lag att till sitt försvar åberopa förmildrande omständigheter samt att domstolarna i praxis även godtog force majeure som försvar. Vidare fann domstolen att de franska domstolarna undvikit att automatiskt fälla Salabiaku till ansvar på grundval av den i lag uppställda presumtionen om ansvar vid innehav utan också rent faktiskt beaktat om omständigheterna var sådana att det förelåg något oundvikligt misstag från Salabiakus sida och att domstolarna därvid också identifierat vissa element av uppsåt fastän de inte var tvungna att göra det för att döma Salabiaku. Europadomstolen konstaterade mot bakgrund härav att de franska domstolarnas tillämpning av den rättsliga presumtion som var i fråga inte stred mot oskuldspresumtionen.

Det bör observeras att målet inte direkt rörde frågan om strikt ansvar, i den meningen att uppsåt eller oaktsamhet inte fordras för ansvar, utan frågan huruvida det från konventionssynpunkt kunde godtas att man från ett visst styrkt faktum - innehav av förbjudna varor - presumerade att fråga var om ett i och för sig uppsåtskrävande smugglingsbrott. Domstolen uttalade sig dock även om strikt ansvar, dvs. ett ansvar utan krav på uppsåt eller oaktsamhet. Domstolen framhöll därvid att konventionsstaterna i princip under vissa villkor äger rätt att låta endast objektiva faktorer som sådana leda till straff och att exempel på detta också finns i de olika konventionsstaternas rättssystem.

Det får hållas för troligt att domstolen när det gäller tillåtligheten från konventionssynpunkt av ett strikt straffrättsligt ansvar för en handling kommer att uppställa i huvudsak samma krav som den uppställde i Salabiaku-målet för att godta ansvar som grundas på presumtioner. Det innebär att ansvaret inte får utkrävas helt automatiskt när de objektiva rekvisiten är uppfyllda utan att den enskilde måste, för att någon konflikt med oskuldspresumtionen inte skall uppkomma, ha möjlighet till någon form av försvar som grundas på subjektiva förhållanden.

När det gäller skattetillägg påförs detta, som redovisats i det föregående, i administrativ ordning utan något krav på uppsåt eller oaktsamhet. Beslut om tillägg kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Om uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger kan detta medföra även ett straffrättsligt ansvar som prövas och döms ut av allmän domstol.

Den svenska taxeringen bygger till stor del på uppgifter från den enskilde och vitsordande från dennes sida av uppgifter som inhämtats från annat håll. Skattetillägget avser att ge uttryck åt bl.a. kravet på noggrannhet vid fullgörande av deklaraionsplikten och därmed sammanhängande uppgiftsskyldighet. Skattskyldiga i regel ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande om han inte vill riskera att oriktigt uppgiftslämnande anses föreligga och skattetillägg påförs. Den skattskyldige måste med andra ord normalt ha en viss kunskap om beskattningsreglerna.

En felaktighet eller underlåtenhet av det slag som kan föranleda skattetillägg förekommer i ett mycket stort antal ärenden. En förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid påförandet av skattetillägg har därför ansetts vara att tillägg tas ut efter relativt enkla och schabloniserade regler. Regelsystemet måste emellertid också tillgodose krav på en rimlig nyansering av skattetillägget (jfr vad som nedan sägs om proportionalitetsprincipen, avsnitt 2.4) och även innehålla garantier som tillgodoser rättssäkerheten. Skattetillägg påförs därför inte med automatik när oriktig uppgift föreligger. Dels undantas vissa typer av felaktigheter, dels har myndigheter och domstolar också utan särskilt yrkande att beakta om förutsättningar finns för eftergift av tillägget.

Vad särskilt gäller eftergiftsgrunderna kan följande anföras. Kraven på insikt och noggrannhet måste ställas i relation till den skattskyldiges förmåga och möjligheter att tillgodogöra sig skattereglerna och att tillämpa dem i den situation som föreligger. Eftergiftsreglerna är avsedda att förhindra att bl.a. en

ursäktlig okunnighet eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel skall föranleda skattetillägg. De skall också förhindra att andra ursäktliga felaktigheter vid fullgörandet av deklaraionsplikten leder till att den skattskyldige påförs skattetillägg. Eftergiftsreglerna är även utformade så att de med hänsyn till den skattskyldiges subjektiva situation ger myndigheter och domstolar utrymme för en viss frihet i bedömningen av eftergiftsfrågorna. I själva verket kan eftergiftsgrunderna, i förening med de bestämmelser som innebär att tillägg ibland på objektiva grunder inte tas ut eller skall undanröjas, i vissa fall ge utrymme för hänsynstaganden som innebär befrielse från skattetillägg i större omfattning än vad som skulle vara fallet om påförandet av skattetillägg var beroende av att den skattskyldige förfarit uppsåtligt eller oaktsamt. Även om eftergiftsgrunderna inte är helt jämförbara med de ansvarsförsättningar som de subjektiva rekvisiten utgör inom straffrätten får de, sammantaget med de fall där skattetillägg bortfaller på rent objektiva grunder, anses ge den skattskyldige sådana möjligheter att i förekommande fall undgå skattetillägg att någon konflikt inte uppkommer med den i artikel 6 i Europakonventionen stadgade oskuldspresumtionen. Som en allmän förutsättning för detta gäller dock att domstolarna i sin tillämpning av skattetilläggsreglerna verkligen i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att undanröja eller efterge skattetillägget.

2.4 Proportionalitetsprincipen

Bolaget har, med utgångspunkt i såväl tillämpliga konventionsbestämmelser som intern svensk rätt, ifrågasatt om det i målet aktuella skattetillägget är proportionerligt och har i detta avseende anfört bl.a. följande. Även om Regeringsrätten inte skulle dela bolagets uppfattning om tolkningen av de materiella reglerna för avdrag för avsättning till internvinstkonto måste likväl konstateras att den skattemässiga tolkningen av dessa regler är långt ifrån självklar. Ett skattetillägg uppgående till 16 555 680 kr kan då inte heller anses stå i rimlig proportion till det eventuella misstag som bolaget kan ha begått och den skada som staten eventuellt kan ha lidit. Ett skattetillägg av denna storlek kommer därför att stå i strid med såväl den proportionalitetsprincip som anses genomsyra konventionen som svensk intern rätt där proportionalitetsprincipen sedan länge också utgör en integrerad del av rättsordningen. Detta gäller inte minst i skattetilläggsammanhang där lagstiftaren vid upprepade tillfällen har funnit skäl att mildra lagstiftningen med stöd av proportionalitetsprincipen.

