

**Nr 54.***Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om utredning rörande regler om ett opartiskt förfarande för avgörande av tvister i varuskattemål m. m.*

(1:a avd.)

I de likalydande, till bevillningsutskottet hänvisade motionerna I: 215 av herr *Werner* m. fl. och II: 279 av herr *Häckner* m. fl. har hemställts, »att riksdagen måtte anhålla om skyndsamt utredning om sådan ändring av gällande bestämmelser, att regler om ett opartiskt förfarande för avgörande av tvister i varuskattemål och för tillgodoseende av rättsskyddsbehovet i dylika mål införas i denna».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionerna framställda yrkandet, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen II: 279.

Skyldighet att utgöra varuskatt regleras genom förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt. Denna förordning innehåller bl. a. följande. Varuskatt erlägges till staten för vara, som är upptagen i en vid förordningen fogad särskild förteckning, uppställd i anslutning till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning. Förutsättning för skatteplikt är att varan tillverkas yrkesmässigt inom riket för avsalu eller för vidare bearbetning eller ock införes till riket. Såsom skattepliktig tillverkning är att anse även omformning eller omarbetning av vara, avsedd att hållas till salu i sålunda förändrat skick. I fråga om varor, avsedda att saluhållas i särskild förpackning, såsom flaskor, tuber, burkar eller dylikt, är varans anbringande i förpackningen jämväl att anse såsom skattepliktig tillverkning. Skatten skall för vara, som tillverkas inom riket, erläggas av tillverkaren och för vara, som införes till riket, av den för vars räkning införseln äger rum. Skatten utgår med visst procenttal — lägst 20 och högst 120 — av varans beskattningsvärde. Detta värde är lika med det pris, som den skattskyldige i allmänhet betingar sig för varan vid försäljning till detaljhandlare eller, i fall där försäljning till detaljhandlare icke bedrivs, det pris, som den skattskyldige kan antagas ha betingat sig, därest sådan försäljning skett. I intetdera fallet skall varuskatten inräknas i priset. För vara, som införes till riket beräknas beskattningsvärdet i vissa fall enligt annan grund än huvudregeln. Kungl. Maj:t äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt.

Tillverkning av skattepliktig vara står under statens kontroll. Kontrollen över tillverkningen ävensom över skattens behöriga utgörande utövas av kon-

trollstyrelsen med biträde av särskilda kontrolltjänstemän. Den som ämnar bedriva tillverkning av skattepliktig vara skall därom göra skriftlig anmälan till kontrollstyrelsen. Inträder ändring i förhållande, varom uppgift lämnats i anmälan, skall tillverkaren underrätta kontrollstyrelsen därom. Vidare skall tillverkaren till kontrollstyrelsen göra anmälan om han önskar göra avbrott i rörelsen eller nedlägga densamma. Tillverkaren åligger att senast å femtonde dagen i andra månaden efter varje kalendermånads utgång till kontrollstyrelsen avgiva deklARATION angående beskattningsvärdet av de varor, som under kalendermånaden av honom levererats till köpare eller tagits i anspråk för vidare bearbetning. Om särskilda skäl därtill äro äger kontrollstyrelsen meddela vissa avvikelser från nämnda huvudregel om deklARATIONspliktens fullgörande. I deklARATION må avdrag göras för beskattningsvärdet av varor, som antingen använts vid den tillverkning deklARATIONEN avser och som visas ha tidigare blivit påförda varuskatt, eller enligt bevis av tullmyndighet utförts ur riket. Dessutom kan efter särskild prövning av kontrollstyrelsen avdrag få göras för beskattningsvärdet av varor, vilka tillverkaren återtagit eller vilkas försäljning förorsakat honom förlust på grund av bristande betalning från köparen. Underlåter tillverkare av skattepliktig vara att avgiva deklARATION eller befinnes avgiven deklARATION oriktig, äger kontrollstyrelsen fastställa den skatt, som rätteligen skall utgå. I fall av underlåtenhet att avgiva deklARATION må kontrollstyrelsen jämväl, om särskilda skäl därtill äro, meddela tillverkaren förbud tills vidare till dess deklARATION avgivits, att förfoga över skattepliktig vara. Skatten skall samtidigt med deklARATIONENS avlämnande erläggas genom insättning å kontrollstyrelsens postgirokonto. Försummar någon att inbetala skatt må skatten på framställning av kontrollstyrelsen omedelbart utmätas.

Vid införsel till riket av skattepliktig vara skall den skattskyldige i samband med tulltaxeringen av varan till tullmyndigheten i införselorten avlämna deklARATION eller, i vissa fall, skriftlig försäkran rörande ändamålet med införseln. Skatten erlägges till tullverket samtidigt med tullen. DeklARATION eller försäkran skall slutligen granskas av kontrollstyrelsen. Befinnes vid granskningen att skatt påförts med för lågt belopp, skall kontrollstyrelsen påföra den skattskyldige felande skatt och bestämma tid, inom vilken sådan skatt skall erläggas.

I varuskatteförordningen äro vidare meddelade bestämmelser om straff bl. a. för den som utan föreskriven anmälan bedriver tillverkning av skattepliktig vara eller i strid mot meddelat förbud förfogar över sådan vara. Frågor om ansvar för den, som i deklARATION eller försäkran lämnat oriktig uppgift, bedömas enligt skattestrafflagen.

