

Nr 684

Av herr **Svensson** i Ljungskile m. fl., i anledning av Kungl. Maj:ts proposition nr 62, med förslag till lag om handräckning vid taxeringsrevision.

(Lika lydande med motion nr 576 i Första kammaren)

Reglerna om taxeringsrevision finns i ett särskilt avsnitt av taxeringsförordningen (56—58 §§). Enligt dessa bestämmelser innefattar ett beslut om taxeringsrevision att sådan åtgärd skall företagas hos viss person utan att närmare anges vad revisionen skall omfatta. Föremål för taxeringsrevision kan bli varje enligt taxeringsförordningen deklara-tions- eller upp-giftsskyldig samt därutöver andra, som kan tänkas ha anteckningar eller handlingar av betydelse för taxeringsarbetet. Man kan säga att i stort sett varje person i landet, som har inkomst i någon form eller bedriver något slag av verksamhet, kan bli föremål för taxeringsrevision.

Vid taxeringsrevision får i erforderlig omfattning granskning äga rum av alla räkenskaper och anteckningar som vederbörande har, förutsatt att materialet kan ha betydelse för kontroll av egna eller andras uppgifter i beskattningshänseende eller det över huvud kan tjäna beskattningsmyndig-het till upplysning i beskattningsärende. Vidare får korrespondens, proto-koll och andra handlingar "rörande verksamheten" granskas. Formell täck-ning torde finnas för taxeringsmyndighet att för taxeringsrevision begära få ta del av i stort sett alla handlingar en person har i sin besittning, vilka på ett eller annat sätt kan belysa hans egen ekonomiska belägenhet och i stor utsträckning även andras.

Beslut om denna synnerligen ingripande åtgärd meddelas enligt taxe-ringsförordningen av taxeringsintendenten i länet och torde i allmänhet utföras av taxeringsrevisor eller liknande tjänstemän. Den begränsade tillgången på lämplig personal medför att taxeringsrevision hittills väsent-ligen brukat anställas hos vissa grupper skattskyldiga, i främsta rummet fria företagare av olika slag, och endast i mindre omfattning använts be-träffande sådana grupper som löntagare och pensionärer. Det är emeller-tid här fråga om i praktiken iakttagna begränsningar, som saknar betydelse då det gäller att beskriva det rättsliga läget. Dessa kan när som helst bort-falla. Taxeringsintendent har formell befogenhet att ingripa med taxerings-revision mot i stort sett vem som helst, då han så anser erforderligt.

För närvarande finns icke annat tvångsmedel för att förmå den som mot-sätter sig taxeringsrevisionens genomförande än vitesföreläggande. Vite må enligt 123 § taxeringsförordningen ej bestämmas till högre belopp än 5 000 kronor.

Förevarande proposition har till utgångspunkt att nyssnämnda tvångs-

medel — vitesföreläggandet — i vissa fall är otillräckligt för att förmå vederbörande att underkasta sig beslutad taxeringsrevision. Såsom bl. a. framgår av remissyttrandena och av vad lagrådet anfört torde denna värdering i och för sig vara riktig. Det torde icke vara möjligt att helt avvara även mera långtgående tvångsåtgärder än vitesföreläggande för genomförande av undersökningsåtgärder inom taxeringsförfarandet av den typ som taxeringsrevisionen representerar. Taxeringsrevision är det enda verk samma medlet för att i sista hand vinna klarhet i ett beskattningsärende, då vederbörande skattskyldige eller uppgiftsskyldige icke vill medverka i utredningsarbetet. Myndigheten måste därför ha tillgång till tvångsåtgärder, som möjliggör att taxeringsrevision kan genomföras.

Härmed har man emellertid kommit in på ett utomordentligt känsligt område. Det gäller i realiteten medborgarnas rätt till skydd för sitt privatliv. Skall var och en vara skyldig att låta företrädare för det allmänna tränga in i hemmet för att se huruvida vederbörande har visst material som kan belysa visst beskattningsärende som gäller annan person? Man står här inför ett svårt avvägningsproblem som ofta möter i beskattningsförfarandet. Å ena sidan måste tillses att likformighetskravet i beskattningen tillgodoses, så att icke några skattskyldiga får möjlighet att vältra över sin del av skattebördan å övriga, lojala skattebetalare. Å andra sidan får erforderliga kontrollåtgärder icke utformas så, att den enskildes rätts säkerhet kränkes och elementära medborgerliga rättigheter trädets för nära. Spörsmålet är huruvida man genom det föreliggande lagförslaget träffat det rätta vid denna avvägning.