RSV anför i denna del bl.a. följande. Såvitt RSV kunnat utröna går det inte att ur Europakonventionen eller Europadomstolens praxis utläsa något av specifikt intresse för bedömning av proportionalitetsprincipen i mål och ärenden rörande svenska skattetillägg. Det synes således inte vara möjligt att åberopa någon av konventionens artiklar till stöd för tanken att nivån på ekonomiska påföljder för lagöverträdelse eller straffmättningsprinciperna i allmänhet regleras av konventionen och det torde inte heller finnas något enskilt avgörande av Europadomstolen som skulle kunna åberopas till stöd för ett sådant synsätt. Straffmätningen synes ha lämnats åt de enskilda konventionsstaternas reglering. Redan det nu sagda pekar entydigt på att de svenska skattetilläggsreglerna inte står i strid med proportionalitetsprincipen. Enligt RSV:s mening pekar dessutom konstruktionen av reglerna, nämligen att skattetilläggen står i matematisk proportion till den undandragna skatten, entydigt i samma riktning. Vad gäller bolagets hänvisning till den skada som staten kan ha lidit kan vidare erinras om att bolagsskatten sänktes med 10 procent vid 1992 års taxering och att vinstdelningsskatten upphörde från och med det årets taxering. En förskjutning av beskattningen av ett underlag om 103 473 000 kr från 1991 års taxering till 1992 års taxering gav, med bortseende från räntevinster, en skattevinst uppgående till cirka 18,7 miljoner kr.

Regeringsrätten gör följande bedömning. En viktig princip som enligt Europadomstolens rättspraxis skall beaktas vid tillämpningen av konventionen

är den s.k. proportionalitetsprincipen. Många åtgärder som till sin karaktär är konventionsenliga kan sålunda godtas endast om de också är proportionerliga. Är de oproportionerliga, dvs. mer långtgående än som framstår som rimligt med hänsyn till ändamålet, kan de däremot innefatta ett brott mot konventionen (jfr Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 61). Konventionen griper emellertid inte in på alla områden. Straffmättningsprinciper vid utdömning av ekonomiska påföljder får anses tillhöra de områden som principiellt sett har lämnats åt de enskilda staternas reglering, när straffet inte avser något speciellt av konventionen skyddat intresse såsom t.ex. yttrandefriheten.

När det gäller proportionalitetsprincipens tillämpning med avseende på det svenska skattetilläggsystemet är detta en fråga som i första hand får bedömas med utgångspunkt i de rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 i Europakonventionen innehåller. Vad som därvid skall bedömas är om det står i överensstämmelse med artikel 6 att på grundval av ett i princip strikt ansvar för oriktigt uppgiftslämnande ålägga någon ekonomiska påföljder som kan komma att uppgå till betydande belopp.

Ett sanktionsförfarande riktat mot överträdelser av den deklara-tions- och uppgiftsskyldighet som åvilar de enskilda i skattesammanhang får anses tillgodose ett betydande allmänt intresse. Regeringsrätten har i det föregående funnit att artikel 6 i princip inte hindrar regler om strikt ansvar och att det svenska skattetilläggsförfarandet också på ett godtagbart sätt i det enskilda fallet ger domstolarna möjlighet att pröva om den oriktiga uppgiften lämnats under förhållanden som gör den ursäktlig. Härtill kommer att kravet på proportionalitet har kommit till direkt uttryck i lagtexten genom rekviritet "uppenbart oskäligt". Bestämmelsen avses innebära att skattetillägget kan efterges om påföljden inte står i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tillägget (prop. 1991/92:43 s. 88). Vidare bör i detta sammanhang beaktas att det skattetillägg som påförs aldrig kommer att överstiga ett belopp motsvarande viss bråkdel av den skattelättnad som den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten att lämna uppgift skulle ha medfört.

Sammanfattningsvis finner Regeringsrätten att skattetilläggs-lagstiftningen i sig innefattar en rimlig proportionalitetsavvägning och att den också ger erforderligt utrymme för att låta en sådan avvägning få genomslag i det enskilda fallet.

2.5 Avgörande inom skälig tid m.m.

Vid ett ställningstagande till om skattetillägg skall påföras är det enligt bolaget nödvändigt att ta hänsyn till - förutom oskulds-presumtionen och proportionalitetsprincipen - också övriga rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 ställer upp, särskilt kravet på avgörande inom skälig tid.

RSV anför i detta avseende bl.a. följande. Hanteringen i förevarande mål kan inte anses stå i konflikt med den i artikel 6 stipulerade rätten till domstolsprövning inom skälig tid. Även om så skulle vara fallet kan dock slutsatsen därav inte rimligen bli att underinstansernas beslut bara på grund av detta skall undanröjas. Något krav på en sådan effekt kan enligt RSV inte utläsas av Europakonventionen eller Europadomstolens domar.

Regeringsrätten gör följande bedömning. Konventionen anger inte vad som avses med skälig tid och det är inte heller möjligt att ur domstolens praxis härleda ett krav på någon bestämd tidsfrist inom vilken ett mål skall vara handlagt. Europadomstolen har dock i flera fall funnit att en konventionskränkning förelegat därför att handläggningen av ett ärende eller mål hos nationella förvaltningsmyndigheter eller domstolar dragit ut alltför långt på tiden.

Frågan är emellertid om denna form av konventionskränkning kan beaktas

inom ramen för en skattetilläggsprocess.

Enligt 5 kap. 6 § TL skall skattetillägg helt efterges dels om felaktigheten eller underlåtenheten i vissa avseenden framstår som ursäktlig, dels om det i övrigt framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget. Brister i handläggningen som medför att ett ärende eller mål inte avgörs inom rimlig tid kan i sig inte medföra att en felaktighet eller underlåtenhet framstår som ursäktlig. Fråga är då om eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" kan vara tillämplig.

Sistnämnda eftergiftsgrund tillkom genom lagstiftning år 1991 som trädde i kraft den 1 januari 1992 och skall tillämpas första gången vid 1991 års taxering. I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1991/92:43 s. 87) framhölls att eftergiftsgrunden var avsedd för situationer där den oriktiga uppgiften visserligen inte kunde anses ursäktlig men där avgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet kunde framstå som orimlig. Dessa situationer, som det inte ansågs möjligt att belysa med konkreta exempel, tog främst sikte på fall där eftergiftsgrunden skulle fungera som en "ventil" när andra eftergiftsgrunder inte var tillämpliga. För eftergift krävdes att påföljden i dessa fall inte stod i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget. Oskäligheten kunde - framhölls det - ha sin grund i den vid uppgiftslämnandet föreliggande situationen men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades.