Några särskilda besvärregler finnas ej i varuskatteförordningen. Beslut angående varuskatteförordningens tillämpning skola alltså överklagas i den ordning som finnes föreskriven för överklagande av vederbörande beskattningsmyndighets beslut i allmänhet. Enligt instruktionen för kontrollstyrelsen skola styrelsens beslut överklagas hos Kungl. Maj:t. Besvär över lokal tullmyndighets beslut anföras hos generatullstyrelsen, såvida saken icke är

av beskaffenhet att böra anhängiggöras vid allmän domstol. Generaltullstyrelsens beslut skola enligt ämbetsverkets instruktion, såvitt här är i fråga, överklagas hos Kungl. Maj:t. Av rättsfallet NJA 1950: 333 framgår, att allmän domstol icke är behörig pröva mål rörande skatteplikt enligt varuskatteförordningen för inom riket tillverkad vara. Vid avgörandet av det i förenämnda rättsfall avsedda målet, därvid skiljaktig mening ej uttalades, anförde ett av de i målets handläggning deltagande justitieråden till utveckling av sin mening bl. a.:

»De sålunda upptagna bestämmelserna giva vid handen, att avsikten varit att tvister om tillämpningen av varuskatteförordningen skola, såvitt angår uttagande av skatt för vara tillverkad inom riket, slutgiltigt prövas av kontrollstyrelsen och, vid besvär över dess beslut, av regeringsrätten. På dessa myndigheter ankommer således att, med angivna begränsning, definitivt såväl avgöra, huruvida viss vara är av beskaffenhet att böra beläggas med varuskatt, som fastställa, för vilken tid dylik skatt skall utgå. Dessa frågor äro följaktligen i regel undandragna allmän domstols prövning. En annan sak är att i mål om ansvar för t. ex. underlåtenhet att avgiva deklaration eller lämnande av oriktig deklaration domstolen — liksom eljest i deklaramål — måste taga ställning till den uppkomna incidensfrågan huruvida och i vilken omfattning skattskyldighet förelegat. Anmärkas må ock, att enligt varuskatteförordningen de uppgifter för uttagande av skatt som beträffande varor tillverkade inom riket ankomma på kontrollstyrelsen i fråga om hit införda varor tillagts tullverket. För dylikt uttagande gäller i huvudsak vad som finnes stadgat om uppbörd av tull. Anspråk på återfående av tull prövas av generaltullstyrelsen och, efter besvär, av regeringsrätten. Såsom ovan anförts har i praxis krav på restitution av tull ansetts icke kunna komma under prövning av domstol, och härav torde följa, att detsamma gäller beträffande varuskatt som uppbäres av tullverket. Det kan näppeligen antagas, att avsikten varit att i fråga om varuskatt, som uttagits av kontrollstyrelsen, tillämpa en annan ordning.»

Inom riksdagen ha tid efter annan aktualiserats frågor, vilka äga ett visst samband med de i förevarande motioner ställda yrkandena och i övrigt berörda spörsmålen.

I anledning av ett vid 1942 års riksdag motionsvis framställt yrkande beslöt riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t den 16 maj 1942 (nr 236) anhålla om utredning angående en mera enhetlig, fullständig och i övrigt ur rätts-säkerhetens synpunkt tillfredsställande lagstiftning angående förfarandet hos förvaltningsdomstolar och hos övriga förvaltningsmyndigheter, då de avgöra frågor som angå enskild rätt, samt om framläggande för riksdagen av de förslag, vilka av denna utredning kunde föränledas. Den 15 juli 1944 förordnade Kungl. Maj:t professorn Nils Herlitz att såsom sakkunnig inom justitiedepartementet verkställa en förberedande utredning angående reglering av förfarandet hos förvaltningsmyndigheter i ärenden rörande enskild rätt och därmed sammanhängande frågor. Den 8 oktober 1946 avlämnades betänkande i ämnet (SOU 1946: 69). Utredningen, för vilken närmare direktiv icke lämnats, utmynnade icke i några konkreta lagstiftningsåtgärder utan åsyftade blott att klarlägga behovet av dylika åtgärder på olika områ-

den och beträffande olika led i förvaltningsförfarandet. Bland de spörsmål utredningen berört ställdes frågan om en reglering av besvärsinstitutet i främsta rummet. Fortsatt utredning rörande det administrativa besvärsinstitutet och därmed sammanhängande frågor verkställes av *besvärssakkunniga*, tillkallade enligt Kungl. Maj:ts bemyndigande den 4 mars 1949. I direktiven för utredningen anförde departementschefen bl. a.:

»Enligt min mening bör den förberedande utredningen följas av en ny, till konkreta förslag syftande undersökning. Då jag helt delar den i betänkandet hävdade uppfattningen om angelägenheten av lagstiftning på förevarande område, kan jag inskränka mig till att härutinnan åberopa vad som anföres i betänkandet.

Till den fortsatta utredningen hör icke blott frågan, hur förvaltningsförfarandet skall bringas att bättre motsvara rättssäkerhetens krav, utan även — på sätt framhållits i betänkandet — spörsmålet, hur det skall göras smidigare och effektivare. Utredningen är därför ett led i strävandena att rationalisera statsförvaltningen.

I likhet med Herlitz anser jag, att den första etappen i lagstiftningsarbetet bör gälla besvärsinstitutet och därmed sammanhängande problem. Då såsom Herlitz framhållit ett stort antal frågor äro gemensamma för besvärsinstitutet och förvaltningsförfarandet i övrigt, intar nämligen detta institut i viss mån en nyckelställning inom förvaltningssystemet. De regler, som fastställas för besvärsförfarandet, kunna därför väntas få betydelse för både lagstiftning och praxis även på andra områden.»

