

Nr 350

Av herr **Kollberg**, i anledning av *Kungl. Maj:ts proposition nr 3, med förslag till förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, m. m.*

Det är en viktig händelse i svensk lagstiftning, att proposition nu framlagts med förslag till förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Starka önskemål har som känt är under senare år uttalats om ett mera likformigt förfarande för avgörande av tvister på konsumtionsbeskattningens område och för tillgodoseende av rättsskyddsbehovet över huvud på detta beskattningsområde. Till grund för propositionen ligger ett av besvärssakkunniga avgivet betänkande. De sakkunniga har på ett nyanserat och omdömesgillt sätt format ett system, där de särskilda problem som den indirekta beskattningen medfört noga beaktats.

I propositionen föreslås vissa ändringar i de sakkunnigas förslag. Flera av dessa ändringar synes ha tillkommit mera av det skälet, att en likformighet eftersträvats med taxeringsförordningen, än av ett hänsynstagande till de olikheter som principiellt skiljer den direkta beskattningen från konsumtionsbeskattningen. Vid utformningen av förfarandet vid konsumtionsbeskattningen måste hållas i sikte, att flertalet av de skatter, som kommer att indragas under förfarandet, är övervältringsskatter. I vissa hänseenden finner jag att besvärssakkunnigas förslag bättre tillgodoser konsumtionsbeskattningens särskilda natur än vad som skett i propositionen.

Därjämte har i propositionen föreslagits bestämmelser, vilka går vida längre än taxeringsförordningens motsvarande stadganden och vilka ej heller kan motiveras med konsumtionsbeskattningens särart.

I det följande föreslås vissa ändringar i dessa delar.

Allmänt ombud (2 §)

I propositionen har understrukits, att det bör tillses att det allmänna ombudet kan arbeta helt självständigt och i sina ståndpunktstaganden vara oberoende av beskattningsmyndigheten. Vilken befattningshavare som skall fungera som sådant ombud torde enligt besvärssakkunniga böra bestämmas i vederbörande myndighets instruktion. I propositionen föreslås däremot att Kungl. Maj:t skall förordna befattningshavare till sådant ombud. Förordnanden kan bli av kortvarig karaktär och skänker icke vederbörande befattningshavare den fria ställning, som myndighetens instruktion i högre

grad garanterar. För att nå ett fullt tillfredsställande resultat i detta hänseende synes den bästa vägen dock vara att i varje skatteförfattning angives vilken befattningshavare som skall vara allmänt ombud. Denna metod tillgodoser i än högre grad de principiella synpunkter som departementschefen givit uttryck åt. Jag föreslår sålunda, att riksdagen måtte besluta att i varje skatteförfattning föreskrift intages om vilken befattningshavare som skall vara allmänt ombud.

Föreskrifter om hur räkenskaper skall föras (4 §)

I 4 § författningsförslaget utsäges, att skattskyldig skall föra sina räkenskaper på ett tillfredsställande sätt, och därvid förutsättes att i de särskilda skatteförfattningarna bestämmelser intages om på vilket sätt räkenskaper och anteckningar skall föras. Emellertid har härtill fogats att beskattningsmyndigheten skall äga rätt att utfärda särskilda bestämmelser.

Vad skattemyndigheten behöver för sin kontroll skall givetvis alltid kunna utan svårigheter tagas fram ur räkenskaperna. Den skattskyldige måste således föra sina räkenskaper efter sådana metoder, att de uppgifter som ligger till grund för hans deklaration skall kunna framtagas vid kontroll. Däremot synes det inte rimligt att bokföringen skall ske på det ena eller det andra sättet, såvida bokföringen fyller nyss angivna krav. Utvecklingen på bokföringsområdet är så snabb och differentierad med hänsyn till olika branscher att det icke kan åläggas den enskilde skattskyldige att för skatteändamål ha bokföringen ordnad på visst sätt.