För allmän domstol gäller att rätten enligt 29 kap. 5 § brottsbalken vid straffmätning skall beakta om en i förhållande till brottets art ovanligt lång tid förflutit sedan brottet begicks. Om det med hänsyn till en sådan omständighet är uppenbart oskäligt att döma till påföljd skall rätten enligt 6 § i samma kapitel meddela påföljdseftergift. I förarbetena till denna lagstiftning uttalades bl.a. att det i princip var tiden innan den tilltalade fick del av åtalet som avsågs. Vidare uttalades att påföljdseftergift kan komma i fråga främst vid mindre allvarlig brottslighet och att det således är givet att brottets svårhetsgrad sätter gränser för användandet av institutet påföljdseftergift (prop. 1987/88:120 s. 95 och 97). Vid val av påföljd gäller vidare enligt 30 kap. 4 § brottsbalken att rätten skall fästa särskilt avseende vid omständigheter som talar för en lindrigare påföljd än fängelse och att rätten därvid skall beakta sådana omständigheter som anges i 29 kap. 5 § brottsbalken. Lagstiftaren har således när det gäller brott som faller inom brottsbalksområdet föreskrivit att det vid påföljdsval och straffmätning under vissa förutsättningar finns skäl att beakta att lång tid förflutit mellan brottet och den tidpunkt då påföljden bestäms. Det torde mot bakgrund av dessa bestämmelser finnas möjligheter för allmän domstol att beakta att Europakonventionens krav på skälig tid har åsidosatts när en påföljd skall bestämmas (jfr när det gäller skattebrott NJA 1998 s. 283 och Munck i Tidskrift för Sveriges Domareförbund 1/2000 s. 10).

Vid en jämförelse med den situation där skattetillägg aktualiseras kan till en början konstateras att TL saknar motsvarighet till brottsbalkens uttryckliga bestämmelser om hänsynstagande till att ovanligt lång tid förflutit sedan brottet begicks. Inte heller finns inom det administrativa sanktionsförfarandet någon möjlighet till val av annan påföljd än skattetillägg eller möjlighet till annan form av jämkning än hel eftergift. Vidare kan konstateras att till skillnad mot vad som gäller för utdömande av brottspåföljd i en brottmålsprocess skattetilläggsförfarandet alltid inleds med att en administrativ myndighet, skattemyndigheten, påför skattetillägg och då i regel i nära anslutning till det handlande som föranleder skattetillägget. Det föreligger således i nu berörda hänseenden skillnader mellan brottmålsprocessen och skattetilläggsprocessen.

Som redovisats ovan ansågs det i förarbetena till den lagstiftning som låg till grund för tillkomsten av eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" inte möjligt att ange några konkreta situationer där en tillämpning av eftergiftsgrunden aktualiserades. Det får emellertid mot bakgrund av det senast anförda anses klart att enbart det förhållandet att en skattetilläggsfråga slutligt kommer att

avgöras först efter vad som enligt Europakonventionen är att bedöma som oskälig tid inte regelmässigt kan medföra att skattetillägg inte påförs. Eftergiftgrunden uppenbart oskäligt kan således, även i belysning av att konventionen numera utgör svensk lag, inte utnyttjas som ett mer allmänt remedium för att komma till rätta med den form av konventionskränkning som består i att ärendet eller målet inte avgörs inom skälig tid.

Det senast sagda behöver dock inte utesluta att det i vissa situationer kan finnas anledning att anlägga samma synsätt vid påförande av skattetillägg som när det gäller att döma ut en brottspåföljd sedan ovanligt lång tid förflutit från brottet. Även om skattetillägget initialt påförs redan genom ett beslut av skattemyndigheten får det naturligtvis anses klart otillfredsställande om det efter ett överklagande av skattemyndighetens beslut inte kommer att föreligga ett lagakraftvunnet avgörande inom skälig tid. Detta blir särskilt påtagligt om en överinstans efter en utdragen skatteprocess skulle finna att ett skattetilläggsbeslut som undanröjts i en lägre domstolsinstans rätteligen bör fastställas. I en sådan situation bör, om mycket lång tid förflutit från det att skattetillägg först påfördes till dess det genom slutligt avgörande åter skall påföras, eftergift kunna övervägas med hänsyn till att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

3 Skattetillägget och brottsbalkens promulgationslag

Som redovisats ovan tas skattetillägg vid inkomstbeskattningen i vissa situationer ut med en procentsats om 20 procent i stället för normala 40 procent. Med verkan fr.o.m. 1992 års taxering infördes bestämmelser som innebar att den lägre procentsatsen gällde även vid periodiseringsfel och därmed jämställda förfaranden som generellt sett ansetts innebära en lägre risk för skattebortfall än flertalet andra feltyper. Procentsatsen vid periodiseringsfel har vidare fr.o.m. 1997 års taxering satts ned ytterligare till 10 procent. Av övergångsbestämmelserna till nu berörda lagändringar framgår att de nya lägre procentsatserna vid periodiseringsfel inte skall tillämpas på förhållanden som är hänförliga till tidigare taxeringsår än de angivna (1992 resp. 1997).

Vad gäller handläggningen av detta mål har bolaget gjort gällande att en analog tillämpning av 5 § andra stycket promulgationslagen skulle medföra att den oriktiga uppgiften - som enligt bolagets förmenande är att jämställa med ett periodiseringsfel - med beaktande också av proportionalitetsprincipen bör leda till att skattetillägget efterges i sin helhet med stöd av eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt i 5 kap. 6 § TL. I varje fall borde enligt bolagets mening en analog tillämpning av promulgationslagen leda till att skattetillägg inte påförs efter en högre procentsats än nu gällande procentsats för periodiseringsfel, 10 procent.

RSV har rörande promulgationslagens tillämplighet anfört följande. Utgångspunkten för bolagets argumentation i denna del tycks vara att bolaget anser att det som sägs i 5 § i promulgationslagen inte kan eller i varje fall inte skall frångås om strafflagstiftning ändras i mildrande riktning. Den utgångspunkten är emellertid enligt RSV:s mening felaktig. Det går med andra ord utmärkt att till och med i samband med ändringar i mildrande riktning av ren strafflagstiftning genom övergångsbestämmelser föreskriva att tidigare gällande strängare straff skall utdömas för brott som begåtts före ikraftträdandet (jfr NJA 1995 s. 606).

