

Nr 3

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, m. m.; given Stockholms slott den 7 november 1958.

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

- 1) förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning;
- 2) förordning angående ändring i förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt;
- 3) förordning angående ändring i förordningen den 5 mars 1948 (nr 85) om försäljningsskatt;
- 4) förordning om ändring i förordningen den 23 november 1956 (nr 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall;
- 5) förordning angående ändring i förordningen den 31 maj 1957 (nr 262) om allmän energiskatt; samt
- 6) lag angående ändrad lydelse av 17 § lagen den 28 maj 1937 (nr 249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar.

Under Hans Maj:ts

Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro:

BERTIL

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

Förfarandet vid uttagande av varuskatten, försäljningsskatten, jordbrukets regleringsavgifter m. m. regleras för närvarande genom bestämmelser i de olika skatteförfattningarna. Dessa bestämmelser är knapphändiga, och viktiga områden är helt oreglerade.

Som en motsvarighet till den för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen gällande taxeringsförordningen föreslås nu en gemensam, fullständigare utformad förordning om förfarandet vid konsumtionsbeskattning. För

denna, liksom för taxeringsförordningen, har målsättningen varit att försöka samtidigt tillgodose skäliga anspråk på effektivitet och på rättsskydd. Till grund för förslaget ligger ett av besvärssakkunniga avgivet betänkande (SOU 1957: 50).

Den föreslagna förordningen har utarbetats med sikte på att dess regler skall kunna användas på flertalet av de skatter och avgifter, som enskilda näringsidkare efter deklaration erlägger till kontrollstyrelsen eller jordbruksnämnden. Upptagandet av samma skatter vid införsel till riket lämnas däremot utanför förordningen, likaså tullarna.

Det föreslås, att varuskatten, försäljningsskatten, omsättningsskatten på motorfordon och energiskatten redan från början skall inbegripas i det nya förfarandet.

Nya regler föreslås om beskattningsmyndigheternas beslut. Anser myndigheterna att avvikelser bör ske från den skattskyldiges deklaration, skall beslut om skattens fastställande meddelas senast 1 1/2 år efter det kalenderår under vilket beskattningsperioden utgick. Har beslut inte meddelats inom denna tidsfrist, skall skatten anses ha blivit fastställd i överensstämmelse med deklarationen eller eventuellt tidigare preliminärt beslut. Formligt beslut behöver således inte fattas, när deklaration avgivits och denna lämnats utan erinran. Men den skattskyldige skall alltid ha rätt att erhålla beslut, om han så begär.

Efter beslutsfristens slut kan ytterligare skatt inte påföras annat än genom efterbeskattning. Detta får ske högst fyra år senare och i regel endast om den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter eller underlåtit att deklarerera.

I övrigt är förfarandet hos beskattningsmyndigheten avsett att i stort sett bli som nu. Den skattskyldige tillförsäkras uttrycklig rätt att — i överensstämmelse med nu tillämpad praxis — erhålla del av det material på vilket beskattningsmyndighet grundar ett beslut om skattepåföring utöver deklaration.

En viktig nyhet är, att den skattskyldige skall kunna få förhandsbesked, som är bindande för staten. Beskeden skall lämnas av beskattningsmyndigheten.

Besvär över beskattningsmyndigheternas beslut skall enligt förslaget anföras hos kammarrätten. Förfarandet där är utformat som en process mellan två parter, d. v. s. mellan den skattskyldige och ett allmänt ombud. Mot kammarrättens utslag skall talan få föras i regeringsrätten.

Förslaget, som är avsett att träda i kraft den 1 juli 1959, beräknas inte medföra nämnvärda kostnadsökningar.

Förslag

till

förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

Härigenom förordnas som följer.

Kap. 1. Inledande bestämmelser

1 §.

Bestämmelserna i denna förordning skola, i den mån särskild föreskrift därom lämnas, äga tillämpning å skatt eller annan avgift som utgår vid tillverkning eller försäljning av varor inom riket eller i samband med annan därmed jämförlig verksamhet (*skatt*).

2 §.

I denna förordning förstås med *beskattningsmyndighet* den myndighet som, enligt vad i vederbörande skatteförfattning eller annorledes stadgas, har att besluta om skattens fastställande,

skattskyldig den som, enligt vad i vederbörande skatteförfattning stadgas, är gentemot statsverket ansvarig för skattens utgörande samt

allmänt ombud den tjänsteman hos beskattningsmyndigheten åt vilken Kungl. Maj:t uppdragit att hos besvärsmyndighet föra det allmännas talan i mål och ärenden, å vilka denna förordning äger tillämpning.

Kap. 2. Om fastställande av skatt

3 §.

Skattskyldig skall, i den mån föreskrift därom meddelas i vederbörande skatteförfattning, göra skriftlig anmälan om upptagande och nedläggande av verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, ävensom om annat förhållande, som rör verksamheten.

4 §.

Det åligger skattskyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för fullgörande av deklARATIONSSKYLDIGHET och för fastställande av skatt. Han är även skyldig att vidtaga de åtgärder i övrigt som för sådant ändamål skäligen kunna påfordras. Hur därvid i särskilda fall skattskyldigs räkenskaper och anteckningar skola föras och hans handlingar bevaras samt övriga här avsedda åtgärder skola vidtagas, därom stadgas i vederbörande skatteförfattning eller i bestämmelser som utfärdats med stöd därav.

Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper är föreskrivet i bokföringslagen.

Finnes den skattskyldiges räkenskaper och övriga handlingar eller de särskilda åtgärder som avses i första stycket icke stå i överensstämmelse med vad sålunda är föreskrivet, äger beskattningsmyndigheten förelägga den skattskyldige att fullgöra vad honom åligger.

5 §.

I enlighet med vad i vederbörande skatteförfattning stadgas skall skattskyldig för varje beskattningsperiod (redovisningsperiod) inkomma med deklaration till ledning vid skattens fastställande. Deklarationen skall avgivas på heder och samvete samt avfattas å blankett enligt formulär som fastställs av beskattningsmyndigheten. I deklarationen skall angivas det skattebelopp som enligt densamma belöper på beskattningsperioden.

Underlåter skattskyldig att inkomma med deklaration eller är avgiven deklaration ofullständig, må beskattningsmyndigheten förelägga den skattskyldige att fullgöra vad som brister.

Den skattskyldige bör, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, meddela de upplysningar som kunna vara av betydelse för att skatten skall kunna fastställas till riktigt belopp.

6 §.

När deklaration inkommit till beskattningsmyndigheten, skall den granskas så snart ske kan.

7 §.

Efter föreläggande åligger det den skattskyldige att lämna de uppgifter utöver deklarationen som kunna erfordras för kontroll av dennas riktighet och för skattens fastställande till riktigt belopp.

8 §.

När beskattningsmyndigheten finner det erforderligt, skall skattskyldig på anfordran utan ersättning tillhandahålla prov och beskrivning å vara, som är eller kan antagas vara skattepliktig, ävensom prov å i verksamheten brukad vara. Varuprov skall, om så lämpligen kan ske, återställas snarast möjligt.

9 §.

Skattskyldig skall, när beskattningsmyndigheten finner det erforderligt, på anfordran tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och övriga handlingar hörande till den verksamhet, i vilken skatten skall utgöras, ävensom lämna tillträde till lokaler, som användas i verksamheten. För granskning av handlingar och varulager skall den skattskyldige lämna nödigt bidrag.

Granskningen skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den icke förorsakar hinder i den skattskyldiges verksamhet. Hava handelsböcker eller andra handlingar överlämnats för granskning, skola de så fort ske kan återställas. Meddelande om resultatet av granskningen skall snarast lämnas den skattskyldige.

Den som verkställer granskningen må taga del av handlingar av betydelse för granskningen utan hinder därav att den skattskyldige har att iakttaga tystnad om deras innehåll. Är handlingens innehåll av beskaffenhet som nu sagts eller anser den skattskyldige att särskilda omständigheter eljest kunna åberopas för att handlingens innehåll ej kommer till annans kännedom, må dock länsstyrelsen i det län där den skattskyldige är bosatt, på fram-

ställning av honom, när synnerliga skäl föranleda det, förordna att handlingen skall undantagas från granskningen. Mot länsstyrelsens beslut må talan ej föras.

10 §.

Den som skäligen kan antagas vara skattskyldig skall, i den mån föreläggande meddelas av beskattningsmyndigheten, avgiva deklaration som i 5 § sägs, så ock vidtaga åtgärd som avses i 7 och 8 §§. Han är även skyldig att underkasta sig granskning enligt 9 §.

11 §.

I den mån så finnes erforderligt för skattekontrollen, har den, som utan att vara skattskyldig yrkesmässigt tillverkar, bearbetar, försäljer eller distribuerar skattepliktig vara, så ock den, som idkar handel med vara, vilken användes vid framställning eller distribution av skattepliktig vara, att på anfordran av beskattningsmyndigheten lämna upplysning angående sådan av honom bedriven verksamhet samt, med motsvarande tillämpning av 8 och 9 §§, tillhandahålla prov och beskrivning av vara samt handelsböcker, affärskorrespondens och övriga till verksamheten hörande handlingar.

12 §.

Förelägger beskattningsmyndigheten någon att vidtaga åtgärd, varom förmåles i 4, 5 samt 7—11 §§, må därvid, när det finnes påkallat, vite ut sättas. Vitet må ej bestämmas under etthundra kronor eller över tiotusen kronor.

Försuttet vite utdömes av beskattningsmyndigheten.

13 §.

Kräves för bedömande av viss fråga särskild fackkunskap och kan yttrande i frågan ej erhållas från myndighet, tjänsteman eller annan, som är satt att tillhandagå därmed, må beskattningsmyndigheten uppdraga åt person, känd för redbarhet och för skicklighet i ämnet, att såsom sakkunnig avgiva yttrande. Ej må till sakkunnig utses den, beträffande vilken sådan omständighet föreligger, att hans tillförlitlighet därigenom kan anses förringad.

Sakkunnig äger av allmänna medel erhålla ersättning för kostnad, som han haft för uppdragets fullgörande, samt för arbete och tidsspillan efter vad beskattningsmyndigheten prövar skäligt.

14 §.

Vad som framkommit vid utredning, företagen enligt 9 eller 11 §, skall upptecknas. Uppgift, som eljest annorledes än skriftligen tillföres beskattningsärende, skall ock upptecknas.

15 §.

Yppas anledning att fastställa skatten annorledes än i överensstämmelse med deklaration, skall inom beskattningsmyndigheten upprättas skriftlig redogörelse för vad vid utredningen framkommit med angivande av storleken av den skatt, som ifrågasättes skola utgå, och av grunden för dess beräkning.

16 §.

Den skattskyldige skall, där hinder ej möter, erhålla tillfälle att yttra sig över redogörelse, som i 15 § sägs, och annan handling, vars innehåll är av betydelse för beslut om skatten. Vad nu sagts skall dock icke gälla, om handlingen innefattar förslag till allenast rättelse av uppenbar oriktighet, föranledd av misskrivning, felräkning eller annat dylikt förbiseende i deklaration, eller till skattens fastställande till lägre belopp än enligt deklaration.

17 §.

Finnes skatt böra utgå, oaktat deklaration ej avgivits, eller finnes avvikelser böra ske från deklaration, skall beskattningsmyndigheten meddela beslut härom. Beslutet skall vara slutligt, om icke beskattningsmyndigheten finner erforderligt att skatten preliminärt fastställs, innan utredningen i ärendet slutförts.

Begär den skattskyldige att slutligt beslut skall meddelas rörande viss beskattningsperiod, skall beskattningsmyndigheten så snart ske kan fastställa skatten genom sådant beslut.

18 §.

Har deklaration ej avgivits eller kan, på grund av brister i deklaration eller bristfälligt underlag för sådan, skatten icke tillförlitligen beräknas, skall skatten bestämmas efter vad som finnes skäligt med hänsyn till föreliggande omständigheter, såsom beloppet av tidigare erlagd skatt samt verksamhetens art och omfattning.

19 §.

Beslut om fastställande av skatt må ej meddelas senare än ett år sex månader efter utgången av det kalenderår, varunder den ifrågavarande beskattningsperioden gått till ända.

Har slutligt beslut ej meddelats inom tid som i första stycket sägs men har deklaration avgivits, skall så anses som om skatten den dag nämnda tid utgick fastställs genom slutligt beslut i överensstämmelse med deklarationen. Har preliminärt beslut meddelats, skall skatten i stället anses hava nämnda dag slutligt fastställts i överensstämmelse med det preliminära beslutet.

20 §.

Har skattskyldig i deklaration eller annorledes lämnat oriktig uppgift till ledning vid fastställande av skatt och har uppgiften följts eller har uppgiften eljest föranlett, att skatt ej fastställts eller fastställts till för lågt belopp, skall beskattningsmyndigheten genom beslut om efterbeskattning fastställa skatt som tillkommer. Efterbeskattning må dock ej ske, om det tillkommande skattebeloppet är att anse som ringa.

Föreligga sådana omständigheter att efterbeskattning skall äga rum och kan på grund av vad sålunda och i övrigt förekommit antagas att av den skattskyldige lämnade uppgifter icke varit av beskaffenhet att kunna ligga till grund för en tillförlitlig beräkning av skatten, skall efterbeskattningen ske med tillämpning av 18 §.

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning, om skattskyldig underlåtit att avgiva deklaration eller icke rätteligen fullgjort vad som åligger honom enligt 7, 8 eller 9 §.

21 §.

Efterbeskattning må icke ske, med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom fyra år efter utgången av den i 19 § första stycket stadgade tiden för fastställande av skatt. Har den skattskyldige avlidit, åsättes efterbeskattningen hans dödsbo, dock att sådan efterbeskattning icke må ske med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

22 §.

Finner beskattningsmyndigheten att slutligt beslut om skatt eller beslut om efterbeskattning blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, skall myndigheten, sedan den skattskyldige beretts tillfälle att yttra sig, meddela beslut om rättelse.

23 §.

I den mån det icke finnes obehövt, skall beslut, som beskattningsmyndigheten meddelar enligt bestämmelse i detta kapitel, innehålla de skäl, på vilka avgörandet grundas.

Äger part fullfölja talan mot beslut som avses i första stycket, skall beslutet innehålla upplysning om vad han därvid skall iakttaga.

Beslut som avses i 17, 20 och 22 §§ skola delgivas den skattskyldige.

24 §.

Beslut, som beskattningsmyndigheten meddelat med stöd av bestämmelse i detta kapitel, skall, såvitt det icke avser utdömande av vite, lända till omedelbar efterrättelse.

Om erläggande och återbetalning av skatt är närmare stadgat i 3 kap.

25 §.

Beskattningsmyndigheten skall föra register, med vars hjälp för envar skattskyldig kan inhämtas vad som i skatteärende förekommit.

Kap. 3. Om erläggande och återbetalning av skatt

26 §.

Skattskyldig åligger att inom den för deklarations avgivande bestämda tiden genom insättning å beskattningsmyndighetens postgirokonto inbetala i deklARATIONEN angivet skattebelopp.

När synnerliga skäl därtill äro, må beskattningsmyndigheten bevilja anstånd med skattens erläggande.

27 §.

Om den för viss beskattningsperiod av beskattningsmyndigheten eller besvärmyndighet fastställda skatten överstiger vad som skolat utgöras enligt deklARATIONEN eller, då beslut förut meddelats i saken, enligt det beslut, som närmast föregått, åligger det den skattskyldige att inom tid, som beskattningsmyndigheten bestämmer, till denna erlägga det felande beloppet. Vad

nu sagts skall ock gälla, om genom beslut enligt 17 eller 20 § skatt fastställts, ehuru deklaration ej avgivits.

Skattskyldig har att erlægga ränta å oguldet skattebelopp efter sju procent om året, dock minst tio kronor. Röntan skall, om deklaration ej avgivits inom föreskriven tid eller den skattskyldige, utan att anstånd beviljats, underlåtit att inom sådan tid erlægga i deklaration angivet belopp, beräknas från den dag deklaration senast bort avgivas. I annat fall skall röntan beräknas från den dag då skattebeloppet enligt beslut av beskattningsmyndigheten senast bort inbetalas. Uppkommer öretal vid beräkning av ränta, skall räntebeloppet jämnas till närmast högre hela kronal.

Beskattningsmyndigheten äger avstå från ränta, om dröjsmålet med betalningen är obetydligt eller särskilda skäl eljest föranleda därtill.

28 §.

På framställning av beskattningsmyndigheten skall förfallet skattebelopp jämte ränta omedelbart uttagas genom utmätning.

29 §.

Om den för viss beskattningsperiod av den skattskyldige inbetalade skatten överstiger vad han enligt beskattningsmyndighetens eller besvärmyndighets beslut skall erlægga, äger han omedelbart återbekomma vad han erlagt för mycket. Återbetalning skall ock ske, när skatt icke skall utgå.

Är den skattskyldige berättigad till avdrag, som överstiger den på beskattningsperioden belöpande brutloskatten, skall det överskjutande beloppet så snart ske kan tillgodoföras den skattskyldige.

Å återbetalat belopp som avses i första stycket skall gäldas ränta efter fem procent om året från inbetalningsdagen. Uppkommer öretal vid beräkning av ränta, skall räntebeloppet jämnas till närmast högre hela kronal. Ränta skall dock ej utgå, om räntebeloppet skulle understiga fem kronor.

Vid återbetalning skall avdrag göras för vad den skattskyldige icke erlagt av förfallet skattebelopp jämte ränta, som beskattningsmyndigheten har att uppbära.

30 §.

Under vilka förutsättningar skatt skall, utöver vad i 29 § stadgas, i särskilt fall av beskattningsmyndighet återbetalas, därom stadgas i vederbörande skatteförfattning.

31 §.

Beslut, som meddelats med stöd av bestämmelse i detta kapitel, skall lända till omedelbar efterrättelse.

Kap. 4. Om förhandsbesked

32 §.

På ansökan av den som driver eller ämnar driva verksamhet, i vilken skattskyldighet ifrågakommer, må beskattningsmyndigheten, om det finnes vara av vikt med hänsyn till sökandens intresse eller för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning samt tillgänglig utredning det medger, meddela förhandsbesked huruvida vara är skattepliktig ävensom efter vilken skattesats skatten, då sådan skall utgöras, är att bestämma. Beskedet skall ut-

färdas för sökanden och gälla för beskattningsperiod, som ännu icke utgått, eller senare period, dock att beskedet icke må avse längre tid än ett år.

33 §.

Förhandsbesked sökes skriftligen. Ansökan skall i mån av behov vara åtföljd av prov på varan, där sådant kan företes, och beskrivning av densamma. Vid ansökan skall jämväl fogas den ytterligare utredning i ärendet, som står sökanden till buds.

Är den i ärendet förebragta utredningen otillräcklig, må beskattningsmyndigheten anmana sökanden att i angivet hänseende fullständiga denna vid äventyr att förhandsbesked eljest icke meddelas.

34 §.

Vad i 13 och 14 §§ stadgas om sakkunnig och om upptecknande av uppgifter skall äga motsvarande tillämpning i ärende om förhandsbesked. Över utredning, som förebragts annorledes än genom sökanden, skall denne erhålla tillfälle att yttra sig.

35 §.

Sökanden är skyldig att enligt beskattningsmyndighetens bestämmande gottgöra statsverket dess kostnad för särskild av myndigheten med hans medgivande föranstaltad undersökning beträffande varas beskaffenhet, så ock ersättning, som må hava utgått till sakkunnig, vars hörande sökanden medgivit.

Sökanden skall, i den mån beskattningsmyndigheten så påfordrar, ställa säkerhet för kostnad och ersättning som i första stycket sägs vid äventyr att förhandsbesked icke meddelas.

36 §.

Ärende om förhandsbesked bör handläggas skyndsamt.

Avvisas ansökningen, skall beslutet innehålla erinran om att talan icke må föras mot detsamma.

Om beslut skola i övrigt bestämmelserna i 23 § äga motsvarande tillämpning.

37 §.

Förhandsbesked, som vunnit laga kraft, är bindande för statsverket i förhållande till sökanden, i den mån denne det yrkar. Beskedet skall dock icke gälla, när efter dess meddelande trätt i kraft författningsändring av beskaffenhet att påverka beskattningen i det avseende beskedet angår.

Kap. 5. Om besvär

38 §.

Talan mot beslut som beskattningsmyndigheten meddelar enligt denna förordning må i de fall som angivas i 39 § föras genom besvär hos kammarrätten.

39 §.

Mot slutligt beslut om fastställande av skatt samt mot meddelat förhandsbesked må talan föras av den skattskyldige och allmänt ombud, så ock av

annan, om beslutet länder honom till väsentlig skada eller förlust. Skattskyldig och allmänt ombud må ock föra talan mot beslut i frågor som avses i 20, 22, 26, 27 och 29 §§.

Beslut om utdömande av vite må överklagas av den som förpliktats utgiva vitet samt av allmänt ombud.

40 §.

Den som vill anföra besvär över beskattningsmyndighets beslut skall inom två månader eller, såvitt avser förhandsbesked eller beslut om utdömande av vite, inom tre veckor till beskattningsmyndigheten inkomma med besvärslaga. För skattskyldig, så ock för den som förpliktats utgiva vite skall besvärstiden räknas från det han erhållit del av överklagade beslutet, för annan klagande från beslutets dag. I fall som avses i 19 § andra stycket skall dock tiden även för skattskyldig räknas från där angiven dag.

41 §.

Besvärslagan skall ställas till kammarrätten samt innehålla uppgift om klagandens namn, yrke och postadress.

I inlagan skall klaganden uppgiva:

1. det beslut mot vilket talan föres;
2. grunderna för besvärstalan, därest de ej framgå av vad han tidigare andragit i saken; samt
3. i vilken del beslutet överklagas och den ändring däri, som klaganden yrkar.

Klaganden skall i besvärslagan i erforderlig omfattning utveckla sin talan samt vid inlagan foga de tidigare ej förebragta bevis han vill åberopa.

Besvärslagan skall vara egenhändigt undertecknad av klaganden eller hans ombud.

42 §.

Beskattningsmyndigheten skall, där det ej är uppenbart att talan skall avvisas, ofördröjligen delgiva klagandens motpart besvärslagan med därvid fogade handlingar. Motparten skall därvid föreläggas att till beskattningsmyndigheten inkomma med skriftlig förklaring, ställd till kammarrätten.

43 §.

Det åligger beskattningsmyndigheten att, där det icke finnes obehövt, i skriftligt utlåtande till kammarrätten yttra sig om vad klagande och förklarande andragit ävensom, i den mån det icke skett i överklagade beslutet, angiva de skäl på vilka detta grundats. Till kammarrätten insändas jämte utlåtandet alla i besvärsmålet inkomna och upprättade handlingar ävensom det överklagade beslutet och den därtill hörande akten.

Utlåtandet skall genom beskattningsmyndighetens försorg i avskrift tillställas klagande och förklarande. Klaganden skall tillika i avskrift erhålla inkommen förklaring.

44 §.

Mot kammarrättens utslag må talan av part föras genom besvär hos Kungl. Maj:t.

Utslag, som innebär ändring i överklagat beslut om fastställande av skatt eller om förhandsbesked och som därigenom länder någon till väsentlig skada eller förlust, äger denne överklaga, ändå att han icke är part.

Besvärerna skola vara inkomna till vederbörande statsdepartement inom två månader från det klaganden erhöill del av kammarrättens utslag eller, om klaganden icke varit part i kammarrätten, inom samma tid från utslaget dag. I mål om förhandsbesked och om utdömande av vite skall dock besvärstiden vara tre veckor.

Om innehållet i besvärslinlaga till Kungl. Maj:t skall i tillämpliga delar gälla vad som stadgas i 41 §.

45 §.

Har i mål om fastställande av skatt eller om efterbeskattning talan fullföljts till kammarrätten eller Kungl. Maj:t, må skattskyldig eller allmänt ombud anföra besvär, oaktat den för honom stadgade tiden utgått. Sådana besvär skola vara inkomna inom en månad från det besvärstiden för tidigare klagande utgick. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning i mål om förhandsbesked, dock att den tid som sålunda står till buds skall vara en vecka.

Återkallas eller förfaller eljest den tidigare klagandes talan, är ock den senare klagandes talan förfallen.

Kap. 7. Särskilda bestämmelser

46 §.

Kungl. Maj:t eller den myndighet Kungl. Maj:t förordnar äger, när synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbetalning av skatt. Vad i denna förordning stadgas om besvär skall icke gälla beslut som meddelas av beskattningsmyndighet med stöd av förordnande som nu sagts.

47 §.

Den som utan att hava gjort anmälan, varom i 3 § sägs, bedriver verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, straffes med dagsböter, ej under tjugu.

48 §.

Underlåter någon att avgiva deklARATION enligt vad i 5 § stadgas eller avlämnar han deklARATION med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt, straffes med dagsböter.

Finnes försummelsen ursäktlig eller eljest ringa må från straff frias.

Brott som avses i denna paragraf må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av beskattningsmyndigheten.

49 §.

Vad som inhämtats vid skattekontroll enligt denna förordning må ej yppas i vidare mån än som erfordras för vinnande av det med kontrollen avsedda ändamålet. Bryter någon häremot, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader, där ej gärningen är belagd med straff i strafflagen.

Brott som nu sagts må, där det ej innefattar ämbetsbrott, av åklagare åtalas allenast efter angivelse av målsägande.

50 §.

Vid granskning av statsverkets räkenskaper inom riksräkenskapsverket må med avseende å fastställande och uppbörd av skatt anmärkning icke framställas.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1959.

Vad som föreskrives i 1 och 2 §§ kungörelsen den 19 juni 1942 (nr 531) med vissa bestämmelser rörande uppbörd av accis eller skatt, som skall inbetalas till kontrollstyrelsen, m. m. skall icke gälla skatt, å vilken denna förordning skall tillämpas.

Förslag

till

**förordning angående ändring i förordningen den 25 maj 1941 (nr 251)
om varuskatt**

Härigenom förordnas, att 4 § 1—3 och 6 mom., 6 § 3 och 4 mom., 7, 9, 10 och 12—15 §§ förordningen den 25 maj 1941 om varuskatt skola upphöra att gälla samt att 3 a §, 4 § 4 mom., 6 § 1 mom. och 8 § 4 mom. samma förordning¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

3 a §.

Kungl. Maj:t äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt.

Kontrollstyrelsen är beskattningsmyndighet i fråga om tillverkning och försäljning inom riket. Vad i förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning är stadgat skall äga tillämpning å varuskatt som utgår i samband med sådan tillverkning och försäljning.

Beträffande införsel är, med den inskränkning som nedan sägs, generaltullstyrelsen beskattningsmyndighet.

4 §.

4. Tillverkare är pliktig att ordna sin bokföring på sådant sätt, att den möjliggör kontroll över värdet av försåld eller för vidare bearbetning uttagen vara, samt att vid anfordran tillhandahålla kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman sina handelsböcker med tillhörande handlingar.

4. Tillverkare är pliktig att ordna sin bokföring på sådant sätt, att den möjliggör kontroll beträffande försåld eller för vidare bearbetning uttagen vara.

¹ Senaste lydelse av 3 a § se 1945:201, av 4 § 4 mom. se 1948:66 samt av 6 § 1 mom. se 1958:31 (förordningen omtryckt 1948:66).

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

6 §.

1. Den som bedriver tillverkning, som i 1 § första eller andra stycket avses, skall senast å femtonde dagen i andra månaden efter varje kalendermånads utgång till kontrollstyrelsen insända en på tro och heder avgiven deklaration angående beskattningsvärdet eller, vad angår varor för vilka skatten utgår med belopp för viktenhet, angående kvantiteten av de varor, som under kalendermånaden av honom eller för hans räkning levererats till köpare eller tagits i anspråk för vidare bearbetning.

Om särskilda — — — — — deklarationen avser.

8 §.

4. Deklaration eller — — — — — till kontrollstyrelsen.

Befinnes vid granskningen att skatt påförts med för lågt belopp, skall kontrollstyrelsen påföra den skattskyldige felande skatt samt bestämma och meddela den skattskyldige tid, inom vilken sådan skatt skall erläggas.

Vad i 4 § 2—6 mom. samt 7 § 2 och 4 mom. är stadgat skall äga motsvarande tillämpning i fråga om skattskyldig, som avses i detta moment.

1. Deklaration skall insändas till kontrollstyrelsen senast å femtonde dagen i andra månaden efter varje kalendermånads utgång och innehålla uppgift om beskattningsvärdet eller, vad angår varor för vilka skatten utgår med belopp för viktenhet, angående kvantiteten av de varor, som under kalendermånaden av den skattskyldige eller för hans räkning levererats till köpare eller tagits i anspråk för vidare bearbetning.

Befinnes vid granskningen att skatt påförts med för lågt belopp, skall kontrollstyrelsen påföra den skattskyldige felande skatt samt bestämma och meddela den skattskyldige tid, inom vilken sådan skatt skall erläggas. Finnes erlagd skatt vara för hög, skall kontrollstyrelsen återbetala det överskjutande beloppet.

Vad i 4 § 4 och 5 mom. denna förordning samt 4, 8, 9, 11, 12, 27 och 29 §§ förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning är stadgat skall äga motsvarande tillämpning i fråga om skattskyldig, som avses i detta moment.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1959 men skall icke äga tillämpning å skatt, för vilken deklaration avgivits eller bort insändas till kontrollstyrelsen före ikraftträdandet.

Förslag
till
förordning angående ändring i förordningen den 5 mars 1948 (nr 85) om försäljningsskatt

Härigenom förordnas, att 9, 14, 16, 17, 20, 22—24, 31, 32 samt 35—39 §§ förordningen den 5 mars 1948 om försäljningsskatt skola upphöra att gälla samt att 8, 10—13, 15, 18, 21 och 27 §§ samma förordning¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

8 §.

Kontrollen över skattens behöriga utgörande utövas av kontrollstyrelsen, dock att beträffande skattepliktig införsel kontrollen handhaves av generaltullstyrelsen och kontrollstyrelsen gemensamt.

Kontrollstyrelsen är beskattningsmyndighet i fråga om försäljning inom riket. Vad i förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning är stadgat skall äga tillämpning på försäljningsskatt som utgår i samband med sådan försäljning.

Beträffande införsel är, med den inskränkning som nedan sägs, generaltullstyrelsen beskattningsmyndighet.

10 §.

Ansökan om registrering som avses i 2 § skall göras skriftligen hos kontrollstyrelsen.

Ansökningen skall innehålla uppgifter angående sökandens fullständiga namn och postadress, den av sökanden bedrivna rörelsen samt dagen då försäljningen påbörjades eller avses skola påbörjas. Vidare skall i ansökningen uppgivas huruvida sökanden ämnar bedriva skattepliktig eller skattefri försäljning.

Rörelseidkare som är registreringskyldig enligt 2 § första stycket skall göra ansökan om registrering senast fjorton dagar före försäljningens början.

Anmälan för registrering, ävensom ansökan om registrering skall göras skriftligen hos kontrollstyrelsen och innehålla uppgifter angående vederbörandes fullständiga namn och postadress, den av honom bedrivna rörelsen samt dagen då försäljningen påbörjades eller avses skola påbörjas. Vidare skall uppgivas, huruvida vederbörande ämnar bedriva skattepliktig eller skattefri försäljning.

Rörelseidkare som är registreringskyldig enligt 2 § första stycket skall göra anmälan för registrering senast fjorton dagar före försäljningens början.

¹ Senaste lydelse av 15 § se 1952:199 samt av 18 § se 1949:100.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

11 §.

Om verkställd registrering skall kontrollstyrelsen utfärda särskilt bevis. I beviset skall angivas, huruvida sökanden registrerats såsom säljare med skattepliktig försäljning eller såsom säljare med skattefri försäljning.

Om verkställd registrering skall kontrollstyrelsen utfärda särskilt bevis. I beviset skall angivas, huruvida den, för vilken det utfärdats, registrerats såsom säljare med skattepliktig försäljning eller såsom säljare med skattefri försäljning.

12 §.

Rörelseidkare som är registrerings-skyldig enligt 2 § första stycket må icke, innan registrering skett, bedriva försäljning av skattepliktig vara; dock må den som övertagit av annan bedriven rörelse, därest han gör *ansökan om registrering* inom fjorton dagar efter övertagandet, fortsätta rörelsen till dess kontrollstyrelsen meddelat beslut över *ansökningen*. Under tid då rörelsen sålunda fortsättes skall rörelseidkaren, såvitt fråga är om skyldighet att erlägga skatt, anses såsom registrerad säljare.

Rörelseidkare som är registrerings-skyldig enligt 2 § första stycket må icke, innan registrering skett, bedriva försäljning av skattepliktig vara; dock må den som övertagit av annan bedriven rörelse, därest han gör *anmälan för registrering* inom fjorton dagar efter övertagandet, fortsätta rörelsen till dess kontrollstyrelsen meddelat beslut över *anmälan*. Under tid då rörelsen sålunda fortsättes skall rörelseidkaren, såvitt fråga är om skyldighet att erlägga skatt, anses såsom registrerad säljare.

Rörelseidkare, vilken — — — — — skattepliktig försäljning.

13 §.

Inträder ändring i förhållande, varom uppgift lämnats i ansökan om registrering, är rörelseidkaren skyldig att underrätta kontrollstyrelsen här- om senast åtta dagar därefter.

Inträder ändring i förhållande, varom uppgift lämnats i *anmälan för registrering eller ansökan om registrering*, är rörelseidkaren skyldig att underrätta kontrollstyrelsen härom senast åtta dagar därefter.

15 §.

Registrerad säljare är pliktig att ordna sin bokföring på sådant sätt, att den enligt kontrollstyrelsens beprövande möjliggör kontroll över tillverkning, inköp och försäljning i rörelsen, samt att vid anfordran tillhandahålla kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman sina handelsböcker med tillhörande handlingar.

Registrerad säljare är pliktig att ordna sin bokföring på sådant sätt, att den enligt kontrollstyrelsens beprövande möjliggör kontroll över tillverkning, inköp och försäljning i rörelsen.

Registrerad säljare — — — — — att lämna.

18 §.

Skattskyldig skall för varje kalendermånad till kontrollstyrelsen avlämna en på tro och heder upprättad

Deklaration skall insändas till kontrollstyrelsen senast å femtonde dagen i andra månaden efter varje ka-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

deklaration angående beskattningsvärdet av sin skattepliktiga försäljning eller, i fråga om vara för vilken skatt skall utgå med i förteckningen angivet belopp för varuenhet, antalet försålda enheter med angivande tillika i vartdera fallet av den å varorna belöpande skatten. Deklarationen skall i förekommande fall avse jämväl varor, som av registrerad säljare uttagits från rörelsen för annat ändamål än försäljning eller som ingått i den skattskyldiges lager vid den tid då hans registrering såsom säljare av skattepliktig vara upphörde.