I en vid 1945 års riksdag i första kammaren framställd interpellation angående ändring i förordningen om varuskatt m. m. anförde interpellanten, att i visst fall rörande ett namngivet företag i Stockholm de rättstillämpande myndigheterna icke ägt möjlighet att, såsom billigtvis bort ske, låta varuskatten träda i tillämpning först från och med den dag då genom vederbörande myndighets beslut fastslagits, att skatteplikt förelåge för de produkter företaget tillverkade. I anslutning härtill ifrågasatte interpellanten komplettering eller ändring av förordningen i syfte att undanröja ifrågasvarande olägenheter av dess tillämpning. Vid besvarande av interpellationen uttalade departementschefen, att han delade interpellantens uppfattning om önskvärdheten av den ifrågasatta kompletteringen av varuskatteförordningen. I enlighet härmed framlades sedermera genom proposition nr 250 till samma års riksdag förslag angående ändring i varuskatteförordningen av innehåll, att Kungl. Maj:t skulle äga, då synnerliga skäl därtill vore, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt. Förslaget antogs av riksdagen.

I anledning av en till 1948 års riksdag framlagd proposition, nr 10, med förslag bl. a. till ändring i varuskatteförordningen hade i motionen II: 297 av herrar Birke och Jacobsson i Igelsbo hemställt, att riksdagen måtte besluta sådana ändringar i propositionsförslaget att de i motionen framlagda synpunkterna vunne beaktande. I motionen uttalades att varuskatteförordningen vid sin tillämpning föranlett vissa betänkligheter hänförliga till bland annat bestämmandet av de skattepliktiga varorna, svårigheterna för tillverkare att erhålla upplysningar om viss varas skattskyldighet, sådana

fall, där tillverkare nödgats att erlægga varuskatt retroaktivt, samt beskattningsförfarandets anordnande. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 9 hemstälde 1948 års bevillningsutskott att motionen måtte av riksdagen lämnas utan åtgärd. I betänkandet framhöll bevillningsutskottet beträffande frågan om den omfattning i vilken skattskyldighet föreläge för choklad- och konfityrvaror att det — med hänsyn till de mångskiftande slag av varor, som kunde inordnas under denna rubricering — uppenbarligen icke vore praktiskt möjligt att utforma sådana definitioner, som uteslöte varje möjlighet till tvekan och missförstånd i frågan, huruvida skattskyldighet i visst fall föreläge eller icke; i stället torde en dylik fråga, liksom dittills, böra prövas och avgöras av kontrollmyndigheten.

I de *föreliggande motionerna* har anförts i huvudsak följande. Kontrollstyrelsen vore den myndighet, som å statens vägnar tillsåge, att den tillverkaren enligt varuskatteförordningen åvilande skattskyldigheten för inom riket tillverkad vara fullgjordes, och som skulle tillvarataga statens fiskalska intressen såvitt nu vore fråga. För den händelse tvist skulle uppkomma, om över huvud en vara vore varuskattepliktig eller huru skatten i ett visst fall skulle beräknas, eller annan liknande fråga uppstå, saknades emellertid i stort sett i förordningen regler om huru dylika konflikter mellan tillverkaren-skatteinbetalaren och staten skulle lösas. Konfliktsituationerna hade i praktiken — såsom finge antagas också varit avsett — lösts på det sättet, att kontrollstyrelsen ensidigt förordnat om storleken av den skatt, som skolat utgå. Några som helst regler om huru därvid skulle tillgå lämnades icke i varuskatteförordningen, utan kontrollstyrelsen kunde förfara efter gottfinnande. Så hade t. ex. i många fall varuskatt uttagits från dagen för lagens tillkomst, i andra fall från senare data, dels retroaktivt, dels från beslutets datum och dels icke alls. Med hänsyn till de avsevärda belopp, varom kunde vara fråga, vore det anmärkningsvärt, att på denna punkt så litet åtgjorts för att tillgodose rättsskyddskraven. Kontrollstyrelsens beslut i ärenden av ifrågavarande slag kunde icke betraktas annorlunda än som ett besked från statsmakternas sida vad den ansåge den skattebetalande tillverkaren böra erlægga. Att få detta statens krav underkastat opartiskt och uttömmande bedömande av hela sakfrågan vore, som framginge av rättsfallet NJA 1950 s. 333, enligt gällande rätt icke möjligt genom att väcka en civil talan mot kronan vid allmän domstol. Den enda möjligheten vore att i administrativ väg anföra besvär över kontrollstyrelsens beslut, vilka besvär prövades av regeringsrätten. Enär kontrollstyrelsen i realiteten intog en partsställning, ensidigt inriktad på tillgodoseende av statens fiskalska intressen, komme målet till regeringsrätten utan att dessförinnan ha utretts av någon opartisk instans. Regeringsrätten, som vore sista instans, kunde ej gärna samtidigt fungera som första opartiska instans, där saktutredningen borde ske genom ett muntligt, kontradiktoriskt förfarande. Den omständigheten, att regeringsrätten enligt uppgift, från dagen för lagens tillkomst den 25 maj 1941 fram till 1945, endast i ett fall av 17 änd-

rat kontrollstyrelsens beslut i varuskattemål (1946—1949 hade avgjorts 7 varuskattemål; i samtliga fall hade regeringsrätten fastställt överklagade beslut), syntes — med hänsyn till den ej oväsentliga ändringsprocenten hos regeringsrätten i andra skattemål, där dock en opartisk förvaltningsdomstols (kammarrättens) utslag omprövades, giva vid handen, att regeringsrätten ej hade samma möjligheter att fota sitt avgörande på en ingående realprövning som i andra skattemål. I det förutnämnda rättsfallet hade det också visat sig, att då målet dragits inför allmän domstol, rådhusrätten såväl som hovrätten efter mycket noggrann utredning kommit till rakt motsatt resultat i förhållande till vad regeringsrättens ledamöter funnit.