Den indirekta beskattningen förutsätter hittills, att den skattskyldige utan ersättning fungerar såsom uppbördsmyndighet åt det allmänna. Beskattningsmyndigheten skall då icke kunna ålägga en skattskyldig, som har en välordnad bokföring, ur vilken erforderliga uppgifter kan framtagas, att därutöver vara tvungen att införskaffa t. ex. vissa kontorsmaskiner o. d. på egen bekostnad. Jag föreslår därför den ändringen, att, därest erforderliga uppgifter kan framtagas ur bokföringen utan alltför stor omgång, den skattskyldige icke skall kunna åläggas att därutöver vidtaga åtgärder beträffande uppläggningsmetoden av bokföring, räkenskaper och användning av bokföringsmaskiner o. d. Jag tar sålunda helt avstånd från vad departementschefen ansluter sig till i specialmotiveringen till 4 § författningsförslaget. Det måste anses vara ett otillbörligt intrång att beskattningsmyndigheten skall kunna utfärda föreskrifter om bokföring samt ålägga den enskilde att använda t. ex. en viss typ av kassaapparat och icke en annan som bättre passar den bokföringsmetod som lämpar sig för hans bransch. Vad den skattskyldige har att iakttaga i fråga om bokföring m. m. skall angivas i anvisningar till den skatteförfattning, som beslutas av riksdagen.

Besvärssakkunniga har föreslagit en bestämmelse av följande lydelse:

Det åligger skattskyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklARATIONSSKYLDIGHETENS fullgörande och för skattens fastställande. Hur i sådant syfte skattskyldigs räkenskaper och anteckningar skola föras samt hans handlingar bevaras, därom må stadgas i vederbörande skatteförfattning.

I propositionen har detta stadgande på så sätt utbyggt att mellan första och andra meningen inskjutits stadgandet: »Han är även skyldig att vidtaga de åtgärder i övrigt som för sådant ändamål skäligen kunna påfordras». Dessutom har sista meningen kompletterats med orden »eller i bestämmelser som utfärdats med stöd därav». De sålunda inskjutna och tillagda föreskrifterna innebär ett frångående av principen att den skattskyldiges åligganden i här ifrågavarande avseende skall vara fixerade i författning. Enligt propositionen skulle beskattningsmyndigheten skönsmässigt kunna ålägga de skattskyldiga synnerligen vidsträckta skyldigheter i fråga om »åtgärder» till underlättande av skattekontrollen. Någon möjlighet att överklaga sådana beslut, vilka kan medföra avsevärda kostnader för den skattskyldige och även i övrigt kan lända honom till avsevärt förfång, har icke öppnats i propositionen. Dessutom skall enligt propositionen beskattningsmyndigheten själv kunna genom höga viten framtvinga efterlevnad av sådana särföreskrifter utan att ens i detta läge någon möjlighet att påkalla överprövning skulle föreligga.

Då de i propositionen gjorda tilläggen kan leda till godtycklighet på här ifrågavarande område och strida mot den bedömning som gjorts av besvärssakkunniga, yrkas att dessa tillägg icke må godkännas av riksdagen.

Beslut om granskning m. m. (9 §)

Även om granskning i viss omfattning sker rutinmässigt, bör med beaktande av bl. a. de synpunkter departementschefen anfört (sid. 112) i vederbörande beskattningsmyndighets instruktion angivas, vilka befattningshavare som har att fatta beslut om granskning och vem som skall utföra denna. Liksom på den direkta beskattningens område bör beslutanderätten endast tillkomma befattningshavare i överordnad ställning. Vidare hemställas att riksdagen måtte uttala, att föreskriften att den skattskyldige skall lämna nödigt biträde vid granskning av handlingar och varulager skall så förstås att det ankommer på nyssnämnda befattningshavare i överordnad ställning att tillse att föreskriften av granskningsmännen tillämpas med omdöme så att skattskyldig åsamkas minsta möjliga kostnad och avbräck.