Lagförslaget innebär, att tvångsmedlet handräckning — d. v. s. åtgärd varigenom handlingar får eftersökas och omhändertagas med våld hos vederbörande — ställes till förfogande för generellt sett alla slag av taxeringsrevision. Den enda begränsning som uppställes är att granskning av de handlingar varom är fråga kan antagas vara av väsentlig betydelse i skatteärendet. Allt som har inverkan på ärendets utgång torde dock formellt sett kunna tilläggas "väsentlig betydelse". Huru därmed förhåller sig torde först kunna fastställas sedan handlingen redan omhändertagits och granskats. I realiteten innebär lagförslaget med andra ord att möjlighet öppnas för taxeringsmyndigheterna att av medborgarna med våld framtvinga i stort sett varje handling som är av "väsentlig betydelse" för bedömning av skattskyldigs ekonomiska situation. Det enda korrektivet synes ligga däri att i verkligheten myndigheterna icke kan antagas medhinna kontrollverksamhet av detta slag i obegränsad omfattning. Det kan förmodas att den i vart fall i nuvarande läge kommer att inskränkas — utan att lagen innehåller en sådan begränsning — till sådana fall då grundad anledning finns att tro att vederbörande undanhåller upplysningar av vikt. Någon garanti för att myndigheterna underkastar sig en sådan frivillig

begränsning i utövandet av sina maktbefogenheter finns dock icke. De har både rätt och möjlighet att vända sig mot vem som helst i kontrollsyfte. Den avvägning som här skett mellan individens krav på personlig frihet och det allmänna intresset av att ha tillgång till bästa möjliga utredningsmaterial i taxeringsförfarandet är icke tillfredsställande. I alltför ringa grad har den enskildes berättigade intresse av skydd för sig och sitt privatliv blivit beaktat. Detta intryck förstärkes vid en detaljgranskning av lagförslaget.

Oavsett vilken ställning som tages till spörsmålet måste understrykas att lagförslaget är i behov av överarbetning i olika avseenden, även av rent tekniska hänsyn. I förbigående kan anmärkas att lagrådet vid sin detaljgranskning av ett till sin omfattning så begränsat lagförslag sällan torde ha funnit anledning föreslå ett så stort antal omformuleringar och omdisponeringar i lagtexten av rent teknisk natur som i detta fall. Lagförslaget har mer eller mindre omgjorts i lagrådet. Dock har flera av lagrådet framställda väsentliga anmärkningar icke beaktats. Vi anser att anledning till erinran föreligger i vissa avseenden som icke berörts av lagrådet.

Av särskilt intresse är självfallet frågan om verkställande av handräckning hos annan än den hos vilken taxeringsrevision skall äga rum. Enligt lagförslaget i 1 § tredje stycket får handräckning ske hos sådan tredje man. Märkligt är att tvångsverkställighet här föreslås skola kunna genomföras, oaktat denna icke kan nås av själva huvudbeslutet; beslutet taxeringsrevision innebär *icke* att handling som finns hos tredje man får granskas. Trots detta föreslås nu att handräckning skall kunna äga rum, vilket strider mot gängse processuella principer. Redan i och för sig måste det väcka allvarliga betänkligheter att utsträcka tvångsätgården handräckning att gälla person som icke har med taxeringsrevision att skaffa. Dessa betänkligheter förstärkes, då lagtexten är synnerligen oklar. Tvångsverkställighet mot tredje man skall enligt lagförslaget gälla "handling som ovan avses" d. v. s. handling som skall granskas hos den person beträffande vilken taxeringsrevision beslutas. Sådan handling torde enligt vad som följer av 56 § taxeringsförordningen i princip endast kunna finnas hos vederbörande själv, d. v. s. hos den beslutet om taxeringsrevision avser. Vilka handlingar som får eftersökas hos tredje man synes därför oklart. Är den omständigheten att handlingen tidigare — i så fall när? — funnits i den taxeringsreviderades besittning avgörande? Frågorna kan mångfaldigas.