Deklaration, varom i första stycket förmäles, skall insändas till kontrollstyrelsen senast å femtonde dagen i andra månaden efter den månad som deklARATIONEN avser.

Om särskilda — — — — — deklARATIONEN avser.

21 §.

Den som idkar försäljning av skattepliktig vara i strid mot 12 § första stycket är skyldig att erlægga skatt såsom om han varit registrerad säljare. Det ankommer på kontrollstyrelsen att fastställa den skatt, som sålunda skall erläggas.

Den som idkar försäljning av skattepliktig vara i strid mot 12 § första stycket är skyldig att erlægga skatt såsom om han varit registrerad säljare.

27 §.

Deklaration eller — — — — — till kontrollstyrelsen.

Befinnes vid — — — — — skall erläggas.

Vad i 14—17 §§, 22 § tredje stycket och 24 § är stadgat skall äga motsvarande tillämpning i fråga om skattskyldig som avses i denna paragraf.

Vad i 15 § denna förordning samt 4, 8, 9, 11, 12 och 27 §§ förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning är stadgat skall äga motsvarande tillämpning i fråga om skattskyldig som avses i denna paragraf.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1959 men skall icke äga tillämpning å skatt, för vilken deklARATION avgivits eller bort insändas till kontrollstyrelsen före ikraftträdandet.

Förslag

till

**förordning om ändring i förordningen den 23 november 1956 (nr 545)
angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall**

Härigenom förordnas, att 7, 8, 10, 11, 16—19, 26, 27, 29, 30 och 31 §§ förordningen den 23 november 1956 angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall skola upphöra att gälla samt att 5, 9 och 14 §§ samma förordning skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

5 §.

Kontrollen över skattens behöriga utgörande utövas, beträffande försäljning och uttag från rörelse, av kontrollstyrelsen, och beträffande införsel, av generaltullstyrelsen.

Kontrollstyrelsen är beskattningsmyndighet i fråga om försäljning och uttag från rörelse. Vad i förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning är stadgat skall äga tillämpning på omsättningsskatt som utgår i samband med försäljning och uttag som nu sagts.

Beträffande skattepliktig införsel är generaltullstyrelsen beskattningsmyndighet.

9 §.

Skattskyldig är pliktig att ordna sin bokföring på sådant sätt, att den enligt kontrollstyrelsens beprövande möjliggör kontroll över tillverkning, inköp och försäljning i rörelsen, samt att vid anfordran tillhandahålla kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman sina handelsböcker med tillhörande handlingar.

Skattskyldig är pliktig att ordna sin bokföring på sådant sätt, att den enligt kontrollstyrelsens beprövande möjliggör kontroll över tillverkning, inköp och försäljning i rörelsen.

Skattskyldig skall — — — — — att lämna.

14 §.

Skattskyldig skall för varje kalendermånad till kontrollstyrelsen avlämna en på tro och heder upprättad deklaration angående sina leveranser och uttag från rörelsen av skattepliktiga motorfordon med angivande tillika av den å fordonen belöpande skatten.

Deklaration skall avlämnas till kontrollstyrelsen för varje kalendermånad och innehålla uppgift om den skattskyldiges leveranser och uttag från rörelsen av skattepliktiga motorfordon.

Deklaration skall upprättas å blankett enligt formulär, som fastställles

Deklaration skall insändas till kontrollstyrelsen inom en månad ef-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

av kontrollstyrelsen, samt insändas ter utgången av den månad, som de- till styrelsen inom en månad efter ut- klarationen avser. gången av den månad, som deklarationen avser.

Kontrollstyrelsen må, — — — — — sådan tid.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1959 men skall icke äga tillämpning å skatt, för vilken deklaration avgivits eller bort insändas till kontrollstyrelsen före ikraftträdandet.

Förslag

till

förordning angående ändring i förordningen den 31 maj 1957 (nr 262) om allmän energiskatt

Härigenom förordnas, att 3, 26, 29, 31, 33 och 35—38 §§ förordningen den 31 maj 1957 om allmän energiskatt skola upphöra att gälla samt att 18, 23, 30 och 32 §§ samma förordning skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

18 §.

Beskattningsmyndighet är — — — — — fall kontrollstyrelsen.

Vad i förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning är stadgat skall äga tillämpning på energiskatt, för vilken kontrollstyrelsen är beskattningsmyndighet.

23 §.

1 mom. Den som är registrerad enligt 6 § skall senast vid utgången av kalendermånaden efter varje redovisningsperiod till kontrollstyrelsen insända en på heder och samvete avgiven deklaration angående de bränslen, beträffande vilka skattskyldighet inträtt under redovisningsperioden.

2 mom. Den som är registrerad enligt 11 § skall å tid och i ordning som i 1 mom. sägs insända en på heder och samvete avgiven deklaration angående skattepliktig distribution och skattepliktig egenförbrukning under redovisningsperioden.

1 mom. Deklaration av den som är registrerad enligt 6 § skall insändas till kontrollstyrelsen senast vid utgången av kalendermånaden efter varje redovisningsperiod och innehålla uppgift om de bränslen, beträffande vilka skattskyldighet inträtt under redovisningsperioden.

2 mom. Deklaration av den som är registrerad enligt 11 § skall insändas å tid och i ordning som i 1 mom. sägs och innehålla uppgift om skattepliktig distribution och skattepliktig egenförbrukning under redovisningsperioden.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

3 mom. I deklarationen skall angivas den på redovisningsperioden belöpande bruttoskatten, så ock avdrag enligt 24 eller 25 §.

Deklarationens nettoskattebelopp skall, där beloppet icke utgöres av helt tiotal kronor, utföras med närmaste lägre tiotal kronor.

Kontrollstyrelsen äger, om särskilda skäl därtill äro, föreskriva att deklaration skall insändas inom annan tid än som i 1 mom. sägs.

Deklaration skall upprättas å blankett enligt formulär, som fastställles av kontrollstyrelsen.

3 mom. Deklarationens nettoskattebelopp må, där beloppet icke utgöres av helt tiotal kronor, utföras med närmaste lägre tiotal kronor.

Kontrollstyrelsen äger, om särskilda skäl därtill äro, föreskriva att deklaration skall insändas inom annan tid än som i 1 mom. sägs.

30 §.

Försummar någon att inbetala skatt, som han enligt denna förordning skall erlägga till kontrollstyrelsen, må skatten på framställning av styrelsen omedelbart utmätas.

Vad i första stycket stadgas skall äga motsvarande tillämpning, där förbrukare eller icke registrerad distributör av elektrisk kraft underlåter att erlägga skatt för dylik kraft.

Vad i 28 § förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning är stadgat skall äga motsvarande tillämpning, där förbrukare eller icke registrerad distributör av elektrisk kraft underlåter att erlägga skatt för dylik kraft.

32 §.

Den som — — — — — erlägga kraftavgifter.

Den som är registrerad skall vidare på anfordran tillhandahålla kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman sina handelsböcker med tillhörande handlingar samt i förekommande fall sin statistik. Han skall därjämte ställa sig till efterrättelse de särskilda föreskrifter, som kontrollstyrelsen för erhållande av en betryggande kontroll över skattens behöriga utgörande meddelar, ävensom de anvisningar kontrolltjänsteman i enlighet med kontrollstyrelsens föreskrifter kan komma att lämna.

Den som är registrerad skall vidare ställa sig till efterrättelse de särskilda föreskrifter, som kontrollstyrelsen för erhållande av en betryggande kontroll över skattens behöriga utgörande meddelar, ävensom de anvisningar kontrolltjänsteman i enlighet med kontrollstyrelsens föreskrifter kan komma att lämna.

Där kontrollstyrelsen — — — — — effekt inrättas.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1959 men skall icke äga tillämpning å skatt, för vilken deklaration avgivits eller bort insändas till kontrollstyrelsen före ikraftträdandet.

Förslag

till

**lag angående ändrad lydelse av 17 § lagen den 28 maj 1937 (nr 249)
om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar**

Härigenom förordnas, att 17 § lagen den 28 maj 1937 om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

17 §.

Till myndighet avlämnade uppgifter till ledning för taxering, som avses i taxeringsförordningen, eller eljest för beräkning av skatt må ej i andra fall än i vederbörande skatteförfattning stadgas utan den skattskyldiges samtycke utlämnas till annan tidigare än tjugu år efter uppgiftens datum. Vad nu sagts skall även gälla beträffande handling, som upprättats av myndighet vid taxeringskontroll enligt taxeringsförordningen, så ock beträffande uppteckning av uppgifter, som vid muntlig förhandling inför prövningsnämnd lämnats angående skattskyldigs förhållanden, om nämnden förordnat att uppteckningen icke må vara för någon tillgänglig i vidare mån än som gäller i fråga om självdeklaration. Uppgift, som av aktiebolag eller ekonomisk förening lämnats taxeringsmyndighet till ledning vid värdesättning av aktier i bolaget eller andelar i föreningen, må ej utan samtycke av den som lämnat uppgiften utlämnas till annan tidigare än tjugu år efter uppgiftens datum. Är det under pågående utredning rörande någons taxering av synnerlig vikt att innehållet i kontrolluppgift eller annan för taxeringskontroll enligt taxeringsförordningen avsedd handling icke kommer till den skattskyldiges känne-

Till myndighet avlämnade uppgifter till ledning för taxering, som avses i taxeringsförordningen, eller eljest för beräkning av skatt må ej i andra fall än i vederbörande skatteförfattning stadgas utan den skattskyldiges samtycke utlämnas till annan tidigare än tjugu år efter uppgiftens datum. Vad nu sagts skall även gälla beträffande handling, som upprättats av myndighet vid taxeringskontroll enligt taxeringsförordningen eller eljest vid skattekontroll, så ock beträffande uppteckning av uppgifter, som vid muntlig förhandling inför prövningsnämnd lämnats angående skattskyldigs förhållanden, om nämnden förordnat att uppteckningen icke må vara för någon tillgänglig i vidare mån än som gäller i fråga om självdeklaration. Uppgift, som av aktiebolag eller ekonomisk förening lämnats taxeringsmyndighet till ledning vid värdesättning av aktier i bolaget eller andelar i föreningen, må ej utan samtycke av den som lämnat uppgiften utlämnas till annan tidigare än tjugu år efter uppgiftens datum. Är det under pågående utredning rörande någons taxering av synnerlig vikt att innehållet i kontrolluppgift eller annan för taxeringskontroll enligt taxeringsförordningen avsedd handling icke

¹ Senaste lydelse se 1957: 71.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

dom, må myndighet, som innehar handlingen, vägra att utlämna denna. kommer till den skattskyldiges kännedom, må myndighet, som innehar handlingen, vägra att utlämna denna.

Förmögenhetslängd må — — — — — längdens datum.

Handlingar i — — — — — handlingens datum.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Regenten, Hertigen av Halland, i statsrådet å Stockholms slott den 7 november 1958.

N ä r v a r a n d e:

Ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden NILSSON, STRÄNG, ANDERSSON, LINDELL, LINDSTRÖM, LANGE, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, NETZÉN, JOHANSSON, AF GEIJERSTAM.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *förfarandet vid konsumtionsbeskattning* samt anför därvid följande.

I. Inledning

Vid 1951 års riksdag väcktes motioner (I: 215 och II: 279), vari hemställdes om utredning rörande ett opartiskt förfarande för avgörande av tvister i varuskattmål och för tillgodoseende av rättsskyddsbehovet i dylika mål. I betänkande över motionerna (nr 54) framhöll bevillningsutskottet bl. a., att man genom en utredning i ämnet skulle vinna allsidig belysning hur kraven på rättssäkerhet, effektivitet och snabbhet bäst skall tillgodoses vid avgörande av mål om varuskatt och liknande indirekta skatter. Utskottet ansåg, att en dylik utredning ur flera synpunkter kunde vara av stort värde.

På förslag av utskottet beslöt riksdagen att i skrivelse till Kungl. Maj:t (nr 287) hemställa, att Kungl. Maj:t i samband med den pågående utredningen rörande det administrativa besvärsinstitutet och därmed sammanhängande frågor jämväl ville låta verkställa utredning i de hänseenden, som angivits i bevillningsutskottets betänkande.

Med stöd av bemyndigande den 1 juni 1951 meddelade dåvarande chefen för finansdepartementet *besvärssakkunniga* uppdrag att verkställa den av riksdagen begärda utredningen.

Besvärssakkunniga — professor emeritus Nils Herlitz, ordförande, regeringsrådet Sven Björkholm och landssekreteraren Olof Åkesson — har den 30 december 1957 till fullgörande av detta uppdrag avlämnat betänkande angående »Förfarandet vid konsumtionsbeskattning» (SOU 1957: 50). Enligt de sakkunnigas förslag skall för olika indirekta skatter gälla en gemensam lag om förfarandet. Vid betänkandet finnes fogat förslag till sådan lag, vilken utformats främst med sikte på att skapa ett förbättrat rättsskydd för

de skattskyldiga. I lagförslaget upptas bestämmelser om fastställande och uppbörd av skatt, om besvär och om förhandsbesked; lagförslaget är avsett att ersätta motsvarande bestämmelser i de olika skatteförfattningarna, instruktioner för beskattningsmyndigheterna etc. Det förutsättes, att lagens tillämpning till en början kan begränsas till vissa skatter och att tillämpningsområdet kan utvidgas senare. Målsättningen är att försöka åstadkomma ett enhetligt förfarande för flertalet av de skatter och allmänna avgifter som icke omfattas av taxeringsförordningen.

Över betänkandet har efter remiss *yttranden* avgivits av justitiekanslersämbetet, statskontoret, kammarrätten, generaltullstyrelsen, kontrollstyrelsen, riksräkenskapsverket, kommerskollegium (med bifogande av utlåtanden från handelskamrarna i Stockholm, Göteborg och Malmö), statens organisationsnämnd, statens jordbruksnämnd, utredningen angående redogöraransvaret m. m., överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Uppsala, Östergötlands, Kronobergs, Kristianstads, Skaraborgs, Värmlands, Gävleborgs och Norrbottens län, riksförsäkringsanstalten, riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap, försäkringsinspektionen, bank- och fondinspektionen, sparbanksinspektionen, Sveriges industriförbund (med biläggande av utlåtande från Svenska choklad- och konfektyrfabrikantföreningen), Sveriges hantverks- och småindustriorganisation, Svensk industriförening, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges lantbruksförbund samt Sveriges advokatsamfund.

Sveriges industriförbund och Stockholms handelskammare har åberopat ett av delegerade för nämnda och vissa andra organ upprättat yttrande. Detta yttrande betecknas i fortsättningen såsom avgivet av näringslivets skatte-delegation.

I flera yttranden från statliga myndigheter ifrågasättes om det är behövt att göra en så ingående reglering av förfarandet som besvärssakkunniga föreslagit. Man har emellertid inte på något håll motsatt sig att en lagstiftning på området genomföres, och i ett stort antal yttranden, både från myndigheter och enskilda organisationer, betecknas det som angeläget, att en på betänkandet grundad reform snarast kommer till stånd.

Jag anhåller att nu få upptaga detta ärende. Därvid torde till en början få lämnas en på betänkandet baserad översiktlig redogörelse för nuvarande förhållanden. Dessförinnan bör emellertid erinras om att besvärssakkunnigas arbete utförts parallellt med den av 1952 års kommitté för indirekta skatter under 1957 avslutade utredningen om den statliga indirekta beskattningen. Vidare bör nämnas att vissa av besvärssakkunniga behandlade frågor äger samband med den pågående utredningen angående redogöraransvaret m. m.

II. Nuvarande förhållanden

Inledande översikt

En huvudtyp av konsumtionsskatter och den i detta sammanhang viktigaste representeras av *varuskatten*. Denna skatt erlægges för vara, som finnes upptagen i en vid förordningen i ämnet fogad särskild förteckning, uppställd i anslutning till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning, bl. a. för choklad och konfektyrer, vissa toalettartiklar samt socker. 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 dyligt, 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 i regel med visst procenttal av varans beskattningsvärde. Detta värde är lika med det lägsta pris, som den skattskyldige betingar sig vid försäljning av varan i större poster till återförsäljare, med vilken den skattskyldige icke står i intressegemenskap, eller, i fall där sådan försäljning icke bedrivs, det lägsta pris 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.

På liknande sätt som varuskatten är åtskilliga andra konsumtionsskatter uppbyggda, nämligen skatt å vissa pälsvaror, försäljningsskatt, accis å fettemulsion, avgift för smör, avgift för fettvaror, maltdrycksskatt, skatt å läskedrycker, omsättningsskatt å motorfordon, allmän energiskatt och utskänkningsskatt å spritdrycker.

Försäljningsskatten erlægges för varor (vissa mattor, guldsmedsvaror, grammofonvaror), som är upptagna i en särskild vid förordningen i ämnet fogad förteckning, uppställd i anslutning till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning, då sådana varor försäljes yrkesmässigt inom riket eller hit införes. — Beträffande vara, som försäljes inom riket, är i princip den skattskyldig, vilken av kontrollstyrelsen registrerats som försäljare av skattepliktig vara. Skattskyldigheten inträder i princip då varan försäljes av registrerad säljare eller införes till riket av annan än sådan säljare. I sistnämnda fall erlægges försäljningsskatten av den, för vars räkning varan införes.

Maltdrycksskatten utgår för öl (klass II) och starköl (klass III), som tillverkas inom riket. Även för lagrat lättöl (klass I) utgår numera skatt. Skatten på läskedrycker utgår likaledes på vara som tillverkats inom riket. Beträffande båda dessa skatter är tillverkaren skattskyldig.

Omsättningsskatten på motorfordon skall erläggas för motorfordon, som tillverkas inom riket eller hit införes. Skattskyldig är för motorfordon, som tillverkas inom riket, tillverkaren samt för motorfordon, som införes till riket av hos kontrollstyrelsen registrerad importör, denne och för motorfordon, som eljest införes till riket, den för vars räkning införseln äger rum. Skattskyldigheten inträder för skattepliktigt motorfordon, som tillverkas inom riket eller som införes till riket av registrerad importör, när fordonet levereras till köpare eller uttages från rörelse utan samband med försäljning, samt för annat skattepliktigt motorfordon, när det införes till riket.

Allmän energiskatt utgår å dels bensin och motorsprit, dels vissa andra bränslen, dels ock elektrisk kraft. Beträffande skattskyldighet för bensin och motorsprit gäller detsamma som för den vanliga skatten på bensin och motorsprit. Vad gäller andra bränslen skall skatten erläggas dels av den som inom riket producerar skattepliktigt flytande bränsle, dels av den som är registrerad såsom återförsäljare eller förbrukare av skattepliktigt bränsle, dels ock av den som utan att vara sålunda registrerad inför skattepliktigt bränsle till riket. Skattskyldigheten inträder efter givna förutsättningar antingen när bränslet levereras till köpare eller när det tages i anspråk för annat ändamål än försäljning eller när det införes till riket. Vad angår elektrisk kraft skall skatten av den som förbrukat kraften erläggas till registrerad distributör, vilken inlevererar skatten till statsverket. Har producent eller distributör av elektrisk kraft nyttjat kraft i egen rörelse, inlevererar han jämväl skatten för denna egenförbrukning. Skyldighet att redovisa skatt till statsverket inträder, då kraften distribueras till förbrukare eller nyttjas i egen rörelse.

Vissa skatter utgår endast i samband med införsel till riket, nämligen *tullar* samt skatt å kaffe.

Konsumtionsskatter med särskild, av förhållandena betingad konstruktion är tobaksskatten, omsättningsskatten på spritdrycker och vin, utskänkningsskatten å spritdrycker, automobilskatten samt nöjesskatten.

Däremot står den särskilda skatten på *bensin* och motorsprit — d. v. s. den vanliga bensinskatten — samt brännoljeskatten till sin konstruktion varuskatten nära. Sistnämnda skatt skiljer sig dock från varuskatten därutinnan, att den uttages direkt av den som konsumerar varan.

Vid sin inventering av konsumtionsskatter o. likn. nämner besvärssakkunniga vidare bl. a. bevillningsavgiften (*artistskatten*), omsättnings- och expeditionsstämpelarna, vissa *avgifter och bidrag*, som uttages huvudsakligen hos arbetsgivare, nämligen sjukförsäkrings-, yrkesskadeförsäkrings- och byggnadsforskningsavgifter samt vissa andra avgifter, såsom bidrag till försäkringsrådet och riksförsäkringsanstalten, till bank- och fondinspektionen, till sparbanksinspektionen och till försäkringsinspektionen ävensom fyr- och båkmedel.

En särskild grupp bildar vissa speciella skatter och avgifter, såsom *prisregleringsavgifter* av olika slag samt välfärdsavgiften för sjömän och oljeavgiften.

Prisregleringsavgifter o. likn. utgår sålunda inom ramen för den s. k. jordbruksregleringen. Författningarna på jordbruksregleringens område lämnar i regel ett bemyndigande för Kungl. Maj:t att förordna om införande av prisregleringsavgift eller att uppdraga åt statens jordbruksnämnd att besluta därom.

Rörande intäkterna av olika skatter samt antalet skattskyldiga har besvärssakkunniga sammanställt följande uppgifter avseende budgetåret 1955/56.

	Influtna skattebe- lopp budgetåret 1955/56 i 1 000-tal kr	Antal skattskyldiga den 31/12 1955 i fråga om skatt som uttages vid verk- samhet driven inom riket
Varuskatt	159 714 ¹	1 701
Skatt å pälsvaror	2 424 ¹	12
Försäljningsskatt	28 976 ¹	1 447
Accis å fettemulsion		3
Avgift för smör	146	51
Avgift för fettvaror		
Maltdrycksskatt	104 368	127
Läskedrycksskatt	48 687	367
Elskatt ²	38 747	1 047
Tull	553 361	—
Kaffeskatt	18 704	—
Tobaksskatt	668 698	1
Oms. o. utsk. skatt å rusdrycker	1 051 915	2
Nöjesskatt	58 328	³
Skatt å bensin och motorsprit	595 049 ⁴	3
Brännoljeskatt		
Automobilskatt (inkl. saluvagnsskatt)	284 863	1 180 225 ⁵
Artistskatt	902	²
Lotterivinstskatt	45 538	²
Omsättnings- och exped. stämplor	78 190	²
Arbetsgivarebidrag till yrkesskadeförs.	51 911 ⁶	660 000 ⁷
Arbetsgivarebidrag till allm. sjukförs.	183 633 ⁶	600 000 ⁷
Byggnadsforskningsavgift	1 786	11 000
Bidrag till förs.rådet och rfa	4 803	²
» » bank- och fondinspektionen	457	²
» » sparbanksinspektionen	263	²
» » försäkringsinspektionen	782	²
Fyr- och båkavgift	11 570	—
Utjämningsavgift för mjölk m. m.	115 800	514 ⁸
Tillverkningsavgift för smör	5 400	370
Prisregleringsavgift för fisk	4 000	239
Förmalningsavgift	33 100	1 700
Slaktdjursavgift	17 400	220 ⁹
Mjölkaavgift	5 400 ¹⁰	90
Välfärdsavgift	325	²

¹ Härtill kommer för de tre skatterna tillhoppa 15 900 tkr, som uppbars av tullverket. — ² Uppgift saknas. — ³ Elskatten har uppgått i den allmänna energiskatten. — ⁴ Härav uppbar kontrollstyrelsen 78 909 tkr i bensinskatt och 111 134 tkr i brännoljeskatt. — ⁵ Siffran hänför sig till antalet registrerade motorfordon. — ⁶ Häri ingår icke statens bidrag såsom arbetsgivare. — ⁷ Siffran avser det uppskattade antalet arbetsgivare. — ⁸ Siffran avser totala antalet mejerier. — ⁹ Siffran avser landets samtliga köttbesiktningbyråer, kontrollslakterier och offentliga slakthus. — ¹⁰ ¹/₁₂ 1955—³¹/₈ 1956 i Skåne.

Beskattningsmyndigheter

Kontrollstyrelsen är beskattningsmyndighet för varuskatten och ett flertal denna närstående skatter, nämligen skatt å vissa pälsvoror, försäljningsskatt, accis å fettemulsion, avgift för smör, avgift för fettvaror, maldrycks-skatt, skatt å läskedrycker, omsättningsskatt å motorfordon, allmän energiskatt, särskild skatt å bensin och motorsprit, brännoljeskatt, omsättnings- och utskänkningsskatt å spritdrycker och vin samt särskild avgift å brännvin, i den mån skatterna uttages i samband med verksamhet inom riket. — Styrelsens beslut i skatteärenden fattas av överdirektören eller efter delegation från denne av vederbörande byråchef eller annan befattningshavare. Vid kontrollstyrelsens sida finnes en särskild rådgivande nämnd (energiskattenämnden) med uppgift att till styrelsen avgiva yttrande och förslag i ärenden rörande energiskatt. Under styrelsen lyder fyra distriktskontor, förlagda till Stockholm, Göteborg, Malmö och Sundsvall. Å dessa kontor tjänstgör särskilda kontrolltjänstemän — distriktsöverkontrollörer, överkontrollörer, kontrollörer och assistenter — vilka ombesörjer den lokala skattekontrollen inom vederbörande distrikt. Även tjänstemän på styrelsens två skattebyråer, i regel byråinspektörer eller amanuenser, kan deltaga i den lokala kontrollen.

Tullverket ombesörjer uppbörd av tull, skatt å kaffe, varuskatt, skatt å pälsvoror, försäljningsskatt, omsättningsskatt å motorfordon, energiskatt å bensin och motorsprit samt å andra bränslen, särskild skatt å bensin och motorsprit, automobilskatt, införselavgift på vissa levande djur och andra varor, kompensationsavgifter, prisregleringsavgift å fisk och införselavgift å fisk, allt i samband med införsel till riket av skattepliktig vara. Tullverket uppbär dessutom fyr- och båkavgift. — Fastställande och uppbörd av nämnda skatter åvilar lokala tullmyndigheter, d. v. s. centraltullkammare, gränstullkammare och tullkammare med underlydande tullstationer. Beslut om debitering av skatt fattas av den tulltjänsteman, som ombesörjer varans tulltaxering. Tulltaxeringen kontrolleras i viss utsträckning av tullkontrollör.

Statens jordbruksnämnd omhänderhar uppbörden av flertalet prisregleringsavgifter på jordbruksregleringens område, i den mån de skall erläggas i samband med verksamhet inom riket. Uppbörden av utjämningsavgift å mjölk, grädde och ost samt tillverkningsavgift å smör ombesörjes — under kontroll av jordbruksnämnden — av Svenska Mejeriernas Riksförening u.p.a. Jordbruksnämnden uppbär även de prisregleringsavgifter, som uttages vid utförsel från riket. — Jordbruksnämndens beslut i skatteärenden fattas av generaldirektören efter föredragning, när det gäller avgifter på fettvaruområdet, av chefen för den till animaliebyrån hörande fettvarusektionen men eljest av särskilt förordnad befattningshavare vid administrativa byrån. Generaldirektörens beslutanderätt delegeras dock i betydande omfattning till underordnade tjänstemän. För den lokala skattekontrollen förfogar jordbruksnämnden över resande kontrollanter.

Ytterligare kan nämnas, att åtskilliga av här ifrågavarande skatter helt eller delvis uppbäres av *länsstyrelsen* eller av annan under länsstyrelsens kontroll, nämligen nöjesskatten, automobil- och saluvagnsskatterna samt artistskatten.

Förfarandet

Beträffande förfarandet hos *kontrollstyrelsen* kan såsom exempel anföras de regler rörande varuskatten som är upptagna i förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt (VaruskF) eller som utbildats i styrelsens praxis.

Innan tillverkning av skattepliktiga varor upptages, skall anmälan ske till kontrollstyrelsen (5 § 1 mom. VaruskF). Med ledning av inkomna anmälningar upplägges hos styrelsen särskilda bokföringskort över de skattskyldiga. Bevis om registrering tillställs tillverkaren. Sedan verksamheten påbörjats, åligger det den skattskyldige att avgiva deklaration angående densamma, månadsvis eller kvartalsvis (6 § 1 mom. VaruskF). Den skatt, som belöper på vederbörande period, skall av den skattskyldige uträknas i deklarationen och inbetalas samtidigt med dennas avgivande (7 § 1 mom. VaruskF). Det i deklarationen angivna skattebeloppet debiteras och den inbetalade skatten krediteras å den skattskyldiges bokföringskort, på vilket även datum för deklarationens ankomst noteras. I samband med deklarationens mottagande sker en formell, siffermässig granskning av denna för kontroll av att skatten uträknats och inbetalats med rätt belopp. Den reella kontrollen äger rum senare vid inspektion hos den skattskyldige, som i regel sker minst en gång om året. Det åligger den skattskyldige att ordna sin bokföring på sådant sätt att erforderlig kontroll kan verkställas (4 § 4 mom. VaruskF). Kontrollstyrelsen äger meddela särskilda föreskrifter för erhållande av en betryggande kontroll över skattskyldighetens fullgörande, t. ex. i fråga om räkenskapernas förande (4 § 5 mom. VaruskF). Vidare äger styrelsen befogenhet att infordra prov och beskrivning å skattepliktig vara (4 § 3 mom. VaruskF) och att vid inspektion hos skattskyldig verkställa syn å räkenskaper och varulager (4 § 2 och 4 mom. VaruskF). För kontroll av skattskyldigs bokföring och uppgifter i övrigt är vissa personer, med vilka han står i affärsförbindelse, skyldiga att lämna begärda upplysningar (4 § 6 mom. VaruskF). Vid utövandet av kontrollen har styrelsen som tvångsmedel befogenhet att förelägga skattskyldig vite (10 § VaruskF). I fall av underlåtenhet att avgiva deklaration må kontrollstyrelsen jämväl, om särskilda skäl föreligger, meddela den skattskyldige förbud tills vidare, till dess deklaration avgivits, att förfoga över skattepliktig vara (6 § 4 mom. VaruskF).

Underlåter skattskyldig att avgiva deklaration eller befinnes avgiven deklaration oriktig, äger kontrollstyrelsen fastställa den skatt, som rätteligen skall utgå (6 § 4 mom. VaruskF). Några bestämmelser i övrigt om beslutsförfarandet har icke meddelats. Vissa regler har emellertid utbildats i praxis.

Redan vid den formella, siffermässiga granskningen av skattskyldigs deklaration kan felaktigheter upptäckas. Är felaktigheten obetydlig, göres blott en anteckning härom på deklarationen för iakttagande vid senare inspektion hos den skattskyldige. I övriga fall, då felaktighet påträffas, översändes ett skriftligt meddelande till den skattskyldige angående felaktighetens art med åläggande för honom att inbetala felande skatt (efterdebitering).

Efter den förberedande granskningen av deklarationen hos kontrollstyrelsen följer vid inspektion hos den skattskyldige en granskning av denna mot hans egen bokföring. Över varje granskning upprättas en rapport till kontrollstyrelsen av den tjänsteman, som verkställt granskningen. Något meddelande om att deklarationen godkänts överbringas icke till den skattskyldige. Har vid kontrollen en felaktighet upptäckts, delgives däremot den skattskyldige ett granskningsbesked eller ett förslag till efterdebitering. Granskningsbesked utfärdas endast då vid granskningen framkomna felaktigheter är av bokföringsmässig natur, såsom aritmetiska fel, överföringsfel, uteglömda fakturabelopp och tillika fråga om åtal i anledning av felaktigheterna icke synes bli aktuell, medan förslag till efterdebitering kommer till användning i övriga fall, t. ex. då gjorda beräkningar ger vid handen, att den skattskyldiges försäljning varit större än som uppgivits i hans deklaration. Förslag till efterdebitering skall innehålla kortfattade upplysningar om grunderna för förslaget och om det sätt på vilket felande skattebelopp uträknats.

Godkänner den skattskyldige i granskningsbesked föreslagen ändring, justeras hans konto i enlighet härmed. Meddelande härom tillställs ej den skattskyldige. Godkännes icke granskningsbeskedet eller har förslag till efterdebitering utfärdats, blir ärendet föremål för särskild prövning och beslut av kontrollstyrelsen. Beslutet delgives den skattskyldige genom särskild skrivelse.

Har skattskyldig underlåtit att avgiva deklaration, förelägges han att fullgöra sin skyldighet. Då kontrollstyrelsen har effektiva tvångsmedel till sitt förfogande för detta fall — vite och/eller förfogandeförbud — efterkommes i regel föreläggandet. Skulle det emellertid visa sig omöjligt att erhålla en deklaration från den skattskyldige, har kontrollstyrelsen att verkställa utredning i ärendet, främst genom inspektion hos den skattskyldige, och att därefter meddela beslut om skatten. I fråga om utredning och beslut iakttages de regler, som utbildats för utredning och beslut i ärenden, där skattskyldig avgivit deklaration, som befunnits felaktig.

På grund av att den vid VaruskF fogade särskilda förteckningen över skattepliktiga varor anknutits till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning blir tolkningen av densamma närmast av tullteknisk natur. Kontrollstyrelsen plägar för den skull i ärenden, där tvekan råder om en varas skatteplikt, hos generaltullstyrelsen inhämta utlåtande beträffande varans tulltaxering ävensom huruvida den skulle ha belagts med skatt vid införsel till riket.

Någon särskild preskriptionstid för kronans skattekrav finnes icke föreskriven.

Med hänsyn till att de skattskyldigas bokföring granskas årligen, plägar felaktigheter i deklARATIONER uppmärksammas i så god tid, att extraordinära skattepåföringar i regel icke avser perioder, som ligger mer än ett eller annat år tillbaka i tiden.

En annan situation föreligger i de fall då skattskyldig antingen bedrivit verksamhet, som han icke anmält för kontrollstyrelsen, eller i anmäld verksamhet upptagit tillverkning av ny skattepliktig vara utan att göra anmälan därom och tillika icke deklarerat och erlagt skatt för tillverkningen. Har den skattepliktiga tillverkningen bedrivits under många år, kan ganska avsevärda skattefordringar ha uppkommit. En skattepåföring i efterhand drabbar emellertid alltid den skattskyldige i ett läge, då han ej längre kan övervältra skatten å konsumenten. Till undvikande av obilliga följder plägar i dessa fall i praxis skatt icke påföras för längre tid tillbaka än tolv månader från den dag, då förhållandet uppdagades. Är omständigheterna försvarande, såsom då skattskyldig inkalkylerat skattekostnaden i sitt pris vid försäljningen av sina varor, påföres emellertid skatt för längre tid tillbaka. I fall då den skattskyldige ej rimligen kunnat inse sin skattskyldighet förekommer det även att extraordinär skattedebitering helt underlåtes.