Av det anförda torde med tillräcklig klarhet framgå, att möjligheterna att få en tvistig fråga rörande varuskatt allsidigt och ingående bedömd genom ett kontradiktoriskt, muntligt förfarande vore mycket begränsade. Man kunde härmed jämföra den vanliga taxeringsprocessen, som — om än i vissa hänseenden bristfällig — möjliggjorde, att en tvistig skattefråga bleve föremål för opartisk bedömning i flera instanser med möjlighet till muntligt förfarande. Bristfälligheterna i det nuvarande förfarandet vore så stora, att omedelbara åtgärder för rättelse borde vidtagas. Det ur rättssäkerhetssynpunkt tryggaste vore givetvis, om mål av ifrågavarande slag liksom andra tvister, där en specialprocess ej anordnats, finge på sätt underrätterna ansett möjligt handläggas såsom andra tvister, d. v. s. av de allmänna domstolarna. Därest detta ej skulle vara genomförbart, kunde en enkel åtgärd att förbättra det administrativa förfarandet i dessa mål, som icke skulle draga med sig nämnvärt ökade kostnader för det allmänna och som icke skulle nödvändiggöra någon vidlyftigare apparat, vara att skjuta in kammarrätten som en mellaninstans. Inför denna förvaltningsdomstol kunde då kontrollstyrelsen såsom företrädare för statens fiskaliska intressen och den enskilde mötas på jämbördig fot. Kammarrätten hade möjlighet att hålla muntliga förhandlingar och att inhämta sakkunnigyttranden från olika håll. Vidare kunde anmärkas, att kammarrätten i lika mån som hovrätterna vore skyldig att motivera sina avgöranden.

I sin nuvarande utformning ansåges varuskatteförordningen tillåta kontrollstyrelsen att ålägga tillverkare att retroaktivt erlægga skatt för redan försålda varor, för vilka han icke uttagit någon skatt av sina köpare, t. ex. när han varit i den tron, att varan icke vore skattepliktig. Tillverkaren hade då inga möjligheter att i efterhand taga ut skatten av köparna utan finge betala den av egna medel. Det vore uppenbarligen icke förenligt med elementära rättssäkerhetskrav, att en skatteindrivande myndighet som kontrollstyrelsen efter eget gottfinnande kunde fatta beslut av denna art. Varuskatteförordningen borde därför kompletteras med ett stadgande av innebörd, att kontrollstyrelsen icke finge ålägga tillverkare att erlægga retroaktiv varuskatt, med mindre denne efter åtal i vederbörlig ordning befunnes ha uppsåtligen underlåtit att fullgöra vad honom ålegat enligt förordningen och därför hade blivit dömd att erlægga den retroaktiva skatten.

Efter därom i grundlagsenlig ordning framställd begäran har utskottet emottagit yttrande över motionerna av *kammarrätten*. Därjämte har *kontrollstyrelsen* under hand till utskottet överlämnat en i anledning av motionerna upprättad promemoria.

Innehållet i kammarrättens yttrande återfinnes i en vid detta betänkande fogad *Bilaga*, till vilken utskottet får hänvisa.

Kammarrätten har uttalat, att den ansåge det i motionerna framförda yrkandet om utredning rörande förfarandet i varuskattemål icke sakna fog och att, om yrkandet bifölles, utredningen borde omfatta besvär förfarandet i varuskattemål, som föranleddes såväl av kontrollstyrelsens som av tullverkets tillämpning av varuskatteförordningen. Vidare har kammarrätten framhållit, att handläggning av varuskattemålen vid de administrativa domstolarna torde vara att föredraga framför handläggning vid de allmänna domstolarna. Mot förslaget att göra kammarrätten till besvärsinstans i varuskattemål vore från kammarrättens sida intet att erinra. Det i motionerna ifrågasatta förbudet mot påföring av skatt för förfluten tid funne kammarrätten vanskligt med hänsyn till risken för missbruk. I stället kunde ifrågasättas införande av skyldighet för kontrollstyrelsen att på förfrågan av skattskyldig giva bindande besked huruvida viss vara ansåges skattepliktig.

Kontrollstyrelsen har framhållit att tolkningen av varuskatteförordningens förteckning i första hand vore en tullteknisk angelägenhet och att om, såsom motionärerna förordat, kammarrätten skulle inskjutas som besvärsinstans i varuskattemål, denna borde ha att pröva även besvärs mål i fråga om tulltaxering i allmänhet. Dessutom har kontrollstyrelsen uttalat tvivelsmål om att det skulle vara av behovet påkallat att vidtaga den av motionärerna ifrågasatta ingripande åtgärden med avseende å besvär förfarandet. Vad motionärerna föreslagit i fråga om påföring av skatt för förfluten tid funne kontrollstyrelsen icke lämpligt. Det skulle emellertid vara av värde om efterdebitering av skatt på visst sätt begränsades.

Av *Lifaco livsmedelsfabrikations Co aktiebolag* har till utskottet ingivits utredningsmaterial till belysning av varuskatteförordningens tillämpning m. m.

*Utskottet*. Enligt förordningen den 25 maj 1941 om varuskatt skall till staten erläggas varuskatt för vara, som är upptagen i en vid förordningen fogad särskild förteckning, uppställd i anslutning till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning. Förutsättning för skatteplikt är att varan tillverkas yrkesmässigt inom riket för avsalu eller för vidare bearbetning eller ock införes till riket. Skatten skall för vara, som tillverkas inom riket, erläggas av tillverkaren och för vara, som införes till riket, av den för vars räkning införseln äger rum.