I lagförslaget säges icke huruvida denna utomstående — såsom gäller rörande den taxeringsreviderade enligt paragrafens andra stycke — skall ha förelagts vite i särskild ordning, innan handräckning får igångsättas mot honom eller om handräckningen kan vidtagas mot honom, redan på grund av att den hos vilken taxeringsrevisionen äger rum, icke efterkommit ett mot honom riktat vite. Det förra alternativet kan emellertid ej ifrågakomma

då taxeringsförfordningen (se 58 §) ej tillåter att vitesföreläggande riktas mot tredje man. Man har sålunda att räkna med det senare alternativet. Innebörden härav är att tredje man — t. ex. en advokat eller någon annan — kan utan någon som helst förvarning — han har icke delgivits beslut om taxeringsrevision eller vitesföreläggande — t. o. m. i sin egen frånvaro hemsökas av utmätningsman och taxeringsrevisorer, som i förening genom söker hos honom förvarade handlingar för att efterforska om han har papper som skulle ha granskats hos den andre person, vilken är föremål för taxeringsrevision. Ett lagförslag av sådan innebörd kan icke godtagas.

Möjligheten att verkställa tvångsåtgärder hos tredje man synes böra bortfalla, så länge icke taxeringsrevisionsbeslutet innebär att han kan åläggas utlämna handlingar. I propositionen torde man ha tänkt på sådana fall då den, som är föremål för taxeringsrevision, i syfte att undandraga handlingar från revision i maskopi med annan i illojalt syfte överlämnar dessa till denna. Hur dessa situationer skall lösas får en närmare utredning visa. För flertalet fall synes den riktiga vägen vara att den som antages inneha handlingar av betydelse, själv blir föremål för taxeringsrevision och omedjes förebringa de handlingar varom kan vara fråga.

I detta sammanhang kan påpekas att då en tvångsverkställighet föreslås skola införas frågan reses om icke reglerna i taxeringsförfordningen om taxeringsrevision, vilka icke utformats med tanke på att åtgärderna skall kunna genomdrivas med våld, bör omarbetas och anpassas efter en nyordning. Måhända är lösningen att söka i en uppdelning av taxeringsrevisionsinstitutet i olika åtgärder, av vilka somliga endast skall kunna föranleda vitesföreläggande, medan beträffande andra, avseende fall då en tredskande visar uppenbar avsikt att vilja förhindra utredningen, våld skall få användas.

Mot det föreslagna förfarandet kan riktas ytterligare en rad anmärkningar. Vad till en början angår frågan vilken myndighet som skall äga besluta en handräckning kan erinras om att lagrådet ansett denna befogenhet böra förbehållas länsstyrelsen. För denna ståndpunkt kan anföras en rad skäl. Rättssäkerhetshänsynen är uppenbar. Att taxeringsintendenten som part skall på så lösa grunder som här föreslås disponera över tvångsåtgärder mot motparter och utomstående synes icke förenligt med de krav som kan ställas på en rättsstat. Som lagrådet också anfört måste det betecknas som i sak olämpligt att samma myndighet, som beslutat om taxeringsrevision, skall göra den tänkta avvägningen huruvida de ifrågavarande handlingarnas granskning är av så väsentlig betydelse, att våldsanvändning bör tillåtas. Även mera tekniska invändningar kan riktas mot förslaget. Enligt svensk rättsordning kan nämligen tvångsingripanden av den art som handräckning innebär regelmässigt endast beslutas av utsökings-, åklagare- eller polismyndighet, bortsett från viss bevakningspersonal inom

tullväsendet e. d. Det torde därför innebära något principiellt nytt, om man nu på det mycket vidsträckta fält varom här är fråga anförtror taxeringsintendenter, kontrollstyrelsen m. fl. instanser (se lagförslaget § 13) att disponera över samhällelig våldsutövning av föreslagen art. Innan ett sådant steg tages, torde dessa konsekvenser i vart fall böra övervägas mera ingående än som skett i förevarande sammanhang.

Förfarandet tillkrånglas också på ett flertal olika sätt genom att vederbörande taxeringsmyndigheter utrustas med denna befogenhet. I 2 § har länsstyrelsen givits något slags ställning av övervakare av andra myndigheters handräckningsbeslut. Hur skall denna ordning fungera? Vilka möjligheter har länsstyrelsen, som få förutsättas vara fullt upptagen av egna göromål, att övervaka kontrollstyrelsen, då den ingriper med handräckningsbeslut, som verkställs t. ex. av stadsfogdar? Naturligt hade varit att, om den i och för sig olämpliga lösningen med taxeringsintendenten som beslutande väljes, möjlighet till överklagande i vanlig ordning till länsstyrelse skapas efter mönster av likartade regler i rättegångsbalken.