Uppllysning från annan än skattskyldig, m. m. (11 §)

I 11 § av Kungl. Maj:ts förslag lämnas föreskrifter om upplysningsplikt m. m. för personer som, utan att vara skattskyldiga, yrkesmässigt tillverkar, bearbetar, försäljer eller distribuerar skattepliktig vara eller som idkar handel med vara, vilken användes vid framställning eller distribution av skattepliktig vara. Ifrågavarande skyldighet skall enligt propositionen föreligga »i den mån så finnes erforderligt för skattekontrollen». I motsvarande bestämmelse i besvärssakkunnigas förslag användes orden »i den mån det för skatts fastställande är erforderligt». Då bestämmelsen, såsom de sakkunniga betonat, ålägger utomstående skyldigheter i samband med beskattningsförfarandet, bör försiktighet iakttagas så att icke alltför stora bördor lägges på tredje man.

Genom den formulering som föreslagits av besvärssakkunniga erhöles den begränsningen att tredje mans skyldigheter inträdde endast när hans medverkan erfordrades i anledning av visst bestämt beskattningsärende, låt vara att skyldighet att medverka skulle föreligga oavsett om det ifrågavarande skatteärendet gällde en skattskyldig eller en presumtivt skattskyldig.

Den ändring i formuleringen som vidtagits i propositionen skulle medföra att beskattningsmyndigheten vore berättigad att begära tredje mans medverkan till allmänna undersökningar utan samband med visst skatteärende. Ett dylikt utsträckande av de utomståendes skyldigheter bör enligt min mening icke komma i fråga. En återgång till besvärssakkunnigas formulering bör här ske.

Jag föreslår av det anförda betingad jämkning av 11 §.

Vite (12 §)

Det sätt på vilket vitesinstitutet blivit utformat i propositionen ger anledning till invändningar. Som redan nämnts har det lagts i beskattningsmyndighetens hand att själv utsätta vite i samband med meddelande av föreläggande. Besvärssakkunniga hade utformat sitt förslag i ämnet med ledning av 9 kap. 8 § rättegångsbalken och angivit att vite skall »bestämmas till sådant belopp att det med hänsyn till vederbörandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antagas förmå honom att iakttaga föreläggandet, dock ej högre än tiotusen kronor». Med undantag för maximeringen av vitesbelopp till tiotusen kronor samt fastställande av minimum till etthundra kronor innehåller propositionen icke några föreskrifter till ledning för vitets fastställande.

Det torde vara uppenbart att minst lika starka skäl talar för att direktiv lämnas för omhänderhavande av vitesförelägganden i en författning som är avsedd att tillämpas av beskattningsmyndigheter som i en lag som skall till-

lämpas av domstol. De grundsatser som bör tillämpas vid utsättande av vite är ingalunda så självklara att de icke förtjänar att angivas. Dessutom är dylika direktiv värdefulla även därutinnan att de understryker vikten av individuell prövning av ärenden angående vitesförelägganden. De av besvärssakkunniga föreslagna direktiven för utsättande av vite bör därför inarbetas i texten till 12 § i Kungl. Maj:ts förslag.

Vitesmaximum bör enligt min mening icke sättas högre än femtusen kronor eller samma belopp som är stadgat i taxeringsförordningen. Såsom skäl för att sätta vitets maximum högre har hänvisats till skattebeloppens storlek vid den indirekta beskattningen. Denna synpunkt bör emellertid icke överdrivas. Kontrollen på den indirekta skattens område är mycket effektiv, och de medel i övrigt som står beskattningsmyndigheten till buds vid kontrollens utövande är av den art att vitesbestämmelsen mera har karaktären av ett komplement.

Ett så högt vitesmaximum som tiotusen kronor skulle möjligen väcka mindre betänkligheter om det funnes möjlighet att överklaga beskattningsmyndighetens beslut om föreläggande av vite. En bestämmelse av sådan innebörd hade föreslagits av besvärssakkunniga. I propositionen har besvärsrätten emellertid inskränkts på sådant sätt att talan icke skall få föras mot beslut om föreläggande.

För egen del anser jag besvärssakkunnigas ståndpunkt härutinnan vara synnerligen välmotiverad. Frågan får dessutom särskild vikt sedd mot bakgrunden av att beskattningsmyndigheten jämväl skall äga rätt att utdöma försuttet vite. Sistnämnda bestämmelse har övertagits från de sakkunnigas förslag men var då motiverad bland annat med att enligt detta förslag talan kunde föras mot föreläggandet som sådant. Om denna möjlighet icke medges, måste det te sig betänkligt att låta beskattningsmyndigheten svara såväl för föreläggande som för utdömande av vite.