Tillverkning av skattepliktig vara står under statens kontroll. Denna kontroll ävensom kontrollen över skattens behöriga utgörande utövas av kontrollstyrelsen och är till väsentlig del byggd på medverkan från de skattskyl-

diga tillverkarna. Dessa skola sålunda till kontrollstyrelsen anmäla upptagande av tillverkning av skattepliktig vara samt vissa andra förhållanden, som inverka på skattskyldigheten. Tillverkarna skola vidare i enlighet med i varuskatteförordningen meddelade bestämmelser samt av kontrollstyrelsen lämnade anvisningar avgiva deklaration angående beskattningsvärdet av tillverkade varor ävensom i samband med deklarationens avlämnande å kontrollstyrelsens postgirokonto insätta den staten enligt deklarationen tillkommande skatten. Underlåter tillverkare av skattepliktig vara att avgiva deklaration eller befinnes deklaration oriktig äger kontrollstyrelsen fastställa den skatt, som rätteligen skall utgå.

Vid införsel av skattepliktig vara skall, med vissa undantag, till tullmyndigheten avlämnas deklaration. Skatten erlägges till tullverket samtidigt med tullen. Till tullmyndighet avgiven deklaration granskas slutligt av kontrollstyrelsen. Formulär till deklaration samt anvisningar rörande bestämmandet av beskattningsvärdet beträffande till riket införda varor fastställas av kontrollstyrelsen och generaltullstyrelsen gemensamt.

I varuskatteförordningen finnes sedan 1945 införd en bestämmelse av innehåll att Kungl. Maj:t äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt.

Särskilda bestämmelser om besvär finnas icke i varuskatteförordningen; beskattningsmyndigheternas beslut skola alltså överklagas i den ordning, som finnes föreskriven för överklagande av vederbörande myndighets beslut i allmänhet. Av den tidigare redogörelsen framgår, att beslut om skyldighet att utgöra varuskatt må överklagas, om beslutet meddelats av kontrollstyrelsen, hos regeringsrätten samt om beslutet meddelats av tullmyndighet först hos generaltullstyrelsen och därefter hos regeringsrätten.

I de förevarande motionerna har begärts utredning rörande regler om ett opartiskt förfarande för avgörande av tvister i varuskattemål och för tillgodoseende av rättsskyddsbehovet i dylika mål. I sådant syfte har i motionerna yrkats, att frågor om tvister enligt varuskatteförordningen skulle prövas av allmän domstol eller, om detta icke läte sig göra, att kammarrätten inskötas som besvärinstans. Vidare ha motionärerna framställt yrkande av innebörd, att kontrollstyrelsen icke finge ålägga tillverkare att erlägga retroaktiv varuskatt, med mindre denne efter åtal i vederbörlig ordning befunnes ha uppsåtligen underlåtit att fullgöra vad honom ålegat enligt förordningen och därför blivit dömd att erlägga den retroaktiva skatten.

Till stöd för de i motionerna framförda yrkandena har i huvudsak åberopats, att tvister om skatteplikt enligt varuskatteförordningen och liknande frågor borde avgöras efter ett muntligt kontradiktoriskt förfarande i likhet med vad som skedde vid handläggning av tvister vid de allmänna domstolarna. Den nuvarande ordningen med regeringsrätten såsom enda opartiska instans, där möjlighet till muntligt förfarande icke funnes, vore i varje fall olämplig. Därest det icke vore möjligt att inordna processen i varuskattemål under de allmänna domstolarna kunde kammarrätten inskjutas som besvärinstans mellan beskattningsmyndigheten och regeringsrätten. Då vidare varuskatten vore en övervärlingsskatt, avsedd att slutligen betalas av kon-



summenterna, borde garantier skapas för att tillverkaren icke behövde erlägga skatt avseende förfluten tid i andra fall än då han övertygats om att ha uppsåtligen brutit mot förordningens föreskrifter och därför försatt sig i den situationen att få erlägga skatt, som han icke hade möjlighet att erhålla gottgörelse för hos konsumenterna.

Syftet med motionerna är sålunda att stärka den enskildes rättsskydd mot anspråk från det allmännas sida på varuskatt. Genom sin allmänna syftning ligga de i motionerna framställda spörsmålen i linje med andra, tidigare år inom riksdagen aktualiserade frågor om behovet av särskilda regler till bevarandet av den enskildes rätt i sitt förhållande till det allmänna. Till en del ha dylika frågor under senare tid fått särskild aktualitet genom införandet av den nya rättegångsordningen och den diskussion, som under en följd av år i vida kretsar förts i denna fråga. Med det inflytande på det administrativa rättsområdet som rättegångsväsendet vid de allmänna domstolarna av ålder utövat är det naturligt, att en omdaning av rättegångsväsendet kommit att medverka till att ökad uppmärksamhet fästs vid de enskilda medborgarnas rättsställning och deras möjligheter att tillgodose sin rätt även inom området för den offentliga förvaltningen. Till en del ha här berörda spörsmål om den enskildes rätt i förhållande till det allmänna tillvunnit sig beaktande jämväl som en följd av en i förhållande till relativt näraliggande tid markerad expansion av statsverksamheten på olika områden. Därvid må i detta sammanhang särskilt pekats på den starkt utvidgade betydelse för den enskilde som skatterna kommit att få. Utskottet vill erinra om att vid föregående års riksdag i ett flertal motioner framställdes ur bl. a. här anförda synpunkter motiverade yrkanden avseende utredning rörande taxeringsförfarandet och taxeringsprocessen, vilka vunno riksdagens bifall.