Beslut om handräckning innebär i realiteten beslut om en ny åtgärd, då prövning av ett nytt spörsmål — granskningens "väsentliga betydelse" — kommer in i bilden. Det kan ifrågasättas, om icke vederbörande med hänsyn härtill bör vara berättigad att bli hörd innan beslut fattas, liksom han bör delgivas detta, så att han blir i tillfälle att överklaga beslutet innan detta verkställs. Vad nu sagts får särskild tyngd om taxeringsintendenten ges beslutanderätten. Redan förut har framhållits den utomordentligt prekära situation i vilken tredje man befinner sig, mot vilken man beslutat rikta handräckningsåtgärder. Han behöver enligt lagen över huvud intet veta om saken, förrän han har utmätningssmannen hemma hos sig.

Av 6 § kan möjligen dragas den slutsatsen, att beslutet om handräckning fattas av taxeringsintendenten eller kontrollstyrelsen i direkt anslutning till förättnings början. I protokollet över förrättningen skall nämligen beslutet om handräckning angivas. Måhända är dock endast meningen att ett tidigare fattat beslut om handräckning skall återgivas (icke: *angivas*) i protokollet. Klarhet torde böra skapas härom.

Ur rättssäkerhetssynpunkt är oundgängligen erforderligt att det noga klargöres om vilka handlingar det är fråga. Redan i samband med vitesföreläggandet, som skall föregå ett ev. handräckningsbeslut, bör en noggrann specifikation göras. Endast sådana handlingar som på detta sätt angivits och varit föremål för vitesföreläggande får eftersökas vid handräckningsförrättning. Regler härom bör intagas i själva lagtexten. Institutet handräckning bör nämligen icke få användas på sådant sätt, att det i realiteten blir fråga om en husrannsakan, där man på måfå letar efter dokument som förmodas kunna få betydelse i skatteärendet.

Beträffande besvärshandlingarna bör uppmärksammas att med den

konstruktion reglerna erhållit i förslaget möjlighet saknas för taxeringsintendent resp. kontrollstyrelsen att överklaga länsstyrelses beslut jämlikt 2 § att upphäva av den fattat beslut om handräckning. Enligt svensk förvaltningsrätt gäller nämligen att lägre statlig myndighet, som fått sitt beslut ändrat av högre statlig instans, icke äger rätt att besvära sig över den överprövande instansens beslut. Att taxeringsintendent i andra sammanhang (i taxeringsmål) uppträder som motpart till den skattskyldige spelar i detta sammanhang icke någon roll, då han i förevarande fall agerar som den myndighet vilken i första instans har beslutanderätt i fråga om handräckning. Om sålunda tanken är att taxeringsintendent och kontrollstyrelsen skall äga klagorätt erfordras i nämnda fall en uttrycklig bestämmelse härom.

I enlighet med vad justitierådet Bomgren anfört i lagrådet synes vidare regler böra intagas som begränsar möjligheterna att genom handräckning eftersöka och omhändertaga handlingar, vilka innehålle sådant om vilket den som innehar dem icke må vittna inför domstol. Lämpligen bör handräckningsmöjligheterna icke gå längre än vittnesplikten i rättegång.

Den känsliga fråga som behandlas i förevarande proposition kan icke anses ha blivit på ett tillfredsställande sätt utredd. Lagförslaget vilar på en "i september 1960" inom finansdepartementet upprättad promemoria. Efter en snabb remissbehandling omarbetades så lagförslaget, vilket genom remiss den 16 december 1960 förelades lagrådet efter att det undergått relativt stora förändringar. Lagrådet var först två månader senare den 15 februari 1961 färdigt med sitt yttrande, som i sak innebar en mycket långtgående kritik av förslaget i tekniskt avseende. Sedan lagförslaget i anledning härav ånyo omarbetats, har det därpå genom förevarande proposition den 3 mars 1961 förelagts riksdagen. Ovan har påvisats att förslaget — oavsett vilken ställning som togs till dess materiella innehåll — alltjämt är behäftat med så allvarliga rent tekniska brister, att det under alla omständigheter måste underkastas förnyad omarbetning i riksdagen.