Särskilda befogenheter tillkommer kontrollstyrelsen med avseende å skatteuppbörden. Sålunda äger kontrollstyrelsen afordra skattskyldig säkerhet för blivande skatts erläggande (7 § 3 mom. VaruskF). För uttagande av till betalning förfallna skattebelopp må på framställning av kontrollstyrelsen utmätning omedelbart verkställas hos den skattskyldige (7 § 4 mom. VaruskF). Vid indrivningen utgår en särskild avgift, varom stadgas närmare i KK den 19 juni 1942, nr 531, med vissa bestämmelser rörande uppbörd av accis eller skatt, som skall inbetalas till kontrollstyrelsen, m. m. Försummar skattskyldig att betala skatt eller att ställa påfordrad säkerhet, äger styrelsen även meddela honom förbud tills vidare, till dess han fullgjort sitt åliggande, att förfoga över skattepliktig vara (7 § 2 och 3 mom. VaruskF).

Återbetalning av skatt kan förutom i de fall, då skattskyldig inbetalat mera än han varit skyldig att erlægga, under vissa förutsättningar äga rum, då skattskyldig betalat skatt för varor, som sedermera måst återtagas från kund eller för vilka betalning ej kunnat erhållas (6 § 2 mom. VaruskF). Kungl. Maj:t äger vidare, då synnerliga skäl därtill är, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt (3 a § VaruskF).

Några besvärregler finnes icke meddelade i VaruskF. Under sådana förhållanden gäller beträffande överklagande av kontrollstyrelsens beslut i varuskattemål detsamma som för talan mot kontrollstyrelsens beslut i allmänhet. Den som är missnöjd har alltså att anföra besvär hos Kungl. Maj:t inom tre veckor efter det han erhållit del av beslutet. Besvär i skattemål prövas av regeringsrätten.

Kontrollstyrelsens handlingar rörande skattedebiteringar är liksom dess

övriga räkenskaper och redovisningshandlingar i princip underkastade granskning av riksräkenskapsverket. Möjlighet finnes att från det allmännas sida påtala vid skattedebitering begångna felaktigheter anmärkningsvägen.

Anmärkning från riksräkenskapsverket framställs av revisor i verket samt upptages och avgöres av verket som första instans. Avser anmärkningen skattskyldighet till kronan, kan den riktas såväl mot den för debiteringen ansvarige redogöraren som mot vederbörande skattskyldig själv. I regel riktas anmärkningen i sådana fall mot den skattskyldige. Redogöraransvaret aktualiseras därför endast undantagsvis.

Anmärkning mot uppbördsman eller redogörare skall vara avlämnad till riksräkenskapsverket samt tillställd vederbörande inom tre år från det räkenskaperna inkom till riksräkenskapsverket. Det åligger redogöraren att omedelbart hos den skattskyldige anställa reservåtkrav. För framställande av krav gentemot skattskyldig anmärkningsvägen finnes ingen allmän fatalie- eller preskriptionstid stadgad. Denna form av anmärkningsprocess grundas nämligen på praxis.

Den som icke åtnöjes med riksräkenskapsverkets beslut i anmärkningsmål äger att däri söka ändring hos kammarrätten genom besvär. Besvärsmål tillkommer anmärkningsutställaren, redogöraren samt sakägaren. Över kammarrättens utslag i anmärkningsmål varom här är fråga må talan fullföljas hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten.

I praktiken äger någon detaljgranskning av kontrollstyrelsens skattedebiteringar icke rum hos riksräkenskapsverket. Något anmärkningsmål rörande av kontrollstyrelsen debiterade skatter har veterligen icke heller förekommit.

Förfaranden, i stort sett likartade med de här beskrivna, tillämpas med avseende å ett antal andra skatter utgående i samband med verksamhet driven inom riket, nämligen skatt å vissa pälsvaror, försäljningsskatt, accis å fettemulsion, avgift för smör, avgift för fettvaror, maltdrycksskatt, skatt å läskedrycker, omsättningsskatt å motorfordon, allmän energiskatt, särskild skatt å bensin och motorsprit, brännoljeskatt samt utskänkningsskatt å spritdrycker.

Förfarandet vid *tullverkets* uppbörd av tull och andra skatter som utgår vid varuinförsel — t. ex. varuskatt — är utformat efter helt andra grunder.

Gods, som införes till riket för att här förbrukas eller nyttjas, skall underkastas förtullning, vilket innebär att tullmyndigheten med tillämpning av tulltaxan jämte dithörande stadganden »helt frigör godset från tullverkets befattning». Då gods förtullas, skall tulltaxering äga rum. Därvid fastställs godsets art enligt tulltaxan samt tullpliktig kvantitet och tullvärde. Vid tulltaxeringen bygger den lokala tullmyndigheten på vad vid godsets undersökning blivit utrönt. Till ledning för tulltaxeringen utfärdar generaltullstyrelsen »Varuhandbok till tulltaxeförordning och tulltaxa». Denna innehåller upplysning angående huru de i tulltaxan och TulltaxeF givna bestämmelserna i förekommande fall bör tolkas och tillämpas. I enlighet med tull-

taxeringen uträknas beloppet av den å godset belöpande tullen. Vid förtullning kan även uppkomma fråga om tullfrihet, temporär tullfrihet och tulllindring. Över förrättningen utfärdas en särskild handling, tullsedel, å vilken tullbeloppet och i förekommande fall även annat skattebelopp debiteras. Tullsedeln innehåller sålunda beskattningsmyndighetens debiteringsbeslut.

Förtullat gods må icke utbekommas från tullverket, förrän debiterade skatter erlagts eller deponerats eller betryggande säkerhet ställts för dessa. Särskilda bestämmelser gäller om anstånd med betalning av tull m. m., om erläggande av anståndspenningar vid försenad betalning eller avhämtning, om bokföringspenningar vid anlåtande av tullager samt om försäljning av gods, som icke utlösts hos tullverket, å offentlig auktion — tullauktion.

Andra skatter än tull, som uttages av tullverket vid införsel till riket, skall utgöras i den ordning, som är föreskriven beträffande tull. Jämväl i fråga om betalningsanstånd, ställande av säkerhet samt påföljd vid fördröjd eller utebliven betalning skall angående dessa skatter gälla detsamma som rörande tull. Beträffande varuskatt, försäljningsskatt och omsättningsskatt å motorfordon gäller dock därutöver, att skattskyldig i samband med tulltaxeringen av den skattepliktiga varan till tullmyndigheten i införselorten skall avlämna deklaration eller, i vissa fall för de förstnämnda skatternas del, skriftlig försäkran rörande ändamålet med införseln. Deklaration eller försäkran rörande varuskatt och försäljningsskatt skall slutligen granskas av kontrollstyrelsen. Befinnes vid granskningen att vid införseln varu- eller försäljningsskatt av tullmyndigheten påförts med för lågt belopp, skall kontrollstyrelsen påföra den skattskyldige felande skatt och bestämma tid, inom vilken sådan skatt skall erläggas.

Ändring i lokal tullmyndighets beslut om påförande av skatt har den skattskyldige möjlighet att vinna dels efter ansökan om rättelse hos myndigheten, dels efter anförande av besvär hos generaltullstyrelsen.

Från det allmännas sida kan rättelse av en oriktig debitering åvägabringas genom att krav riktas i främsta rummet mot den skattskyldige. Sådant krav kan framställas dels av lokal tullmyndighet genom en vanlig ämbetsskrivelse, dels inom generaltullstyrelsen av dess specialrevision genom anmärkning, dels ock i samband med granskning av tullverkets räkenskaper inom riksräkenskapsverket av dess revision genom anmärkning.

Över generaltullstyrelsens beslut anföres besvär hos regeringsrätten. I anmärkningsmål är dock kammarrätten i regel besvärsinstans.

Förfarandet hos *jordbruksnämnden* vid uttagande av prisregleringsavgifter, som utgår i samband med verksamhet inom riket, bygger på samma förutsättningar som förfarandet hos kontrollstyrelsen vid uttagande av varuskatt och liknande skatter, nämligen att den skattskyldige med ledning av författningarna själv skall uträkna och på eget initiativ inbetala den skatt, som belöper på viss beskattningsperiod. Jordbruksnämndens uppgift som beskattningsmyndighet blir därför främst att kontrollera, att skatten inbetalas med riktiga belopp och att de skattskyldiga i övrigt full-

gör sina skyldigheter. Beslut i beskattningsärende meddelas endast i den mån den skattskyldige underlåtit att inbetala skatt i vederbörlig ordning eller erlagt skatt med för lågt belopp. — Reglerna om beskattningsförfarandet återfinnes i huvudsak i regleringsförfattningarna. Ofta innehåller dessa emellertid bemyndigande för Kungl. Maj:t eller jordbruksnämnden att meddela närmare föreskrifter rörande tillämpningen av vissa bestämmelser eller av författningen i dess helhet.

Rörande exempelvis förmalningsavgift gäller i huvudsak följande.

Den avgiftsskyldige skall göra anmälan om sin verksamhet och skall avge deklaration varje månad. Avgiften inbetalas samtidigt med deklarationens avgivande. Avgiver avgiftsskyldig deklaration men underlåter att inbetala avgift eller inbetalar han avgift med för lågt belopp, beroende på felräkning e. d., anmodas han skriftligen att inbetala det felande beloppet. Efterkommer han icke en sådan anmodan, brukar jordbruksnämnden fastställa avgiften genom ett särskilt beslut, som försett med besvärshänvisning delgives den avgiftsskyldige. Inbetalas avgiften icke inom i beslutet angiven tid — i regel 14 dagar efter delfäendet — kan avgiften uttagas genom utmätning.

Underlåter avgiftsskyldig icke blott att inbetala avgift utan även att avge deklaration, förelägges han i regel vid vite att fullgöra sin deklarationskyldighet. Efterkommes icke föreläggandet, plägar de uppgifter, som erfordras för avgiftens fastställande, inhämtas genom att en kontrollant sändes till den avgiftsskyldige för att verkställa inspektion.

Avgivna deklarationer och andra uppgifter från den avgiftsskyldige underkastas efterkontroll genom inspektioner. Inspektion verkställs av jordbruksnämndens resande kontrollanter och äger i genomsnitt rum en gång om året hos varje avgiftsskyldig. Det åligger avgiftsskyldig att i enlighet med de anvisningar, jordbruksnämnden meddelar, föra sådana anteckningar angående sin verksamhet, som erfordras för kontroll över att avgiften behörigen erlägges m. m. Handlingarna skall på begäran uppvisas vid inspektionen, som i övrigt kan omfatta lokaler, provtagning etc. — Nämnden äger förelägga vite, men försuttna viten utdömes av länsstyrelsen.

Över verkställd inspektion upprättas en rapport till jordbruksnämnden. Därest vid inspektionen framkommit, att den avgiftsskyldiges förmalning varit större än som angivits i avgivna deklarationer, skall i rapporten beräkningar intagas rörande förmalningens omfattning och den avgift som tillkommer. Rapporten underställes — i regel i samband med besöket — den avgiftsskyldige för godkännande och särskilt vitsordande av uträknade avgiftspliktiga kvantiteter.

Har i en rapport framställts anmärkningar mot en deklaration, upptages ärendet till beslut av jordbruksnämnden, därvid nämnden fastställer den avgift som tillkommer.

Såsom tidigare nämnts kan prisregleringsavgift i vissa fall — under kontroll av jordbruksnämnden — uppbäras av privaträttslig sammanslutning. Sälunda upptager Svenska mejeriernas riksförening u. p. a. utjämningsavgift på mjölk, grädde och ost.

Det åligger den avgiftsskyldige att, i enlighet med de närmare anvisningar jordbruksnämnden meddelar, föra sådana anteckningar angående sin rörelse, som erfordras för kontroll över att avgift behörigen erlägges, samt att i den utsträckning, jordbruksnämnden därom förordnar, till nämnden eller riksföreningen lämna regelbundna uppgifter angående sådan av honom bedriven verksamhet, som medför skyldighet att erlägga avgift. Enligt av jordbruksnämnden utfärdade bestämmelser skall avgiftsskyldig för varje kalendermånad till riksföreningen avgiva deklaration, innehållande de uppgifter, som erfordras för bestämmande av avgiftens belopp.

Med ledning av deklarationen uträknar riksföreningen den avgift, som belöper på perioden i fråga.

Kontroll över att avgivna deklarationer är riktiga verkställes av jordbruksnämndens resande kontrollanter genom årliga inspektionsbesök hos de avgiftsskyldiga. Därest avgiftsskyldig underlåter att på anfordran tillhandahålla sina anteckningar och handelsböcker eller att avgiva deklaration, anmäles förhållandet för nämnden, som äger vid vite förelägga honom att fullgöra sin skyldighet. Inbetalas icke avgift i föreskriven ordning, har riksföreningen att anmäla förhållandet för jordbruksnämnden, som efter undersökning fastställer skatten. Härefter kan utmätning på grundval av beslutet omedelbart äga rum.

Några särskilda preskriptionstider finnes icke föreskrivna för statliga krav å prisregleringsavgifter, som utgår i samband med verksamhet inom riket.

Besvär över jordbruksnämndens beslut angående prisregleringsavgifter får anföras hos Kungl. Maj:t. Besvären skall i regel avgöras av regeringsrätten.

Jordbruksnämndens handlingar angående skattedebiteringar är liksom dess övriga räkenskaper underkastade granskning hos riksräkenskapsverket och kan göras till föremål för anmärkning i samma ordning som gäller beträffande kontrollstyrelsens debiteringar.

Beträffande de prisregleringsavgifter, vilka utgår i samband med införsel eller utförsel och som uppbäres av jordbruksnämnden, tillämpas ett särskilt förfarande. Dessa avgifter inbetalas före utförseln respektive införseln till nämnden, sedan denna efter anmälan meddelat besked om den avgift, som skall erläggas i det enskilda fallet. Införsel respektive utförsel av vara, för vilken avgift skall erläggas, må ej ske utan att för tullmyndigheten företes bevis om att avgiften betalats.

Förhandsbesked

Bindande förhandsbesked kan erhållas beträffande några av de i det föregående nämnda skatterna, dock icke rörande någon av de skatter som uppbäres av kontrollstyrelsen.

Generaltullstyrelsen äger sålunda meddela bindande upplysning om hur gällande tulltaxa och taratariff skall tillämpas vid import av viss vara. Sådan upplysning kan alltså endast avse tull men icke andra av tullverket

uppburna skatter. Skriftlig ansökan om förhandsbesked ingives till generaltullstyrelsen och skall vara åtföljd av varuprov eller, där sådant icke kan företes, av uttömmande beskrivning eller utförlig ritning över varan. Mot meddelad upplysning må klagan icke föras. Fråga om riktigheten av meddelad upplysning kan dock bringas under regeringsrättens prövning genom att varuhavaren överklagar generaltullstyrelsens beslut i ärende, vari förhandsbeskedet tillämpats.

Meddelad upplysning är i princip bindande för statsverket under ett år och skall lända till efterrättelse vid tullbehandling av vara, vars överensstämmelse med den i upplysningen avsedda varan blivit vederbörligen utrönt. En förutsättning är dock att vid upplysningens meddelande gällande stadganden fortfarande äger giltighet och oförändrat tillämpas.

III. Riktlinjer för en reform

Besvärssakkunniga

De sakkunniga framhåller till en början, att intresset av likformighet på förevarande område är betydande. För den enskilde är av värde att reglerna är enhetligt utformade, oavsett vilken indirekt skatt som det gäller. Likaså underlättas myndigheternas arbete, om bestämmelserna beträffande förfarandet icke varierar från en skatt till en annan. Under beaktande av det rationella i att hithörande regler förenhetligas har besvärssakkunniga ansett sig böra lösa sin uppgift efter linjer motsvarande dem som de ämnar tillämpa i fråga om sitt huvuduppdrag (SOU 1955: 19 s. 74—75). De sakkunniga föreslår sålunda att man — med utgångspunkt från bl. a. nu gällande regler rörande förfarandet vid hithörande former av beskattning — inom ramen av *en* lag utformar ett allmänt system för det nu ifrågavarande beskattningsförfarandet. Lagen föreslås innehålla bestämmelser om förfarandet i samtliga instanser och om förhandsbesked. Den avses skola sättas i tillämpning särskilt beträffande varje skatt för sig antingen i sin helhet eller ock — när detta icke är möjligt — med avseende å endast vissa led i förfarandet.

När besvärssakkunniga gått att kartlägga tillämpningsområdet för lagstiftningen, har det visat sig att ett mycket stort antal skatter, delvis av skiftande natur, måst indragas i utredningsarbetet. Uppenbart har dock varit att alla skatter, som handlägges i det vanliga taxeringsförfarandet beträffande den allmänna direkta beskattningen, kunnat lämnas åsido. Där emot har det för de sakkunniga kommit att framstå som ett önskemål att tillskapa ett ensartat förfarande för så många som möjligt av övriga skatter. I den mån detta önskemål kunde helt förverkligas, skulle man för skatteväsendets del framgent ha att räkna med allenast två huvudtyper av förvaltningsförfarande.

Redan en hastig blick på det omfattande författningsmaterialet ger emellertid, framhåller de sakkunniga, vid handen, att åtskilliga av skatterna

inbördes är så olikartade, att ett gemensamt förfarande för dem icke kan på ett ändamålsenligt sätt gestaltas. Om alla dessa skatter skulle inbegripas under gemensamma regler, finge dessa göras så uttunnade, att de ur såväl rättssäkerhets- som effektivitetssynpunkt bleve utan större värde. Med hänsyn härtill har de sakkunniga funnit önskemålet om en över hela linjen genomförd likformighet ej kunna nu realiseras. I syfte att i allt fall uppnå så stor samordning som möjligt har de sakkunniga eftersträvat att gestalta förfarandet i de högre instanserna så, att även åtskilliga skatter, som ej kan helt inbegripas, i dessa delar kan inordnas under lagstiftningen. De sakkunniga har i övrigt följt det tillvägagångssättet att de med utgångspunkt från varuskatten och densamma närstående skatter utarbetat ett typförfarande, som sedan på olika punkter jämkats för att kunna göras tillämpligt även beträffande andra skatter.

Vid urvalet av de skatter som bort beaktas har besvärssakkunniga inte uteslutande fäst avseende vid om en skatt är indirekt eller ej. Följdes denna gränslinje strikt, skulle konsekvensen bli att skatter, som med avseende å förfarandet är och bör vara likartade, komme att än beaktas, än lämnas åsido. Huruvida en skatt är avsedd att övervältras på andra eller ej kan nämligen icke alltid vara avgörande för förfarandets konstruktion.

Resultatet av besvärssakkunnigas urval har därför blivit att i huvudsak en annan indelningsgrund kommit att framträda. De skatter, som ansetts bära vinna beaktande, kan nämligen alla i huvudsak betecknas såsom konsumtionsskatter.

De sakkunniga har haft att först och främst taga hänsyn till varuskatten. Någon tvekan torde enligt de sakkunniga icke kunna råda om att även följande till sin art med varuskatten närbesläktade skatter, vilka helt eller delvis handhaves av kontrollstyrelsen, bör omfattas av en blivande lagstiftning, nämligen skatt å vissa pälsvaror, försäljningsskatt, accis å fett-emulsion, avgift för smör, avgift för fettvaror, maltdrycksskatt, skatt å läskedrycker, omsättningsskatt å motorfordon, allmän energiskatt, särskild skatt å bensin och motorsprit, brännoljeskatt samt utskänkningskatt å spritdrycker.

Flertalet av dessa skatter uttages icke endast i samband med verksamhet inom riket utan även i samband med införsel till riket av skattepliktig vara. Beträffande förfarandet gäller därvid vad som är föreskrivet om uttagande av tull. Då förfarandet vid uttagande av varuskatt i samband med införsel i praktiken sammanfaller med själva tullförfarandet, bör, uttalar de sakkunniga, även tullen på ett eller annat sätt inbegripas under lagstiftningen. Ett nära samband mellan tull och varuskatt föreligger även så till vida som varuskatteplikten är anknuten till nummer i den på grundval av tulltaxan uppgjorda statistiska varuförteckningen. Frågan om en varas hänförlighet till visst statistiskt nummer kan sålunda ha betydelse för bestämmande av såväl tull som varuskatt. Motsvarande gäller om förhållandet mellan tull, å ena, samt skatt å vissa pälsvaror och försäljningsskatt, å andra sidan. Frågeställningarna angående beskattningsförfarandet vid in-

försel blir av nu angivna grunder i viss mån desamma för tullen och övriga förut nämnda skatter. I den utsträckning tullen inbegripes i lagstiftningsarbetet, bör enligt de sakkunniga lämpligen även skatt å kaffe och automobilskatt i vad gäller skatt å motorfordon, som för tillfälligt brukande i riket från utlandet införts, omfattas av den blivande lagen, enär dessa båda skatter uppbäres av tullverket i samband med varuinförsel. När sålunda den beskattning som sker vid in- och utförsel tagits i betraktande, har det emellertid skett med en mycket viktig begränsning. De sakkunniga har icke tänkt sig att föreslå intagande i lagen av regler om förfarandet hos lokal tullmyndighet vid handläggning av hithörande ärenden.

I många avseenden jämförbara med de hittills berörda konsumtions-skatterna är, framhålls i betänkandet, de med jordbruksregleringen sammanhängande prisregleringsavgifterna. I den mån avgifter av detta slag utgår vid införsel och om de uppbäres av tullverket, kommer de allmänna reglerna för tullförfarandet att bli tillämpliga. Att ifrågavarande avgifter, nämligen införselavgift å vissa levande djur m. m., kompensationsavgift för mjölk, grädd och ost, prisregleringsavgift och införselavgift för fisk, kompensationsavgifter för råg och vete, för slaktdjur, för vissa produkter av potatis och för mjölk bör inbegripas under en allmän lagstiftning framstår för de sakkunniga såsom tydligt. Övriga prisregleringsavgifter uppbäres med visst undantag av eller under kontroll av statens jordbruksnämnd. Det förfarande, som för närvarande tillämpas vid debitering och uppbörd av flertalet av dessa avgifter, överensstämmer i väsentliga avseenden med förfarandet hos kontrollstyrelsen beträffande varuskatt m. fl. skatter. Goda förutsättningar föreligger enligt de sakkunniga under sådana omständigheter för ett inordnande under lagstiftningen av reglerna angående följande avgifter, nämligen utjämningsavgift, prisregleringsavgift för fisk, förmalningsavgift och prishöjningsavgift för råg och vete, avgift å oljekraftfoder, slaktdjursavgift, regleringsavgift för fetter, oljor och syror, tillverkningsavgift för vissa produkter av potatis, avgift å majs samt mjölkavgift. Att vissa avvikelser gäller och bör gälla beträffande förfarandet vid uppbörd av utjämningsavgift för mjölk, grädd och ost samt tillverkningsavgift för smör anses icke böra hindra lagstiftningens tillämpning å dessa båda skatter. Vad slutligen angår de avgifter, som jordbruksnämnden uppbär i samband med in- och utförsel av vissa varor, nämligen utförselavgift å vissa levande djur m. m., utförselavgift för fisk och införselavgift å fettråvaror och fettvaror, tillämpar nämnden ett särskilt förfarande. Detta synes enligt de sakkunniga på enahanda sätt som tullförfarandet och med samma begränsning, som gäller i fråga om detta, kunna inrymmas i det allmänna system, till vilket de sakkunniga syftar. Avgiften för brännvin uppbäres av kontrollstyrelsen. Denna avgift anses utan större svårighet kunna inordnas under en samfällad lagstiftning.

Fyr- och håkavgiften uppbäres av tullverket genom ett förfarande, som står tullförfarandet nära. Det synes därför de sakkunniga naturligt att denna form av beskattning icke lämnas åsido i detta sammanhang.

Även eventuella clearingavgifter och prisutjämningsavgifter enligt allmänna ransoneringslagen torde enligt besvärssakkunnigas mening kunna inpassas i den föreslagna ordningen.

Tobaksskatten samt omsättningsskatten å spritdrycker och vin är av samma typ som varuskatten — bägge indirekta skatter och konsumtions-skatter. I fråga om båda gäller emellertid, att statliga aktiebolag gentemot statsverket ensamma ansvarar för skatternas utgörande. Vid sådant förhållande har besvärssakkunniga icke ansett anledning föreligga att taga särskild hänsyn till dessa skatter vid lagstiftningens utformning.

Beträffande nöjesskatten torde enligt de sakkunniga gälla, att den i fråga om konstruktion och förfarandet i första instans i alltför hög grad skiljer sig från de skatter, som står i centrum för intresset, för att med fördel kunna behandlas gemensamt med dessa, såvitt angår förfarandet i första instans. Det av de sakkunniga utformade besvärsförfarandet kan, framhålls det, däremot måhända göras tillämpligt även för nöjesskattens del.

Icke heller artistskatten, den vanliga automobilskatten och saluvagns-skatten har, framhåller de sakkunniga, mycket gemensamt med varuskatten, tullen m. fl. likartade skatter. Med hänsyn härtill har besvärssakkunniga ansett sig icke böra räkna med dessa skatter annat än i den mån besvärsförfarandet kan göras tillämpligt å dem.

Omsättnings- och expeditiönsstämplarna liksom lotterivinstskatten företter, då det gäller förfarandet, jämförelsevis betydande avvikelser från den allmänna ordning, som de sakkunniga haft att uppbygga främst med tanke på varuskatten m. fl. liknande skatter. Besvärssakkunniga har under sådana förhållanden ansett dessa skatter böra i huvudsak lämnas åsido. En särskild intager dock enligt de sakkunniga stämpelavgiften för spelkort, som står de allmänna konsumtionsskatterna nära.

Beträffande arbetsgivarebidragen till yrkesskadeförsäkringen och till allmänna sjukförsäkringen samt byggnadsforskningsavgiften gäller i fråga om förfarandet samma regler som för vederbörande försäkringsavgifter. Inbetalningen är såvitt angår den stora mängden mindre belopp anknuten till uppbörderna av de direkta skatterna. Förutsättningar anses därför saknas för att här beakta denna grupp av skatter.

Några omedelbara hinder torde icke möta, framhåller besvärssakkunniga, mot att låta lagstiftningen omfatta jämväl förfarandet för bestämmande av bidragen till riksförsäkringsanstalten m. m., bank- och fondinspektionen, sparbanksinspektionen samt försäkringsinspektionen. Behovet av regler torde dock för dessa skatters del icke vara mera påtagligt. De sakkunniga har därför ansett sig kunna bortse från dem vid utformningen av de allmänna bestämmelserna i lagförslaget.

Välfärdsavgiften slutligen är av så speciell natur, att den såvitt angår förfarandet i första instans anses böra ställas utanför lagstiftningen. Vad angår talan i högre instans synes emellertid den avsedda lagstiftningens förfaranderegler bliva möjliga att tillämpa. Motsvarande kan sägas beträffande oljeavgiften.

De sakkunniga framhåller i detta sammanhang slutligen, att en sådan utformning av lagstiftningen eftersträvats, att denna skall kunna göras tillämplig även på framtida beskattningsformer, såväl mera speciella skatter — punktskatter — som skatter av generell natur. Vidare understrykes, att de sakkunniga inte har åsyftat att beträffande varje särskild skatt noggrant undersöka, om och i vad mån lagstiftningen kan och bör göras tillämplig på densamma, och framlägga förslag härutinnan. De har förutsatt att, om lagstiftningen kommer till stånd, dessa spörsmål på ett senare stadium blir föremål för ytterligare övervägande.

När besvärssakkunniga härefter går att ange *reformbehov* och *reformlinjer*, framhålles, att de har stått inför uppgiften att mot varandra väga de rent fiskaliska anspråken och den enskildes behov av rättsskydd. Då den nuvarande lagstiftningen på förevarande beskattningsområde i främsta rummet tager hänsyn till fiskaliska synpunkter, har besvärssakkunniga sett som en huvuduppgift att medverka till att även den enskildes behov av rättsskydd i förfarandet blir tillbörligen beaktat. Därvid har det syntts dem naturligt att i avsevärd omfattning utnyttja de preliminära resultat som vunnits under arbetet med deras huvuduppdrag att framlägga förslag till en allmän besvärslagstiftning.

Beträffande förfarandet hos *kontrollstyrelsen* uttalar besvärssakkunniga, att detta torde vara anordnat på sådant sätt, att det ger goda garantier för bevarandet av beskattningens effektivitet. Ur rättsskyddssynpunkt ter sig förfarandet däremot enligt besvärssakkunnigas uppfattning icke lika tillfredsställande. Regler, som säkerställer att den skattskyldige får del av materialet i sitt skatteärende, saknas. Vägande erinringar kan enligt de sakkunniga riktas mot beslutsförfarandet hos styrelsen. Det måste betecknas som en ur den enskildes synpunkt otillfredsställande ordning, att många för att icke säga de flesta ärenden över huvud taget icke blir föremål för formliga beslut av kontrollstyrelsen, vilka på vanligt sätt vinner rättskraft. Även om beslut skulle meddelats i ett skatteärende, utgör denna omständighet ej hinder mot att saken upptages till förnyad prövning. Vidare synes den för vanliga civila fordringar gällande preskriptionstiden av 10 år vara oskäligt lång för det allmännas skattefordringar på detta område — särskilt mot bakgrund av den absoluta frist på 5 år, som gäller för fordringar avseende inkomst- och förmögenhetsskatter. Bl. a. genom nu angivna omständigheter uppkommer, uttalar besvärssakkunniga, påtaglig otrygghet för de skattskyldiga. Vad här sagts om förfarandet hos kontrollstyrelsen torde också gälla det ordinära förfarandet hos *statens jordbruksnämnd*. Att avlägsna de anmärkta bristerna har de sakkunniga sett som en viktig uppgift.

Vad härefter angår förfarandet hos lokal *tullmyndighet*, som har att i första instans uppbära flertalet skatter i samband med in- och utförsel, kan detta karakteriseras som en förrättning, vid vilken syn verkställes å de skattepliktiga varorna. Tullförfarandet skiljer sig sålunda avsevärt från

beskattningsförfarandena hos kontrollstyrelsen och statens jordbruksnämnd; framför allt gäller detta i fråga om sättet för utredningsmaterialets införskaffande. I stort sett har tullförfarandet i nuvarande former ansetts vara ändamålsenligt, och det har icke kommit i fråga för de sakkunniga att inlåta sig på spörsmål om ändringar häri.

Innan de sakkunniga går in på besvär förfarandet, diskuterar de möjligheten att låta varuskattmålen prövas av allmän domstol. Denna möjlighet avvisas under åberopande av vad de sakkunniga anfört i sitt principbetänkande om »Administrativt rättsskydd» (SOU 1955: 19). De sakkunniga finner sålunda, att de ifrågavarande målen även framgent bör handläggas i administrativ ordning.

Mot den nuvarande ordningen för *besvär* anför besvärssakkunniga åtskilliga kritiska synpunkter.

Vanligtvis finnes hos dessa blott en part, den klagande skattskyldige. Talemöjligheter för det allmänna saknas nämligen eller äro icke tillfredsställande utformade. Det finns över huvud intet särskilt organ, som å det allmännas vägnar kan i besvärsväg föra talan mot ett avgörande i första instans. Den möjlighet, som det allmänna äger att föra talan mot ett sådant beslut, är anmärkningsförfarandet. Praktisk betydelse har denna rättelsemöjlighet icke beträffande skatter, som uppbäras av kontrollstyrelsen och statens jordbruksnämnd. Däremot utnyttjas den med avseende å åtskilliga andra skatter, särskilt sådana som uppbäras av lokal tullmyndighet.

Efter att ha erinrat om den kritik som riktats mot anmärkningsförfarandet och redogörarsvaret samt om den i anledning därav tillsatta utredningen i dessa ämnen uttalar besvärssakkunniga, att det bör övervägas, om icke den nuvarande ordningen med skilda besvär- och anmärkningsförfaranden kan avvecklas och ersättas av ett besvär förfarande med två parter liknande det, som tillämpas i taxeringsmål. Också på förevarande beskattningsområde torde utrymme finnas för en ordning med särskild representant för det allmänna, motsvarande taxeringsintendenten i taxeringsmål, med rätt bl. a. att å det allmännas vägnar överklaga myndighets beslut i skatteärenden i första instans.

I fråga om instansordningen utgår de sakkunniga från att regeringsrätten alltfört skall utgöra slutinstans. Beträffande övriga led i instansordningen har emellertid kritik framkommit, bl. a. i de motioner som föranlett de sakkunnigas utredning, särskilt med avseende å mål rörande de av kontrollstyrelsen handhavda skatterna. I denna kritik instämmer de sakkunniga såtillvida, att det bör fordras, att beträffande skatteärenden, som kan komma under regeringsrättens bedömande, tillfälle först gives till en allsidig och grundlig utredning. Detta krav kan enligt de sakkunniga knappast tillgodoses, om målet, innan det kommer till regeringsrätten, handlagts i blott en instans, vilken tillika har att fungera som fiskalisk myndighet. Treinstansordningen, som är den allmänt brukliga inom förvaltningen, synes enligt de sakkunniga lämpligen böra uppställas som en riktpunkt såvitt angår de mål, vilka nu i första instans handläggas av kontrollstyrelsen eller av jordbruksnämnden. En sådan ordning tillämpas redan beträffande tull-

målen. Önskemålen torde, uttalar besvärssakkunniga, enklast kunna realiseras genom att en mellaninstans inskjutes mellan organen i första instans, kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden, å ena, samt regeringsrätten, å andra sidan. Av skäl som närmare redovisas i det följande föreslås, att uppgiften att vara mellaninstans skall åläggas generaltullstyrelsen.

De sakkunniga gör även vissa erinringar mot besvärsförfarandet.

Nu i tullmål gällande tider för besvärs anförande liksom för framställande av anmärkning äro knappast rationellt utformade. Sättet för besvärens ingivande kan även med fördel moderniseras. Framför allt kunna emellertid reglerna om förfarandet vid besvärsmålen handläggning på åtskilliga punkter förbättras och fullständigas. Härutinnan må särskilt framhållas, att de utredningsmöjligheter, som för närvarande stå till buds, äro alltför svaga. Vidare saknas tillräckliga garantier för kommunikationsprincipens behöriga iakttagande. Att i dessa och andra hänseenden bygga ut besvärsförfarandet har framstått som angeläget.

Med tanke på att de skattskyldiga har att tillämpa skatteförfattningarna på egen risk finner besvärssakkunniga, att det föreligger behov av att i oklara fall kunna få ledning av ett för staten bindande *förhandsbesked*. Lagstiftningsarbetet bör enligt de sakkunniga taga sikte på införande av en allmän möjlighet för de skattskyldiga att erhålla dylikt förhandsbesked beträffande hithörande skatter. Kommer regler härom till stånd och utnyttjas denna väg av de skattskyldiga, skulle, påpekar de sakkunniga, en stor del av de tvistiga spörsmålen kunna avgöras i förväg. Tyngdpunkten i förfarandet skulle kunna förskjutas till ärendena om förhandsbesked. Betydelsen av en utveckling i denna riktning finner besvärssakkunniga uppenbar, då fråga är om övervärlingsskatter. Rättelser först i efterhand innebär nämligen antingen att den skattskyldige för egen del återfår belopp, som han måhända uttagit av sina kunder till täckande av beräknade skatteomkostnader, eller att han tvingas att — sedan varan sålts — erlägga belopp, som han saknar möjlighet att övervältra på den försålda varans köpare.