Regeringsrätten gör följande bedömning. Enligt 5 § andra stycket promulgationslagen, som är tillämplig även inom specialstraffrättens område, gäller - med avseende på den övergångsproblematik som kan uppkomma i samband med att en straffrättslig lagstiftning ändras - att straff i princip skall bestämmas efter den lag som gällde när gärningen företogs. Gäller annan lag när dom meddelas, skall dock den lagen tillämpas, om den leder till frihet från straff eller till lindrigare straff. Bestämmelsernas tillämplighet torde dock vara begränsad till ändringar av sådan lagstiftning som enligt intern svensk rätt är att hänföra till straffrättens område. En analog tillämpning av

promulgationslagens bestämmelser inom beskattningsområdet (inbegripet reglerna om skattetillägg) bör enligt Regeringsrättens mening inte komma i fråga.

När särskilda övergångsregler saknas leder ändå allmänna förvaltningsrättsliga principer i många fall till samma resultat som en analog tillämpning av promulgationslagen skulle göra (jfr bl.a. RÅ 1988 ref. 132). Vid de tidigare berörda nedsättningarna av procentsatsen för skattetillägg vid periodiseringsfel meddelades emellertid uttryckliga övergångsbestämmelser som innebar att den lägre procentsatsen skall tillämpas första gången vid 1992 resp. 1997 års taxering. Vid den taxering som målet gäller, 1991 års taxering, skall således bestämmelserna om lägre procentsats vid periodiseringsfel inte tillämpas.

4 Skattetilläggsfrågan i detta mål

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

Den skatterättsliga frågeställning som ligger till grund för skattemyndighetens beslut rör förutsättningarna för avsättning till internvinstkonto. Även om bolaget i Regeringsrätten begränsat sin talan till frågan om skattetillägget skall undanröjas eller efterges finner Regeringsrätten nödvändigt att som ett led i bedömningen av om oriktig uppgift föreligger ta ställning i den materiella taxeringsfrågan.

Förutsättningarna för avdrag för avsättning till internvinstkonto angavs i den vid 1991 års taxering gällande bestämmelsen i punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL. I anvisningspunkten föreskrevs bl.a. följande:

Har ett svenskt moderföretag sålt lagertillgångar till ett utländskt dotterföretag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick på utländsk marknad och kvarligger sådana tillgångar osålda hos dotterföretaget vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, medges avdrag för avsättning till internvinstkonto.

Regeringsrätten finner i likhet med skattemyndigheten och underdomstolarna att bestämmelserna om avdrag för avsättning till internvinstkonto inte är tillämpliga beträffande försäljningen från det s.k. C2-lagret eftersom bolagets försäljning får anses ha skett till det utländska dotterbolaget Volvo Europa Truck NV och detta bolag inte hade de aktuella varorna i lager vid utgången av beskattningsåret.

Vad härefter gäller frågan om bolaget lämnat oriktig uppgift i sin deklaration med avseende på den i deklarationen redovisade avsättningen till internvinstkonto gör Regeringsrätten följande bedömning.

Bolaget har i bilaga till deklarationen redovisat "internvinster i utländska koncernbolags Volvolager". Den avsättning till internvinstkonto som gjorts angavs i bilagan avse den vinst bolaget tillgodogjort sig på försäljningen av produkter som vid årsskiftet fortfarande fanns kvar i lager hos vissa utländska koncernbolag. Avsättningen avsåg i sin helhet reservdelar. I bilagan angavs vidare hur avsättningen fördelats på ett antal utländska koncernbolag. Däremot saknades uppgifter om att i underlaget för internvinstavsättningen även medtagits varor som inte legat kvar i lagret hos det dotterbolag som köpt varan utan sålts vidare till ett annat koncernbolag. Bolaget får härigenom anses ha lämnat sådan oriktig uppgift rörande förutsättningarna för avdrag för avsättning till internvinstkonto som enligt 5 kap. 1 § TL utgör grund för att påföra skattetillägg.

Beträffande frågan om det finns förutsättningar för eftergift av det skattetillägg

som påförts bolaget utgör, enligt vad Regeringsrätten redovisat ovan, det som bolaget anfört rörande hänsynstagande till ändrad lagstiftning vid nästföljande års taxering inte en omständighet som medför att påfört skattetillägg bör undanröjas eller efterges till någon del. Vidare är omständigheterna i detta mål, där fråga är om ett stort felaktigt gjort avdrag som om det godtagits skulle ha medfört en betydande skattevinst, inte sådana att det framstår som oproportionerligt att ta ut skattetillägget. Inte heller har taxeringsfrågan varit av sådan beskaffenhet att den sedd för sig eller sammantaget med övriga åberopade omständigheter i målet utgör skäl för eftergift av skattetillägget. Detta gäller särskilt mot bakgrund av att det här är fråga om ett stort företag som får förutsättas ha god sakkunskap på området.

Vad härefter gäller frågan om eftergift med tillämpning av eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt med hänsyn till den tid som förflutit innan skattetilläggsfrågan nu slutligt avgörs genom Regeringsrättens dom är följande att beakta. Omprövningen av skattemyndighetens beslut den 21 december 1992 att påföra bolaget skattetillägg initierades av bolaget genom ett överklagande daterat den 7 juli 1993. Bolaget utvecklade dock grunderna för sitt överklagande först i skrivelse dagtecknad den 3 januari 1995. Vidare har det i de olika domstolsinstanserna förekommit en mycket omfattande skriftväxling mellan parterna. Handläggningen av skattetilläggsfrågan kan därför varken i varje instans eller sammantaget fram till och med Regeringsrättens avgörande anses ha varit oskäligt lång. Vad som förekommit i målet ger inte heller vid handen att det i övrigt skulle ha förelegat några brister i ärendets eller målets handläggning som skulle innebära någon form av konventionskränkning. Vid nu angivna förhållanden och då utredningen i målet inte heller i övrigt ger vid handen att grund för eftergift med stöd av 5 kap. 6 § TL föreligger skall bolagets överklagande i vad det avser skattetillägg avslås.

5 Ersättning för biträdeskostnader

Enligt 3 § ersättningslagen skall en skattskyldig, som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna under vissa i lagen angivna förutsättningar.

Intill den 1 juli 1994 gällde enligt dåvarande 4 § ersättningslagen att ersättning fick beviljas endast till den del det var oskäligt att kostnaden bars av den skattskyldige med hänsyn till flera olika faktorer, bl.a. ärendets eller målets utgång och den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden. Vidare följde av 7 § samma lag att frågor om ersättning för kostnader i ärenden hos skattemyndigheten skulle prövas av länsrätten.