Såsom framgår av den ovan lämnade redogörelsen hade 1942 års riksdag i anledning av motionsvis framställt yrkande beslutit i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning angående en mera enhetlig, fullständig och i övrigt ur rättssäkerhetens synpunkt tillfredsställande lagstiftning angående förfarandet hos förvaltningsdomstolar och hos övriga förvaltningsmyndigheter, då de avgöra frågor som angå enskild rätt, samt om framläggande för riksdagen av de förslag, vilka av denna utredning kunde föranledas. I anledning härav verkställdes en förberedande utredning angående reglering av förfarandet hos förvaltningsmyndigheter i ärenden rörande enskild rätt och därmed sammanhängande frågor (SOU 1946: 69). Åt särskilda sakkunniga, vilka antagit namnet besvärssakkunniga, har sedermera uppdragits att på grundval av bl. a. det vid den förberedande utredningen frambragta utredningsmaterialet verkställa en till konkreta förslag syftande utredning rörande det administrativa besvärsinstitutet och därmed sammanhängande frågor.

Om sålunda de förevarande motionerna å ena sidan till sin allmänna syftning visa väsentlig överensstämmelse med de härovan avsedda motioner, vilka föranledde beslut om utredning rörande förvaltningsförfarandet samt taxeringsförfarandet och taxeringsprocessen, skilja de sig å andra sidan från

dessa senare motioner därutinnan att de taga sikte på ett mycket begränsat område, nämligen utgörande av varuskatt för inom riket tillverkad vara.

Redan vid framläggandet för 1941 års riksdag av propositionen om införandet av varuskatten uttalades från departementschefens sida, att varubeskattningen otvivelaktigt komme att medföra vissa olägenheter. Av 1948 års bevillningsutskott gjordes — närmast i anslutning till motionsvis framfört yrkande att i varuförteckningen skulle otvetydigt angivas den omfattning i vilken skattskyldighet föreläge för vissa varor — det uttalandet, att det uppenbarligen icke vore praktiskt möjligt att utforma sådana definitioner, som uteslöte varje möjlighet till tvekan och missförstånd i frågan, huruvida skattskyldighet i visst fall föreläge eller icke. Nämnas må även att i den praktiska tillämpningen förekommit, att varuskatteförordningen givit anledning till olika tolkningar i högsta judiciella och administrativa instanser. Det bör slutligen också framhållas, att det mål — refererat i NJA 1950 s. 333 — som synes närmast ha föranlett väckandet av de förevarande motionerna ävensom de till statsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 146 av herr Branting m. fl. och II: 182 av herr Lindberg m. fl., varit föremål för åtskillig uppmärksamhet.

Ur samtliga här antydda synpunkter synes det utskottet angeläget att de möjligheter, som stå den enskilde till buds när det gäller att tillvarata sin rätt, äro tillfredsställande och icke ge anledning till tvekan om att de äro ägnade att på bästa sätt tillgodose den enskildes rätt.

När det gäller att bedöma huruvida de nuvarande reglerna fylla sitt syfte härutinnan synes icke böra förbises, att de lagliga möjligheterna för den enskilde att erhålla rättelse i ett förment oriktigt beslut om uttagande av varuskatt äro i huvudsak desamma som gälla i många andra mål, såväl inom som utom beskattningens område, vilka falla under regeringsrättens prövning. Vad angår området för beskattningen vill utskottet framhålla, att varuskatten till sin utformning nära ansluter sig till ett flertal andra indirekta skatter, såsom exempelvis skatterna å pålsvaror, läskedrycker och maldrycker samt försäljningsskatt. Enligt utskottets mening bör den principen i möjligaste mån upprätthållas, att likartade besvärregler böra gälla för mål av samma typ. Det normerande för besvärreglernas utformning beträffande indirekta skatter av den typ varuskatten tillhör bör vara den enskildes rättssäkerhet samt önskvärldheten av att upprätthålla effektivitet i beskattningen och former för avgörande av den omstridda skattefrågan utan oskälig tidsutdräkt. Vid ställningstagandet till hur besvärsförfarandet bör vara anordnat, bör ingen av dessa synpunkter sättas i andra rummet. De här angivna synpunkterna har man också otvivelaktigt eftersträvat att tillgodose med de nu gällande reglerna. Rättsskyddsbehovet har beaktats genom att målen kunna dragas under regeringsrättens prövning. Det bör i sammanhanget erinras om att, när regeringsrätten på sin tid inrättades, ett av huvudskälen härtill var, att garantier borde skapas för en ur rättssäkerhetssynpunkt betryggande slutlig handläggning av de administrativa besvärsmålen. Effektiviteten i beskattningen upprätthålles genom att kon-

trollen över skatternas utgörande anförtrotts för dylika uppgifter avsedda organ med relativt vidsträckta befogenheter. Genom att besvärsmålen prövas direkt i regeringsrätten har eftersträfvats ett snabbt slutligt avgörande av en tvistig skattefråga.

Den frågan kan givetvis ställas huruvida behovet av rättsskydd för den enskilde blir tillräckligt beaktat med blott en besvärinstans i fall, då förfarandet i den första instansen icke haft processuell karaktär. Det förtjänar ävenledes uppmärksammas när det gäller mål rörande skatteanspråk eller där eljest ekonomiska uppoffringar krävas av den enskilde om det kan förefinnas behov av andra besvärsregler än som gälla för administrativa besvärsmål i allmänhet. Dylika spörsmål, vilka aktualiserats genom de förevarande motionerna, kan utskottet icke taga ställning till annat än efter en mera ingående utredning än den i ärendet föreliggande. Genom en utredning skulle vinnas allsidig belysning hur kraven på rättssäkerhet, effektivitet och snabbhet bäst skola tillgodoses vid avgörande av mål om varuskatt och liknande indirekta skatter. Utskottet anser ur flera synpunkter en dylik utredning kunna vara av stort värde och vill därför föreslå att densamma verkställles.