Vidgas området för användningen av förhandsbesked till att omfatta flertalet hithörande skatter, anser besvärssakkunniga att gällande regler om förhandsbesked beträffande tull bör överses.

De sakkunniga har i lagtekniskt avseende haft valet mellan två möjligheter: antingen att i anknytning till hittillsvarande praxis med utbyggande av de nuvarande författningarna uppgöra en mall, som sedan kunde begagnas vid utarbetande av envar av de olika skatteförfattningarna, eller att utarbeta förslag till en allmän författning om förfarandet i de beskattningsärenden, varom fråga är. Främst av hänsyn till intresset av likformighet, överskådlighet och klarhet har de sakkunniga föredragit den senare lösningen.

Den metod, som de sakkunniga förordar, innebär att i en författning alla regler samlas, som bör vara gemensamma såvitt angår förfarandet för olika skatter. En lagteknisk uppdelning, i viss mån liknande den, som sedan länge varit genomförd beträffande den allmänna direkta beskatt-

ningen, kan därmed erhållas. De materiella reglerna om sättet för skattens beräkning, skattesatser m. m. förutsättes skola meddelas i vederbörande skatteförfattning och reglerna om förfarandet i den nya allmänna författningen, som skall sättas i kraft helt eller delvis beträffande varje skatt för sig genom särskild föreskrift i vederbörande skatteförfattning. Eventuellt erforderliga specialregler om förfarandet, vilka icke kan intagas i den generella författningen, förutsättes bli meddelade i annan ordning.

I fråga om den tillämnade lagstiftningens konstitutionella karaktär förordar besvärssakkunniga, under hänvisning bl. a. till skattestrafflagen och vad som anförts i motsvarande fråga vid tillkomsten av 1956 års taxeringsförordning, att den stiftas i den ordning 87 § 1 mom. regeringsformen föreskriver.

Den omständigheten att den föreskrift, som skall göra den allmänna lagstiftningen tillämplig i ett visst fall, intages i vederbörande skatteförfattning medför, enligt vad de sakkunniga vidare framhåller, vissa fördelar även i andra avseenden. Därigenom undvikes nämligen att ändringar behöver företagas i själva lagen, så snart dennas tillämpningsområde skall utvidgas eller inskränkas. Icke heller behöver lagen i förekommande fall betungas med regler, som är nödiga för att begränsa lagens tillämpningsområde med avseende å vissa kapitel eller vissa paragrafer i fråga om skatt, beträffande vilken den icke är brukbar i sin helhet.

I detta sammanhang anför de sakkunniga bl. a. följande.

Meddelas föreskrift av angiven art utan begränsningar innebär detta att i princip den allmänna lagen exklusivt reglerar förfarandet. Då lagens regler måste göras relativt allmängiltiga, kan denna emellertid ej bliva alltför detaljerad och icke heller på alla punkter uttömmande. Beträffande vissa ämnen kan därför behov uppkomma av att komplettera lagens föreskrifter med specialbestämmelser, som förutsätts få sin plats huvudsakligen i skatteförfattningarna. Dylika kompletterande bestämmelser, som gå utöver lagen eller innebära avvikelser från dess stadganden, böra dock, när generell föreskrift givits om lagens tillämpning, icke kunna meddelas annat än med uttryckligt stöd av lagen. Regler, som kräva i särskild ordning meddelade detaljföreskrifter eller lämna möjlighet för sådana, ha därför också på några punkter ansetts böra intagas i lagförslaget (3—5, 29 och 31 §§).

Om åter föreskrift meddelas av den innebörd, att lagen icke skall i sin helhet vara tillämplig beträffande det ifrågavarande skatteförfarandet, kunna dessa begränsningar givas olika omfattning. En sådan kan gälla någon enstaka paragraf, beträffande vars innehåll en särreglering befunnits påkallad, men den kan även avse hela avsnitt av lagen. Det har sålunda — såsom besvärssakkunniga redan anmärkt — förutsatts, att lagen skall kunna göras tillämplig blott beträffande förfarandet i en eller två instanser, och då regelmässigt i besvärinstanserna. I dessa fall måste självfallet de uppkomna luckorna på ett eller annat sätt fyllas. Är fråga om en enstaka föreskrift, torde den — liksom nyssnämnda kompletterande specialbestämmelser, som tillkommit med direkt stöd av lagen — i allmänhet kunna inflyta i vederbörlig skatteförfattning. Erfordras åter bestämmelser om hela förfarandet i en instans, regelmässigt den första, kunna också andra möjligheter tänkas, t. ex. en särskild författning i ämnet.

På ett område har emellertid en särskild lösning valts, nämligen i fråga om förfarandet i första instans vid införsel till eller utförsel från riket, d. v. s. i främsta rummet förfarandet hos lokal tullmyndighet. Såsom redan nämnts avser de sakkunniga icke att upptaga detta förfarande till behandling i lagen.

Besvärssakkunniga har i fråga om det fortsatta lagstiftningsarbetets bedrivande utgått från att, när en allmän lag blivit i vederbörlig ordning antagen, författningarna angående de skatter, på vilka den finnes böra bli helt eller delvis tillämplig, skall överses och omarbetas och därvid anpassas till den allmänna lagen.

Remissyttrandena

Vid remissbehandlingen understrykes allmänt, att det från rättssäkerhetssynpunkt föreligger behov av en ändrad lagstiftning om förfarandet i konsumtionsskattemål. Förslagets huvudlinjer har också i stort sett accepterats. Det sagda gäller främst yttrandena från länsstyrelserna och näringslivets organisationer.

Överståthållarämbetet understryker, att nuvarande regler för uttagande av indirekta skatter ur rättsskyddssynpunkt icke är tillfredsställande. Såväl i fråga om förfarandet i första instans som beträffande ordningen för besvär finnes åtskilliga invändningar att göra. Vad de sakkunniga härom anfört kan ämbetet helt ansluta sig till.

Länsstyrelsen i Östergötlands län delar de sakkunnigas uppfattning, att den nuvarande lagstiftningen i främsta rummet tager hänsyn till fiskaliska synpunkter, varigenom alltså den enskildes rättssäkerhet kommit i efterhand. Länsstyrelsen är därför liksom de sakkunniga av den uppfattningen att en reform i förevarande avseende är av behovet påkallad. Detta önskemål framstår som så mycket mera angeläget som varuskatten är en övervältringsskatt, vilken icke i efterhand kan uttagas av konsumenterna och som dessutom kan uppgå till mycket betydande belopp. De sakkunniga har, framhåller länsstyrelsen vidare, påvisat åtskilliga brister i det nuvarande förfarandet vid konsumtionsbeskattning och har föreslagit regler med syfte att tillgodose såväl kravet på rättsskydd för den enskilde som önskemålet om effektivitet och snabbhet i beskattningen. Länsstyrelsen anser att de sakkunnigas förslag till lag om förfarandet vid konsumtionsbeskattning i alli väsentligt uppfyller befogade anspråk i dessa avseenden.

Liknande synpunkter anföres av *länsstyrelserna i Uppsala, Kronobergs, Värmlands, Gävleborgs och Norrbottens län*.

Näringslivets skattedelegation uttalar, att den brist på rättsskydd för de skattskyldiga, som är rådande på förevarande område och som enligt vad i betänkandet konstateras beror på flera samverkande brister i lagstiftning och praxis, överträffar de ur rättsskyddssynpunkt allt annat än tillfredsställande förhållandena på den direkta beskattningens område. Delegationen intar i övrigt huvudsakligen samma ståndpunkt som nyssnämnda läns-

styrelser och framhåller bl. a., att den främsta anledningen till det missförhållande som förslaget är avsett att avhjälpa enligt vad erfarenheten ger vid handen ligger däri att en presumtiv skattskyldig icke har möjlighet att erhålla bindande förhandsbesked.

Skånes handelskammare uttalar, att förslagets huvudprinciper synes vara förtjänstfullt utformade och att rättssäkerhetssynpunkterna har genomgående väl beaktats.

Sveriges hantverks- och småindustriorganisation kan i stort sett ansluta sig till de i betänkandet framförda förslagen och synpunkterna. Samma ståndpunkt intas av *Svensk industriförening*, *Sveriges grossistförbund* och *Sveriges köpmannaförbund*.

Sveriges advokatsamfund har intet att erinra mot de sakkunnigas förslag.

Kommerskollegium anser — även om belägg saknas för att den nuvarande ordningen på varuskattens område föranlett mera allvarliga kränkningar av enskild rätt — att brister ur rättssäkerhetssynpunkt vidlåder densamma och att vägande skäl kan åberopas för en översyn av reglerna.

Det förslag till ramlagstiftning som de sakkunniga framlagt innebär enligt kollegii mening i en del hänseenden påtagliga förbättringar i förhållande till gällande ordning. Det synes emellertid kollegium som om de sakkunniga i sin strävan att skapa ett system vilket skulle fylla alla rimliga anspråk på rättssäkerhet och effektivitet vid konsumtionsbeskattning förbisett, att här är fråga om ett förvaltningsförfarande, där förhållandena är särpräglade och eljest tillämpade principer icke med fördel kan användas. Detta sammanhänger, framhåller kollegium, med att varuskatten är en s. k. övervältrings-skatt, som är avsedd att gäldas icke av den mot vilken staten riktar sitt skatteanspråk utan av varans avnämare eller m. a. o. konsumenterna. Härav följer enligt kollegii uppfattning, att det först och främst måste krävas att ett slutgiltigt beslut i skatteärendet föreligger så snabbt som möjligt.

Kommerskollegium finner, att kravet på snabba avgöranden bäst skulle tillgodoses, om en ordning skapas som i praktiken innebär att beskattningsmyndigheternas beslut blir slutgiltiga. Härvidlag pekas på möjligheten att tillföra beskattningsmyndigheterna kvalificerad juridisk sakkunskap.

Statskontoret finner, att ett lagfästade av ett förfaringssätt i enlighet med de principer som de sakkunniga förordat skulle medföra en betydligt ökad rättssäkerhet för de skattskyldiga utan att de fiskaliska intressena åsidosattes. Förslaget synes därför i och för sig väl ägnat att läggas till grund för lagstiftning. Emellertid torde, framhåller statskontoret, dess genomförande i full utsträckning medföra ökade kostnader och detta icke enbart för det allmänna utan även för de skattskyldiga. Huruvida denna kostnadsökning står i rimlig proportion till de fördelar i olika hänseenden som skulle ernås, undandraget sig statskontorets bedömande. Då vidare de sakkunniga i framtiden avser att framlägga förslag rörande det administrativa besvär förfarandet över huvud, bör enligt statskontorets mening viss försiktighet f. n. iakttagas på förevarande område.

Kammarrätten ifrågasätter, om icke införandet av den föreslagna lagstiftningen bör anstå till dess visshet vunnits, huruvida statsmakterna kommer att besluta att införa en allmän omsättningsskatt.

En mera kritisk inställning kommer till uttryck i de yttranden som avgivits av justitiekanslersämbetet, generaltullstyrelsen, kontrollstyrelsen, statens jordbruksnämnd och riksräkenskapsverket.

Justitiekanslersämbetet yttrar, att förslaget framträder i ett väl utarbetat skick samt att den stora omsorg som nedlagts å detsamma utmärker såväl lagtext som motiv. Den föreslagna lagen synes ämbetet klar och överskådlig samt med hänsyn till det omfattande ämne den reglerar snarast kortfattad och koncentrerad.

Såvitt justitiekanslersämbetet kan bedöma uppfyller förslaget höga anspråk å tillgodoseendet av den enskildes rättsskydd. Det lär emellertid enligt ämbetets uppfattning knappast kunna undvikas, att ju noggrannare det administrativa förfarandet i olika hänseenden utformas för att säkerställa den enskildes rätt, desto större är risken, att detta inverkar menligt å beskattningens effektivitet, snabbheten i förfarandet och kostnaderna för detsamma. Avgörande för frågan, om förfarandet bör underkastas en genomgripande omvandling, bör därför enligt ämbetets förmenande vara det behov som i praktiken nu föreligger av nya regler för tryggnad av rättssäkerheten. Det påpekas, att några närmare upplysningar härom icke lämnas i betänkandet. Ämbetet anför vidare.

Väl har tidigare i anslutning till vissa uppmärksammade fall offentligen gjorts gällande, att den enskildes rätt icke tillbörligen beaktades i det nuvarande förfarandet, men dels blev denna kritik föremål för genmäle, dels ligga de ifrågavarande fallen jämförelsevis långt tillbaka i tiden och under senare år torde icke ha hävdats, att de missförhållanden som förut påståtts föreligga alltfjämt skulle vara för handen. Det hade varit av ett betydande intresse att få veta vad exempelvis näringslivets målsmän ha för uppfattning dels om förfarandet sådant det i dag tillämpas, särskilt rättssäkerheten däri, dels ock om möjligheten att inom gällande system råda bot på eventuellt förefintliga brister.

Vad särskilt angår förfarandet i första instans framhåller justitiekanslersämbetet, att det synes ligga nära till hands att antaga att, om detsamma med hänsyn till den enskildes rättsskydd vore olämpligt anordnat, meningsskiljaktigheter lätt skulle uppstå i skatteärenden och att överklaganden av beskattningsmyndigheternas beslut följaktligen ofta skulle förekomma. Ämbetet fortsätter.

Nu ha emellertid de sakkunniga upplyst, att under åren 1941—1956 regeringsrätten avgjort blott 53 mål om skatt, i vilka kontrollstyrelsen beslutat i första instans. Under åren 1947—1956 förekom 8 besvär över beslut av jordbruksnämnden. I 9 av dessa 61 mål biföllos besvären helt eller delvis. Sett mot bakgrunden av det stora antal skatteärenden, som varje år handläggas av nämnda myndigheter — det upplyses, att år 1953 emottog kontrollstyrelsen närmare 40 000 deklARATIONER i skatteärenden, i vilka förslag till ändring framlades i cirka 3 400 fall — måste besvärshäufigheten anses vara

utomordentligt låg. Om orsaken härtill förklara de sakkunniga, att den till väsentlig del torde vara att söka i de angivna myndigheternas vidsträckta självrättelsemöjligheter och över huvud taget det informella sätt, på vilket skatteärendena handläggas hos dem. Detta uttalande, sammanställt med den låga ändringsprocenten, synes i själva verket innefatta ett högt betyg i fråga om lämpligheten av det nuvarande förfarandet. De sakkunniga mena också, att förutsättningarna för att tvister skola uppkomma mellan de skattskyldiga och det allmänna äro mindre här än t. ex. vid inkomstbeskattningen. Vad sålunda anförts synes ge vid handen, att praktiska rättssäkerhetsbehov sannolikt icke kunna åberopas för en sådan omgestaltning av förfarandet i första instans, som förslaget på viktiga punkter innebär.

Ämbetet pekar vidare bl. a. på att ett mera formbundet förfarande kan leda till stelhet och byråkrati, försvåra förbindelserna mellan myndigheterna och de skattskyldiga samt draga med sig tidsutdräkt och ökade kostnader såväl för det allmänna som för enskilda.

Gentemot de sakkunnigas uttalanden, att garantier saknas för att den skattskyldige får del av materialet i sitt skatteärende, framhåller ämbetet, att det av betänkandet vill synas, som om kommunikationen med de skattskyldiga i praktiken snarast är livligare än vad fallet är med de rättssökande på andra områden inom förvaltningen.

Generaltullstyrelsen ifrågasätter lämpligheten av att, såsom i betänkandet avses, en mindre del av det administrativa besvär förfarandet utbrytes ur sitt sammanhang och behandlas särskilt för sig. För de nu föreslagna besvärreglerna och de allmänna reglerna för det administrativa besvärsinstitutet, varom förslag enligt betänkandet kommer att framläggas vid en senare tidpunkt, uppkommer nämligen gemensamma frågeställningar, vilka egentligen borde behandlas i ett sammanhang.

Kontrollstyrelsen vill till en början framhålla, att förslaget, vad angår förfarandet i första instans, i väsentliga delar icke innehåller några nyheter, jämfört med vad som i praxis redan tillämpas hos styrelsen. Det går allenast ut på en kodifiering av denna praxis. Då de sakkunniga i vissa hänseenden föreslagit mera genomgripande förändringar i det nuvarande förfarandet — inskjutande av en instans mellan styrelsen och regeringsrätten samt införande av tvåparts förfarande vid handläggningen av besvärsmål och ärenden rörande förhandsbesked med därav betingat inrättande av en särskild befattning för ett allmänt ombud — har de enligt kontrollstyrelsens mening otvivelaktigt överdrivit de föreslagna åtgärdernas betydelse ur rättssäkerhetssynpunkt. I viss omfattning slutligen har de sakkunniga, fortsätter kontrollstyrelsen, utan tillräckliga skäl föreslagit dels begränsningar av de möjligheter, som nu gällande skatteförfattningar ger beskattningsmyndigheten att införskaffa utredning och att förmå skattskyldig att efterkomma givna bestämmelser, dels slopande av straff för gärningar, som för närvarande är straffbelagda. Även om således kritik kan riktas mot förslaget och detta på grund härav icke i oförändrat skick kan godtagas, anser styrelsen det principiellt riktigt, att förfarandet vid beskattning av här ifrågavarande slag regleras. Huruvida vid en dylik reglering nyssnämnda mera väsentliga föränd-

ringar i förfarandet är av behovet påkallade, finner styrelsen för sin del tveksamt, jämväl med beaktande av att — såsom de sakkunniga antytt — ytterligare synpunkter kan göra sig gällande vid en fortsatt utbyggnad av konsumtionsbeskattningen. Därest emellertid de av de sakkunniga angivna rättssäkerhetskraven anses vara så starka, att de bör tillgodoses utan hänsynstagande till de icke oväsentliga kostnadsökningar i förvaltningsförfarandet och till den ökade omgången däri, som ett bifall till de sakkunnigas förslag otvivelaktigt medför, har styrelsen i och för sig icke anledning att mot-sätta sig att åtgärder vidtages för att tillgodose det av de sakkunniga antydda syftet.

Vad särskilt angår förfarandet i första instans är kontrollstyrelsen ense med de sakkunniga om att regler bör finnas, som tillgodoser de skattskyldigas berättigade krav på rättssäkerhet. Styrelsen vill emellertid understryka, att — ehuru författningsbestämmelser i ämnet saknas — förfarandet hos styrelsen likväl i praxis utformats så att rättssäkerhetskraven torde vara tillgodosedda. Den skattskyldige, som i allmänhet är närvarande vid kontrollbesöken, ges sålunda alltid tillfälle att i skatteärende, där fråga är om på-föring av skatt utöver deklarerad sådan, inkomma med skriftligt yttrande innan beslut i ärendet fattas av styrelsen, försåvitt icke påföringen för-anledes av uppenbart räknefel eller dylikt. Vad beträffar möjligheten att, se-dan beslut i ett skatteärende meddelats, upptaga saken till förnyad prövning använder styrelsen sig av denna möjlighet endast i undantagsfall och då all-deles särskilda orsaker ger anledning härtill. På grund av uppläggningsen av kontrollverksamheten med relativt tätta besök hos de skattskyldiga blir frå-gan om beskattningen för en viss beskattningsperiod regelmässigt för styrel-sens vidkommande slutgiltigt avgjord inom två à tre år efter periodens ut-gång. Det påpekas emellertid, att i fråga om brännoljeskatten förhållandena dock för närvarande är annorlunda.

I likhet med de sakkunniga anser styrelsen, att de skattskyldiga bör kunna erhålla bindande förhandsbesked. Även om möjlighet härtill införes, kom-mer emellertid enligt styrelsens uppfattning tyngdpunkten i beskattningsar-betet liksom nu att ligga på ärenden rörande efterbeskattning.

Styrelsen kommer i sitt yttrande även in på besvärshänsynen i styrelsens skatteärenden — 53 besvärsmål under en tidsperiod av 16 år. I styrelsens ytt-rande framhålles, att den huvudsakliga orsaken till denna mycket låga be-svärshänsyn är att söka i själva den ordning för kontrollverksamhetens bedrivande, som tillämpas av styrelsen, och i det förhållandet att ärendena är underkastade en synnerligen ingående beredning, innan de företages till av-görande. Särskild hetydelse har härvidlag enligt styrelsens mening kontroll-tjänstemännens förhållandevis tätt återkommande kontrollbesök hos de skattskyldiga, vid vilka besök de skattskyldiga kan framlägga sina synpunk-ter och erhålla upplysningar om gällande författningar och övriga före-skrifter. Härtill kommer, att de skattskyldiga i stor utsträckning gör sina synpunkter gällande direkt hos styrelsen, antingen själva eller genom sina intresseorganisationer. Dessa senare får jämväl tillfälle att ge sin uppfatt-

ning tillkänna, innan styrelsen utfärdar föreskrifter och anvisningar för av dem företrädda skattskyldiga.

Statens jordbruksnämnd vill för sin del vitsorda lämpligheten av en översyn av de gällande författningsbestämmelserna angående uppbörden m. m. av olika konsumtionsskatter i syfte att skapa större enhetlighet på området och i samband därmed även åstadkomma de förbättringar, som kan finnas påkallade med hänsyn såväl till det allmännas som till de skattskyldigas intressen. Nämnden framhåller vidare, att bestämmelserna på området, vilka har tillkommit vid olika tidpunkter, är sådana de nu föreligger — även inom området för jordbruksnämndens avgiftsregleringar — för de olika beskattningsområdena utformade med olika grad av fullständighet och även olikartade i fråga om de befogenheter de ger uppbördsmyndigheten och det rättsskydd de skänker de skattskyldiga. Helt allmänt vill jordbruksnämnden emellertid uttala, att nämnden av det material, som de sakkunniga har förebragt, icke har blivit övertygad om att sådana brister vidlåder nuvarande uppbördssystem, att de motiverar åtgärder av den art och omfattning, som har föreslagits av de sakkunniga. Såvitt nämnden har kunnat finna, bör man, även utan att dylika åtgärder kommer i fråga, kunna tillgodose de anspråk på ett betryggande rättsskydd som utgör bakgrunden till de sakkunnigas utredning.

Vad gäller de sakkunnigas kritik mot förfarandet inom nämndens verksamhetsområde anföres följande.

Inom jordbruksnämndens verksamhetsområde baseras avgiftsuppbörden, vare sig denna sker direkt hos nämnden eller under nämndens inseeende genom speciell uppbördsinstans, på den avgiftsskyldiges egna deklARATIONER eller honom tillhandakomna fakturor eller, i ett relativt fåtal fall, på rapporter av jordbruksnämndens kontrollanter. Den avgiftsskyldige erhåller alltid del av sådan rapport i samband med dess upprättande, och får tillfälle att skriftligt vitsorda rapportens riktighet eller, i förekommande fall, framställa invändningar mot densamma. Avgifterna inbetalas i allmänhet samtidigt med att deklARATIONEN avges. Det material, varpå avgörandet grundas, är således regelmässigt den avgiftsskyldiges egna eller av honom granskade uppgifter. Redan med hänsyn härtill framstår det av de sakkunniga föreslagna formella beslutsförfarandet såsom mindre behövt.

För bedömning av huruvida inom jordbruksnämndens område praktiskt behov föreligger av de för förfarandet i första instans föreslagna åtgärderna kan givetvis icke heller den hittillsvarande låga besvärshäufigheten fränkännas en viss betydelse. Den av de sakkunniga framlagda statistiken över besvär över jordbruksnämndens beslut utvisar, att under 1947—1956 hos regeringsrätten förekommit endast 8 besvärsmål i fråga om jordbruksregleringsavgifter. Av dessa hänför sig 5 till införselavgifter. Under tioårsperioden har sålunda endast 3 besvärsmål förekommit i fråga om sådana avgifter, varom nu är fråga.

I detta sammanhang måste även beaktas, att i det stora antal fall, där uppbörden av interna jordbruksregleringsavgifter under jordbruksnämndens tillsyn sker genom en speciell uppbördsinstans, denna undantagslöst utgörs av ett *icke-statligt* organ, vilket över huvud taget ej torde kunna underkastas de av de sakkunniga föreslagna reglerna.

Även riksräkenskapsverket har uppmärksammat den låga besvärskvansen i de av kontrollstyrelsen handlagda skatteärendena och ställer mot bakgrunden härav frågan, huruvida rättssäkerheten på förevarande område är så illa tillgodosedd med nuvarande ordning att genomgripande förändringar i riktning mot ett mera formbundet förfarande är av behovet påkallade. I varje fall ifrågasätter riksräkenskapsverket — framför allt ur praktiska synpunkter — starkt, om det kan vara lämpligt att införa en ordning som förutsätter formella beskattningsbeslut för varje beskattningsperiod i fråga om den löpande beskattning, som kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden utövar.

Mot besvärssakkunnigas förslag rörande tillämpningsområdet för en blivande lagstiftning och dennas tekniska utformning har kontrollstyrelsen intet att erinra.

Statens organisationsnämnd uttalar, att förslaget att inom ramen för en lag utforma ett allmänt system för olika indirekta skatter synes vara rationellt, enär det både kan bli till fördel för allmänheten och är ägnat att underlätta administrationen på detta område.

Sveriges lantbruksförbund finner angeläget, att likformighet på förevarande beskattningsområde eftersträvas och att i enlighet därmed för beskattningsförfarandet utformas ett allmänt system inom ramen för en lag.

Kammarrätten finner i likhet med de sakkunniga angeläget, att det skapas ett för flertalet indirekta skatter gemensamt beskattningsförfarande, men anser att så bör ske endast i den mån skatterna i fråga i väsentliga hänseenden är likartade med avseende på skattens bestämmande och uttagande.

Ett flertal remissinstanser, bl. a. generaltullstyrelsen, statskontoret, riksräkenskapsverket, statens organisationsnämnd samt länsstyrelserna i Skaraborgs och Värmlands län, ger direkt eller indirekt uttryck för den uppfattningen att tullmålen bör lämnas utanför den tillämnade lagstiftningen eller att i allt fall någon ändring av den nuvarande ordningen för besvär i sådana mål inte bör ske.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län finner, att den i betänkandet angivna målsättningen — ett ensartat förfarande för så många som möjligt av de skatter på vilka taxeringsförordningen icke är tillämplig — är riktig, då en mera enhetligt gestaltad ordning synes angelägen både ur rättssäkerhetssynpunkt och av rent praktiska skäl. Länsstyrelsen avstyrker emellertid, att de av ifrågavarande skatter, som nu handlägges av länsstyrelserna, nämligen nöjesskatten, automobilskatten och saluvagnsskatten samt artistskatten, inbegripes ens i fråga om besvär förfarandet. Länsstyrelsen anför härom bl. a. följande.

Beträffande nöjesskatten må klagan över beslut av vederbörande kommun, som är uppbördsmyndighet, föras hos länsstyrelse genom besvär. Mot länsstyrelses beslut i nöjesskattemål föres talan hos Kungl. Maj:t i rege-

ringsrätten. Då gällande besvärregler få anses utformade på ett ändamålsenligt och ur rättssäkerhetens synpunkt tillfredsställande sätt, torde annan besvärsoordning icke erfordras.

Även beträffande automobilskatten är väl sörjt för prövning av besvär över oriktigt påförd skatt. Över länsstyrelses beslut kan sålunda klagan föras hos kammarrätten och över kammarrättens utslag hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten. Icke heller för automobilskatten behövs därför några nya besvärregler.

Vad som anförts beträffande automobilskatten gäller även i fråga om saluvagnsskatten.

I fråga om artistskatten må länsstyrelses beslut överklagas till kammarrätten, varifrån talan kan fullföljas till Kungl. Maj:t i regeringsrätten. Det finns ingen anledning att anknyta denna specialskatt till besvärsförfarandet vid konsumtionsbeskattning.

Liknande synpunkter anföres av *överståthållarämbetet* samt *länsstyrelserna i Uppsala och Kristianstads län*.

Utredningen angående redogöraransvaret m. m. framhåller, att det föreslagna besvärsförfarandet icke torde kunna tillämpas på nöjesskatten utan att betydelsefulla och diskutabla ändringar genomföres i nöjesskatteförordningen, särskilt beträffande instansordningen.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län anser, att lagförslaget kan tillämpas på huvuddelen av nu utgående varuskatter.

Länsstyrelsen i Värmlands län förutsätter, att, bortsett från tullmålen, samtliga de skatter som ligger utanför taxeringsförordningens tillämpningsområde inbegripes i lagstiftningen.

I fråga om arbetsgivarbidrag inom socialförsäkringen, oljeavgift, prisregleringsavgifter enligt ransoneringslagstiftningen, bidrag till bank- och fondinspektionen o. likn. uttalar sig de därav berörda myndigheterna allmänt emot att den nya lagstiftningen göres tillämplig därå. Uttalanden i denna riktning göres för respektive myndigheters verksamhetsområden av *riksförsäkringsanstalten*, *riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap*, *försäkringsinspektionen*, *bank- och fondinspektionen* samt *sparbanksinspektionen*.

Även *statens jordbruksnämnd* uttalar sig i huvudsak emot att den tillämnade lagstiftningen göres tillämplig för dess vidkommande. Nämnden uttalar såsom ett allmänt omdöme om bestämmelserna angående förfarandet i första instans, att de föreslagna begränsningarna av bestämmelsernas räckvidd torde medföra, att dessa bestämmelser i fråga om jordbruksregleringsavgifterna inriktas på ett område — den interna avgiftsuppbörden — där de skulle medföra det största administrativa merarbetet och där de även synes minst behövligen ur rättssäkerhetssynpunkt. Däremot skulle enligt jordbruksnämndens bedömning de föreslagna reglerna angående förfarandet i första instans, om de gjordes tillämpliga på avgiftsuppbörden hos nämnden vid in- och utförsel, icke bli mera ingripande eller omfattande än de regler beträffande förfarandet i fråga om dylik avgiftsuppbörd, vilka nu tillämpas eller vid olika tillfällen har tillämpats av jordbruksnämnden. — Även beträffande det föreslagna besvärsförfarandet ut-

talat sig jordbruksnämnden, såsom torde framgå av den följande redogörelsen, starkt kritiskt.

Slutligen må nämnas, att *länsstyrelsen i Skaraborgs län* i fråga om lagtextens utformning anmärkt, att denna borde mera direkt anknyta till bestämmelserna i taxeringsförordningen.

Departementschefen

Under senare år har de regler inom skattelagstiftningen som angår beskattningsförfarandet tillvunnit sig ökad uppmärksamhet. Detta sammanhänger med den växande betydelse som skatterna fått men är också att se mot bakgrunden av allmänna strävanden att förbättra rättsskyddet för medborgarna.

På de direkta skatternas område har antagits en ny taxeringsförordning, tillkommen med den dubbla målsättningen att skapa ökad effektivitet och ett förbättrat rättsskydd. Även om det ännu är för tidigt att uttala något om döme om denna reform, visar inte minst remissbehandlingen av det nu föreliggande betänkandet, att man ganska allmänt betraktar 1956 års taxeringsförordning som ett betydelsefullt framsteg.

När det gäller de indirekta skatterna, har diskussionen i främsta rummet gällt varuskatten och andra skatter som enskilda näringsidkare skall erlägga efter deklaration. Dessa skatter är, sedda utifrån synpunkten av intäkternas storlek, ingalunda de mest betydelsefulla konsumtionsskatterna. De indirekta skatter som väger tyngst i budgeten — tullarna samt skatterna på sprit, vin, tobak och bensin — erbjuder knappast några problem i fråga om förfarandet. För enskilda näringsidkare kan emellertid utgången i ett mål rörande en indirekt skatt av den förstnämnda typen vara djupt ingripande. Detta sammanhänger med att skatten inkalkyleras i priserna och på så sätt övervältras på konsumenterna. Om näringsidkaren tar miste i fråga om skattereglernas innebörd, kan detta försäkra honom stora förluster eller ge honom en opåkallad vinst.

De regler om förfarandet som finnes i de här aktuella skatteförfattningarna är knapphändiga. De avser i huvudsak deklaraionsförfarandet, uppbor den och de kontrollbefogenheter som tillkommer myndigheterna. Vid sidan därav har emellertid, såsom framgår av besvärssakkunnigas betänkande, utbildats betydelsefulla normer i praxis.

I den tidigare diskussionen har förhållandena på området kritiserats i starka ordalag. Förfarandet har icke ansetts uppfylla rimliga krav på rätts säkerhet. De skattskyldigas situation har ansetts präglad av otrygghet. Samma inställning återkommer i viss mån i några yttranden över besvärssakkunnigas betänkande.

Häremot har emellertid erinrats om att besvärsfrekvensen i mål om indirekta skatter är mycket obetydlig och att endast ett fåtal besvär lett till ändring i beskattningsmyndighetens beslut. Det har framhållits, att bilden borde ha varit en annan, om förfarandet i första instans hade varit så otillfredsstäl-

lande som man velat göra gällande. Kontrollstyrelsen har även påpekat, att styrelsen i praxis redan tillämpar ett förfarande som ganska nära överensstämmer med det som nu föreslagits av besvärssakkunniga.

Den utredning som besvärssakkunniga verkställt ger även enligt min mening vid handen, att kritiken väsentligt skjutit över målet. Jag kan härvidlag helt instämma i de synpunkter som anförts av exempelvis justitiekanslersämbetet. Vad särskilt gäller kontrollstyrelsen, som stått i centrum för diskussionen, synes det fastmera framgå, att man från dess sida tillämpat ett förfarande, som icke blott tjänat det fiskaliska intresset utan även präglats av en tydlig strävan att tillgodose rättsskyddsbehovet.

Det kan emellertid inte bortses ifrån att redan den omständigheten, att lagregler saknas i viktiga hänseenden, innebär en brist. Såsom jag haft anledning påpeka i 1956 års proposition rörande taxeringsförfarandet, är det betydelsefullt, att de skattskyldiga erhåller uttryckliga rättssäkerhetsgarantier. Detta är av vikt inte minst för att skattemyndigheternas arbete skall omfattas av allmänhetens förtroende.