Från och med den 1 juli 1994 gäller, enligt bestämmelser som har tagits in i 3 § ersättningslagen, att ersättning får beviljas om 1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, 2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3. det finns synnerliga skäl för ersättning. Vidare gäller från nämnda dag enligt 7 § ersättningslagen att en framställning om ersättning skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet. Det ankommer således numera på skattemyndigheten själv att pröva ersättningsanspråk som uppkommit i ett omprövningsärende hos myndigheten. Enligt övergångsbestämmelserna till nu berörda ändringar skall äldre bestämmelser fortfarande gälla i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. I förarbetena till lagstiftningen uttalades att det utan särskilt stadgande torde framgå att med anhängiggörande även avses att ett ärende omprövas, revision påbörjas m.m. på initiativ av en förvaltningsmyndighet (prop. 1993/94:151 s. 177).

Av handlingarna i målet framgår att bolagets överklagande av skattemyndighetens omprövningsbeslut inkom till skattemyndigheten den 2 augusti 1993 och att skattemyndighetens obligatoriska omprövningsbeslut

meddelades den 15 maj 1995. Vidare framgår att överklagandet och övriga handlingar kom in till länsrätten den 23 maj 1995.

Bolaget har i målet yrkat ersättning för kostnader avseende upprättande av överklagandet till länsrätten med 30 240 kr samt för kostnader för övrigt arbete i länsrätten med 26 630 kr. Bolaget har vidare yrkat ersättning för kostnader som uppkommit i kammarrätten och Regeringsrätten.

På grund av lagändringarna uppkommer till en början frågan vilka bestämmelser som skall tillämpas vid prövningen av de ersättningsanspråk som bolaget framställt.

Bolaget anför till utvecklande av sin talan i kostnadsersättningsfrågan sammanfattningsvis följande. Bolagets uppfattning är att även de kostnader bolaget haft för överklagandet till länsrätten skall behandlas enligt ersättningslagen i dess lydelse fr.o.m. den 1 juli 1994. Av övergångsbestämmelserna till de ändringar som trädde i kraft sistnämnda datum framgår att äldre bestämmelser fortfarande skall gälla i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Med anhängiggörande jämställs enligt förarbetena den dag då ärendet omprövas av skattemyndigheten, dvs. den dag då myndigheten fattar sitt obligatoriska omprövningsbeslut. Skattemyndighetens obligatoriska omprövningsbeslut fattades den 15 maj 1995. Kostnaderna för överklagandet skall därför bedömas enligt ersättningslagens lydelse fr.o.m. den 1 juli 1994. - I den mån Regeringsrätten anser att kostnaderna för bolagets överklagande till länsrätten är hänförliga till målet i länsrätten och således inte till ett ärende hos skattemyndigheten, kommer tidpunkten för när bolagets överklagande kom in till länsrätten att få avgörande betydelse. Även med detta synsätt gäller att samtliga kostnader för överklagandet har uppkommit i ett mål som anhängiggjorts efter den 1 juli 1994, vilket innebär att bolagets ersättningsanspråk skall bedömas med stöd av ersättningslagens lydelse efter nämnda tidpunkt. - Bolaget bör vidare tillerkännas ersättning för samtliga kostnader eftersom det skulle leda till orimliga konsekvenser om en skattskyldig skulle tillerkännas ersättning endast avseende delar av en argumentation rörande en och samma fråga. Såvitt gäller frågan om en eventuell jämkning av ersättningsnivån, gör bolaget även gällande att ersättningslagen i princip inte ger utrymme för att jämka de kostnader som bolaget har åsamkats om inte lagliga förutsättningar för jämkning enligt 5 § ersättningslagen är för handen. Någon sådan jämningsgrund är inte åberopad.

RSV anför vad gäller frågan om kostnadsersättning följande. Bolaget initierade ett ärende hos skattemyndigheten när bolaget i augusti 1993 gav in sitt överklagande av skattemyndighetens omprövningsbeslut den 21 december 1992 till skattemyndigheten. Det ärendet avslutades genom att skattemyndigheten fattade sitt s.k. obligatoriska omprövningsbeslut den 15 maj 1995. Med hänsyn till när detta ärende anhängiggjordes bör de kostnader i ärendet som bolaget lagt ned under den tid då överklagandet handlades av skattemyndigheten prövas med utgångspunkt i den äldre lydelsen av ersättningslagen. Med beaktande av den restriktivitet som präglar tillämpningen av ersättningslagen i dess äldre lydelse är bolaget enligt RSV:s mening inte berättigat till ersättning för någon del av de kostnader som hänförs sig till berörda ärenden hos skattemyndigheten. - Prövningen av bolagets rätt till ersättning för kostnader hänförliga till processen i länsrätt och kammarrätt skall ske med utgångspunkt i ersättningslagens lydelse fr.o.m. den 1 juli 1994. Det innebär att bolaget är berättigat till ersättning för skäliga kostnader för ombud eller biträde om bolaget helt eller delvis vinner bifall till sin talan i Regeringsrätten. Om så inte blir fallet kan ersättning utgå ändå, dock bara om målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning. I enlighet med RSV:s inställning bör bolaget inte vinna bifall till sin talan i något avseende. Ersättning på den grunden bör därför inte aktualiseras. Inte heller föreligger synnerliga skäl för ersättning. Eftersom Regeringsrätten meddelat prövningstillstånd i målet får emellertid målet eller

delar av det anses avse fråga av betydelse för rättstillämpningen, vilket medför att bolaget på denna grund skulle kunna vara berättigat till ersättning. Med dessa utgångspunkter och med beaktande av att bolagets argumentation om undanröjande av skattetillägget enligt interna svenska regler knappast kan anses ha något prejudikatintresse blir slutsatsen att ersättning bara bör medges för kostnader som knyter an till bolagets argumentation rörande skattetilläggets förenlighet med Europakonventionen. I denna del har bolaget över huvud taget inte anfört någonting i processen i länsrätten och bolagets argumentation i kammarrätten i detta avseende är begränsad. I avsaknad av uppgifter om vilken tid som nedlagts på denna argumentation liksom kostnaden per tidsenhet tillstyrker RSV att bolaget medges ersättning med skäliga 4 000 kr avseende kostnader i kammarrätten och med 20 000 kr, inklusive mervärdesskatt, avseende kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten gör följande bedömning. Med att ett ärende är anhängigt hos en myndighet förstås att myndigheten är skyldig att företa något slags prövning som utmynnar antingen i ett beslut som innefattar myndighetens ställningstagande till den väckta sakfrågan eller innebär att myndigheten utan sakprövning skiljer sig från ärendet, exempelvis genom att detta avskrivs eller avvisas. Ett ärende om skatt anhängiggörs hos skattemyndigheten antingen genom att någon utomstående gör en framställning hos myndigheten eller genom att denna själv tar initiativet till en åtgärd.