Mot bakgrund av det anförda synes det naturligtast, att Kungl. Maj:t beredes tillfälle att ånyo taga upp saken och låta utreda frågan i alla dess aspekter. Överståthållarämbetet, som torde vara den myndighet vilken har största erfarenheten av taxeringsrevision, har i sitt avstyrkande remissyttrande just framhållit behovet av en mer allsidig och grundlig utredning och därom anfört följande:

Enligt överståthållarämbetets mening är det för genomförande av en lagstiftning av förevarande art oundgängligt, att den föregås av en ingående utredning angående dess principiella och teoretiska aspekter. Det lärers sålunda — för att taga ett exempel — böra utredas vilka handlingar, som kunna bliva föremål för tvångsförfarandet. Här föreligger bl. a. en skillnad mellan den bokföringspliktige och annan. Särskilt beträffande den sist-

nämnde kan läget vara, att han genom underlåtenhet att föra anteckningar kan — om deklARATIONEN är oriktig — ådraga sig ansvar för grov oaktsamhet (jfr NJA 1953 sid. 364; särskilt sid. 402). Men är detta läge tillräckligt för att deklaranten, även om han fört dylika anteckningar, skall — ehuru misstanke om brott ej föreligger — vara skyldig att finna sig i en åtgärd av så allvarlig beskaffenhet som beslag och husrannsakan?

Någon närmare diskussion angående detta spörsmål förekommer icke — liksom ej heller angående en del andra frågor av mera principiell-teoretisk innebörd — i den remitterade promemorian.

Därest nu en skyldighet som nyss sagts anses böra lagfästas, ligger det uppenbarligen synnerlig vikt uppå hur förfarandet för skyldighetens utkrävande anordnas. Det remitterade förslaget lämnar enligt överståthållar-ämbetets mening även härutinnan rum för allvarliga anmärkningar.

Kravet på förnyad utredning gör sig gällande med ökad styrka mot bakgrund av det förhållandet, att även de grundläggande reglerna om taxeringsrevision befinner sig under omarbetning. I departementschefsanföran-det signaleras att redan innevarande riksdag kommer att få taga ställning till ett förslag om ändring i taxeringsförordningens regler om taxeringsrevision. Det bör icke komma i fråga att nu antaga bestämmelser om tvångsverkställighet av beslut om taxeringsrevision, samtidigt som reglerna om detta institut ändras — sannolikt i sådan riktning att möjligheterna att genomföra revision vidgas än mera. Den riktiga ordningen synes vara att först fastställa omfattningen av de grundläggande undersökningsmedlen i taxeringsförfarandet och därefter taga ställning till i vilken omfattning tvång skall få användas för deras genomförande. Som ovan framhållits måste dessa frågor ses i sammanhang. De grundläggande åtgärderna bör utformas med tanke på vilka tvångsåtgärder som står till buds för deras genomförande.

Att frågan sakligt sett icke är tillräckligt utredd har understrukits i det föregående. Det måste vara ett bestämt krav att lagförslaget omarbetas, så att de tvångsbefogenheter, som handräckningen ger, i själva lagen inskränkes till att avse sådana fall, då samhället med fog kan göra anspråk på att få tränga in hos enskild medborgare för att där genomgå hans papper och söka finna handlingar av intresse för skatteärende. Vilja att försvåra utredningen måste på ett eller annat sätt bestyrkas eller kunna antagas förefinnas, innan tvångsingripande av denna art kommer till stånd. En ny utredning med företrädare för olika samhällsintressen bör kunna göra den nödvändiga avvägningen mellan rättssäkerhetskraven å ena och hänsynen till effektiviteten i taxeringsförfarandet å andra sidan. Först härefter är frågan färdig för ett ställningstagande från riksdagens sida.

Under åberopande av det anförda får vi hemställa,

att riksdagen ville — med avslag å förevarande proposition nr 62 — hos Kungl. Maj:t hemställa om utredning av frågan om utformningen av de åtgärder som kan erfordras

för verkställande av beslut om taxeringsrevision med bevarande av fullgoda rättssäkerhetsgarantier.

Stockholm den 21 mars 1961

Wald. Svensson

Bertil Ohlin

Manne Ståhl

Ingrid Gärde Widemar

Gustaf Kollberg

O. Malmborg

Bertil von Friesen