Härutöver kan man peka på konkreta brister i den nuvarande lagstiftningen. Det är sålunda oklart, när ett rättskraftigt avgörande skall anses föreligga i det stora flertalet fall, nämligen då den skattskyldiges deklaration inte föranlett anmärkning eller skattemyndigheten och den skattskyldige eljest blivit ense om skattens belopp. Det är vidare en brist, att den skattskyldige inte kan erhålla förhandsbesked och därigenom gardera sig för de nyss antydda risker som ett misstag från hans sida om skattelagstiftningens innebörd kan medföra. Även besvär förfarandet synes kunna ge anledning till viss kritik, låt vara att bristerna härvidlag synes mindre påtagliga.

Vad här anförts har bibragt mig den uppfattningen, att man bör gå vidare på den väg som beträddes med 1956 års taxeringsförordning och även i fråga om varuskattemål och liknande mål genomföra en närmare reglering av förfarandet som tillgodoser befogade krav på effektivitet och rättssäkerhet.

Huvudlinjerna i besvärssakkunnigas förslag har ganska allmänt godtagits vid remissbehandlingen. Även enligt min mening är förslaget väl ägnat att ligga till grund för en blivande lagstiftning. I likhet med åtskilliga remissinstanser vill jag emellertid ifrågasätta, om de sakkunniga inte gått väl långt i sin strävan att skapa ett från formella utgångspunkter invändningsfritt förfarande. Detta gäller framför allt den första instansen, där jag exempelvis inte funnit mig kunna godta förslaget att slutliga beslut formligen skall fattas och delgivas i varje enskilt ärende, oavsett om deklarationen godtagits eller inte. Även på besvärsområdet synes ändringar i förslaget vara erforderliga. Så är bl. a. fallet med det i yttrandena kritiserade förslaget att pålägga generaltullstyrelsen uppgiften att vara mellaninstans mellan beskattningsmyndigheten — bl. a. kontrollstyrelsen — och regeringsrätten. Det bör vidare i fråga om samtliga instanser tillses, att man inte vidtar dyrbarare anordningar än som är sakligt motiverade. Formerna bör inte heller bli sådana att de motverkar intresset av snabbhet i förfarandet.

Enligt min mening bör det emellertid vara möjligt att i vissa hänseenden skapa enklare regler och att utan nämnvärda ökningar i de nuvarande administrationskostnaderna tillskapa ett förfarande, där de bärande grundtankarna i sakkunnigförslaget tillvaratagits.

Med det nu anförda sammanhänger frågan om tillämpningsområdet för den blivande lagstiftningen. Som den föregående redogörelsen utvisar, har besvärssakkunnigas tanke att göra lagstiftningen helt eller delvis tillämplig på nära nog alla skatter och avgifter, som ligger utanför taxeringsförfarandet, mött åtskillig kritik. I denna kritik är jag benägen att instämma. Enligt min mening bör man åtminstone tills vidare inte överväga att indraga exempelvis bidrag till bank- och fondinspektionen och liknande under den tillämnade lagstiftningen, inte heller automobilskatten, nöjesskatten eller artistskatten.

Lagstiftningen bör enligt min mening i första hand reserveras för de skatter, i fråga om vilka ett behov av en närmare reglering av förfarandet framträtt i det praktiska rättslivet, nämligen de skatter på inhemsk verksamhet, som kontrollstyrelsen efter deklaration uppbär av enskilda näringsidkare. Jag har beträffande vissa sådana skatter låtit upprätta erforderliga författningsförslag redan i detta sammanhang, nämligen beträffande varus-katten, försäljningsskatten, omsättningsskatten på motorfordon och den allmänna energiskatten. Det torde få ankomma på kontrollstyrelsen att inkomma med närmare förslag rörande de av styrelsen handlagda skatter som i övrigt bör medtagas.

Vad angår tullar samt den uppbörd av införselavgifter, varuskatt m. m. som äger rum vid införsel kan jag inte dela de sakkunnigas mening att detta område bör inbegripas i lagstiftningen. Förhållandena är här — oavsett att det formellt kan röra sig om samma skatter — helt andra. Det normala beskattningsförfarandet innefattar inte någon motsvarighet till den deklarationskontroll som äger rum vid beskattning av inhemsk verksamhet. Tulltaxeringen grundas i stället på syn av varan, och denna utlämnas i princip inte till varuhavaren utan att beskattningsförfarandet slutförts. Den av tullverket uppburna varuskatten är, såvitt angår förfarandet, närmast att se som en tilläggstull motsvarande skatten på inhemsk vara. Några på brister i förfarandet grundade reformkrav har inte framträtt. Generaltullstyrelsen har vidare påpekat, att vissa svårigheter föreligger att tillämpa det i betänkanudet föreslagna besvär förfarandet på besvär över lokal tullmyndighets beslut.

De avgifter, som uppbäres eller kontrolleras av jordbruksnämnden är av skilda slag. Vissa av dem upptages av tullverket och bör enligt vad jag nyss uttalat lämnas utanför lagstiftningen. Detsamma gäller avgifter som uppbäres direkt av jordbruksnämnden vid införsel eller utförsel. Övriga avgifter däremot har åtskilliga beröringspunkter med de skatter på inhemsk verksamhet som administreras av kontrollstyrelsen, bl. a. däri att de fastställs efter deklaration eller andra av de avgiftspliktiga själva lämnade

uppgifter. Det är ett angeläget önskemål, att den tillämnade lagstiftningen göres tillämplig på dessa avgifter. Emellertid uppstår härvid vissa svårigheter främst på grund av att avgiftsbeloppen i många fall under kontroll av jordbruksnämnden bestämmas och uppbäres av icke statliga organ. Utjämningsavgifter för mjölk och mejeriprodukter samt mjölkavgifter m. m. uppbäres sålunda av Svenska mejeriernas riksförening. Prisregleringsavgifter för inhemsk fisk uppbäres på auktionsplatserna av kommunala fiskhamnsförvaltningar och i övrigt i viss utsträckning av auktoriserade producentföreningar. Tillverkningsavgift för potatisprodukter uppbäres, när tillverkningen avser potatismjöl, av Sveriges stärkelseproducenters förening och i fråga om tillverkning av brännvin av Sveriges bränneriidkareförening eller Vin- & Spritcentralen. Vidare kan nämnas, att slaktdjursavgifter för inhemsk slakt uppbäres av köttbesiktningsinrättningarna. Organisationerna bestämmer och debiterar avgiftsbeloppen med ledning av författningsbestämmelserna och direktiv från jordbruksnämnden. Om avgift ej inbetalas i föreskriven ordning, ankommer det däremot på jordbruksnämnden att fastställa beloppet, varefter detta på begäran av nämnden omedelbart kan utmätas. Därest här angivna former för uppborrdsförfarandet skulle ändras så att jordbruksnämnden omedelbart blir beskattningsmyndighet, skulle en viss utökning av nämndens personal bli erforderlig. Beträffande uppborrdens av prisavgifterna för fisk synes en sådan centralisering knappast vara genomförbar. Vissa avvikelser från det nu föreslagna förfarandet vid deklara-tionsgranskning m. m. i första instans synes därför böra övervägas. Vad här sagts torde visa, att frågan om i vilken omfattning den föreslagna författningen skall göras tillämplig på förfarandet vid uttagandet av avgifter inom jordbruksregleringen icke kan slutgiltigt besvaras utan viss ytterligare utredning. Efter samråd med chefen för jordbruksdepartementet har jag därför funnit, att prövningen av denna fråga bör något anstå. Utgångspunkten har emellertid varit, att om den nu föreslagna författningen antages, jordbruksregleringsförfattningarna snarast möjligt och så långt ske kan skall inordnas i det regelsystem för förfarandet som skall gälla enligt ifrå-gavarande författning. Förslag härom kommer att anmälas av chefen för jordbruksdepartementet.

Besvärssakkunnigas förslag innebär i tekniskt hänseende, att reglerna om förfarandet beträffande de berörda skatterna, efter mönster av taxeringsförordningen, så långt möjligt sammanföres i en gemensam författning, till vilken skatteförfattningarna hänvisar. Denna anordning synes lämplig. Jag kan emellertid icke finna, att tillräckliga skäl anförts för att i fråga om formerna för lagstiftningens genomförande avvika från vad som gäller taxeringsförordningen. Även den nya lagstiftningen synes alltså böra upptagas i en förordning.

IV. Förfarandet i första instans

Besvärssakkunniga

De sakkunniga har utgått från den nuvarande organisationen och förutsett att kontrollstyrelsen resp. statens jordbruksnämnd liksom hittills skall vara beskattningsmyndigheter, d. v. s. i första instans besluta om huvuddelen av nu utgående skatter på *i n h e m s k v e r k s a m h e t*. Det framhålls emellertid, att den föreslagna lagstiftningen utformats så, att den bör kunna göras tillämplig även på skatter som handhas av andra myndigheter. Länsstyrelse förutsättes sålunda kunna vara beskattningsmyndighet.

Förslaget har uppbyggts från den utgångspunkten att verksamheten i en fortlöpande skattepliktig produktion eller rörelse tänkes uppdelad i successiva perioder av en månads eller ett kvartals längd. Frågan om uttagande av skatt, som belöper på en sådan period (beskattningsperiod), förutsättes utgöra saken i ett skatteärende. Varje sådant ärende skall beskattningsmyndigheten avgöra genom beslut. Inbetalning av skatt skall dock liksom nu normalt verkställas i samband med deklarations avlämnande, sålunda innan beslut meddelats.

Beträffande förfarandets allmänna uppbyggnad önskar de sakkunniga vidare framhålla, att det i och för sig kunde te sig önskvärt att detta finge karaktären av ett förfarande mellan två mot varandra stående parter. De nuvarande beskattningsärendena hos kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden är emellertid så många, att det stöter på överväldigande praktiska svårigheter att anordna förfarandet hos dessa myndigheter kontradiktoriskt. Måhända skulle det ock, tillfogar de sakkunniga, vara vanskligt att söka förändra exempelvis kontrollstyrelsen till något annat än ett företrädesvis fiskaliskt organ. Man måste därför låta sig nöja med ett förfarande, i vilket beslutanderätten utövas av en beskattningsmyndighet, som tillika har att tillvarataga statens fiskaliska intressen.

Som part i skatteärende i första instans blir, enligt vad här angivits, den skattskyldige att anse. En särskild fråga är huruvida också tredjeman skall kunna erhålla partsställning i förfarandet. En konkurrent eller en konsument kan ofta ha ett påtagligt intresse av utgången i ett skatteärende och kan stundom tänkas vilja framställa ett yrkande i detta. Av praktiska skäl finner emellertid besvärssakkunniga, att det knappast låter sig göra att skapa en sådan interventionsmöjlighet.

Under nyss angivna omständigheter måste, framhåller de sakkunniga, rörande *u t r e d n i n g e n* gälla, att ett särskilt ansvar för att densamma blir så fullständig som erfordras lägges på beskattningsmyndigheten. Denna har därför ansetts böra erhålla åtskilliga befogenheter. Dess utredningsmöjligheter måste vara effektiva, men samtidigt bör det tillses, att enskilda icke blir betungade i obehörig grad. Oavsett beskattningsmyndighetens ansvar bör den skattskyldige vara pliktig att bidra till utredningen i vissa

närmare angivna avseenden. Viktigt anses tillika vara, att den skattskyldige tillförsäkras rätt att yttra sig över vad under utredningen framkommit, innan beslut fattas.

I ett skatteärendes inledande skede måste, enligt vad de sakkunniga vidare framhåller, stora anspråk ställas på den skattskyldige. Denne måste åläggas skyldighet att till beskattningsmyndigheten skriftligen anmäla vissa förhållanden rörande sådan verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, i första hand upptagande av verksamheten. I lagen kan icke intagas detaljerade föreskrifter om anmälan innehåll eller om tidpunkten och sättet för dess avgivande. Bestämmelser härom förutsättes inflyta i skatteförfattningarna.

Vidare måste den skattskyldige vara förpliktad att för varje beskattningsperiod avlämna deklaration. Denna handling tänkes normalt utgöra grundvalen för varje skatteärende och skall innehålla uppgifter rörande de förhållanden, på vilka beskattningsmyndighetens beslut skall grundas. I lagen kan, påpekar besvärssakkunniga, endast vissa generella föreskrifter rörande deklarationen upptagas, såsom att den skall vara skriftlig, avgivas på heder och samvete och upptaga beloppet av skatt, som belöper på den period, deklarationen gäller. Däremot överlämnas det åt skatteförfattningarna att bestämma tidpunkten för deklarations avgivande och dess närmare innehåll m. m. Härutöver föreskrives i lagförslaget, att den skattskyldige har att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för bl. a. fullgörande av deklarationsskyldigheten. Då anmälningsplikten har straffsanktionerats, har det icke ansetts behövt att också generellt stadga straff för underlåtenhet att avgiva deklaration. De sakkunniga föreslår därför, att endast underlåtenhet, som sker uppsåtligt eller av grov oaktsamhet, kriminaliseras.

För att säkerställa att besluten om skatt blir riktiga bör beskattningsmyndigheten, enligt vad besvärssakkunniga vidare framhåller, ha möjlighet att införskaffa material också på andra vägar. Den bör kunna undersöka riktigheten av de uppgifter, som lämnats i deklarationen, och, därest sådan icke lämnats, på annat sätt erhålla erforderliga upplysningar. Då de utredningsmedel, som enligt gällande skatteförfattningar står till kontrollstyrelsens och jordbruksnämndens förfogande, i stort sett synes motsvara det aktuella behovet, har besvärssakkunniga icke inlåtit sig på undersökningar och överväganden rörande nya utredningsmedel, annorlunda konstruerade än de nu tillgängliga, utan byggt på vad som för närvarande gäller. Att reglerna om utredningsmedlen intages i lagen finner de sakkunniga angeläget. Ändamålet med denna är bl. a. just att skapa större fasthet härutinnan.

I enlighet med vad nu sagts föreslås, att beskattningsmyndigheten skall äga befogenhet att från skattskyldig infordra prov och beskrivning å skattepliktig eller i verksamheten brukad vara samt verkställa granskning av skattskyldigs handlingar och varulager. För sistnämnda utredningsmedels effektivitet är det, framhåller de sakkunniga, av betydelse att lagen föreslås skola innehålla ett medgivande att i vederbörande skatteförfattning må gi-

vas föreskrift hur i sådant syfte skattskyldigs räkenskaper och anteckningar skall föras samt hans handlingar bevaras. Vid sidan av dessa utredningsmedel erfordras för beskattningsmyndigheten en allmän rätt att i viss utsträckning anmana skattskyldig att lämna kompletterande uppgifter.

De utredningsmedel, som skall kunna användas mot skattskyldig, föreslås kunna anlitas även mot den, som skäligen kan antagas vara skattskyldig.

Då det gäller de utredningsmedel, som riktar sig mot annan än skattskyldig, blir första problemet att på lämpligt sätt bestämma vilka personer som därvid skall ifrågakomma. De sakkunniga har trott sig kunna avgränsa denna grupp med behörig precision i själva lagen. Tredje man tillhörande denna krets skall enligt förslaget vara skyldig att under viss förutsättning lämna upplysning angående sin verksamhet och tåla granskning med avseende å sina böcker och handlingar.

Beskattningsmyndigheten måste härutöver kunna anlita sakkunnig. Uttryckligt stadgande härom föreslås. De sakkunniga finner i detta sammanhang icke erforderligt att generellt reglera beskattningsmyndighetens möjlighet att höra andra myndigheter, som kan lämna uppgifter av betydelse för skatteärendes handläggning och avgörande. I viss utsträckning blir reglerna i 47 § regeringsformen samt i 4 § verksstadgan ävensom eventuella föreskrifter i instruktionerna att tillämpa.

Beskattningsmyndigheten måste, framhåller besvärssakkunniga, i händelse skattskyldig eller annan icke efterkommer beslut om utredningsmedels användning, ha tillgång till tvångsmedel. Det torde enligt de sakkunniga vara tillräckligt att myndigheten kan med ekonomiska påtryckningsmedel i form av vite framtvunga lydnad för sina beslut. Allmänna regler om detta tvångsmedel har upptagits i förslaget, framför allt vad angår vitets belopp och dess utdömande. I sistnämnda hänseende föreslår de sakkunniga, att försuttet vite skall utdömas av beskattningsmyndigheten, vars beslut i ärendet givetvis skall kunna överklagas. I gällande rätt förekommer beträffande vissa skatter s. k. förfogandeförbud för att förmå skattskyldig att avgiva deklaration. Enligt besvärssakkunnigas mening utgör förfogandeförbudet en alltför ingripande åtgärd för att kunna komma i fråga för detta ändamål.

Den skattskyldige skall vara oförhindrad att förebringa all den utredning han å sin sida önskar andraga. Denna rätt föreslås lagfäst.

Av vikt är, enligt de sakkunniga, att regler om kommunikation inskrives i lagen. Den skattskyldige bör äga en i låg reglerad rätt att få taga del av allt material, som är av betydelse för utgången i skatteärendet — såväl av till myndigheten inkommet material som av där upprättade promemorior, granskningsrapporter m. m. — samt att yttra sig däröver. För att icke något material skall undanhållas den skattskyldige, föreslås en föreskrift om skyldighet för beskattningsmyndigheten att uppteckna uppgift, som annorledes än skriftligen framkommer under utredningen och som kan få betydelse vid ärendets avgörande. I vissa fall föreslås att skrift-

lig redogörelse för vad som framkommit under utredningen skall upprättas med angivande även av den skatt, som ifrågasättes skola utgå. Sådan redogörelse tillhör det material, över vilket den skattskyldige skall beredas tillfälle yttra sig.

Beträffande ordningen för fattande av beslut föreslås, efter en avvägning mellan den skattskyldiges intresse av att snarast erhålla besked och det allmännas intresse av att erhålla rådrom för att fastställa sina skattekrav, följande. En förberedande granskning av deklARATIONEN med däri intagen skatteuträkning företages, så snart deklARATIONEN kommit in. Därest vid granskningen, som förutsättes väsentligen bli av siffermässig art, felaktigheter upptäckes och skatt befinnes skola utgå med annat belopp än det som angives i deklARATIONEN, kan det ändrade skattebeloppet preliminärt fastställas genom ett särskilt beslut. Efter en mera ingående utredning fattas sedermera slutligt beslut i ärendet.

Det preliminära beslutet skall icke tillerkännas materiell rättskraft. Principiella hinder möter därför icke mot att flera preliminära beslut successivt meddelas i ett och samma skatteärende. Endast undantagsvis bör det dock, framhåller de sakkunniga, förekomma att mer än ett preliminärt beslut fattas. Beslutet skall enligt förslaget delgivas den skattskyldige och lända till omedelbar efter rättelse.

Om den skattskyldige försummat att avge deklARATION och sålunda inte heller betalat någon skatt, skall enligt förslaget beskattningsmyndigheten i första hand vidtaga åtgärder, t. ex. vitesföreläggande, för att förmå den skattskyldige att avgiva deklARATION och att i samband därmed betala vederbörlig skatt. Därest myndigheten bedömer såsom utsiktslöst att framtvinga en deklARATION, måste den igångsätta särskild utredning för att framskaffa underlag för beslut om skattens fastställande. De sakkunniga har övervägt att för dessa fall giva beskattningsmyndigheten möjlighet att med stöd av en skönsässig uppskattning preliminärt fastställa ett skattebelopp och förplikta den skattskyldige att omedelbart inbetala detta. Härigenom skulle förebyggas, att skattskyldig förskaffar sig skattecredit genom underlåtenhet att deklarerera. Vidare skulle staten, om den skattskyldige är på obestånd eller i färd med att avhända sig tillgångar, på detta sätt kunna skaffa sig viss trygghet för att skattskyldigheten blir fullgjord. Med hänsyn till att preliminära beslut av den art här ifrågasatts ofta måste bli grovt felaktiga och mången gång förorsaka den skattskyldige mycket kännbara ekonomiska olägenheter, har besvärssakkunniga likväl icke ansett sig böra föreslå införande av preliminära skönsässiga beslut. Det torde i flertalet fall, uttalar de sakkunniga, vara praktiskt omöjligt för beskattningsmyndigheten att på ett tidigt stadium med rimlig grad av säkerhet fastställa ett skattebelopp. En möjlighet vore, framhåller de sakkunniga, att, efter förebild av 26 § energiskatteförordningen, föreskriva, att skattskyldig, som icke ingivit deklARATION, skulle kunna påföras skatt med samma belopp, som utgått för närmast föregående beskattningsperiod. En sådan regel skulle

dock enligt de sakkunniga vara till hjälp blott i de fall, då skatt tidigare inbetalats, och för övrigt i många fall leda till mycket godtyckliga resultat. I stället föreslås, att problemet löses på så sätt, att beskattningsmyndigheten i förevarande situation ålägger den skattskyldige att ställa säkerhet för framtida skatt.

En viktig nyhet i förslaget är att, oavsett om preliminärt beslut fattats eller ej, i varje ärende ett slutligt beslut skall meddelas inom viss bestämd tid; detta beslut skall i princip vara rättskraftigt. Härigenom avser besvärssakkunniga att skapa trygghet för den skattskyldige i hans förhållande till beskattningsmyndigheten. Det allmännas intresse av effektiv beskattning tillgodoses i förslaget dels genom att den för slutligt beslut bestämda tidsfristen — beslutsfristen — göres så lång, att kontroll och utredning utan svårighet kan medhinnas, dels ock genom att möjligheter öppnas till efterbeskattning i de fall, då på grund av den skattskyldiges förvållande beslut icke meddelats eller meddelat beslut blivit oriktigt.

Beslutsfristen har den innebörden att möjligheten att besluta om skatt i normalfallen upphör efter fristens utgång. Har slutligt beslut icke meddelats innan fristen är till ända, skall enligt förslaget det allmännas skatteanspråk anses förfallet, även om den skattskyldige avgivit deklaration och verkställt vederbörlig inbetalning av skatt och även om skatt skulle ha fastställts genom ett preliminärt beslut. För att skatt skall kunna påföras efter beslutsfristens utgång kräves att förutsättningar föreligger för efterbeskattning.

Vid bestämmandet av beslutsfristens längd har hänsyn tagits till att sådan efterhandskontroll av skattskyldigs deklarationer genom granskning av räkenskaper och lager, som i praxis normalt verkställs, regelmässigt icke kan påräknas äga rum oftare än en gång om året. En jämförelsevis lång tid torde därför enligt de sakkunniga erfordras, därest kontroll och utredning skall medhinnas i nödig omfattning. Det förutsättes emellertid att, då behövlig kontroll ägt rum, beskattningsmyndigheten meddelar beslut för alla de av kontrollen omfattade beskattningsperioderna. Beträffande de sistförflutna av dessa kan beslut under sådana omständigheter erhållas relativt snart. Med hänsyn till nu anförda omständigheter anser sig besvärssakkunniga böra föreslå, att beslutsfristen bestämmes till 1 1/2 år, räknat från vederbörande beskattningsperiods utgång.

Inom hela den tid beslutsfristen varar kan skattskyldig, intill dess slutligt beslut fattats, riskera att bliva ålagd betala skatt utöver vad han kan ha erlagt i samband med deklarationens ingivande eller på grund av preliminärt beslut. Enligt lagförslaget är beskattningsmyndigheten i princip pliktig att uttaga författningsenlig skatt och skall icke äga, såsom nu stundom sker i praxis, underlåta att påföra skatt.

De sakkunniga påpekar, att regeln om beslutsfristens längd i förevarande avseende i något fall skulle kunna komma att innebära en skärpning i jämförelse med gällande praxis, enligt vilken skattskyldig i regel icke påföres skatt för längre tid tillbaka än tolv månader från det hans försum-

lighet upptäcktes. Häremot kan dock enligt de sakkunniga icke allvarligare invändningar resas. Fråga är nämligen om relativt sällsynta undantagsfall.

Det slutliga beslutet skall enligt förslaget upptaga skattebeloppet. Däri skall vidare anges de skäl på vilka beslutet grundas, detta för att den skattskyldige skall kunna bedöma om skatten är riktigt beräknad samt vid överklagande veta t. ex. hur bevisningen bedömts. Till den skattskyldiges ledning skall beslutet vidare innehålla upplysningar om besvärstiden, besvärsmyndigheten och den myndighet, till vilken besvärslagan skall ingivas. I de allmänna regler om besluts utformning, som upptas i lagförslaget, stadgas sålunda, att beslut, i den mån det icke finnes obehövt, skall vara motiverat och, där det icke finnes uppenbart obehövt, vara försett med besvärshänvisning. Det kunde, säger de sakkunniga, ifrågasättas, huruvida motivering är nödvändig beträffande alla sådana beslut, som allenast innebär att skatt fastställts i enlighet med deklaration. De sakkunniga påpekar emellertid, att motiveringen i dessa fall torde kunna förenklas till en hänvisning till deklarationen, varför dess avfattande icke behöver förorsaka något besvär för beskattningsmyndigheten, som för övrigt torde kunna begagna sig av blanketter i alla normalfall.

Att det slutliga beslutet erhåller rättskraft är, framhåller de sakkunniga, av grundläggande betydelse för den skattskyldiges trygghet. Enligt nuvarande ordning framstår kontrollstyrelsens avgöranden i konsumtionsskatteärenden närmast som framställande av krav på skatt. Nya sådana kan nu när som helst, så länge preskription ej inträtt, riktas mot den skattskyldige, oavsett vilka krav som tidigare framställts. Enligt besvärssakkunnigas förslag blir däremot beskattningsmyndighetens slutliga beslut i skatteärendet ett slutgiltigt avgörande av detta, såvitt myndigheten angår, på vilket den skattskyldige kan förlita sig under förutsättning att han själv iakttagit tillbörlig aktsamhet.

Slutligt beslut skall delgivas med den skattskyldige och allmänt ombud. Förslaget upptar ej särskilda föreskrifter om hur delgivning skall verkställas.

Besvärssakkunniga konstaterar, att om man inför en ordning enligt vilken besluten i ärenden angående konsumtionsskatter i princip vinner rättskraft, rättelse i dessa beslut måste kunna åstadkommas icke blott besvärsvägen utan även i vissa fall genom beslut av beskattningsmyndigheten själv, nämligen genom självrättelse i inskränkt mening och genom efterbeskattning.

Självrättelse skall enligt förslaget kunna ske i fråga om slutligt beslut om skatt, som innehåller uppenbar oriktighet till följd av skrivfel, misräkning eller annat dylikt förbiseende vid beslutets avfattande. Jämväl beslut om efterbeskattning skall kunna bli föremål för sådan självrättelse.

Institutet har utformats efter förebild av motsvarande anordning i rättegångsbalken. Självrättelse enligt förslaget innebär sålunda allenast att

det skrivfel eller den felräkning, som förelupit, rättas i det ursprungliga beslutet och att härav föranledda följdändringar vidtages i detta. Det tidigare beslutet kvarstår sålunda, ehuru det framträder i rättat skick. Rättelsen kan i ett fall vara till den skattskyldiges fördel, i ett annat till hans nackdel. Till skillnad från vad som enligt nuvarande praxis tillämpas har de sakkunniga sålunda ansett, att en omprövning av det ursprungliga beslutet i hela dess vidd, vilken kan leda till att detta undanröjes och ersättes med ett nytt beslut, icke bör medgivas.

Självrättelse förutsättes skola till tiden företagas i nära anslutning till beslutets meddelande. Sådana fel varom här är fråga torde regelmässigt upptäckas tämligen snart därefter. Med hänsyn till den skattskyldiges behov av trygghet mot nya skattekrav bör det, framhåller de sakkunniga, icke komma i fråga att företaga rättelser till dennes nackdel sedan längre tid förflutit från beslutets meddelande. Någon bestämd tidsfrist har dock icke ansetts behöva utsättas i lagtexten, här lika litet som i rättegångsbalken.

Beträffande slutligt beslut om skatt, som blivit materiellt felaktigt av annan orsak än nyss nämnts, kan enligt förslaget i vissa lägen *e f t e r b e s k a t t n i n g* komma till användning. Vid efterbeskattning lämnas det ursprungliga beslutet oförändrat; i stället påföres genom efterbeskattningen den skattskyldige ytterligare skatt utöver vad som fastställts i det ursprungliga beslutet för den avsedda perioden.

De sakkunniga påpekar, att detta institut kan brukas endast till förmån för det allmänna. För det fall, att den skattskyldige anser sig drabbad av ett oriktigt beskattningsbeslut, har man ställt besvärsinstitutet till hans förfogande. Han kan förutsättas regelmässigt upptäcka eventuella felaktigheter under besvärstiden och får då tillgripa nämnda rättsmedel för att skydda sina intressen. Om han av någon anledning först senare kommer till insikt om beslutets oriktighet, kan han i vissa lägen begagna sig av extraordinärt rättsmedel, företrädesvis resning. Besvärssakkunniga har icke funnit påkallat, att — såsom skett i taxeringsförordningen — särskilda regler ges om ett extraordinärt rättsmedel.

Det allmänna åter befinner sig, framhåller besvärssakkunniga, för sitt vidkommande i en situation av helt annat slag. Har på grund av någon försumlighet, som kan läggas den skattskyldige till last, utredningsmaterialet blivit ofullständigt eller har sådant material över huvud icke inkommit, måste det allmänna — även om besvärstiden utlupit — under vissa förutsättningar ha möjlighet att erhålla rättelse. Efterbeskattningsinstitutet bör sålunda, i nära överensstämmelse med vad som gäller inom taxeringsförfarandet i fråga om eftertaxering, laga sikte på de två situationer som nyss antytts. Institutet bör alltså i första hand få brukas i fall, då beslut blivit felaktigt i en för det allmänna ogynnsam riktning och felaktigheten föranletts av den skattskyldiges försumlighet. I andra hand bör såsom jämförligt med nyssnämnda fall det fall betraktas, att beslut om skatt över huvud taget icke kunnat meddelas före beslutsfristens utgång på grund av försumlighet från den skattskyldige.

De sakkunniga framhåller, att området för beskattningsmyndighetens möjligheter till rättelse genom efterbeskattning av hänsyn till de skattskyldigas intressen måste noga avgränsas. Olika förutsättningar synes enligt de sakkunniga böra uppställas för efterbeskattningen, allteftersom denna skall ske inom beslutsfristen eller efter utgången av denna.

Inom beslutsfristen uppkommer, framhålles det vidare, behov av efterbeskattning endast i den mån slutligt beslut om skatten meddelats. Som förutsättning för rättelse bör då gälla, dels att den skattskyldige underlåtit att deklarerera eller eljest icke rätteligen fullgjort vissa åligganden eller lämnat oriktig uppgift — varvid hans felaktiga förfarande förutsättes vara av icke alltför bagatellartat slag — dels ock att därav föranletts att i det slutliga beslutet antingen bestämts, att skatt ej skall utgå, eller skatt fastställts till för lågt belopp.

Efter beslutsfristens utgång kan, framhåller besvärssakkunniga, efterbeskattning bli erforderlig, oavsett om slutligt beslut om skatt meddelats eller ej. Besvärssakkunniga erinrar om att deras strävan varit att genom införandet av den 1 1/2-åriga beslutsfristen skapa trygghet för de skattskyldiga mot att efter längre tids förlopp utsättas för nya anspråk på skatt. I princip måste enligt de sakkunnigas uppfattning gälla, att skattskyldig, som fullgjort sina skyldigheter med tillbörlig omsorg, bör kunna känna sig säker mot skatteanspråk efter beslutsfristens utgång. Försumlighet i mindre grad från hans sida bör icke kunna föranleda någon påföljd för honom. Efterbeskattning efter ifrågavarande tidpunkt bör därför enligt de sakkunnigas mening blott få äga rum, om den skattskyldige förfarit grovt oaktsamt eller haft uppsåt att undandraga skatt.

Under erinran om motsvarande bestämmelser i taxeringsförordningen föreslår besvärssakkunniga vidare, att beslut om efterbeskattning inte skall få meddelas senare än fem år efter utgången av den beskattningsperiod varom fråga är.

Beslut om självrättelse och efterbeskattning skall enligt förslaget lända till omedelbar efterrättelse.

Som huvudregel gäller enligt förslaget att upplupen skatt inbetalas av den skattskyldige samtidigt som deklarationen avgives. Vidare skall den skattskyldige inom tid, som beskattningsmyndigheten bestämmer, erlägga den ytterligare skatt som kan ha fastställts genom preliminärt beslut eller genom annat beslut. Dessa beskattningsmyndighetens beslut om skatt skall, i likhet med vad som är förhållandet med taxeringsmyndighets beslut, lända till omedelbar efterrättelse. Sådan verkan skall tillkomma ett beslut, icke blott då det innebär att högre skatt skall utgå än den skattskyldige inbetalat, utan även då beslutet innebär, att skatt skall återbetalas till den skattskyldige. Ränta skall betalas av den skattskyldige å oguldet skattebelopp och av statsverket å belopp, som återbetalas.

I förslaget har vidare upptagits bestämmelser om förfallet skattebeloppss uttagande genom utmätning och om skyldighet att i vissa fall ställa säker-

het för blivande skatt. Som tvångsmedel mot den, som underlåtit att erlægga skatt, som förfallit till betalning, eller att ställa begärd säkerhet, stadgas möjlighet att meddela s. k. förfogandeförbud, dvs. förbud att driva verksamhet eller förfoga över vara.

Till slut må i detta sammanhang anmärkas, att besvärssakkunniga inte har ansett sig ha anledning att här ingå på huru de skilda funktionerna skall fördelas på beskattningsmyndighetens olika organ. Befattningshavarnas åligganden förutsättes i stället närmare få bestämmas i vederbörande myndighets instruktion och arbetsordning.

Mot bakgrund av det redovisningssystem, som utbildats bl. a. hos kontrollstyrelsen, föreslås, att det i lagen föreskrives skyldighet för beskattningsmyndigheten att föra register, vari för envar skattskyldig skall antecknas vad som förekommit i hans beskattningsärenden.

Beträffande förfarandet i första instans rörande skatt, som utgår vid införsel till eller utförsel från riket, har det förutsatts, att några ändringar icke skall behöva vidtagas i detta sammanhang och att lagen blott skall innehålla en erinran om de särskilda regler som gäller på detta område. I och för sig kunde det, framhåller besvärssakkunniga, ha varit önskvärt, att de grundläggande bestämmelserna för tullförfarandet i första instans nu överflyttas till lagen. En sådan åtgärd skulle emellertid nödvändiggöra en fullständig omarbetning av hela komplexet av författningar om förtullning, och det har icke ankommit på de sakkunniga att inlåta sig på detta ämne.

Vad nu sagts om reglerna i fråga om tullförfarandet äger jämväl tillämpning på förefintliga bestämmelser rörande förfarandet, då jordbruksnämnden uttager skatt vid införsel och utförsel.

Remissyttrandena

De uttalanden om förslaget i allmänhet som tidigare redovisats avser i många yttranden främst vad besvärssakkunniga föreslagit i fråga om förfarandet i första instans vid uttagande av skatt på i n h e m s k v e r k s a m h e t. Detta gäller icke blott de allmänt tillstyrkande uttalanden som gjorts av exempelvis organisationerna inom det enskilda näringslivet utan även de mera kritiska synpunkter som anförts av justitiekanslersämbetet, kontrollstyrelsen, statens jordbruksnämnd och riksräkenskapsverket.

