

finde frem til en klarere formulering, hvorefter der ikke kunne være tvivl om, at tillæg ikke skulle betragtes som en bøde, men som *et skattekrav*, hvorefter de almindelige regler om privilegium skulle være anvendelige.

Indtil 1936 var det skattedepartementets opfattelse, at „dødsbotillæg“ kunne kræves uden hensyn til den pågældende skatteydere subjektive forhold med hensyn til selvangivelsens urigtighed.

Dette standpunkt blev imidlertid underkendt ved Østre Landsrets dom af 15. maj 1936 (Ugeskrift for retsvæsen 1936 — side 323). Landsretten udtalte i denne dom, at betingelserne for anvendelse af bestemmelsen om „dødsbotillæg“ ikke fandtes at være opfyldt, idet skattemyndighederne måtte antages for skatteyderens død at have været i besiddelse af oplysninger, hvoraf det fremgik, at han havde betalt for lidt i skat, og *idet det måtte antages, at han ikke derved havde pådraget sig ansvar efter statskattelovens § 41*. Dommen blev ikke appelleret.

Siden da har praksis været, at krav om betaling af „dødsbotillæg“ kun rejses, når det må antages, at afdøde har pådraget sig ansvar efter skattekontrollovens § 13.

Spørgsmålet om, hvorvidt „dødsbotillæg“ var at betragte som et privilegeret krav blev afgjort ved Højesterets dom af 14. marts 1955, hvorved det stateredes, at der ikke i lovgivningen var hjemmel for, at „dødsbotillæg“ var privilegeret (Ugeskrift for retsvæsen 1955 — side 430).

Det skal endvidere oplyses, at landsskatteretten i flere kendelser har stateret, at „dødsbotillæg“ ikke kunne fradrages som betalt skat ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt.

„Dobbeltkravet“ efter statskattelovens § 43 må efter det anførte efter sit grundlag (straffbart forhold fra afdødes side) og efter sit formål (som i hvert fald i væsentlig grad er af pønål karakter) nærmest betegnes som et bødesurrogat, om hvis nærmere begrundelse man henviser til det nedenfor anførte.

Justitsministeriet og straffelovrådet har tidligere ved flere lejligheder overfor finansministeriet givet udtryk for, at man var betænkelig ved den gældende ordning, hvorefter der, når det konstateres, at en afdød skatteydere selvangivelser har været urigtige, overfor dødsboet kan rejses krav om betaling af et særligt, i selve loven, fikseret tillæg = den for lidt erlagte skat. Der er herved henvist til, at en sådan ordning er i strid med den almindelige regel i borgerlig straffelovs § 92, nr. 1, hvorefter strafansvar bortfalder ved den skyldiges død. Endvidere er det påpeget, at det er uheldigt, at det ikke i § 43, stk. 1, klart er udtalt, at tillæg kun kan kræves, når

det kan påvises, at afdøde ved indgivelse af de urigtige selvangivelser har overtrådt skattekontrollovens § 13, stk. 1 eller 2, således at han i levende live ville have pådraget sig et strafansvar.

Endelig var justitsministeriet og straffelovrådet betænkelig ved, at tillæggets størrelse er fastsat i loven, hvilket er i strid med de almindelige principper for udmåling af en bøde (skyldgraden m. v.).

På den anden side erkendtes det, at det er af betydning for den skatteretlige retshåndhævelse, at der er mulighed for at anvende en økonomisk sanktion, når det konstateres, at en afdød skatteyder har gjort sig skyldig i en strafbar skatteunddragelse. Der er tale om en såkaldt „hjemmelig forbrydelse“, som kan være realiseret over en lang periode.

Justitsministeriet og straffelovrådet var også opmærksom på, at en ophævelse af den gældende bestemmelse om et fast tillæg vil medføre administrative vanskeligheder, idet de nærmere omstændigheder ved en konstateret skatteunddragelse ifølge sagens natur ikke kan klarlægges.

Man kan til de anførte betænkeligheder tilføje, at affattelsen af 1. punktum i § 43, stk. 1, i årenes løb har givet anledning til fortolkningstvivel og retssager med hensyn til spørgsmålet om, hvornår (i tidsmæssig henseende) „dødsbotillæg“ kan kræves. Tvivlen knytter sig til udtrykket: „*Befindes det ved behandlingen af et dødsbo . . .*“

Bestemmelsen om „dødsbotillæg“ blev oprindeligt anset for uanvendelig, såfremt det forinden skatteyderens død var klarlagt, at hans selvangivelser var urigtige, jfr. således den ovenfor nævnte dom afsagt af Østre Landsret den 15. maj 1936. Senere retspraksis har imidlertid anset bestemmelsen for anvendelig, selvom skatteunddragelsen var konstateret før dødsfaldet, såfremt der blot *ikke* foreligger en endelig afgørelse ved dom eller forlig vedrørende efterbetalingskravet og dets størrelse.

Der foreligger 3 senere landsretsdomme, hvori det udtales, at selvom undersøgelse var indledt før skatteyderens død, forelå ikke forinden en bindende afgørelse af efterbetalingskravet ved dom eller forlig, hvorfor „dødsbotillæg“ kunne kræves.

Af retspraksis synes man at kunne udlede, at „dødsbotillæg“ kan kræves, indtil der foreligger en bindende afgørelse ved dom eller forlig af efterbetalingskravet og dets størrelse, medens der ikke i retspraksis er støtte for, at krav om tillæg også haves i den situation, hvor efterbetalingskravet er endelig afgjort før skatteyderens død, men spørgsmålet om straf henstår som uafgjort.

Til nærmere belysning af bemærkningerne ovenfor skal man omtale et tilfælde, der har foreligget i praksis: Ved en af statens ligningsdirektorat foreta-