Då starka praktiska skäl talar för att beskattningsmyndigheten erhåller ifrågavarande båda befogenheter, vill jag icke föreslå att handhavandet av vitesärendena uppdrages åt annan myndighet, men i rättssäkerhetens intresse påyrkas att föreskrift intages att talan skall kunna föras mot beslut om föreläggande av vite.

Beslutsfristen (19 §)

Besvärssakkunniga har efter en noggrann prövning (se betänkandet sid. 85) funnit sig böra föreslå, att beslutsfristen begränsas till ett och ett halvt år efter utgången av den *beskattningsperiod*, om vilken fråga är. Propositionen avviker i detta hänseende från de sakkunnigas förslag. Flera remissinstanser har ansett de sakkunnigas förslag böra begränsas, å andra sidan har vissa remissinstanser uttalat sig för en utsträckning av beslutsfristen. Kontrollstyrelsen hänvisar därvid till det stora antalet skattskyldiga

till brännoljeskatt. Vidare åberopar kontrollstyrelsen, att den naturliga granskningsperioden i fråga om försäljningsskatten utgöres av den skattskyldiges räkenskapsår. Departementschefen har tagit fasta på kontrollstyrelsens uttalande och föreslagit en förlängning av beslutsfristen.

Vad angår de av departementschefen och kontrollstyrelsen åberopade skälen för en förlängning av beslutsfristen tillåter jag mig erinra om att departementschefen förutsätter, att brännoljebeskattningen icke skall dragas in under den föreslagna förordningen om förfarandet.

Den indirekta skattens natur av övervärlingsskatt måste ställa särskilda krav på utformningen av reglerna om de tidsfrister inom vilka skattebeslut skall vara slutligt fattade. Varje dröjsmål vid behandlingen av ett dylikt skatteärende kan föranleda ökad förlust för den skattskyldige. Beslutsfristen, som i 19 § i Kungl. Maj:ts förslag angivits till ett år sex månader från utgången av det kalenderår, varunder ifrågavarande beskattningsperiod gått till ända, bör icke överstiga ett år.

Jag föreslår sålunda, att beslutsfristen bestämmes till ett år efter utgången av det kalenderår, varunder den ifrågavarande beskattningsperioden gått till ända.

Efterbeskattning (20 och 21 §§)

Propositionen har i denna del utformats i nära anslutning till motsvarande stadgande i taxeringsförordningen. Besvärssakkunniga har i sitt förslag givit institutet en helt annan utformning. Motiveringen för de sakkunnigas ställningstagande är att den skattskyldige efter viss kortare tid icke skall kunna påföras ytterligare skatt, därest han fullgjort sin skyldighet med tillbörlig omsorg. Först när den skattskyldige uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt sina skyldigheter, har de sakkunniga ansett med rättsskyddsintresset förenligt att medge efterbeskattning under en längre period.

Jag anser att taxeringsförordningens bestämmelser icke här kan kopieras, eftersom det föreligger en principiell skillnad mellan den direkta beskattningen och de indirekta skatter, som förutsättes skola övervältras. Vid den direkta beskattningen har den skattskyldige t. ex. åtnjutit en högre inkomst, vilken oavkortad kommit honom till del. Skulle han därvid icke ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet framstår det som följdriktigt, att han skall betala den ytterligare skatt som följt av hans faktiska inkomstförhållanden. Situationen är beträffande de indirekta skatterna en helt annan. Ett ursäktligt misstag kan här få förödande ekonomiska konsekvenser, eftersom den skattskyldige icke i efterhand har möjlighet att uttaga den skatt som påförts honom. Besvärssakkunniga har i sitt förslag på ett mera nyanserat sätt tagit hänsyn till de indirekta skatternas natur. Problemet gäller

om det bristande fullgörandet av uppgiftsskyldighet är uppsåtligt eller tillkommet av grov oaktsamhet.