Justitiekanslersämbetet framhåller, att rättsskyddssynpunkter måhända kan tala för att nuvarande praxis regleras författningsmässigt, på det att denna på ett säkrare sätt framdeles skall kunna upprätthållas. Ämbetet föreställer sig dock, att det därvid skulle vara tillräckligt med några enkelt utformade, allmänt hållna bestämmelser.

Enligt *statskontorets* mening torde det icke vara något att erinra mot de principer efter vilka de sakkunniga föreslagit en reglering av förfarandet i första instans.

Kommerskollegium delar besvärssakkunnigas uppfattning, att det är en viktig uppgift att avlägsna de brister i den nuvarande ordningen som sammanhänger med att fasta regler saknas för förfarandet i skatte- och avgifts-ärenden hos kontrollstyrelsen. De svårlösta avvägningsproblem som härvid uppkommer har de sakkunniga enligt kommerskollegii uppfattning löst i stort sett tillfredsställande, och kollegium kan i allt väsentligt godta de av dem förordade bestämmelserna därutinnan.

Statens organisationsnämnd har i huvudsak intet att erinra från organisatorisk synpunkt.

Näringslivets skattedelegation uttalar, att de föreslagna bestämmelserna för reglering av beskattningsförfarandet i första instans synes på ett i stort sett tillfredsställande sätt tillgodose såväl beskattningens effektivitet som den enskildes befogade krav på rättsskydd.

Vad besvärssakkunniga föreslagit i fråga om *utredningen* och därtill knutna tvångsmedel lämnar *statens jordbruksnämnd* utan annan erinran än att nämnden påpekar, att förfogandeförbud är en så djupt ingripande åtgärd att den sällan kan tillämpas. Nämnden tillägger, att ett sådant förbud i vissa fall kan motverka sitt syfte, därigenom att det minskar eller helt omöjliggör för vederbörande att betala sin skatteskuld.

Även *k kontrollstyrelsen* kan i stort sett tillstyrka besvärssakkunnigas förslag i fråga om utredningsmöjligheter och tvångsmedel. I fråga om förfogandeförbudet framhåller styrelsen, att detta tvångsmedel icke brukar användas för att förmå skattskyldig att avge deklaration. Styrelsen framhåller vidare, att om förmånsrätt införes för statsverkets fordran på indirekt skatt, förfogandeförbudet — liksom även befogenheten att kräva ställande av säkerhet — kan undvaras.

Länsstyrelsen i Norrbottens län ifrågasätter om bestämmelser rörande förfogandeförbud överhuvud bör ges plats i en lag om beskattningsförfarande. Enligt länsstyrelsens mening bör, i likhet med vad som gäller taxeringsprocessen, vite vara tillräckligt som processuellt tvångsmedel.

Liknande synpunkter anföres av *handelskammaren i Göteborg, Skånes handelskammare* och *näringslivets skattedelegation*.

I yttrandet från *länsstyrelsen i Skaraborgs län* framhålles, att ett tvångsmedel med så djupt ingripande verkningar som ett förfogandeförbud bör ur rättssäkerhetssynpunkt kringgärdas med fastare uppdragna linjer än som skett i förslaget.

Beträffande deklarationsförfarandet ifrågasätter *statens organisationsnämnd*, om det är behövt att de skattskyldiga avlämnar deklaration varje uppbördstermin.

Kontrollstyrelsen anser i motsats till de sakkunniga, att deklarationsförsummelse generellt bör vara straffbara. Styrelsen erinrar om det stora antal deklARATIONER som årligen skall avges till styrelsen, ca 135 000, och framhåller, att det är ett oeftergivligt villkor för skattearbetets rationella bedrivande, att deklARATIONERNA inkommer inom föreskriven tid. Man kan enligt

styrelsens uppfattning härvidlag inte enbart lita till möjligheten att förelägga vite. Resultatet skulle endast bli att de försumliga deklaranterna skulle opåkallat erhålla ytterligare respittid.

Även *överståthållarämbetet* anser att deklaraionsförsummelse bör generell straffbeläggas. Ämbetet anför.

De sakkunniga ha motiverat sitt förslag med att anmälningsplikten i fråga om upptagande av eller nedläggande av verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, straffsanktioneras, samt att endast i de fall, då deklaraionsförsummelsen beror på uppsåt eller grov försummelse, denna bör straffbeläggas. Då fullgörandet av anmälningsplikten i och för sig icke konstituerar ett bindande underlag för fastställande av skatt, och svårigheterna att bevisa de bakomliggande orsakerna till deklaraionsförsummelsen i praxis alltid visat sig vara stora, synes det kunna ifrågasättas om icke denna underlåtenhet borde kriminaliseras i överensstämmelse med vad som gäller vid fall av underlåtenhet att avlämna självdeklaraion enligt 120 § första st. taxeringsförordningen.

Ämbetet kan i princip tillstyrka vad de sakkunniga har föreslagit i fråga om bokföringsgranskning o. likn. hos skattskyldig och utomstående men vill ifrågasätta, om icke i förevarande hänseenden bör införas regler motsvarande dem som enligt taxeringsförordningen gäller om taxeringsrevision. Ämbetet hänvisar härvidlag bl. a. till de garantier taxeringsförordningen innehåller för skydd åt sekretessintressen.

Även *handelskammaren i Göteborg, näringslivets skattedelegation* och *Sveriges köpmannaförbund* påyrkar, att taxeringsförordningens bestämmelser om taxeringsrevision i sist angivna hänseenden får motsvarighet i fråga om kontroll för indirekt beskattning.

Beträffande utdömande av viten motsätter sig *kammarrätten, Stockholms handelskammare* och *Sveriges grossistförbund*, att denna åtgärd skall ankomma på beskattningsmyndigheten. Det förordas i stället, att försuttna viten skall utdömas av allmän domstol, eventuellt länsstyrelse.

I fråga om kommunikationsförfarandet förordar *justitiekanslersämbetet* att de i betänkandet föreslagna bestämmelserna utbytes mot en allmänt hållen regel av innebörd att den skattskyldige alltid skall få tillfälle yttra sig över det material som rör honom, om han så påfordrar, och eljest då det kan anses vara av mer väsentligt intresse för honom.

Såsom framgår av den föregående redogörelsen, betraktar man i yttrandena allmänt såsom ett betydelsefullt framsteg, att fasta regler införas rörande beslut i här aktuella skatteärenden. Förslaget att såväl preliminära som slutliga beslut skall kunna förekomma har i princip ej mött erinran, ej heller att en beslutsfrist införas, som i tiden begränsar det allmännas möjligheter att framställa skattekrav i normal ordning. Delade meningar har däremot framträtt i frågan om det är erforderligt att formliga beslut — vid äventyr att skatteanspråket förfaller — skall meddelas i varje enskilt skatteärende.

Överståthållarämbetet vill särskilt understryka vikten av att det i varje

ärende meddelas beslut, som erhåller laga kraft. Myndighetens beslut bör, tillägger ämbetet, avfattas med bindande verkan, så att icke nya krav på skatt riktas mot den skattskyldige annat än då förutsättningar för efterbeskattning föreligger.

Länsstyrelsen i Östergötlands län föreslår, att om statens skatteanspråk skall förfalla i anledning av underlåtenhet att meddela slutligt beslut, allmänt ombud skall äga rätt att genom besvär framställa yrkande om att skatten skall fastställas i överensstämmelse med avgiven deklaration eller meddelat preliminärt beslut. — Länsstyrelsen understryker vidare, att man såvitt möjligt bör undvika att fatta flera preliminära beslut i samma ärende.

Den föreslagna konsekvensen av att slutligt beslut ej blivit fattat — att den skatt som den skattskyldige kan ha inbetalt skall återbetalas till honom — finner *kontrollstyrelsen* icke rimlig.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län finner det onödigt att delge besluten med allmänt ombud.

Enligt *justitiekanslersämbetets* mening synes det mindre rimligt att meddela formliga beslut i de många tiotusentals skatteärenden som årligen förekommer. Ämbetet hänvisar till att i det överväldigande antalet fall några tvistigheter icke torde föreligga och att en dylik omständlig ordning skulle medföra betydande kostnader och besvär. Ämbetet förordar i stället, att den skattskyldige formligen tillförsäkras rätt att erhålla del av beslut, om han framställer begäran därom. Därjämte förordas, att en förkortning av gällande preskriptionstid kommer till stånd och att bestämmelser om efterbeskattning införes i en såvitt möjligt enkel form.

Riksräkenskapsverket föreslår, att en preskriptionstid införes, efter vars utgång skattekrav i princip inte skall få ställas av beskattningsmyndigheten. Med en sådan regel skulle den av verket avstyrkta anordningen med slutligt beslut i varje ärende icke erfordras.

Utredningen angående redogöraransvaret m. m. ifrågasätter huruvida icke den föreslagna bestämmelsen att beskattningsmyndighets slutliga beslut skall delges båda parter i förfarandet skulle bli onödigt betungande. Delgivning med den skattskyldige synes enligt utredningens mening icke behöva ske i andra fall än då deklarationen frångåtts. Det påpekas emellertid, att en regel härom torde nödvändiggöra en bestämmelse om klagotid för det fall att deklarationen ej frångåtts.

Statens jordbruksnämnd framhåller, att det intresse, som har motiverat förslaget att slutligt beslut i varje skatteärende skall meddelas inom viss tid, utan att några olägenheter uppstår i administrativt avseende synes kunna tillgodoses enbart genom en föreskrift, att slutligt beslut, innefattande godkännande av avgiven deklaration, skall anses föreligga, därest icke beskattningsmyndigheten inom viss tid efter »beskattningsperioden» meddelat annorlunda. En dylik föreskrift skulle, tillägger nämnden, lämpligen kunna kompletteras med lagförslagets regler om efterbeskattning och självrättelse.

I fråga om beslutsfristens längd har gjorts uttalanden till förmån för såväl förkortning som förlängning av den i betänkandet föreslagna tiden. Sålunda

ifrågasätter *överståthållarämbetet*, om inte nämnda tid är väl lång, medan *kommerskollegium* helst skulle se att tiden bestämdes till sex månader eller, om det av praktiska skäl skulle vara nödvändigt, till ett år. — Å andra sidan uttalar sig *riksräkenskapsverket* för att tiden utsträcker till förslagsvis tre år.

Kontrollstyrelsen hänvisar i denna fråga bl. a. till att antalet skattskyldiga till brännoljeskatt är mycket stort. Beträffande försäljningsskatten erinras om att den naturliga granskningsperioden av vissa revisionstekniska skäl är lika med den skattskyldiges räkenskapsår. Med hänsyn till vad nu sagts och då den intensifiering av kontrollverksamheten, som de sakkunnigas förslag nödvändiggör, skulle föranleda högst väsentligt ökade kontrollkostnader, anser styrelsen, att beslutsfristen tillsvidare bör bestämmas till 2 1/2 år, räknat från utgången av det kalenderår, inom vilket den i beslutet avsedda beskattningsperioden ligger. Anses en så bestämd beslutsfrist för lång med hänsyn till den skattskyldiges intresse, måste, tillägger styrelsen, antingen kontrollpersonalen förstärkas eller slutliga beslut i ärenden rörande brännoljeskatt och försäljningsskatt i stor utsträckning fattas utan föregående efterhandskontroll av de skattskyldigas deklARATIONER.

I motsats till besvärssakkunniga anser flera remissinstanser, att beskattningsmyndigheten i någon form bör kunna meddela skönsmässiga beslut, i vart fall preliminärt. Sålunda kan *kontrollstyrelsen* icke finna de skäl bärande, som de sakkunniga anfört mot preliminära skönsmässiga beslut. De sakkunnigas farhågor för att sådana beslut skulle kunna medföra kännbara ekonomiska olägenheter för de skattskyldiga anser styrelsen i hög grad överdrivna med hänsyn till att större variationer i skattebeloppen för de olika beskattningsperioderna regelmässigt icke förekommer annat än i fråga om vissa skatter och till att den ram, inom vilken preliminär skatt i sistnämnda fall må uttagas, kan avpassas på lämpligt sätt. Det av de sakkunniga föreslagna tillvägagångssättet då deklARATIONER icke avgivits, finner styrelsen verklighetsfrämmande.

Liknande synpunkter anföres av *länsstyrelserna i Östergötlands och Norrbottens län*.

Länsstyrelsen i Kronobergs län anser, att det i vissa fall även ur den skattskyldiges synpunkt kan vara till fördel att skatten skönsmässigt fastställs genom preliminärt beslut. Vad gäller det slutliga beslutet anser länsstyrelsen, att regler om skönsmässig bedömning under alla förhållanden är erforderliga. — I samma riktning uttalar sig *länsstyrelsen i Kristianstads län*.

De i betänkandet föreslagna reglerna om själv rättelse och efterbeskattning tillstyrkes av *statens organisationsnämnd*.

Statens jordbruksnämnd framhåller, att den radikala inskränkning av möjligheterna till själv rättelse som förslaget innebär medför en försvagning av rättsskyddet i de fall där en ändring skulle ha länt till den skattskyldiges fördel.

Länsstyrelsen i Östergötlands län konstaterar, att ett beslut om själv rättelse kan vara även till den skattskyldiges nackdel och att det enligt förslaget

finnes formell möjlighet att verkställa dylik åtgärd även efter mycket lång tid. Enligt länsstyrelsens mening torde det därför finnas anledning att i lagtexten utsätta viss kortare tid, inom vilken rättelse skall ha vidtagits.

I samma riktning uttalar sig *kammarrätten* och *länsstyrelsen i Gävleborgs län*.

Beträffande reglerna om efterbeskattning har det av besvärssakkunniga för vissa fall föreslagna villkoret om uppsåt eller grov vårdslöshet från den skattskyldige mött gensagor på flera håll.

Sälunda uttalar *justitiekanslersämbetet*, att beskattningsmyndigheterna icke har sådan sammansättning och förfarandet här ej är så anordnat, att en prövning i dessa hänseenden bör ankomma å dem; blott domstolarna torde enligt ämbetets mening vara ägnade härför.

Kammarrätten framhåller, att erfarenheten har visat, att subjektiva rekvisit såsom villkor för taxerings verkställande icke bör uppställas. Någon bevisning om förhandenvaro av sådant rekvisit kan regelmässigt icke föras i en skatteprocess. Erfarenheten har också visat, att i de fall, då för tillämpning av viss bestämmelse i skatteförfattningarna uppställes visst subjektivt rekvisit hos den skattskyldige, bestämmelsen blivit endast ett stadgande på papperet. Stadgandet om visst subjektivt rekvisit såsom förutsättning för tillämpning av bestämmelsen om efterbeskattning efter beslutsfristens utgång bör därför enligt kammarrättens mening utgå.

Även *länsstyrelsen i Skaraborgs län* kritiserar de föreslagna subjektiva rekvisiten för efterbeskattning. Såsom ett alternativ till de föreslagna reglerna föreslås att förlänga den tid under vilken enligt betänkandet efterbeskattning skall kunna ske utan att de subjektiva rekvisiten föreligger. Såsom en annan utväg anvisas att utforma reglerna om efterbeskattning i närmare anslutning till taxeringsförordningens bestämmelser om eftertaxering.

Länsstyrelsen i Norrbottens län uttalar sig till förmån för att eftertaxeringsbestämmelserna i taxeringsförordningen ograverat göres till förebild för motsvarande bestämmelser om efterbeskattning till indirekt skatt.

Överståthållarämbetet påpekar, att den särskilda tidsfrist som enligt taxeringsförordningen gäller för dödsbo bör erhålla motsvarighet i de här aktuella reglerna.

Vad besvärssakkunniga föreslagit om inbetalning och uppbörd av skatt har — bortsett från frågan om befogenhet att begära ställande av säkerhet och att meddela förfogandeförbud, i vilken fråga torde få hänvisas till tidigare redovisade uttalanden — i allmänhet godtagits vid remissbehandlingen.

Kontrollstyrelsen ifrågasätter en ändring i den i besvärssakkunnigas förslag upptagna regeln att skatt skall inbetalas samtidigt som deklarationen avges. Styrelsen anför följande.

Stadgande av sådan innebörd finns för närvarande i flertalet författningar rörande av styrelsen handhavda skatter. Det har emellertid visat sig, att de skattskyldiga i icke ringa utsträckning erlägger den upplupna skatten,

innan deklaration insändes, eller först insänder deklaration och därefter erlägger skatten. Vidare tolkas stadgandet uppenbarligen ofta så av de skattskyldiga, att deklaration ej rätteligen bör avgivas, om den upplupna skatten av en eller annan anledning icke kan erläggas samtidigt med att deklarationen insändes. Det bör därför enligt styrelsens mening övervägas att i stället föreskriva, att upplupen skatt skall inbetalas inom den för deklarationens avgivande bestämda tiden.

Kontrollstyrelsen diskuterar även den i betänkandet föreslagna räntebestämmelsen och avstyrker densamma. Styrelsen yttrar.

Bestämmelser om skyldighet att erlägga avgift, därest skatt som skall inbetalas till styrelsen icke erlagts inom föreskriven tid, finns intagna i kungörelsen den 19 juni 1942 (nr 531) med vissa bestämmelser rörande uppbörd av accis eller skatt som skall inbetalas till kontrollstyrelsen, m. m. Enligt kungörelsen skall avgiften i princip utgå med sex öre för varje full krona, där det oguldna beloppet ej överstiger 5 000 kronor, samt eljest efter sex procent om året. Styrelsen kan för sin del icke tillstyrka, att avgift skall utgå efter för den skattskyldige förmånligare grunder än nu är fallet. Tvärtom har styrelsen i sitt utlåtande över det av 1952 års kommitté för indirekta skatter avgivna betänkandet förordat en väsentlig höjning av den för närvarande utgående avgiften. Under alla förhållanden bör den avgift, som skall erläggas av den skattskyldige, vara högre än den ränta, som skall betalas av statsverket, eftersom avgiften bör innefatta, förutom vanlig ränta, jämväl straffavgift. Det synes styrelsen kunna ifrågasättas, huruvida räntebestämmelserna bör vara intagna i lagen. Måhända vore det lämpligare, att dessa bestämmelser intoges i en författning, i vilken ändring vid behov kunde ske utan den större omgång, som ändring av lagen kräver.

Även *statskontoret* och *länsstyrelsen i Uppsala län* förordar, under hänvisning till att anpassning smidigt bör kunna ske till rådande ränteläge, att bestämmelsen om räntans storlek upptas i särskild författning.

Länsstyrelsen i Norrbottens län finner, att den föreslagna räntesatsen vid för sen inbetalning av skatt är för låg.

Statens jordbruksnämnd tillstyrker däremot den föreslagna räntebestämmelsen oförändrad. Nämnden framhåller, att dess erfarenheter från uppbördens av regleringsavgifter bestyrker behovet av otvetydiga bestämmelser om dröjsmålsränta eller liknande påföljder vid för sen betalning.

Länsstyrelsen i Östergötlands län framhåller, att, i likhet med vad som i uppborðsförordningen är föreskrivet beträffande restavgift, minimum torde böra utsättas och detsamma bestämmas till förslagsvis 25 öre. Motsvarande minimum synes då enligt länsstyrelsen också böra gälla vid återbetalning av skatt.

Departementschefen

Den allvarligaste bristen i de nuvarande reglerna om förfarandet hos kontrollstyrelsen består, såsom redan antytts, i att bestämmelser saknas om hur beslut skall fattas och vilka verkningar besluten har. Beslut meddelas endast i de relativt fåtaliga fall då styrelsen avvikit från den skattskyldiges

deklaration eller den skattskyldige inte deklarerat. I övriga fall föreligger icke några beslut. Formellt kan styrelsen framställa nya skattekrav under lång tid. Vidare är det i viss mån oklart, hur länge den skattskyldige kan återkomma med krav på ny prövning av en skattefråga.

Det är också på detta område som besvärssakkunniga föreslår de mest genomgripande ändringarna. Enligt förslaget skall kontrollstyrelsen, vid äventyr att det allmännas skatteanspråk förfaller, inom en tidsfrist av ett och ett halvt år meddela slutligt beslut i varje ärende, d. v. s. rörande varje beskattningsperiod. Beslutet skall delges den skattskyldige och allmänt ombud. De slutliga besluten kan föregås av preliminära beslut.

När det gäller att ta ställning till detta förslag, bör man enligt min mening hålla fast vid att de blivande reglerna endast kommer att få reell betydelse för ett begränsat antal fall. I det övervägande antalet fall uppkommer aldrig fråga om att frånga den skattskyldiges deklaration. Med tanke härför framstår den föreslagna ordningen såsom alltför omständlig. Delgivningen av beslut i alla de självklara fallen synes innebära en tyngande administrativ procedur utan motsvarande nytta. Den föreslagna påföljden, om kontrollstyrelsen till äventyrs inte medhunnit att fatta beslut i sådana självklara fall — att erlagd skatt skall restitueras trots att detta materiellt sett är uppenbart oriktigt — är även ägnad att inge betänkligheter. Jag är därför benägen att instämma med de remissinstanser som efterlyst en enklare ordning. I likhet med dessa remissinstanser finner jag det viktigaste vara, att en tidsfrist fastställs, efter vilkens utgång den skattskyldige normalt inte skall behöva befara nya skattekrav från det allmänna men inte heller skall kunna påkalla ny prövning av en skattefråga. Det är vidare ett befogat önskemål, att i de fall då tvist råder kontrollstyrelsen så snart detta är möjligt meddelar slutligt beslut, som kan överklagas.

I enlighet härmed har jag funnit mig böra förorda följande ordning. Formliga beslut fattas i regel endast om den skattskyldiges deklaration frångåtts eller om tvist av annan anledning föreligger rörande skattskyldigheten eller skattens belopp. Självfallet erfordras också beslut, om den skattskyldige underlåtit att deklarerat. Besluten bör normalt vara slutliga men bör, såsom de sakkunniga föreslagit, också kunna betecknas såsom preliminära. Kontrollstyrelsen skall, om den skattskyldige så begär, så snart som möjligt meddela slutligt beslut. I sådant fall skall beslut meddelas, även om det inte förekommer anledning att avvika från deklarationen. En särskild beslutsfrist bör stadgas. Har beslutsfristen utgått utan att slutligt beslut meddelats, skall sådant beslut anses hava fattats den dag fristen utgick och i överensstämmelse med den skattskyldiges deklaration eller, om preliminärt beslut meddelats, i enlighet med detta. I här angivna fall skall besvärstid räknas från dagen för beslutsfristens utgång. Med en sådan ordning synes man, utan att föranleda ökad omgång i det administrativa arbetet, kunna tillvarata de fördelar från rättssäkerhetssynpunkt, som besvärssakkunnigas förslag innebär.

I fråga om beslutsfristens längd har olika meningar framträtt vid remiss-

behandlingen. Uppenbarligen måste här en avvägning göras mellan den skattskyldiges intresse av att erhålla trygghet mot nya skattekrav samt det allmännas intresse av att erhålla erforderlig tid för granskning och kontroll. Ingendera synpunkten synes kunna tillgodoses helt. Om anordningen med beslutsfrist skall ha något egentligt värde för den skattskyldige, måste fristen emellertid bli jämförelsevis kort. Jag anser mig därför böra biträda de sakkunnigas förslag att bestämma tiden till ett och ett halvt år. De av kontrollstyrelsen anförda synpunkterna bör dock beaktas såtillvida att fristen räknas från utgången av det kalenderår under vilket den ifrågavarande beskattningsperioden gått till ända. En särskild fördel med en bestämmelse av denna innebörd är, att såväl de skattskyldiga som myndigheterna lätt kan hålla reda på när fristen utgår. Ytterligare kan anmärkas, att den tid som i enlighet härmed står till förfogande för beskattningsmyndigheten ungefär motsvarar den tid inom vilken taxeringsintendent hos prövningsnämnden kan påkalla höjning av taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt.

De sakkunniga har, närmast med avseende på preliminära avgöranden, motsatt sig att beskattningsmyndighetens beslut skall kunna få skönsmässig karaktär. Häremot har åtskilliga gensagor rests. Även enligt min mening är det erforderligt att beskattningsmyndigheten, när det visar sig omöjligt att erhålla tillförlitlig utredning, får uttrycklig rätt att bestämma skatten efter vad som finnes skäligt med hänsyn till föreliggande omständigheter, såsom beloppet av tidigare erlagd skatt samt arten och omfattningen av den skattskyldiges verksamhet. Sådant beslut bör givetvis även få meddelas preliminärt, om exempelvis den skattskyldige underlåtit att deklarerera. Jag förordar, att en bestämmelse i ämnet införes efter mönster av 21 § taxeringsförordningen och med de jämförelsevis stränga begränsningar som där uppställts.

Den här förordade ordningen, innebärande att slutligt beslut skall meddelas eller skall anses ha meddelats i varje ärende inom en bestämd tidsfrist, nödvändiggör, som de sakkunniga framhåller, att särskilda bestämmelser meddelas om självrättelse och efterbeskattning.

Vad de sakkunniga föreslagit om befogenhet för beskattningsmyndigheten att genom självrättelse korrigera felräkningar och andra uppenbara fel förleder icke någon erinran från min sida.

Däremot synes det mig, som om de sakkunniga, i sin strävan att skydda de skattskyldiga mot anspråk i efterhand från det allmännas sida, konstruerat reglerna om efterbeskattning på ett sätt som måste väcka betänkligheter. I likhet med flera remissinstanser finner jag det sålunda varken lämpligt eller ens möjligt att beskattningsmyndigheterna skall pröva om den skattskyldige haft uppsåt att ernå opåkallad skattelindring eller gjort sig skyldig till grov vårdslöshet. Över huvud taget synes det enligt min mening icke finnas anledning att frånga de principer på området, som nyligen efter ingående överväganden antagits för de direkta skatterna genom den nya taxeringsförordningens bestämmelser om eftertaxering. Jag förordar, att bestämmelserna om efterbeskattning utformas i enlighet härmed.

Beträffande deklaration och annan utredning samt skattens inbetalning kan jag i likhet med de flesta remissinstanserna i huvudsak godta de sakkunnigas förslag. Detta innebär, såsom kontrollstyrelsen påpekat, närmast ett lagfästade av de normer som nu tillämpas i praxis. Jag skall här endast beröra några punkter, som föranlett diskussion i remissyttrandena.

En fråga som särskilt uppmärksammats i några yttranden är, om deklarationsförsummelser bör straffbeläggas mera generellt, såsom skett i taxeringsförordningen, eller i överensstämmelse med de sakkunnigas förslag beivras endast i de fall där uppsåt eller grov vårdslöshet från den skattskyldiges sida kan styrkas. I praktiken är skillnaden mellan de båda ståndpunkterna inte så stor, eftersom taxeringsförordningen innehåller särskilda bestämmelser, varigenom ursäktliga eller eljest ringa fall undgår påföljd. Enligt min mening bör på de skattskyldiga kunna ställas det kravet att de med omsorg fullgör sin deklarationsskyldighet. Jag förordar därför, att deklarationsförsummelser generellt straffbelägges och att reglerna i ämnet utformas i anslutning till taxeringsförordningen.

Vad angår bokgranskning och därmed jämförlig kontroll anser jag i likhet med överståthållarämbetet och vissa andra remissinstanser, att sådan kontroll bör underkastas väsentligen samma, av hänsyn till sekretessintressen och till den skattskyldiges verksamhet betingade begränsningar som motsvarande förfarande vid inkomsttaxeringen.

Kontrollstyrelsens nuvarande, i förslaget bibehållna befogenhet att kräva ställande av säkerhet och att meddela s. k. förfogandeförbud har föranlett betänkligheter på vissa håll. Jag delar dessa betänkligheter. I likhet med kontrollstyrelsen finner jag, att i huvudsak samma garantier för skattens behöriga erläggande torde kunna erhållas, om statsverkets fordran på indirekta skatter blir förenad med förmånsrätt. Jag avser därför att senare denna dag föreslå, att 17 kap. 12 § handelsbalken kompletteras så att den förmånsrätt som där stadgas för direkta skatter utsträcker till att gälla indirekta skatter på vilka den här tillämnade förordningen helt eller delvis blir tillämplig. I anslutning härtill bör sakkunnigförslagets bestämmelser om ställande av säkerhet och om förfogandeförbud utgå.

Några remissinstanser har uttalat sig mot besvärssakkunnigas förslag att beskattningsmyndigheten skall få befogenhet att utdöma viten. Med hänsyn till kvalifikationerna hos de myndigheter som här kan komma i fråga, synes den föreslagna anordningen inte behöva väcka betänkligheter. Jag tillstyrker därför de sakkunnigas förslag i denna del.

Besvärssakkunniga har föreslagit, att de nuvarande invecklade reglerna om avgift vid utebliven betalning av skatt ersättes med regler om att ränta skall erläggas till statsverket vid försenad inbetalning resp. restitution av skatt. Ehuru förslaget mött vissa invändningar, anser jag, att det är förenat med så betydande fördelar såväl ur rättvisesynpunkt som från administrativ synpunkt att jag vill förordna detsamma. Röntan på för sent inbetald skatt synes dock, i viss anslutning till vad som gäller kvarskatteröntan, böra sättas till sju procent för år. Efter förebild av uppborðsförordningen

bör vidare stadgas ett visst minimibelopp för räntan. Detta synes böra sättas tämligen högt, förslagsvis 10 kronor. Å andra sidan bör beskattningsmyndigheten äga befogenhet att avstå från ränta, när dröjsmålet är ringa, det oguldna beloppet är lågt eller det eljest framstår såsom skäligt att ränta ej utgår. Vid restitution av skatt bör, som de sakkunniga föreslagit, ränta utgå med fem procent från inbetalningsdagen. I fråga om restitutionsränta synes vidare böra föreskrivas, att räntebelopp under fem kronor inte skall utgå.

Jag vill slutligen nämna, att jag biträder ett förslag av kontrollstyrelsen, att skatten skall få inbetalas när som helst under den för avgivande av deklaration bestämda tiden.

V. Besvär

Besvärssakkunniga

Innan besvärssakkunniga närmare ingår på besvärsförfarandet, lämnas vissa uppgifter om besvärsfrekvensen.

Sålunda framhålles, att hos generaltullstyrelsen och regeringsrätten förekommer ett betydande antal besvär i mål om tull m. m. Däremot avgjordes hos regeringsrätten under åren 1941—56 endast 53 mål om skatt, i vilka kontrollstyrelsen beslutat i första instans. Denna ringa besvärsfrekvens finner besvärssakkunniga påfallande, eftersom kontrollstyrelsen årligen behandlar ett mycket stort antal skatteärenden; under år 1953 emottog styrelsen 39 150 deklARATIONER i skatteärenden, vid vilkas granskning förslag till ändring framställdes i 3 412 fall.

Besvärsmålens art och utgången i desamma framgår av denna uppställning.

Besvär över kontrollstyrelsens beslut 1941—1956

	Bifall helt el. delvis	Ej änd- ring	Avvis- ning	Totalt antal
<i>Pappersskatt</i>				
Tidning allmän nyhetstidning eller ej (RÅ 1949 not Fi 159, 604 och 1464, 1950 not Fi 1196)	2	2		4
<i>Läskedrycksskatt</i>				
Beräkning av den skattepliktiga tillverkningen (RÅ 1942 not Fi 524 och 1944 not Fi 45)		2		2
Dödsbos ansvar för skatt å tillverkning, som ägt rum före dödsfallet (RÅ 1944 not Fi 1073)		1		1
<i>Varuskatt</i>				
Tidpunkt för skattskyldighetens inträde (RÅ 1942 not Fi 295, 1943 not Fi 784 och 785, 1944 not Fi 127)	1	3		4
Tillverkningens skatteplikt (RÅ 1943 not Fi 173 och 878, 1946 ref. 39, 1947 ref. 54)		4		4
Tillverkningens yrkesmässighet (RÅ 1943 not Fi 174)		1		1
Uttagande av minimiskatt (RÅ 1943 not Fi 175 och 786) ..		2		2
Beräkning av varas beskattningsvärde (RÅ 1944 ref. 2, not Fi 128 och 771, 1945 not Fi 757, 1955 not Fi 323)	2	3		5
Förfogandeförbud (RÅ 1945 not Fi 1068)		1		1
Upplysning angående varas skatteplikt (RÅ 1944 not Fi 480)			1	1

	Bifall helt el. delvis	Ej änd- ring	Avvis- ning	Totalt antal
Varas skatteplikt (RÅ 1942 not Fi 296 och 564, 1943 not Fi 172, 522, 523 och 783. 1944 not Fi 652 och 1007, 1949 not Fi 958, 1381 och 1382, 1951 not Fi 871, 1952 not Fi 590, 1954 not Fi 2172, 2173, 1955 not Fi 324)	1	15 3		16 3
Skattens beräkning (RÅ 1955 not Fi 187, 321, 322)				
<i>Elskatt</i>				
Skattskyldighet (RÅ 1955 not Fi 327, 329)		2		2
Elkrafts beskattningsvärde (RÅ 1955 not Fi 328)		1		1
<i>Försäljningsskatt</i>				
Uttagande av minimiskatt (RÅ 1954 not Fi 2171)		1		1
<i>Brännoljeskatt</i>				
Förbruknings skatteplikt (RÅ 1955 ref. 47)		1		1
<i>Smöravgift</i>				
Varas skatteplikt (RÅ 1955 not Jo 22)	1			1
<i>Skatt vid tillverkning och import av personbilar</i>				
Restitution (RÅ 1956 not Fi 13—15)		3		3
Summa	7	45	1	53

Även antalet besvär över jordbruksnämndens beslut är, såsom framgår av den följande uppställningen, ringa.

Besvär över jordbruksnämndens beslut 1947—1956

	Bifall helt el. delvis	Ej ändring	Totalt antal
<i>Införelavgift för potatis</i>			
Restitution (RÅ 1955 not Jo 14, 1956 not Jo 8, 15, 18, 36)	1	4	5
<i>Prisutjämningsavgift för fettråvaror och fettvaror</i>			
Befrielse eller återbäring (RÅ 1955 not Jo 11, 1956 not Jo 4)		2	2
Skatteplikt (RÅ 1956 not Jo 35)	1		1
Summa	2	6	8

Orsaken till den låga besvärsfrekvensen i skatteärendena hos kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden torde enligt de sakkunniga till väsentlig del vara att söka i dessa myndigheters vidsträckta självrättelsemöjligheter och över huvud taget det informella sätt, på vilket skatteärendena handlägges hos dem. Förutsättningarna för att tvister skall uppkomma mellan de skattskyldiga och det allmänna är också, påpekar de sakkunniga, mindre här än t. ex. vid inkomstbeskattningen med dess mera invecklade regelsystem.