I ärenden om skatt gäller att skattemyndigheten enligt 4 kap. TL har att fatta grundläggande beslut om årlig taxering. Skattemyndigheten skall vidare på begäran av den skattskyldige meddela omprövningsbeslut. Omprövningsbeslut till såväl fördel som nackdel för den skattskyldige får också meddelas på initiativ av skattemyndigheten. Skattemyndigheten skall vidare, enligt 6 kap. 6 § TL, om dess beslut överklagas, ompröva det överklagade beslutet (obligatorisk omprövning). Ett överklagande förfaller om skattemyndigheten ändrar beslutet såsom den skattskyldige begär. Om myndigheten ändrar beslutet på annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. När överklagandet inte avvisas eller förfaller skall skattemyndigheten enligt 6 kap. 7 § TL överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till länsrätten, där målet enligt vad som följer av 44 § förvaltningsprocesslagen blir anhängigt hos domstolen. Ett överklagande som förfallit eller avvisats kommer således inte att bli anhängigt hos domstolen.

Kostnader som uppkommer med anledning av att ett beslut överklagas får i princip anses hänförliga till målet hos den instans som skall pröva överklagandet. När skattemyndigheten med anledning av ett överklagande ändrar sitt beslut såsom klaganden begär och överklagandet därmed förfaller får kostnaderna med anledning av överklagandet dock i sin helhet anses ha uppkommit i ett ärende hos skattemyndigheten. I denna situation kommer ju något mål aldrig att anhängiggöras hos länsrätten. Om myndigheten inte till någon del ändrar det överklagade beslutet kommer emellertid ett mål att anhängiggöras hos länsrätten och omprövningsbeslutet får i en sådan situation närmast karaktären av skattemyndighetens yttrande i det vid länsrätten anhängiggjorda målet (jfr prop. 1989/90:74 s. 320). I sådant fall bör också alla kostnader som uppkommit med anledning av överklagandet anses hänförliga till målet i länsrätten. I de fall då det överklagade beslutet endast delvis ändras i enlighet med klagandens yrkande får på motsvarande sätt endast ersättningsanspråk hänförliga till frågor som länsrätten har att pröva med anledning av överklagandet anses ha uppkommit i det hos länsrätten anhängiggjorda målet.

I förevarande mål har skattemyndigheten i sitt obligatoriska omprövningsbeslut till alla delar avslagit bolagets yrkande och överlämnat handlingarna i ärendet till länsrätten dit handlingarna inkom den 23 maj 1995. Vid sådant förhållande är bolagets ersättningsanspråk med anledning av överklagandet av skattemyndighetens beslut hänförliga till målet i länsrätten. Då målet

anhängiggjordes i länsrätten först den 23 maj 1995 är det ersättningslagen i dess lydelse efter den 1 juli 1994 som är tillämplig på dessa ersättningsanspråk. Även bolagets anspråk på ersättning för övriga kostnader i länsrätten samt för kostnader i kammarrätten och Regeringsrätten skall bedömas i enlighet med nu gällande lagstiftning som bl.a. innebär att oavsett utgången i målet ersättning kan medges om målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. En första förutsättning, såväl enligt tidigare som nu gällande lagstiftning, är dock enligt 3 § ersättningslagen att fråga skall vara om kostnader som skäligen behövs för att ta till vara den skattskyldiges rätt. Huvudfrågan i målet har hos skattemyndigheten, länsrätten och kammarrätten varit själva taxeringsfrågan, dvs. om bolaget haft rätt att göra avdrag för avsättning till internvinstkonto på det sätt som bolaget yrkat i sin deklaration. I denna fråga kan bolaget inte skäligen anses behövt ha några ersättningsgilla kostnader för att ta till vara sin rätt.

Till viss del i kammarrätten och i allt väsentligt i Regeringsrätten har målet dock rört frågan om det påförda skattetillägget i olika hänseenden är förenligt med Europakonventionen. I denna del får målet anses ha rört en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det får också anses rimligt att bolaget i denna del anlitat biträde för att utföra sin talan. Även om bolaget inte till någon del vunnit bifall till sin talan, bör ersättning medges för de kostnader som skäligen varit påkallade för tillvaratagande av bolagets rätt i skattetilläggsfrågan.

När det gäller kostnaderna i kammarrätten och Regeringsrätten har bolaget yrkat ersättning för biträdeskostnader med betydande belopp utan närmare angivande av vad ersättningsbeloppen avser eller den tid som nedlagts. Regeringsrätten finner att bolaget, med beaktande av bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, bör medges ersättning för sina kostnader i kammarrätten med skäliga 10 000 kr och för kostnader i Regeringsrätten med skäliga 40 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår bolagets överklagande i vad det avser skattetillägg och ersättning för kostnader hänförliga till överklagandet till länsrätten och processen i övrigt i länsrätten.

Regeringsrätten beviljar, med ändring av kammarrättens dom, bolaget ersättning enligt ersättningslagen för dess kostnader i kammarrätten med 10 000 kr och beviljar bolaget ersättning enligt samma lag för dess kostnader i Regeringsrätten med 40 000 kr.

II.

Skattemyndigheten i Örebro län beslutade den 19 december 1997 att påföra Scania-Bilar i Örebro AB (bolaget) skattetillägg vid 1997 års taxering med 10 procent av den skatt som belöpte på taxerad inkomst samt med 10 procent å en fjärdedel av ett underskott om 246 646 kr. Skattemyndigheten beräknade skattetillägget till 20 679 kr, vilket belopp påfördes bolaget som tillkommande skatt.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och ansökte i skrivelse den 4 februari 1998 om anstånd med betalning av skattetillägget till dess frågan om tillägget blivit slutligt avgjord.

Skattemyndigheten avlog genom beslut den 25 februari 1998 bolagets begäran om anstånd och motiverade beslutet bl.a. med att inte något av de rekvisit som angavs i 49 § uppbördslagen (1953:272), UBL, som förutsättning för beviljande av anstånd förelåg i ärendet.

Bolaget överklagade hos länsrätten och yrkade anstånd med betalning av skattetillägget till dess målet om skattetillägget blivit slutligt prövat och att länsrätten skulle besluta att skattemyndighetens betalningsbeslut inte skulle verkställas innan länsrätten hade tagit ställning i anståndsfrågan (inhibition).