Vad angår de i motionerna framförda konkreta förslagen vill utskottet framhålla, att önskemålet om varuskattmålets inordnande under allmän domstols behörighet icke kunnat förordas av kammarrätten. I ovan berörda förberedande utredning angående förvaltningsförfarandet har jämväl understrukits önskvärdheten av att till undvikande av sammanblandning av de judiciella och administrativa organens funktioner hittills gällande grundsatser i fråga om kompetensfördelningen upprätthållas. Mot det i motionerna framförda förslaget att kammarrätten skulle fungera som besvärinstans i varuskattemål har kammarrätten i sitt yttrande icke haft något att erinra. Såsom härovan anförts kan utskottet på grundval av det nu föreliggande begränsade utredningsmaterialet icke taga närmare ställning i dessa frågor; blott så mycket torde böra framhållas, att intet framkommit, som tyder på att förevarande skattemål icke skulle kunna på ett ur alla synpunkter tillfredsställande sätt handläggas i administrativ ordning. Utredningen synes därför i första hand böra bedrivas från denna utgångspunkt. I övrigt bör utredningen vara helt förutsättningslös.

Utskottet är ense med motionärerna, att det framstår såsom mindre tillfredsställande att skattskyldiga gentemot anspråk från statens sida på skatt till sitt fredande härifrån icke kunna åberopa andra bestämmelser än de allmänna reglerna om tioårig preskription. Utskottet är emellertid icke berett föreslå hur denna fråga närmare skall regleras utan förordar utredning härutinnan. En fråga som vid utredningen förtjänar närmare belysas är, såsom kammarrätten i sitt yttrande antytt, möjligheten att tillskapa regler om förhandsbesked i frågor rörande vissa indirekta skatter. Den här ifrågasvarande utredningen synes lämpligen böra verkställas i samband med den utredning om besvärsförfarandet, som utskottet tidigare i detta betänkande förordat.

I sitt yttrande över de förevarande motionerna har kammarrätten framhållit, att de i motionerna avsedda spörsmålen torde kunna anses falla inom området för den i det föregående omnämnda utredningsverksamhet, som begärdes av 1942 års riksdag. Utskottet delar denna uppfattning. Såsom i det föregående nämnts pågår genom besvärssakkunniga utredning rörande det administrativa besvärsinstitutet och därmed sammanhängande frågor. Utskottet förutsätter att den utredning, som i detta betänkande förordas, bör verkställas genom besvärssakkunniga och att det därför ej skall vara erforderligt att tillsätta ett särskilt utredningsorgan. En sådan anordning anser utskottet önskvärd och lämplig jämväl ur den synpunkten att den skulle befrämja enhetlighet vid övervägande av de åtgärder som i olika hänseenden krävas för tillgodoseendet av den enskildes rätt.

Under återopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa, att riksdagen måtte — i anledning av de likalydande motionerna I: 215 av herr Werner m. fl. och II: 279 av herr Häckner m. fl. — i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa, att Kungl. Maj:t i samband med den nu pågående utredningen rörande det administrativa besvärsinstitutet och därmed sammanhängande frågor jämväl ville låta verkställa utredning i de hänseenden som i detta betänkande angivits.

Stockholm den 11 maj 1951.

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON.

---

*Närvarande:*

från första kammaren: herrar Sjö Dahl, Heüman, Velander, Petrén, Falk, Ramberg, Niklasson, Snygg och Ebbe Ohlsson samt

från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Sandberg, Björklund, Jonsson i Skedsbygd, Hagberg i Malmö, Nilsson i Kristinehamn, Sjölin, Gunnarsson och fru Eriksson i Stockholm.

## Kammarrättens yttrande i anledning av de likalydande motionerna I: 215 och II: 279

Genom remiss den 14 mars 1951 har Kungl. Maj:t anbefallt kammarrätten att till riksdagens bevillningsutskott inkomma med av utskottet begärt utlåtande i anledning av de vid innevarande års riksdag väckta likalydande motionerna I: 215 av herr Werner m. fl. och II: 279 av herr Häckner m. fl. om utredning rörande regler om ett opartiskt förfarande för avgörande av tvister i varuskattemål m. m.

Kammarrätten får i anledning härav anföra följande.

Enligt föreskrifter i 4 och 6 §§ Kungl. förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt, sådana dessa författningsrum lyda enligt förordningen den 27 februari 1948 (nr 66), tillkommer det kontrollstyrelsen att utöva kontroll över tillverkningen av skattepliktiga varor ävensom över varuskattens behöriga utgörande. Kontrollmyndigheten har själv att fastställa den skatt, som den anser böra utgå, då tillverkare av skattepliktig vara underlåter avgiva deklaration rörande skattepliktiga varors beskattningsvärde, eller då kontrollmyndigheten anser avgiven deklaration vara oriktig. Vid införsel till riket av skattepliktig vara uttages varuskatten av tullverket, varefter kontrollstyrelsen har att granska skattepåföringen och, om den finner skatt vara påford med för lågt belopp, påföra den skattskyldige felande skatt.

I följd av anförda bestämmelser tillkommer det kontrollstyrelsen såsom första instans att bedöma, vilka varor som skola anses skattepliktiga enligt varuskatteförordningen, och att pröva riktigheten av uppgifter i avgivna deklarationer rörande beskattningsvärdets storlek. Förordningen innehåller icke särskilda processuella bestämmelser, varför besvär över kontrollstyrelsens enligt förordningen meddelade beslut på grund av bestämmelser i kontrollstyrelsens instruktion skola anföras hos Kungl. Maj:t där besvären föredras och avgöras i regeringsrätten.