Sammanfattningsvis vill jag framhålla, att den indirekta skattens natur av övervältringsskatt ställer andra krav på utformningen av efterbeskattningsinstitutet än på den direkta beskattningens område. Det låter sig icke göra att i fråga om de indirekta skatterna använda en sådan generell avfattning, som taxeringsförordningen ger prov på. För att tillgodose rättskyddets intressen i lika hög grad som på den direkta beskattningens område måste beträffande den indirekta beskattningen den avgränsning göras, som besvärssakkunniga efter noggrann prövning förordat.

Jag föreslår sålunda, att efterbeskattningsinstitutet utformas på sätt de sakkunniga föreslagit. Den i propositionen angivna instansordningen är ägnad att underlätta en tillämpning, som i lika mån tillgodoser kraven på effektivitet och rättssäkerhet.

Förhandsbesked (32 §)

I Kungl. Maj:ts förslag lämnas föreskrifter om meddelande av förhandsbesked. Departementschefen uttalar själv i propositionen att han funnit avsaknaden av möjligheter för de skattskyldiga att erhålla bindande förhandsbesked utgöra en av de allvarligaste bristerna i nuvarande förfarandet vid indirekt beskattning. Det är därför ägnat att förvåna att han föreslagit sådan jämkning i besvärssakkunnigas förslag att en verklig rätt att erhålla förhandsbesked icke skulle föreligga.

Det heter i Kungl. Maj:ts förslag att beskattningsmyndigheten »må... om det finnes vara av vikt med hänsyn till sökandens intresse eller för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning meddela förhandsbesked». Såsom motiv för denna begränsning i rätten att erhålla förhandsbesked har departementschefen hänvisat till möjligheten av att de skattskyldiga betungar myndigheterna med begäran om förhandsbesked i fall där detta på grund av ärendets uppenbara karaktär, tidigare prejudikat eller av annan anledning framstår som opåkallat. Emellertid medger departementschefen omedelbart därefter att man i och för sig knappast torde ha anledning att befara missbruk. För övrigt må framhållas att, därest någon skulle begära förhandsbesked i ett uppenbart fall, det icke rimligen kan vara alltför betungande för beskattningsmyndigheten att lämna beskedet. Enligt mitt förmenande bör, såsom besvärssakkunniga föreslagit, stadgas skyldighet för beskattningsmyndigheten att på begäran meddela förhandsbesked.

Straff vid deklarationsförsummelse (48 §)

Den som underlåter att avgiva deklaration eller avlämnar deklaration med så bristfälligt underlag att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt skall enligt 48 § i Kungl. Maj:ts förslag

straffas med dagsböter. Propositionen har i detta avseende avvikit från den princip som accepterats av besvärssakkunniga, vilka velat begränsa det straffbara området till fall av uppsåt och grov oaktsamhet.

Enligt min mening saknas tillräckliga skäl att kriminalisera underlåtenhet att deklarerera eller avgivande av bristfällig deklaration i andra fall än då försummelsen är uppsåtlig eller en följd av grov oaktsamhet. Jag föreslår sålunda, att bestämmelsen på denna punkt utformas enligt besvärssakkunnigas förslag.

Därest en allmän omsättningsskatt skulle införas, erfordras en översyn av förfarandet vid konsumtionsbeskattningen. De förslag riksdagen nu skall ta ställning till har utformats för ett begränsat tillämpningsområde, d. v. s. vårt nuvarande punktskattesystem. Besvärssakkunniga har också framhållit, att en allmän omsättningsskatt kan väntas resa nya frågeställningar och att en översyn av förfarandet då bör göras. Jag vill särskilt framhålla, att det föreliggande förslaget utformats för ett mycket litet antal beskattningsmyndigheter, men att en allmän omsättningsskatt nödvändigtvis förutsätter ett betydligt större antal sådana myndigheter och en helt annan organisation. Härav föranledda problem har jag icke tagit ställning till i förevarande motion.

Under återopande av vad sålunda anförts hemställes,

att riksdagen måtte antaga de vid propositionen nr 3 följande författningsförslagen med de ändringar däri som ovan föreslagits; samt

att vederbörande utskott måtte utarbeta härför erforderliga författningsförslag.

Stockholm den 27 januari 1959

Gustaf Kollberg