Till stöd för sin talan anförde bolaget i huvudsak följande. Skattetilläggsbeslutet var felaktigt och kränkte bolagets rättigheter eftersom någon grund för att påföra skattetillägg inte förelåg och någon oriktig uppgift inte hade lämnats. Någon konkret felaktighet hade skattemyndigheten varken påstått eller än mindre visat var för handen. Frågan var enbart om en annan uppfattning om värderingen av leasingkontrakt. - Vad gällde beslutet att påföra skattetillägg hade skattemyndigheten gjort sig skyldig till grovt handläggningsfel genom att omprövningsbeslutet rörande skattetillägget hade fattats i skattenämnd utan att bolaget blivit underrättat. Skattemyndigheten hade vid sitt beslut att påföra skattetillägg inte tagit hänsyn till konventionen (den 4 november 1950).angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen), som från och med den 1 januari 1995 gäller som lag i Sverige. Europadomstolen hade i två rättsfall (71/1996/690/882 och 75/1996/694/886; domar den 29 augusti 1997) förklarat att skattetillägg är att anse som straff i Europakonventionens mening. Dessa domar innebär att straffrättsliga och straffprocessuella regler gäller vid påförande av skattetillägg. - Att straffrättsliga regler gäller innebär bl.a. att de subjektiva brottsrekvisiten måste prövas. I de svenska skattetilläggsreglerna finns inget lagstadgat om några subjektiva rekvisit. Skall subjektiva rekvisit presumeras kan endast direkt uppsåt till följd av direkt handlande komma ifråga. Skattemyndigheten hade inte påstått än mindre bevisat att något direkt uppsåt förelåg i nu förevarande fall. Enligt Europadomstolens praxis krävs av straffregler att de är klara och entydiga. Svenska skatterättsliga regler uppfyller inte det kravet. I förevarande fall är det dessutom fråga om olika bedömningar. Straff är givetvis uteslutet i bedömningsfrågor. Skattemyndigheten hade tillämpat skattetilläggsreglerna på ett felaktigt sätt och skattetillägget skulle därför undanröjas. - Det kränkte bolagets rättigheter och det var i strid med oskuldspresumtionen i Europakonventionens artikel 6.2 att skattetillägget skulle betalas innan prövning av frågan hade skett i domstol. - Med anledning av överklagandet omprövade skattemyndigheten beslutet från den 25 februari 1998 men fann i omprövningsbeslut den 12 mars 1998 inte skäl att ändra sitt tidigare beslut.

Länsrätten i Örebro län (1998-03-25, ordförande Sundberg) yttrade: Länsrätten prövar inte frågan om inhibition särskilt utan företar målet direkt till slutligt avgörande. - Av 49 § 1 mom. UBL framgår att skattemyndigheten får medge en skattskyldig anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta om det kan antas att den skattskyldige kommer att få nedsättning av eller befrielse från det belopp som påförts honom, om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och utgången i ärendet eller målet är oviss, eller om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och betalningen av det påförda beloppet skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obillig. - Länsrätten gör följande bedömning. - Länsrätten gör samma bedömning som skattemyndigheten och finner att förutsättningar inte visats föreligga för att medge anstånd med inbetalning av tillkommande skatt. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade hos kammarrätten och vidhöll sitt yrkande om anstånd med erläggande av det påförda skattetillägget med i allt väsentligt samma argumentering som upptagits i länsrättens dom.

Skattemyndigheten bestred bifall.

Kammarrätten i Jönköping (1999-02-18, Wahlqvist, Nordling, referent, Gustafsson) yttrade: Kammarrätten meddelar prövningstillstånd. - Det görs från bolagets sida gällande att behandlingen av anståndsfrågan är direkt avhängig av hur frågan om huruvida skattetillägg alls bort påföras, främst i straffrättsligt hänseende, handläggs. Såttillvida är detta riktigt i den meningen att anståndsfrågan kan ses som ett interimistiskt inslag i sagda handläggning.

Skattetillägget är dock icke föremål för prövning förevarande mål, och kammarrätten bör därför ej göra uttalanden härom som kan påverka länsrättens bedömning därav. Detta kan emellertid ej, mot bakgrund av gällande regler, helt undvikas; ställning måste i anståndsfrågan tas till graden av ovisshet i fråga om utgången i skattetilläggsfrågan. Vid prövning enligt nationell lagstiftning framstår ej denna utgång som så oviss att förutsättningar för anstånd föreligger. - För påförande av skattetillägg är intet subjektivt rekvisit uppställt. Uttalanden som går ut på att skattemyndigheten ej visat uppsåt eller ens vårdslöshet - man får närmast ett intryck av att detta skulle vara något som åligger skattemyndigheten - är på grund härav meningslösa. Skattemyndigheten har ingen sådan bevisbörda. - Europakonventionen är förvisso numera gällande rätt i Sverige. Härav skulle då möjligen följa att ett skattetillägg är att se som en straffrättslig sanktion med allt detta för med sig av straffprocessuella aspekter på förfarandet. Synsättet är i och för sig icke anmärkningsvärt: ett skattetillägg medför att omröstningsreglerna som gäller i brottmål blir tillämpliga, och muntlig förhandling i fråga om ett skattetillägg är praktiskt taget obligatorisk, om skattskyldig begär sådan. De subjektiva inslag som må finnas beaktas icke vid påförandet av ett skattetillägg, vilket ingalunda strider mot Europakonventionen med hänsyn till att ytterligare en sida av saken finnes, nämligen att ett påfört skattetillägg kan efterges med tillämpning av regler som inte är så ogynnsamma för den skattskyldige. - Förevarande mål avser, som nämnts, icke skattetillägget som sådant utan anstånd med erläggande av ett påfört sådant, låt vara att det icke är lagakraftvunnet. Det är svårt att se hur ett vägrat anstånd skulle kunna konstrueras som ett brott mot regeln om "presumption of innocence", eftersom det skulle innebära att en bärande tanke i svenska skatteregler, dvs. att taxeringsbeslut får verkställas utan hinder av att de icke vunnit laga kraft, skulle strida mot Sveriges internationella åtaganden. Kammarrätten finner ej skäl att för sin del instämma i denna tankegång utan nöjer sig med att konstatera att skäl för begärt anstånd ej förebragts. Bolagets talan skall således avslås. Vad som anförts om påstådda rättegångsfel hos underinstanserna leder ej till annat slut. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan och anförde bl.a. att Europakonventionen var tillämplig på svenska skattetillägg och att krav på betalning av ifrågavarande skattetillägg, innan frågan om skattetillägg slutligt prövats av domstol, stred mot den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i Europakonventionen.

Prövningstillstånd meddelades.