På sätt framgår av en utav Kungl. Maj:t i Högsta Domstolen den 8 augusti 1950 meddelad dom i mål emellan Kungl. Maj:t och kronan samt »Lifaco» Livsmedelsfabrikations C:o aktiebolag må fråga, huruvida och i vad mån varuskatt skall uttagas för vara, tillverkad inom riket, icke upptagas av allmän domstol. Sådan fråga skall alltså, på sätt ovan anförts, prövas av kontrollstyrelsen såsom första instans och av Kungl. Maj:t i regeringsrätten såsom andra och sista instans.

Med hänsyn till att enskild rätt på ett mycket påtagligt och ingripande sätt kan beröras av beslut rörande skattskyldighet enligt förordningen om varuskatt finner kammarrätten, att den i förevarande avseende nu gällande ordningen icke kan betecknas såsom ur allmän rättssäkerhetssynpunkt i alla avseenden helt tillfredsställande. Förhållandet mellan de skattskyldiga och kontrollmyndigheten liksom denna myndighets handläggning lärer nämligen icke alltid kunna undgå att röna inverkan av nämnda myndighets uppgift att företräda det fiskaliska intresset med avseende å varubeskattningen. Vidare torde varuskattmålen stundom vara av den natur, att målen efter handläggningen hos kontrollmyndigheten lämpligen böra bli föremål för ett kontradiktoriskt förfarande liknande det, som nu äger rum hos kammarrätten i taxeringsmål. Det torde vara uppenbart, att möjligheterna för den högsta instansen att träffa rättsligt riktiga avgöranden främjas av att dit

fullföljda mål i den närmast föregående instansen varit föremål för handläggning och prövning under domstolsmässiga former. Handläggning enbart hos kontrollmyndigheten torde icke alltid innefatta tillräcklig förberedelse av ett mål för dess dragande under slutlig prövning av regeringsrätten.

Med hänsyn till anförda omständigheter anser kammarrätten, att det i motionerna framförda yrkandet om utredning rörande förfarandet i varuskattemål icke saknar fog. Kammarrätten vill i detta sammanhang erinra, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t den 16 maj 1942 (nr 236) anhållit om utredning angående en enhetlig, fullständig och i övrigt ur rättssäkerhetens synpunkt tillfredsställande lagstiftning angående förfarandet hos förvaltningsdomstolar och hos övriga förvaltningsmyndigheter, då de avgöra frågor som angå enskild rätt. Inom ramen för de av riksdagen begärda åtgärderna pågår för närvarande genom besvärssakkunniga utredning om besvärsinstitutet och därmed sammanhängande problem. De i förevarande motioner avsedda spörsmålen torde kunna anses falla inom det område, som med den av riksdagen begärda utredningsverksamheten åsyftas. Därest yrkandet om utredning bifalles, bör utredningen omfatta besvär förfarandet i varuskattemål, som föranledas såväl av kontrollstyrelsens som av tullverkets tillämpning av varuskatteförordningen.

I de remitterade motionerna ifrågasättes, att handläggningen av varuskattemålen skulle överlämnas till de allmänna domstolarna. En sådan åtgärd torde emellertid med hänsyn till målens speciella karaktär bli mycket betungande såväl för de skattskyldiga som för de myndigheter, som skulle företräda det allmänna vid handläggningen. En handläggning av ifrågasatt mål vid de allmänna domstolarna skulle icke kunna begränsas på samma sätt som vid en specialdomstol med särskild rutin i fråga om skattefrågor. Sådan rutin skulle icke kunna förvärfvas av de allmänna domstolarna, då varje domstol blott någon enstaka gång skulle ha att handlägga varuskattemål. Med hänsyn till det jämförelsevis stora antalet allmänna domstolar kan befaras, att tillämpningen skulle bli ojämn.

Handläggning av varuskattemålen vid de administrativa domstolarna torde följaktligen vara att föredraga framför handläggning vid de allmänna domstolarna. Mot förslaget att göra kammarrätten till besvärinstans i varuskattemål är från kammarrättens sida icke något att erinra. Om förslaget efter utredning skulle vinna beaktande bör föreskrivas, att målen skola avgöras med förtur. Om så sker — och hinder däremot kan med hänsyn till målens ringa antal och omständigheterna i övrigt icke anses föreligga — kunna målen i kammarrätten avgöras utan nämnvärd tidsutdräkt.

Det i motionen ifrågasatta förbudet mot påföring av skatt för förfluten tid finner kammarrätten vanskligt med hänsyn till de missbruk, en bestämelse av angivna innehåll kan leda till. I stället kan ifrågasättas införande av en formell skyldighet för kontrollstyrelsen att på förfrågan av skattskyldig giva besked, som skulle vara bindande för statsverket tills annat besked delgäves den skattskyldige, huruvida viss vara ansåges skattepliktig, med rätt för skattskyldig att anföra besvär över beslutet i samma ordning som över annat beslut enligt förordningen om varuskatt. Visserligen lämnar kontrollstyrelsen, såsom den uppgivit, besked i berörda hänseende, men det synes vara av betydelse, att de skattskyldiga i författningarna uttryckligen erhålla anvisning om på vad sätt de i tveksamma fall skola kunna undvika förluster genom underlåtenhet att uttaga varuskatt vid tillverkning eller import av skattepliktiga varor. Genom den ifrågasatta anordningen skulle den skattskyldige själv icke behöva ta risken av att varor, som han själv ansett skattefria, sedermera förklarades vara skattepliktiga.