De sakkunniga framhåller, att den föreslagna lagstiftningen kan väntas i olika hänseenden verka både ökande och minskande på besvärsfrekvensen. En viss nettoökning finner de sakkunniga emellertid inte osannolik.

Besvärssakkunniga har till grund för sina överväganden rörande in-
s t a n s o r d n i n g e n lagt principen om ett treinstanssystem. Att begränsa
antalet besvärinstanser till en -- vilket innebure bibehållandet av nuva-
rande ordning beträffande kontrollstyrelsens och jordbruksnämndens be-
slut -- bör enligt de sakkunniga inte komma i fråga, då därigenom utsik-
terna till att i vart fall mera komplicerade mål skall bliva tillräckligt utred-
da och så allsidigt bedömda som önskvärt är försämrade på ett betänkligt sätt.

Därjämte har de sakkunniga utgått från att sådana organ som lokal tull-
myndighet, kontrollstyrelsen, jordbruksnämnden och länsstyrelse liksom hit-
tills kommer att fungera som beskattningsmyndigheter. Icke heller har de
sakkunniga funnit anledning att föreslå avvikelse från nu tillämpad ordning,
enligt vilken regeringsrätten utgör slutinstans.

Vid nu angivna förhållanden har problemet för de sakkunniga begränsats
till att finna lämplig mellaninstans mellan beskattningsmyndigheten och
regeringsrätten.

Besvärssakkunniga har vidare ansett sig böra utgå från den ytterligare för-
utsättningen, att mellaninstansen skall vara gemensam för mål rörande alla
av lagstiftningen berörda skatter, oavsett om de utgår i samband med in-
hemska verksamhet eller i samband med in- eller utförsel. Orsaken till att
detta önskemål uppställts är i främsta rummet att det beträffande en rad
skatter, däribland varuskatten, finnes mer än en beskattningsmyndighet.
Skilda organ fungerar, allteftersom fråga är om skatt, som utgöres i verk-
samhet driven inom riket, och om skatt, som utgöres vid införsel till eller ut-
försel från riket. De sakkunniga påpekar, att i ett och samma skatteärende
fråga kan vara om uttagande av flera olika slag av skatter, t. ex. tull och
varuskatt. Det måste, säger de sakkunniga, under angivna omständigheter
vara ett bestämt önskemål att -- då beslut avseende skatter av denna art
överklagas -- besvärsmålen samlas hos samma mellaninstans.

De enda myndigheter, som enligt besvärssakkunnigas mening kan komma
i fråga som mellaninstans, är kammarrätten och generallullstyrelsen.

Vid valet mellan dessa båda är man måhända, framhåller de sakkunniga,
först benägen att giva företräde åt kammarrätten, såsom varande en för-
valtningsdomstol med vidsträckt erfarenhet på skatterättens område. För
kammarrättens insättande som mellaninstans talar icke minst den omstän-
digheten, att det ur åtskilliga synpunkter vore en betydande vinst, om man
småningom kunde nå fram till en organisation med en enda central skatte-
domstol under regeringsrätten för såväl direkta som indirekta skatter.

De sakkunniga framhåller, att kammarrätten i och för sig synes ha möjlig-
het att påtaga sig den ifrågasatta uppgiften utan organisatoriska förändringar
av principiell räckvidd. Särskilda sakkunniga medlemmar skulle knappast
behöva tillföras kammarrätten för prövning av ifrågavarande skattemål.
Eventuellt kunde övervägas att överlämna föredragningen i kammarrätten
av tulltekniskt betonade skattemål åt tjänstemän från generallullstyrelsen. I
övrigt finge behovet av särskild sakkunskap i kammarrätten tillgodoses på
sedvanligt sätt genom inhämtande av utlåtande från sakkunnig myndighet,

t. ex. generaltullstyrelsen, eller från andra sakkunniga. I betänkandet påpekas emellertid, under hänvisning främst till tullmålen, att en utökning av kammarrättens personal skulle bli erforderlig.

Besvärssakkunniga finner emellertid, att en ordning av här skisserat slag skulle i grund förändra generaltullstyrelsens ställning. Handläggningen av besvärs- och anmärkningsmålen utgör för närvarande för generaltullstyrelsen en central arbetsuppgift. Det kan göras gällande att en väsentlig förutsättning för styrelsens möjligheter att leda tulltaxeringsarbetet är att styrelsen har befogenhet att pröva besvär över lokal tullmyndighets beslut. De sakkunniga godtar dock inte detta resonemang. Principiella hinder för en överflyttning av tullverkets besvärsmål till kammarrätten anses därför icke föreligga.

De sakkunniga påpekar emellertid, att den överväldigande delen av de besvärsmål, varom är fråga, för närvarande är tullmål, som prövas av generaltullstyrelsen. Denna har förvärvat stor sakkunskap och rik erfarenhet på detta område. Styrelsen har handlagt dessa besvärsmål på ett sätt som, såvitt de sakkunniga har sig bekant, icke givit anledning till önskemål om några förändringar. Om nu kammarrätten övertog generaltullstyrelsens roll som besvärsprövande myndighet med avseende å tullmålen, komme denna omläggning att leda till organisatoriska förändringar av en sådan räckvidd, att ingående undersökningar erfordras för att överblicka verkningarna därav.

På nu anförda grunder har de sakkunniga kommit till det resultatet, att talan mot beslut av lokal tullmyndighet liksom hittills skall föras hos generaltullstyrelsen. Härav följer enligt de sakkunnigas mening, om det fasthålls att mellaninstansen skall vara gemensam, att även besvär över kontrollstyrelsens, jordbruksnämndens, länsstyrelses m. fl. liknande beskattningsmyndigheters beslut bör prövas av generaltullstyrelsen.

Vad de sakkunniga föreslagit innebär att generaltullstyrelsen blir besvärinstans i förhållande till exempelvis kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden. Att ett centralt ämbetsverk efter besvär prövar ett annat centralt ämbetsverks beslut är dock, framhåller de sakkunniga, i och för sig icke mera anmärkningsvärt än att ett centralt ämbetsverk — såsom sker på vissa områden — prövar en länsstyrelses beslut.

De sakkunniga har velat tillse, att generaltullstyrelsen erhåller en för uppgiften som besvärinstans lämplig sammansättning. I detta hänseende anser de, att fordringar kan uppställas om kollegial sammansättning och om ett visst juridiskt inslag. Enligt de sakkunnigas förslag skall i generaltullstyrelsen vid prövning av besvärsmål ingå tre av Kungl. Maj:t för viss tid — förslagsvis fyra år — förordnade befattningshavare i styrelsen, av vilka minst två skall vara lagfarna. För ledamöterna skall finnas av Kungl. Maj:t förordnade ersättare. Förordnande som medlem eller suppleant i styrelsen skall icke kunna återkallas under den tid det varar. Ledamöterna avses nämligen skola intaga en ställning som i fråga om självständighet m. m. möjligast liknar en domares.

Besvärssakkunniga betonar, att deras förslag utgår från för närvarande gällande ordning och betingas av de förutsättningar, under vilka de sakkunniga arbetat. Ett nytt läge kan, framhåller de sakkunniga, snart nog uppkomma, därest nya konsumtionsskatter införes, vilka ställer andra krav på instansordningen än de nuvarande skatterna. Såsom en annan omständighet, som kan påverka bedömandet, framhålles de vid tiden för betänkandets avgivande föreliggande, sedermera genomförda planerna på fullföljdsbegränsningar i taxeringsmål i regeringsrätten.

Beträffande besvärsordningen betonas i betänkandet, att den lösning som problemet om partsställningen erhåller blir grundläggande.

För att handläggningen av besvärsmålen rörande förevarande skatter verkligen skall erhålla en ur rättssäkerhetssynpunkt tillfredsställande utformning, bör denna enligt de sakkunniga gestaltas som ett förfarande mellan två parter, den skattskyldige, å ena, och en representant för det allmänna, ett allmänt ombud, å andra sidan. Båda bör utrustas med klagorätt. Rättsmedlet bör för båda vara detsamma, nämligen besvär. Så snart den ene klagar, bör den andre automatiskt inträda som motpart. Så långt det är praktiskt möjligt bör jämställdhet dem emellan råda. Genom en kontradiktorisk utformning av förfarandet får generaltullstyrelsen, påpekas det vidare, ökade möjligheter att iakttaga en opartisk hållning såväl då det gäller att införskaffa utredningsmaterial som vid den slutliga bedömningen av målet. Det framhålles, att även för sista instans, d. v. s. regeringsrätten, innebär den kontradiktoriska utformningen fördelar. Genom att det allmänna får en egen representant med besvärsrätt befrias inte blott generaltullstyrelsen utan även beskattningsmyndigheten från det särskilda hänsynstagande till kronans ekonomiska intressen, som kan tänkas inverka på prövningens objektivitet.

Det allmännas representant, allmänt ombud, tänkes få ungefär samma ställning som taxeringsintendenten i taxeringsförfarandet. Allmänt ombud föreslås i princip skola kunna inträda i ett mål först sedan beskattningsmyndigheten fattat definitivt beslut om skatten. Hans verksamhet är sålunda väsentligen knuten till besvärsmyndigheterna och till den första instansen endast såtillvida, att han har att genomgå dennas beslut och taga ställning till frågor om överklagande. Liksom taxeringsintendenten bör allmänna ombudet enligt förslaget verka för rättvisa och likformighet i beskattningen och bör för den skull kunna föra talan även till förmån för den skattskyldige. Då skattskyldig klagar, skall ombudet yttra sig över besvären och i övrigt uppträda som dennes motpart. Närmare bestämmelser om allmänna ombudets uppgifter och befogenheter förutsättes bli meddelade instruktionsvägen. Reellt bör ombudet, framhåller de sakkunniga, intaga en oavhängig ställning till såväl beskattningsmyndigheten som besvärsmyndigheterna. Det antages dock vara praktiskt att organisatoriskt inordna honom i någon av dessa, t. ex. ombud i mål om skatter, som utgår

vid inhemsk verksamhet, i kontrollstyrelsen respektive jordbruksnämnden och ombud i mål om skatt vid in- och utförsel i generaltullstyrelsen.

Besvärssakkunniga påpekar, att det för närvarande saknas möjlighet för det allmänna att besvärsvägen föra talan mot beskattningsmyndighetens beslut. Däremot kan det allmänna i betydande utsträckning göra sina anspråk såväl mot redogörare som mot skattskyldig gällande i anmärkningsväg. Vid en omläggning till ett tvåpartsförfarande ter det sig enligt de sakkunnigas mening onaturligt att bibehålla anmärkningsförfarandet i dess nuvarande form på de områden, där den föreslagna lagstiftningen skall gälla. Besvärssakkunniga har icke kunnat finna några hinder möta mot dess avskaffande där. Vad angår de skatter, beträffande vilka kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden för närvarande är beskattningsmyndigheter, påpekar besvärssakkunniga, att anmärkningsförfarandet icke tillämpas i praktiken. Däremot spelar anmärkningsförfarandet stor roll i tullverket. De sakkunnigas undersökningar har emellertid lett dem till den uppfattningen, att anmärkningsförfarandet i den speciella utformning det erhållit beträffande skatter, som tullverket handhar, utan större omläggningar i sak av nuvarande organisation och förfarande kan ersättas av ett besvär förfarande.

Vad angår överklagbarheten har besvärssakkunniga kommit till den uppfattningen, att alla beslut av beskattningsmyndigheten i ett skatteärende — oavsett vilken denna är — bör vara överklagbara, även exempelvis preliminära beslut, beslut under utredningen och beslut i samband med uppbördsförfarandet. Beslut av sist angivet slag kan, framhåller de sakkunniga, vara av så ingripande art, att den som beröres därav bör ha möjlighet att få beslutet omprövat. Givetvis finnes, påpekas det vidare, åtskilliga mindre betydelsefulla beslut under utredningen, vilkas överklagbarhet kunde ifrågasättas. Emellertid blir ett överklagande säkerligen i dessa fall ytterst sällan aktuellt. Under sådana omständigheter har de sakkunniga till undvikande av onödig vidlyftighet i lagtexten avstått från att utforma ett antal undantag från huvudregeln, vilka knappast skulle få någon praktisk betydelse. Det erinras om att överklagbarheten icke hindrar, att beskattningsmyndighetens beslut länder till omedelbar efterrättelse.

Något annorlunda ställer det sig enligt de sakkunniga vid talan från generaltullstyrelsen till Kungl. Maj:t. Begränsningar måste härvid göras i vissa fall, där generaltullstyrelsen beslutat i andra instans. Alla dess utslag anses icke böra få överklagas till regeringsrätten. Sålunda bör icke talan mot styrelsens utslag, avseende besvär över preliminärt beslut om skatt och beslut under utredningen, få föras upp i den tredje och sista instansen. Däremot bör talan få fullföljas mot styrelsens utslag i anledning av besvär över övriga beslut om skatt, beslut om erläggande och återbetalning av skatt (häri inbegripet beslut om ställande av säkerhet) samt beslut om utdömande av vite. I de fall, då styrelsen själv beslutat som första instans, t. ex. beträffande s. k. förfogandeförbud, torde däremot enligt de sakkunniga inskränkningar i fullföljden icke böra göras utom i visst fall.

Då det gäller besvärsrätten vid talan hos generaltullstyrelsen skiljer de sakkunniga mellan slutliga beslut om skatt och beslut om självrättelse i inskränkt mening och om efterbeskattning, å ena, samt beskattningsmyndighetens övriga beslut, såsom preliminära beslut om skatt, beslut under utredningen och beslut rörande uppbördsfrågor samt beslut om utdömande av vite, å andra sidan.

I fråga om beslut av det förra slaget bör enligt de sakkunniga besvärsrätt först och främst tillkomma den som i förslaget betecknats som skattskyldig, d. v. s. den som är ansvarig gentemot statsverket för skattens utgörande. Vidare bör allmänt ombud äga överklaga sådana beslut.

Besvärssakkunniga diskuterar emellertid, huruvida besvärsrätt bör förbehållas enbart skattskyldig och allmänt ombud, och ifrågasätter att låta besvärsrätt tillkomma även vissa andra. Här om anföres bl. a. följande.

Olika meningar kunna tänkas uppkomma om exempelvis skattens storlek i ett särskilt fall mellan den »skattskyldige» producenten eller importören och skattebetalaren i senare led, som här för enkelhetens skull betecknas som förnödenhetens *konsument*.

Det ligger visserligen i sakens natur, att sådana motsättningar mellan producent och konsument mindre ofta uppkomma, då det i regel ligger också i den formellt skattskyldiges intresse att kunna sätta priset på förnödenheten så lågt som möjligt. Vissa rättsfall beträffande den numera avskaffade pappersskatten (RÅ 1949 not Fi 159, 604 och 1464 samt 1950 not Fi 1196) äro emellertid belysande och visa, att fall kunna inträffa, då den i sista hand skattebetalande konsumenten har intressen, som den skattskyldige icke kan eller vill tillvarata.

De sakkunniga föreslår, att besvärsrätt skall föreligga för konsument, dock endast om beskattningsmyndighetens beslut länder honom till väsentlig skada eller förlust. Vidare anföres.

I åtskilliga fall kan *konkurrent* till en skattskyldig ha betydande intresse av utgången av ett skatteärende. Enligt gällande rätt är det dock tveksamt, i vilken utsträckning konkurrenter äro saklegitimerade i andra fall än då lagstiftningen särskilt beaktat deras intressen. För tullmålens del är, som redan nämnts, uttryckligen stadgat, att besvärsrätt tillkommer varuhavaren och i vissa fall den som påförts skatten. Härav följer, att konkurrenter icke kunna anföra besvär. Den ståndpunkt gällande rätt intager synes dock kunna bliva föremål för kritik. De skattskyldiga, som avses i den nu föreslagna lagen, äro i stor utsträckning rörelseidkare. Den skatt de påföras inverkar i hög grad på konkurrenskraften hos deras varupriser. Ur konkurrenssynpunkt kan det understundom vara av allra största betydelse för en rörelseidkare, hur de varor hans konkurrent tillverkar eller importerar bliva bedömda i skattehänseende, icke minst om skatt i form av skyddstull pålagts i syfte att skydda vissa grupper av rörelseidkare. Kan en skattskyldigs konkurrent visa, att beslutet i ett skatteärende länder honom till väsentlig skada eller förlust, synes han av nu angivna grunder böra äga besvara sig över detta (35 § lagförslaget).

Med den av de sakkunniga föreslagna lösningen får det från fall till fall prövas, huruvida beskattningsbeslutets verkningar för konkurrent eller konsument, som besvarar sig, äro av det slag, att sådan skada eller förlust uppkommer. Det måste här bliva fråga om en fri prövning, där olika fak-

torer få vägas mot varandra. Besvärsrätt bör i vart fall medgivas konkurrent i sådana lägen, då i målet fråga är om övergång till en ny praxis, som kan förändra konkurrensförhållandena inom en bransch. Det kan vara fråga om ett spörsmål, rörande vilket konkurrenten redan erhållit ett förhandsbesked, och det kan vara av betydande ekonomiskt intresse för honom att förhindra uppkomsten av ett prejudikat av annat innehåll än förhandsbeskedets.

Det torde bliva en angelägenhet för praxis att söka åstadkomma en lämplig gränsdragning kring de båda nya grupper av besvärberättigade, vilka enligt de sakkunnigas förslag komma att införas. Enligt de sakkunnigas mening synes ett relativt liberalt bedömande vara på sin plats.

Det förefaller emellertid icke sannolikt att besvär i någon större omfattning komma att anföras av personer tillhörande nämnda grupper. Härtill medverka flera faktorer, huvudsakligen sådana av praktisk natur. Beslut delgives icke med hithörande klagoberättigad, utan denne är hänvisad att i annan ordning skaffa sig kännedom om det beslut han önskar överklaga.

De sakkunniga påpekar, att formellt kommer yrkande, som klagoberättigad tredje man besvärsvägen framställer, att vara till förmån eller nackdel för det allmänna eller för den skattskyldige men däremot icke att omedelbart beröra honom själv.

Vad angår andra beskattningsmyndighetens beslut än nu berörda, t. ex. preliminära beslut om skatt och beslut under utredningen, föreslås, att besvärsrätt skall tillkomma den skattskyldige. Vidare bör annan kunna klaga, i den mån han omedelbart beröres av ett beslut under utredningen. Besvärberättigad blir sålunda exempelvis tredje man i fråga om beslut, som förpliktar honom att fullgöra en prestation, t. ex. att tillhandahålla sina handelsböcker. Att beslut om utdömmande av vite alltid bör kunna överklagas av den, som drabbas av beslutet, finner de sakkunniga uppenbart. Där emot anser de ej behövt att allmänt ombud äger klaga över hithörande beslut.

Vad nu anförts om besvärsrätt vid talan från beskattningsmyndigheten till mellaninstansen bör enligt de sakkunniga givas motsvarande tillämpning beträffande besvärsrätt vid talan från mellaninstansen till regeringsrätten. Vissa begränsningar som följer av sakens natur anses härvid uppkomma beroende på hur part bestämt sin talan i lägre instans. En allmän förutsättning för besvärsrätt — vilken dock ej direkt utsäges i den föreslagna lagtexten — är för den som varit part redan i mellaninstansen, att dennas beslut gått honom emot i något avseende. Konsument eller konkurrent, som icke tidigare varit part i målet, skall kunna klaga endast om generaltullstyrelsens utslag innebär en ändring, som medfört väsentlig skada eller förlust för honom i förhållande till rättsläget efter beskattningsmyndighetens beslut.

Beträffande besvärstiden vid fullföljd av talan hos generaltullstyrelsen betecknar de sakkunniga såsom i och för sig önskvärt, att tiderna enligt lagen den 4 juni 1954 om besvärstid vid talan mot förvaltande myndighets beslut — tre respektive fem veckor — kunde bli generellt tillämpliga.

Liksom förhållandet är i taxeringsmål anses emellertid i konsumtions-skatttemål det allmännas representant icke ha möjlighet att inom en treveckorsfrist genomgå och granska alla av vederbörande beskattningsmyndighet meddelade beslut om skatt. De sakkunniga finner därför ofrånkomligt att låta allmänt ombud erhålla en avsevärt längre klagotid. Om så sker, synes det de sakkunniga rimligt att låta även den skattskyldige komma i åtnjutande av samma längre frist. Härigenom undviks också de svårigheter, som uppkommer, därest i ett och samma mål laga kraft inträder vid olika tidpunkter med avseende på olika parter.

Besvärssakkunniga har kommit till den uppfattningen att en besvärstid av två månader räknad från delgivningsdagen bör vara tillräcklig i fråga om beskattningsmyndighets beslut om skatt, vilket icke är preliminärt, såväl för allmänna ombudet som för den skattskyldige.

Vad angår lokal tullmyndighets beslut om skatt måste dock, påpekar de sakkunniga, besvärstiden göras än längre med hänsyn till bl. a. förfarandet vid tulls bestämmande. För vissa grupper av avgöranden av lokal tullmyndighet gäller nu en tvåårig frist, för andra en frist om 60 dagar. Besvärssakkunniga föreslår en generell besvärstid av sex månader, räknad från delgivningsdagen, vid talan mot alla lokal tullmyndighets beslut om skatt.

När det gäller beslut, över vilka allmänna ombudet ej får klaga, t. ex. preliminärt beslut om skatt, beslut under utredningen etc., anses den allmänna besvärstiden om tre veckor från delgivningsdagen kunna äga tillämpning. Det föreslås emellertid, närmast som en motsvarighet till reglerna om efterbeskattning vid inhemsk verksamhet, en regel om rätt för allmänt ombud att anföra besvär över lokal tullmyndighets beslut under en femårsperiod räknad från beslutets dag, för det fall att beslutet blivit felaktigt på grund av att skattskyldig i uppsåt att undandra skatt eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift.

Vid talan från generaltullstyrelsen till Kungl. Maj:t åter har besvärssakkunniga ansett reglerna i 1954 års besvärstidslag kunna tillämpas. Någon anledning att i denna instans medgiva en förlängning av den sedvanliga besvärstiden anses icke föreligga.

Besvärssakkunniga påpekar, att tredje man, som utan att tidigare ha varit part kan äga överklaga avgörande i skattefråga på grund av att detta länder honom till väsentlig skada eller förlust, regelmässigt icke delgives beslutet eller utslaget. Oavsett om fråga är om talan till generaltullstyrelsen eller till Kungl. Maj:t, kan därför icke för dennes del delgivningsdagen användas som utgångspunkt för besvärstiden. Besvärssakkunniga föreslår därför, att såvitt angår klagande, varom nu är tal, besvärstiden i angivna fall i stället skall beräknas från beslutets dag. Har konsument eller konkurrent uppträtt som part i besvärs mål hos generaltullstyrelsen, räknas givetvis besvärstiden för honom liksom för andra parter vid talan till Kungl. Maj:t på vanligt sätt från delgivningen av utslaget i målet.

Besvärssakkunniga har ansett det önskvärt, att en möjlighet till anslut-

ningsvad införes även på konsumtionsbeskattningens område. Tiden föreslås bli tre veckor vid talan till generaltullstyrelsen och en vecka vid talan till Kungl. Maj:t.

Beträffande sättet för besvärstalans väckande föreslås regler av i huvudsak samma innebörd som i rättegångsbalken. Enligt förslaget skall besvärslagan alltid inges till beslutsmyndigheten.

Utredningen i besvärs mål föreslås uppdelad på en förberedande handläggning hos beslutsmyndigheten och den slutliga behandlingen hos besvärsmyndigheten.

Beslutsmyndigheten föreslås skola få till uppgift att ombesörja förberedelsen i målet genom att inhämta skriftlig förklaring från klagandens motpart, avgiva eget utlåtande och därpå sammanställa och till besvärsmyndigheten insända besvärssakten i målet. I tullmålen, där den skattskyldiges motpart — allmänna ombudet — kan antagas bli placerad hos generaltullstyrelsen, kan, påpekar de sakkunniga, den föreslagna ordningen förefalla mindre praktisk vid talan från beskattningsmyndigheten till den första besvärslinstansen. Då skattskyldig överklagar beslut av beskattningsmyndigheten blir följden att besvärssakten, sedan besvärslagan inkommit, först måste skickas till allmänna ombudet hos generaltullstyrelsen för yttrande, därefter åter till den lokala tullmyndigheten för eventuell komplettering och utlåtande från denna myndighet samt slutligen tillbaka till generaltullstyrelsen för avgörande. Även om denna procedur kan synas mindre rationell, anser de sakkunniga dock, att olägenheterna därav icke är så stora, att de kan motivera särregler för tullmålens del vid talan till generaltullstyrelsen.

Den slutliga utredningen skall enligt förslaget ankomma på besvärsmyndigheten. I lagförslaget har regler om förfarandet endast upptagits för generaltullstyrelsens vidkommande.

Vad angår regeringsrätten har de sakkunniga utgått från att förfarandet där regelmässigt icke bör bindas av föreskrifter i speciallagstiftning, vilka kanske skulle få varierande utformning från ett rättsområde till ett annat. Så länge någon allmän lagstiftning om förfarandet hos regeringsrätten icke finnes, får det alltså liksom hittills ankomma på denna att på grundval av rättegångsbalkens regler själv närmare utforma sitt förfarande.

Besvärssakkunniga betonar vikten av att besvärsmyndigheten aktivt verkar för att utredningsmaterialet i varje mål blir så fylligt som kräves för att ett riktigt avgörande skall kunna träffas. Den bör exempelvis, om en brist i materialet på någon betydelsefull punkt kan konstateras och parterna icke självmant avhjälpa densamma, icke slå sig till ro därmed utan söka fullständiga materialet, antingen på egen hand eller med parternas medverkan. Någon uttrycklig regel härom i själva lagen har ej ansetts behövlig. Det har ansetts tillfyllest, att lagen klart angiver de utredningsbehovigheter, som tillkomma besvärsmyndigheten.

Besvärssakkunniga har utgått från den allmänna grundsatsen att be-

svärsmyndigheten i princip bör vara utrustad med samma utredningsmöjligheter som beslutsmyndigheten. Generaltullstyrelsen bör sålunda enligt de sakkunniga vid behandling av besvärsmål ha tillgång till i första hand alla de befogenheter i utredningshänseende, som tillkommit beskattningsmyndigheten i målet. Därutöver pekar de sakkunniga på behovet av att kunna anordna muntlig handläggning. Emellertid framhålles, att denna utredningsmöjlighet — bl. a. med hänsyn till kostnaderna för den enskilde — måste användas med urskillning. Avgörandet om förhör skall anordnas föreslås skola alltid ytterst ligga hos generaltullstyrelsen.

Uttryckliga bestämmelser föreslås om rätt för part att erhålla del av allt material av betydelse i ett besvärsmål. Samma skyldighet att uppteckna uppgift, som förutses kunna sedermera vinna beaktande vid målets avgörande, vilken stadgas för beskattningsmyndigheten, skall gälla även för besvärsmyndigheten i besvärsförfarandet. Vidare skall tydligt utsägas, att part äger rätt att fritt förebringa bevisning i saken och utveckla sin talan.

Beträffande generaltullstyrelsens utslag stadgas i förslaget, att det skall innehålla de skäl, på vilka avgörandet grundas, samt klagobesked. Utslag och beslut skall skriftligen delgivas parterna.

Frågor om verkställighet m. m. har lösts på i huvudsak samma sätt som i annan skattelagstiftning.

Bl. a. med hänsyn till de regler i förslaget som innebär, att beskattningsmyndighets beslut regelmässigt skall lända till omedelbar efterrättelse, har de sakkunniga ansett det påkallat att i lagstiftningen en bestämmelse intages, som uttryckligen bemyndigar generaltullstyrelsen att besluta om inhibition beträffande överklagat beslut i avvaktan på besvärsmålets avgörande. Att regeringsrätten äger att i där anhängiga besvärsmål besluta om inhibition anses följa av allmänna grundsatser.

Vad härefter angår generaltullstyrelsens egna utslag föreslås de enligt en särskild bestämmelse skola, såvitt de icke avse utdömande av vite, lända till omedelbar efterrättelse, ett stadgande som för övrigt föreslås få avseende även å de beslut, generaltullstyrelsen enligt lagförslaget har att fatta i första instans, t. ex. beslut om utredningsåtgärd i besvärsmål. Av bestämmelserna i lagförslaget framgår särskilt, att utslag som innebär ändring i tidigare beslut om skatt avses skola lända till omedelbar efterrättelse. Skatt, som på grund av utslag i besvärsmål skall erläggas utöver vad redan guldits, skall sålunda, så snart beskattningsmyndigheten bestämt tiden härför, genast inbetalas. På motsvarande sätt skall även beslut, som föranleder återbetalning av tidigare gulden skatt, omedelbart verkställas.

Besvärssakkunniga har icke ansett särregler om särskilda rättsmedel på förevarande beskattningsområde erforderliga. De i förvaltningsförfarandet vanligen brukade särskilda rättsmedlen, resning och återställande av försutten tid, anses vara tillfyllest.

Remissyttrandena

De allmänt tillstyrkande uttalanden, som redovisats i det föregående, gäller i regel även de föreslagna besvärreglerna. Så är fallet med det generella tillstyrkande av de i betänkandet upptagna förslagen som gjorts av *Sveriges advokatsamfund*. I yttrandet från *näringslivets skattedelegation* framhålles, att det föreliggande förslaget till bestämmelser om kontradiktorisk utformning av besvärsförfarandet i konsumtionsskattemål m. m. synes väl ägnat att avhjälpa påtagliga brister i det rättsskydd varpå den enskilde med fog kan göra anspråk. *Sveriges köpmannaförbund* finner de föreslagna besvärreglerna i stort sett tillfredsställande.

Kritik har emellertid också anförts i flera yttranden. Diskussionen har härvid främst gällt instansordningen och särskilt förslaget att generaltullstyrelsen skulle inskjutas som besvärinstans mellan kontrollstyrelsen och regeringsrätten.

Att instansordningen i konsumtionsskattemål skall omfatta tre instanser har i allmänhet godtagits. Tveksamhet på denna punkt eller, i några fall, direkt avstyrkande uttalanden har dock framkommit.

Överståthållarämbetet har intet att erinra mot den föreslagna treinstansordningen med hänsyn särskilt till önskemålet att ett skattemål, vilket kommer under högsta instansens prövning, är allsidigt och grundligt utrett, ett önskemål, som knappast kan tillgodoses, om målet, innan det kommer till högsta instansen, handlagts allenast i en instans, vilken dessutom har att fungera som fiscus.

Kammarrätten anser i likhet med de sakkunniga, att en treinstansordning, såsom i tullmål, bör eftersträvas och att denna kan åvägbringas genom att en mellaninstans inskjutes mellan organen i första och sista instans.

Direkt tillstyrkande uttalanden göres även av *länsstyrelsen i Värmlands län* samt *Svensk industriförening*.

I flertalet övriga yttranden har treinstanssystemet biträtts i den formen, att någotdera av de diskuterade alternativen för en mellaninstans — kammarrätten eller generaltullstyrelsen — förordats.

En mera tveksam hållning intar *statskontoret*, som anför följande.

För närvarande finnes beträffande de flesta skattefrågor, som beröra inom landet utövad verksamhet, endast en besvärinstans, regeringsrätten. Detta förhållande är enligt de sakkunniga knappast tillfredsställande. Då endast ett fåtal besvärmål behandlats av regeringsrätten, förefaller det emellertid icke, som om de skattskyldiga i större utsträckning varit missnöjda med beskattningsmyndigheternas beslut i skatteärendena. Statskontoret föreställer sig även, att införande av regler om förfarandet hos beskattningsmyndighet i enlighet med vad som föreslagits samt möjlighet för de skattskyldiga att erhålla förhandsbesked skulle väsentligt minska anledningarna till förefintligt missnöje mot handläggningen av frågor rörande indirekta skatter. Det vill därför förefalla statskontoret, som om frågan om införandet av mellaninstans beträffande dessa skatteärenden icke vore av

den angelägenhetsgrad, att den icke kunde anstå till prövningen av besvärssakkunnigas kommande förslag om administrativa besvär eller frågan om införandet av nya konsumtionsskatter blir aktuell.

Kontrollstyrelsen anser det visserligen vara tvivel underkastat, huruvida ur rättssäkerhetssynpunkt något mera väsentligt står att vinna genom inskjutande av en instans mellan styrelsen och regeringsrätten. Styrelsen vill emellertid icke motsätta sig den föreslagna ordningen med tre instanser.

Kommerskollegium har i och för sig icke något att invända mot de skäl, som åberopats till stöd för förslaget om ett treinstanssystem, men anser, att förslaget i verkligheten är ägnat att i ej obetydlig mån motverka det angivna syftet — att tillgodose rättssäkerhetens intresse — eftersom kravet på snabbhet skulle bli eftersatt.

Justitiekanslersämbetet är icke övertygat att av de i betänkandet anförda skälen ytterligare en instans bör tillskapas. Såvitt ämbetet kan förstå, bör hinder icke möta för beskattningsmyndigheterna att, trots att förfarandet hos dem ej är kontradiktoriskt, bringa ärendena i någorlunda lika väl utrett skick som de sakkunniga antager skulle bli fallet efter ärendenas prövning i en mellaninstans med ett tvåpartsförfarande.

Statens jordbruksnämnd anser det riktigt, att utredningen hos en ensidigt fiskaliskt inriktad myndighet knappast kan bli så allsidig som önskvärt är. Man synes dock enligt jordbruksnämndens mening icke med detta skäl kunna motivera införandet av en mellaninstans beträffande de ärenden, som handläggs av nämnden. Statens jordbruksnämnd är, framhålls det vidare, åtminstone i vanlig mening icke någon fiskalisk myndighet utan nämnden som sådan är ett kollegium, som sammansatts med tanke på att representera — förutom administrativ sakkunskap — såväl producenternas som konsumenternas, handelns och i viss mån förädlingsindustrins intressen. De beslut, som fattas i nämndens plenum — beslut av principiellt intresse eller av mera allmän räckvidd — är sålunda icke avsedda enbart att tillgodose det allmännas fiskaliska intresse utan utgör resultatet av en avvägning mellan de olika berörda intressena.

Nämnden vill även framhålla, att en instansordning i viss mening redan kan anses föreligga vid avgiftsärendenas handläggning inom nämnden. Då ett avgiftsärende, som har avgjorts på någon avdelning av nämndens kansli, på den avgiftsskyldiges begäran upptages till omprövning inom nämnden, verkställs denna omprövning regelmässigt av generaldirektören eller i nämndens plenum. Alla frågor angående besvär över nämndens beslut skall enligt instruktionen för nämnden — vare sig de i nämnden avgjorts i plenum eller på annat sätt — föredragas och avgöras i plenum.