RSV bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2000-12-15, Swartling, Baekkevold, Eliason, Schäder, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget påfördes vid 1997 års inkomsttaxering skattetillägg av skattemyndigheten enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) på grund av oriktig uppgift i självdeklarationen. Bolaget yrkar anstånd med betalningen av skattetillägget till dess att slutlig dom föreligger i skattetilläggsfrågan och åberopar därvid i huvudsak att krav på betalning dessförinnan strider mot den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i Europakonventionen.

Europakonventionen är svensk lag enligt SFS 1994:1219. Artikel 6.2 har i den till lagen fogade översättningen från de engelska och franska originaltexterna följande lydelse: "Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts."

I målet uppkommer till att börja med frågan om artikel 6 i Europakonventionen över huvud taget är tillämplig i fråga om skattetillägg. Regeringsrätten har i ett annat mål som avgjorts denna dag (mål nr 1900-1998) funnit att så är fallet. Regeringsrätten har i det målet också konstaterat att det inte finns något principiellt hinder mot att låta skattetillägg i första instans påföras av administrativ myndighet samt att den i artikel 6.2 stadgade oskuldspresumtionen i sig inte heller utgör något hinder mot att påföra

skattetillägg.

Nästa fråga är då om artikel 6.2 hindrar verkställighet av ett inte lagakraftvunnet beslut om skattetillägg. Artikelns uttryck för att en oskuldspresumtion skall gälla till dess skulden lagligen fastställts. Av artikelns ordalydelse kan inte utläsas att en brottspåföljd som fastställts inte får gå i verkställighet innan beslutet vunnit laga kraft. Det förekommer också både i Sverige och i andra europeiska länder att reguljära brottspåföljder kan verkställas trots att beslutet inte har vunnit laga kraft (jfr Johan Munck, Tidskrift för Sveriges Domareförbund nr 1/2000 s. 16).

Det finns inte heller i Europadomstolens praxis något stöd för att artikel 6.2 skall anses hindra verkställighet av inte lagakraftvunna beslut angående brottspåföljder. Det bör i sammanhanget framhållas att den europeiska kommissionen för mänskliga rättigheter uttryckligen godtagit omedelbar verkställighet av skattetillägg i målet Källander mot Sverige (mål nr 12693/87).

Regeringsrättens slutsats är att artikel 6.2 inte hindrar verkställighet på den grunden att ett beslut om skattetillägg inte vunnit laga kraft.

Det återstår då att ta ställning till om det för verkställighet av ett myndighetsbeslut om skattetillägg krävs att saken har prövats av domstol.

Av artikel 6.1 framgår att den som anklagas för brott har rätt till domstolsprövning av sin sak. Bestämmelserna i artikel 6 anses dock inte hindra att frågor som omfattas av artikeln behandlas av en administrativ myndighet under förutsättning att den enskilde i efterhand har möjlighet att få saken prövad av en domstol som fullt ut kan tillgodose de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikeln (jfr Europadomstolens domar i bl.a. målen Le Compte, Van Leuven och De Meyere, dom den 23 juni 1981 Serie A nr 43, Albert och Le Compte, dom den 10 februari 1983 Serie A nr 58 samt Bendenoun, dom den 24 februari 1994 serie A nr 284).

Det är enligt Regeringsrättens mening oklart i vad mån oskuldspresumtionen skall anses ställa krav på att ett myndighetsbeslut om brottspåföljd som överklagats inte får verkställas innan domstol prövat överklagandet. Frågan torde inte ha prövats av Europadomstolen. Det synes dock rimligt att utgå från att verkställighet inte får ske om den skulle innebära att rättsläget över huvud taget inte kan återställas om den efterföljande domstolsprövningen leder till att myndighetens beslut ändras.

När det gäller skattetillägg har den skattskyldige möjlighet att överklaga ett myndighetsbeslut om påförande av skattetillägg till domstol. Om den skattskyldige får bifall till sitt överklagande återbetalas eventuellt inbetalt belopp jämte ränta. Den skattskyldige har också möjlighet att i samband med överklagandet begära anstånd. Till dess anståndsfrågan prövats i domstol torde i regel inte några indrivningsåtgärder vidtas (jfr prop. 1996/97:100 s. 352). Anstånd kan - enligt de regler som är aktuella i förevarande mål - medges om det kan antas att den skattskyldige kommer att få nedsättning av eller befrielse från det belopp som påförts honom, om utgången i ärendet eller målet är oviss eller om betalningen av det påförda beloppet skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obillig. I vissa fall kan det krävas säkerhet för att anstånd skall medges. (49 § 1 och 2 mom. uppbördslagen, 1953:272; numera i sak överensstämmande bestämmelser i 17 kap. 2 och 3 §§ skattebetalningslagen, 1997:483).

Anståndsreglerna ger den skattskyldige möjlighet att få till stånd en preliminär bedömning i domstol av den slutliga utgången i skattetilläggsålet. Om den skattskyldige avstår från denna möjlighet eller om domstolen efter en prövning finner att det varken kan antas att den skattskyldige kommer att vinna bifall i sakfrågan eller ens att utgången är oviss och om det inte heller finns skäl för bedömningen att en betalning av skattetillägget skulle medföra betydande skadeverkningar, kan det enligt Regeringsrättens mening inte vara oförenligt

med artikel 6.2 att kräva omedelbar verkställighet.

Kammarrätten har i det aktuella fallet funnit att utgången i skattetilläggsålet, vid en prövning enligt nationell lagstiftning, inte framstår som så ovisst att förutsättningar för anstånd föreligger. Regeringsrätten delar denna uppfattning. Inte heller finns grund för att anta att en betalning av skattetillägget i förevarande fall skulle medföra betydande skadeverkningar. I enlighet med det nyss sagda kan kravet på omedelbar verkställighet vid sådana förhållanden inte anses innefatta någon kränkning av artikel 6.2.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredragna maj-november 2000, föredragande Eriksson, målnummer 1900-1998 (I) och 2922-1999 (II)

Sökord: Europakonventionen; Skattetillägg

Litteratur: Prop. 1971:10, s. 194-200; prop. 1975/76:209, s. 125; prop. 1987/88:120, s. 95 och 97; prop. 1989/90:74, s. 320; prop. 1991/92:43, s. 87 och 88; prop. 1993/94:151, s. 177; prop. 1996/97:100, s. 352; SOU 1993:40, Del B, s. 47; SOU 1996:116, s. 108-119 och 167-170; Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 61; Munck, Tidskrift för Sveriges Domareförbund 1/2000, s. 10 och 16