När det gäller att ta ställning till frågan vilket organ som bör fungera som mellaninstans har de allra flesta remissinstanserna förordat kammarrätten. Detta gör justitiekanslersämbetet, statskontoret, kontrollstyrelsen, riksräkenskapsverket, kommerskollegium, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Uppsala, Kronobergs, Kristianstads, Skaraborgs och Värmlands län,

handelskammaren i Göteborg, Skånes handelskammare, Sveriges grossistförbund och Svensk industriförening.

Flertalet av de argument som åberopats till förmån för kammarrätten som mellaninstans återkommer i följande uttalande av *länsstyrelsen i Värmlands län*.

Det synes länsstyrelsen som om de sakkunniga i sin strävan att skapa ett så enhetligt system som möjligt och omfatta så många skatter utanför taxeringsförfarandet som möjligt låtit sig förledas till att offra något av den princip, som framför allt utgör ledstjärnan i deras arbete, nämligen rättssäkerheten. Ett enhetligt system är givetvis önskvärt och praktiskt ur många synpunkter, men bör icke göras till självändamål. Om man äventyrar, att blott till någon del inkräkta på rättssäkerheten eller att icke få det bästa möjliga i fråga om rättssäkerhet, måste, anser länsstyrelsen, önskemålet om enhetlighet skjutas tillbaka. Att valet av mellaninstans bör falla på kammarrätten ur synpunkten av rättssäkerhet, synes länsstyrelsen vara fullt klart. Detta verks ledamöter äro alla lagfarna och inordnade i en fast organisation. De besitta vidsträckt erfarenhet beträffande alla slags skatter. Generaltullstyrelsens ledamöter behöva icke vara jurister. De besitta visserligen stor erfarenhet på tullväsendets område, men torde i regel icke hava större erfarenhet av beskattningsväsendet i allmänhet.

Efter att ha erinrat om de sakkunnigas förslag att generaltullstyrelsen vid besvärsmåls avgörande skulle tillföras särskilda på viss tid förordnade ledamöter, framhåller länsstyrelsen, att ett sådant system är alltför lösligt för en förvaltningsdomstol av denna viktiga beskaffenhet. En befattningshavare, som tjänstgör enligt förordnande på viss tid, kan, uttalar länsstyrelsen, även om förordnandet icke kan återkallas under den tid det löper, i fråga om självständighet icke jämföras med en oavsättlig domare.

Enligt länsstyrelsens mening synes tullförfarandet i alla instanser kunna undantas från den nya lagstiftningen. Länsstyrelsen tillägger.

Generaltullstyrelsen skulle då lämnas i orubbat bo med sina tullmål, och kammarrätten skulle utan olägenhet kunna göras till mellaninstans för förfarandet i övrigt. Det skulle visserligen på detta sätt bliva tre i stället för två huvudtyper för förfarandet med skatter och avgifter, nämligen taxeringsförfarandet, tullförfarandet samt förfarandet vid konsumtionsbeskattning och likartade skatter. Länsstyrelsen kan dock icke inse, att någon större olägenhet skulle vara förenad härmed.

Länsstyrelsen anser emellertid icke att det finns något hinder för att göra de föreslagna reglerna för besvär förfarandet tillämpliga på tullmålen, även om instansordningen blir en annan.

Även *statskontoret, kontrollstyrelsen, riksräkenskapsverket* samt *länsstyrelserna i Uppsala och Skaraborgs län* uttalar sig för att besvärerna i tullmål alltjämt skall handläggas av generaltullstyrelsen. *Sveriges grossistförbund* framhåller, att man bör överväga en uppdelning av besvärfrågorna i varuklassificeringsfrågor och övriga besvärfrågor.

Däremot betecknar *överståthållarämbetet* det som en betydande vinst, om man kunde nå fram till en sådan ordning, att det allenast fungerade en enda central domstol, som under regeringsrätten hade att handlägga mål av-

seende såväl direkta som indirekta skatter. *Justitiekanslersämbetet, kontrollstyrelsen och länsstyrelsen i Kristianstads län* åter anger som en tänkbar lösning att ha ett fyrinstansssystem i tullmålen, varvid generaltullstyrelsens beslut skulle överklagas i kammarrätten. Justitiekanslersämbetet påpekar därvid, att de båda lägre instanserna med visst fog kan betraktas som en instans.

Länsstyrelsen i Uppsala län förordar, bl. a. med tanke på förhandsbeskeden, att mål och ärenden om konsumtionsskatter överlämnas till en inom kammarrätten särskilt konstruerad »nämnd». Denna skulle förslagsvis bestå av fem personer, varav länsstyrelsen tänker sig två eller tre ledamöter jämte lämpligt antal suppleanter utsedda bland personer utanför kammarrätten och med direkt kontakt med näringslivet.

Besvärssakkunnigas förslag om generaltullstyrelsen som mellaninstans tillstyrkes av kammarrätten, statens organisationsnämnd, länsstyrelserna i Östergötlands och Gävleborgs län, näringslivets skattedelegation och Sveriges köpmannaförbund.

Näringslivets skattedelegation yttrar följande.

Till förmån för förslaget att generaltullstyrelsen icke blott bör meddela bindande förhandsbesked utan även fungera som besvärsprovande mellaninstans i ärenden rörande konsumtionsbeskattning talar först och främst den omständigheten, att de vid vederbörande skatteförfattningar fogade förteckningarna över skattepliktiga varor i stor utsträckning anknutits till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning, varigenom skatteförfattningens tolkning närmast blir av tullteknisk art. Även om det ur principiella synpunkter med visst fog kan göras gällande att kammarrätten borde vara mellaninstans jämväl i beskattningsmål av förevarande slag, synes de skäl besvärssakkunniga anfört för sitt förslag att anförtro generaltullstyrelsen förevarande uppgifter väga så tungt, att vi anser oss böra tillstyrka detta förslag.

Vi förutsätter emellertid, att generaltullstyrelsen vid besvärsprovningen och meddelande av förhandsbesked får kollegial sammansättning med sådant juridiskt inslag som besvärssakkunniga förordar samt att talan mot generaltullstyrelsens beslut såsom i betänkandet föreslås får fullföljas till regeringsrätten.

Statens organisationsnämnd vill, om det ur rättssäkerhetssynpunkt anses erforderligt att införa en mellaninstans i alla mål rörande konsumtionsbeskattning, icke motsätta sig att generaltullstyrelsen försöksvis göres till en sådan mellaninstans, när detta torde vara det minst kostnadskrävande sättet att lösa frågan. Skulle det emellertid visa sig, att antalet besvärsmål tenderar att växa väsentligt utöver det nuvarande antalet, vilket kan tänkas bliva fallet antingen såsom en följd av det ändrade förfarandet eller på grund av utökad indirekt beskattning, torde frågan böra tagas upp till förnyad prövning.

Kammarrätten finner, att sakliga skäl talar för att generaltullstyrelsen blir en gemensam mellaninstans för tullmål och nu gällande indirekta skatter, som uppbäres i samband med införsel till eller utförsel från riket. I

enlighet med förslaget bör därvid vissa ändringar vidtagas i bestämmelserna för generaltullstyrelsens sammansättning vid avgörande av besvär, så att målen erhåller en kollegial handläggning.

Kammarrätten har således intet att erinra emot den föreslagna instansordningen i fråga om de konsumtionsskatter, som nu utgår. Därest det framdeles skulle införas en allmän konsumtionsskatt eller eljest någon konsumtionsbeskattning, som har närmare anknytning till inkomstskattetaxeringen, synes emellertid enligt kammarrättens mening övervägande skäl tala för att beträffande sådana skatteformer kammarrätten i stället för generaltullstyrelsen införas i instansordningen.

Generaltullstyrelsen vill icke i princip motsätta sig att inträda som mellaninstans för nu ifrågavarande skattemål. Det av besvärssakkunniga här om framlagda förslaget giver emellertid styrelsen anledning till erinringar i följande avseenden.

Enligt förslaget skulle Generaltullstyrelsen efter besvär pröva icke blott av Styrelsen underordnade myndigheter fattade beslut utan även beslut, som fattats av myndigheter vilka äro sidoordnade Generaltullstyrelsen. Att en myndighet skall pröva besvär över beslut av sidoordnade myndigheter bör dock enligt Styrelsens mening ske endast under förutsättning, att de överklagade ärendena beröra områden, där besvärsmyndigheten har speciell sakkunskap. Vad angår andra i betänkanDET avsedda skatteärenden än sådana, som handläggas av tullmyndighet, har Generaltullstyrelsen dylik sakkunskap allenast i fråga om ärenden, som i första instans handläggas av Kontrollstyrelsen och Jordbruksnämnden, och därvid endast i den mån ärende avser fråga om varas klassificering. Klassificeringsfrågorna i dessa fall beröra emellertid för närvarande blott ett fåtal varuslag. Såvitt Styrelsen kan finna är sålunda sambandet mellan de skatter, på vilka den föreslagna lagstiftningen är avsedd att tillämpas, icke så markerat, att gemensam mellaninstans kan anses nödvändig.

Styrelsen anser i likhet med de sakkunniga, att generaltullstyrelsens roll som besvärsprövande myndighet i tullmålen icke bör överflyttas på kammarrätten. En överflyttning skulle, såsom de sakkunniga framhållit, leda till alltför stora organisatoriska förändringar av generaltullstyrelsens verksamhet. Det framhålles vidare, att befogenheten att pröva besvär över lokala tullmyndigheters beslut är en väsentlig förutsättning för att styrelsen skall kunna fullgöra sina åligganden i fråga om ledningen av tulltaxeringsarbetet.

Gentemot besvärssakkunnigas förslag om styrelsens sammansättning vid prövning av besvärsmål framhålles, att genomförandet av förslaget skulle innebära, att beträffande innehavarna av minst fyra tjänster inom styrelsen skulle uppställas fordringar på juridisk kompetens. För styrelsen är det, påpekas det, av vikt, att tillsättande av och förordnande å tjänster i styrelsen kan ske främst med hänsynstagande till vederbörandes sakkunskap på de olika områdena. Kompetensvillkor, som här avses, torde enligt styrelsens mening under alla förhållanden icke lämpligen kunna föreskrivas i fråga om tjänster, där särskilda krav måste uppställas på innehavarnas sakkunskap på tulltaxeringsområdet. Detta skulle kunna leda till att, om

kravet på ledamöternas juridiska utbildning bibehålles, icke någon av ledamöterna i styrelsen vid prövning av besvärsmål i tulltaxeringsärenden hade sådan särskild sakkunskap.

Styrelsen motsätter sig därför bestämt det föreslagna behörighetsvillkoret.

Statens jordbruksnämnd framhåller, att generaltullstyrelsen är en myndighet med rent fiskaliska uppgifter och att de sakkunniga själva angivit ett sådant förhållande som en nackdel i förevarande sammanhang. Styrelsens sakkunskap får enligt nämnden också sägas vara ganska speciell och närmast avseende vissa förhållanden i samband med avgifter, som utgår vid införseln av varor. I fråga om de avgifter, som utgår i samband med inhemsk verksamhet, torde generaltullstyrelsen däremot i huvudsak stå främmande för problemställningarna. Vid ett val mellan styrelsen och den andra ifrågasatta myndigheten — kammarrätten — som mellaninstans vill nämnden dock uttala den förmodan, att styrelsen med hänsyn till sin sakkunskap inom vissa delar av det ifrågavarande arbetsområdet är lämpligare.

Sveriges lantbruksförbund kritiserar de i betänkandet föreslagna organisatoriska ändringarna i generaltullstyrelsen. Förbundet framför tanken att samtliga beskattningmyndigheter får utgöra prövningsinstanser för sina mål men då, på sätt föreslagits i fråga om generaltullstyrelsen, med kollegial sammansättning.

Den i betänkandet föreslagna besvärsordningen, innebärande ett tvåpartsförfarande mellan den skattskyldige och ett allmänt ombud, har godtagits i flertalet yttranden. Direkt tillstyrkande uttalanden föreligger från länsstyrelserna i Uppsala och Norrbottens län, utredningen angående redogöraransvaret m. m. samt näringslivets skattedelegation. I avstyrkande riktning uttalar sig däremot justitiekanslersämbetet, generaltullstyrelsen, kontrollstyrelsen, riksräkenskapsverket, kommerskollegium och statens jordbruksnämnd.

Länsstyrelsen i Norrbottens län finner det välgrundat att enligt mönster från taxeringsprocessen införa ett partsförhållande mellan den enskilde och ett ombud för det allmänna.

Näringslivets skattedelegation uttalar, att förslaget om kontradiktorisk utformning av besvärsförfarandet synes väl ägnat att avhjälpa påtagliga brister i rättsskyddet.

Justitiekanslersämbetet framhåller till en början följande.

Nu rådande ordning, att ett verkligt besvärsförfarande, med två likställda parter, icke finnes, kan naturligen lätt nog, särskilt ur teoretisk synpunkt, ge anledning till frågan, om icke ett sådant förfarande bör anordnas. Härigenom skulle kronan i högre instans företrädas, icke såsom nu synes vara fallet — åtminstone i viss mån — av beskattningsmyndigheten, utan av ett från denna fristående, självständigt organ. Måhända skulle på detta sätt statens anspråk å skatt kunna starkare göras gällande. Beskattningsmyndigheternas anseende för objektivitet kunde vidare komma att främjas, om de befriades från rollen att i högre instans tillse statens anspråk; i allt fall skulle underlaget för en allmänhetens föreställning, att nämnda myndig-

heter vore fiskaliskt inriktade, minskas. Den sålunda antydda uppfattningen om önskvärdheten av ett tvåpartssystem i besvär förfarandet torde icke kunna fränkännas visst fog, framförallt principiellt sett.

Emellertid måste enligt justitiekanslersämbetets bedömande det praktiska behovet av ändrade regler fölla utslaget. Om rådande system i verkligheten fungerar bra eller i allt fall i huvudsak nöjaktigt, bör förslag till ändring, om än teoretiskt välgrundade, ej få leda till en omläggning, som sannolikt skulle bli både dyrbar och omständlig. Ämbetet påpekar, att i det överväldigande antalet fall föreliggande beskattningsspörsmål torde vara klara och fråga om överklagande av beskattningsmyndighetens beslut ej uppkomma. Att då anställa ett större eller mindre antal ombudsmän med uteslutande uppgift i första hand att gå igenom beskattningsmyndigheternas otaliga beslut för att pröva, om kronans fiskaliska anspråk behörigen iakttagits anser ämbetet ej böra komma i fråga.

I sådana fall, där verklig ovisshet råder, huru en beskattningsfråga bör bedömas, och myndigheten finner kronans anspråk ej kunna bifallas, kunde kanske, fortsätter ämbetet, ett underställningsförfarande anordnas och i så fall i högre instans en representant för det allmänna finnas, som hade till särskild uppgift att bevaka kronans rätt. Även då enskild klagade, vore det möjligen av värde, att en sådan representant företrädde kronan i klagoinstansen. Måhända borde alltså, uttalar ämbetet, ett tvåpartsförfarande i begränsad omfattning övervägas, men även dess införande torde böra bero å det behov därav, som i praktiken framträtt.

Statskontoret uttalar, att det ur allmänrättsliga synpunkter icke synes vara något att erinra mot det föreslagna tvåpartsförfarandet. Då någon närmare utredning om de allmänna ombudens inplacering i förvaltningen och kostnaderna för deras verksamhet icke föreligger, kan statskontoret emellertid icke bedöma, om kostnaderna för ombudsorganisationen står i rimligt förhållande till de fördelar i olika hänseenden, som enligt de sakkunniga skulle vinnas.

Kontrollstyrelsen anser det starkt kunna ifrågasättas, huruvida ett tvåpartsförfarande ur rättssäkerhetssynpunkt har så stor betydelse, som de sakkunniga gör gällande, eller är erforderligt i ärenden av den art, som det här är fråga om. Styrelsen vill för sin del i princip icke motsätta sig att det föreslagna tvåpartsförfarandet kommer till stånd. Den vill dock ifrågasätta att med införandet av detta förfarande finge anstå i avvaktan på att frågan om ordningen för det allmänna talan mot förvaltningsmyndighets beslut i sin helhet blivit föremål för prövning.

Beträffande det allmänna ombudets ställning hos styrelsen anföres följande.

Ombudet skulle såvitt av betänkandet kan utläsas vara en befattningshavare hos styrelsen men ha en gentemot styrelsen oavhängig ställning. En sådan status kan väl tänkas för en myndighets befattningshavare, som granskar myndigheten underlydande förvaltningsars beslut och ges möjlighet att, därest hans mening rörande ett visst beslut icke delas av myndigheten, föra

frågan vidare till nästa instans. Det allmänna ombudet hos kontrollstyrelsen skulle emellertid granska samtliga styrelsens egna skattebeslut, i den mån dessa icke utgjorde preliminära beslut eller beslut under utredningen. Med hänsyn härtill och till att det allmänna ombudet icke kan antagas få tid övrig för andra göromål än sådana som direkt beror av ombudsmannskapet, torde ombudet i allt fall icke böra vara befattningshavare hos kontrollstyrelsen.

Även *riksräkenskapsverket* befarar svårigheter från organisatoriska synpunkter samt yttrar härom.

Utredning och kontroll skall ju åvila beskattningsmyndigheten. Det blir alltså denna myndighet som bestämmer närmare om arten och omfattningen härav. Det allmänna ombudet skall i princip ha en självständig ställning, även om han lokalt är knuten till beskattningsmyndigheten, ungefär som ett advokatfiskalsämbete. Men det synes inte vara avsett att han till sitt förfogande skall ha någon motsvarande kontrollapparat utan han förutsättes tydligen skola agera inom ramen av de åtgärder som myndigheten vidtagit. En viss risk synes då föreligga för att allmänna ombudet blir bundet av myndighetens dispositioner och att det hela leder till en skäligen meningslös omprövning av alla beslut. Det får väl vidare förutsättas att allmänna ombudet skall ha samma förutsättningar för att pröva beslutens riktighet över hela linjen som beskattningsmyndigheten som sådan. Rekryteringsmöjligheterna bli sålunda till synes begränsade.

Kommerskollegium hänvisar bl. a. till att tvåpartsförfarandet skulle fördröja det slutliga avgörandet av konsumtionsskattemålen.

Statens jordbruksnämnd är för sin del icke övertygad om behovet och lämpligheten av ett allmänt ombud på nämndens område. Därest ombudet fortlöpande skall kontrollera riktigheten av jordbruksnämndens plenibeslut i avgiftsfrågor och av tillämpningen av dem i de enskilda fallen inom nämndens kansli, torde uppgiften bli så omfattande och svårbemästrad, att den icke kan skötas av en enda person. Verksamheten skulle till sin natur endast innebära en dubblering av de bedömningar, som skett inom nämnden och dess kansli. För dessa bedömningar kräves, uttalar nämnden, bland annat fullständig kännedom om gällande jordbruks- och fiskprisregleringar samt omfattande insikter i marknadsförhållandena inom och utom landet.

Generaltullstyrelsen delar icke besvärssakkunnigas betänkligheter beträffande riskerna, att tjänstemän, som har att besluta i skatteärende, på grund av redogöraransvaret i tveksamma fall skulle tillämpa det för den skattskyldige oförmånligaste alternativet för att förebygga krav mot sig själva och därigenom försvåra upprätthållandet av objektivitetsprincipen i första instans. Så som redogöraransvaret för närvarande är utformat i tullverket har detsamma enligt styrelsens erfarenhet mycket liten betydelse i detta sammanhang.

Styrelsen påpekar vidare, att det föreslagna kontradiktoriska förfarandet inom styrelsen skulle ställa ökade krav på den enskilde klagande samt att det skulle föranleda omgång. I sistnämnda hänseende anföres bl. a. följande.

Vid av enskild anförda besvär torde, åtminstone såvitt angår besvär över beslut av lokal tullmyndighet, besvärsskriften sällan giva tillräckligt underlag för bedömande av den omstridda rättsfrågan. I sådana fall är det praktiskt taget omöjligt för det allmänna ombudet att yttra sig i målet, innan den lokala tullmyndigheten verkställt utredning och avgivit eget utlåtande. Tullmyndigheten, som därefter skall yttra sig över vad allmänna ombudet andragit, måste således två gånger utlåta sig i ärendet.

Hos lokala tullmyndigheter behandlas årligen omkring två millioner varuposter, vilka var och en föranleder ett beskattningsbeslut. Varuprov insändas i allmänhet icke till Styrelsen, och någon ändring härutinnan torde av praktiska skäl icke kunna genomföras. Enär allmänt ombud ofta icke utan tillgång till prov å varan kan bedöma riktigheten av beskattningsmyndighetens beslut, bli hans möjligheter att själv anföra besvär begränsade.

Allmänt ombud kan sålunda, åtminstone beträffande beslut av lokala tullmyndigheter, icke utöva självständig verksamhet i den utsträckning, som de sakkunniga förutsatt.

De sakkunnigas förslag att avskaffa anmärkningsförfarandet och redogöraransvaret inom den tilltänkta lagstiftningens område behandlas ingående av *utredningen angående redogöraransvaret m. m.*, som anför.

Beträffande sådana konsumtionsskatter som uppbäras av kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden förekommer i stort sett icke någon debiteringsgranskning hos revisionsmyndighet. Formellt sett äger väl riksräkenskapsverket granska riktigheten av dylika debiteringsåtgärder och framställa anmärkningar på grund härav; därav följer emellertid icke utan vidare, att vederbörande skattskyldiga kunna i anmärkningsmål, såsom fallet är beträffande direkta skatter, åläggas utgiva skatt, som felaktigt icke debiterats. Härför torde erfordras särskild bestämmelse i vederbörlig skatteförfattning; dylik saknas t. ex. i varuskatteförordningen (jämför 70 § uppbördsförordningen). Det skulle väl även verka stötande att sedan lång tid förflutit från det skattskyldigheten inträtt utkräva konsumtionsskatt av skattskyldig, som icke kan anses hava genom prissättningen på varan uttagit skattebeloppet av konsumenten. Med hänsyn till vad nu anförts synes ett förfarande sådant som det föreslagna komma att vara till fördel för det fiskaliska intresset beträffande skatter och avgifter, vilka uppbäras av kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden. Och för den skattskyldige skulle det — bortsett från andra för honom förmånliga verkningar av detsamma, t. ex. införandet av institutet förhandsbesked — innebära den fördelen, att han efter kortare tid än vad nu är fallet kan vara förvissad om att beskattningsmyndighetens möjlighet att påföra skatt är utesluten.

Inom tullverket gäller ett subsidiärt redogöraransvar, grundat på försumelse. Sedan detta år 1928 infördes, lär det ha medfört ersättningsskyldighet för redogörare endast i ett par fall. Då, såsom ovan framhållits, kontrollstyrelsens och jordbruksnämndens verksamhet såsom beskattningsmyndigheter i stort sett icke är föremål för debiteringsgranskning, aktualiseras i praxis icke här något redogöraransvar. Erinras må f. ö., att några formliga beskattningsbeslut vanligen icke meddelas beträffande de skatter, varom här är fråga, samt att det då kan vara osäkert om något redogöraransvar överhuvudtaget uppkommit och, därest så likväl skulle vara fallet, vem som ådragit sig detsamma. På grund av vad sålunda anförts torde redogöraransvaret praktiskt taget sakna betydelse för statens möjlighet att utfå för lågt debiterad konsumtionsskatt. Det sist sagda gäller även nöjesskatt, som i ett visst hänseende avsetts möjligen böra inbegripas i det föreslagna förfarandet.

I vad mån redogöraransvaret, ehuru det icke utkräves, likväl leder till ökad noggrannhet vid skattepåföring låter sig givetvis icke med säkerhet avgöra; utredningen anser sig emellertid kunna antaga, att ansvaret även i detta hänseende är skäligen betydelselöst.

Utredningen finner således, att redogöraransvaret i sin nuvarande form torde kunna utan olägenhet avskaffas på det skatteområde, för vilket det föreslagna förfarandet är avsett att tillämpas. Därest så sker, synes det enligt utredningens mening icke heller påkallat att här införa någon ny form av redogöraransvar. Utredningen säger sig ha anledning uttala denna mening också av det skälet, att utredningens arbete torde leda till förslag om avskaffande av redogöraransvaret på statsförvaltningens alla områden.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län anser, att redogöraransvaret bör bortfalla vid alla former av beslut rörande skattepåföring. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör, med hänsyn till de sakkunnigas förslag om tillsättande av allmänna ombud med behörighet att överklaga beslut rörande skattepåföring, möjligheten att avskaffa redogöraransvar för skattepåföring utan men för statsverkets intressen kunna tillvaratagas i samband med ny lagstiftning.

Besvärssakkunnigas förslag om vilka beslut som skall kunna överklagas har tillstyrkts av *kontrollstyrelsen* och har av övriga remissinstanser i huvudsak lämnats utan erinran. Dock har *överståthållarämbetet* och *länsstyrelsen i Norrbottens län* vänt sig mot förslaget att talan skall få föras mot beslut om vitesföreläggande. Härvid uttalar ämbetet, att det synes tveksamt om icke de sakkunnigas förslag kommer att leda till att vitesproceduren onödigtvis fördröjes. Länsstyrelsen ifrågasätter, om ej den i taxeringsförordningen stadgade ordningen borde vara tillfyllest, nämligen att endast beslut om utdömande av vite må överklagas men att vid prövning härutinnan jämväl frågan om vitet bort föreläggas tages till bedömande.

Den utformning som reglerna om besvärsrätt erhållit i betänkandet har tillstyrkts av kontrollstyrelsen och lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. I några yttranden göres dock vissa erinringar.

Förslaget att tredje man — konsument, konkurrent el. likn. — skall få besvärsrätt avstyrkes av kammarrätten, generaltullstyrelsen, kommerskollegium och länsstyrelsen i Norrbottens län.

Kammarrätten framhåller, att avfattningen av bestämmelsen om besvärsrätt för tredje man är så allmän, att dess innebörd framstår som oklar. I yttrandet anföres vidare.

Det synes uppenbart, att det för en enhellig rättstillämpning i denna centrala fråga är av synnerlig betydelse, att utrymme icke lämnas för skilda tolkningar. Det måste även giva anledning till allvarliga betänkligheter, att sålunda tredje man skulle tillåtas ingripa i ett rättsförhållande mellan skattskyldig och det allmänna, måhända den skattskyldige till nackdel. Så som bestämmelsen är avfattad lär det icke kunna förhindras, att den därigenom givna besvärsrätten kan komma att utnyttjas för ändamål, som icke äro avsedda.

Kommerskollegium framhåller, att genom den föreslagna bestämmelsen ytterligare ovissa omständigheter införes i förfarandet och i hög grad tynger detta.

Länsstyrelsen i Norrbottens län förordar, i stället för den föreslagna besvärsrätten, att tredje man tillerkännes rätt till intervention i skatteprocessen. Besvärsrätt för tredje man bör dock enligt länsstyrelsens mening föreligga i fråga om förhandsbesked.

Å andra sidan uttalar *länsstyrelsen i Skaraborgs län*, att bestämmelserna om tredje mans besvärsrätt bör utformas så att denna rätt inte blir illusorisk.

Länsstyrelsen i Uppsala län anser, att det allmänna ombudet skall äga överklaga även preliminära beslut.

Utredningen angående redogöransvaret m. m. åter föreslår att allmänna ombudets befogenheter utvidgas så, att ombudet kan yrka efterbeskattning. Det framhålles bl. a., att en sådan rätt skulle vara av värde för enhetlighet vid tillämpning av efterbeskattningsreglerna.

I fråga om besvärstidernas längd och utgångspunkten för deras beräkning har *kontrollstyrelsen* icke någon erinran.

Kammarrätten finner, att det såväl ur allmänhetens som ur myndigheternas synpunkt skulle vara mest rationellt om endast en besvärstid föreskrevs.

Om allmänt ombud icke tillerkännes besvärsrätt, anser *kommerskollegium*, att besvärstiden överlag kan bestämmas till tre veckor.

Å andra sidan uttalar *Sveriges hantverks- och småindustriorganisation*, att den föreslagna besvärstiden om tre veckor vid fullföljd av talan hos regeringsrätten är för kort. Organisationen förordar en tid av två månader.

Generaltullstyrelsen förordar, att möjlighet införes för parterna att genom nöjdförklaring förkorta besvärstiden.

Vad besvärssakkunniga föreslagit om sättet för besvärstalans väckande och om utredningen i besvärsmål tillstyrkes av *kontrollstyrelsen*.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län ifrågasätter om utlåtande från besvärmyndigheten bör vara obligatoriskt, då handläggningen av målen härigenom fördröjes och parternas yttranden ofta torde vara tillfyllest för besvärspövrningen.

I sammanhanget torde ytterligare få erinras om de synpunkter på det allmänna ombudets medverkan i förfarandet som tidigare återgivits.

Länsstyrelserna i Kronobergs, Kristianstads och Norrbottens län förordar, i motsats till de sakkunniga, att ett särskilt extraordnärt rättsmedel, motsvarande besvär i särskild ordning enligt taxeringsförordningen, skapas för de skattskyldiga.

Härvid framhåller *länsstyrelsen i Kronobergs län*, att om en skattskyldig av godtagbar anledning först efter den ordinarie besvärstidens utgång kommer till insikt om ett beskattningsbesluts oriktighet, bör enklare medel än resning och återställande av försutten tid stå honom till buds.

Länsstyrelsen i Kristianstads län erinrar om möjligheten att man först efter den vanliga besvärstidens utgång upptäcker, att ett beslut blivit felaktigt till följd av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

Departementschefen

Över kontrollstyrelsens beslut i skattefrågor äger endast den skattskyldige besvara sig. Någon representant för det allmänna, som kan överklaga besluten, respektive avge genmäle på den skattskyldiges besvär, finns inte. Rent formellt kan en överprövning av besluten åstadkommas från det allmännas sida genom anmärkningsförfarande. I praktiken har emellertid detta förfarande inte någon betydelse.

Den skattskyldiges besvär upptas direkt av den högsta instansen, d. v. s. regeringsrätten. Någon prövning av domstol eller annat därmed jämförligt organ föregår alltså inte avgörandet i högsta instans.

Denna ordning ger utrymme för viss kritik från principiella utgångspunkter. Avsaknaden av reella möjligheter för det allmänna att överklaga kontrollstyrelsens beslut kan åtminstone teoretiskt tänkas inverka på styrelsens ståndpunktstaganden. Det har visserligen uttalats, att beskattningsmyndigheterna utan hänsyn till de fiskaliska intressena försöker nå fram till avgöranden som är materiellt riktiga. Att så även är fallet finns det i och för sig inte anledning betvivla. Detta hindrar emellertid inte, att beskattningsmyndigheternas avgöranden i allmänhetens ögon kan framstå såsom influerade av fiskaliska intressen.

Beträffande instansordningen är det i vårt land vedertaget att i frågor, som har nämnvärd betydelse inom rättslivet, åtminstone två klagoinstanser skall stå till buds. För att säkerställa att utredningen i den högsta instansen blir tillfredsställande anses parterna böra ha haft möjlighet utföra sin talan i en lägre klagoinstans och genom dennas avgörande få vägledning för processen i den högsta instansen. Det synes också stå bättre i överensstämmelse med regeringsrättens ställning av prejudikatinstans att mål, som föres dit, dessförinnan prövats av annan domstol eller därmed jämförligt organ.

För att råda bot på dessa brister har besvärssakkunniga föreslagit, att det allmännas intressen i besvärsmålen skall bevakas av ett allmänt ombud, med ställning motsvarande taxeringsintendentens i fråga om den direkta beskattningen, samt att en besvärinstans skall inskjutas mellan kontrollstyrelsen och regeringsrätten. Förslaget har i allmänhet hälsats med tillfredsställelse, även om röster inte saknats för uppfattningen att förslaget går längre än som motsvarar det praktiska behovet.

För egen del anser jag, att de nyss redovisade principiella synpunkterna har sådan vikt, att förslaget bör genomföras. Den tvekan som kommit till uttryck på vissa håll sammanhänger kanske framför allt med farhågor för ökade kostnader. I anledning härav torde få framhållas, att den av mig förordade ordningen på området, såsom framgår av det följande, inte torde komma att föranleda nämnvärda kostnadsökningar. Vidare bör beaktas, att införandet av en mellaninstans kan bidra till att begränsa antalet mål i regeringsrätten, något som skulle kunna få viss betydelse, om besvärshänsikten i konsumtionsskattemål skulle öka i framtiden.

Införes enligt vad jag här förordat regler om rätt för allmänt ombud att överklaga beskattningsmyndighetens beslut, kan, såsom besvärssakkunniga föreslagit och utredningen rörande redogöran svaret tillstyrkt, anmärkningsförfarandet slopas i fråga om beslut rörande ifrågavarande skatter.

Besvärssakkunnigas förslag, att generaltullstyrelsen skall tjänstgöra som mellaninstans har mött åtskillig kritik. Jag har i det föregående uttalat mig för att den nya lagstiftningen bör ges en mera begränsad räckvidd än de sakkunniga tänkt sig. Den bör endast gälla skatter som kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden uppbär efter deklARATION, medan tullmålen — även i vad angår upptagande av nyssnämnda skatter vid in- eller utförsel — bör lämnas utanför. Med denna utgångspunkt saknar jag anledning att närmare ingå på den diskussion som förts i frågan. Av betänkandet framgår nämligen, att även de sakkunniga ansett, att under sådana förutsättningar endast kammarrätten bör ifrågakomma. Här skall endast framhållas, att generaltullstyrelsens särskilda kompetens på området helt hänför sig till varuklassificeringsfrågorna och att dessa frågor ingalunda dominerat bland de besvärsfall som dragits från kontrollstyrelsen till regeringsrätten; de utgjorde under åren 1941—1956 knappt en tredjedel. Beträffande övriga frågor är kammarrätten uppenbarligen bäst skickad att vara besvärinstans. Jag förordar sålunda, att i mål, på vilka den nya lagstiftningen blir tillämplig, talan mot beskattningsmyndighetens beslut skall föras i kammarrätten. Dennes utslag bör få överklagas hos regeringsrätten.

För kammarrättens del torde de ifrågavarande målen, för närvarande högst ett tiotal per år, inte komma att betyda någon nämnvärd ökning av arbetsbördan. Målen bör, sedan skriftväxling ägt rum hos beskattningsmyndigheten, kunna beredas av kammarrättens personal. Givetvis bör kammarrätten, liksom redan nu kontrollstyrelsen, i förekommande fall kunna inhämta generaltullstyrelsens yttrande, t. ex. i frågor om till vilket statistiskt nummer en vara kan vara att hänföra. Det synes lämpligt, att kammarrätten inom sig utser en avdelning som har att handlägga samtliga ifrågavarande mål.

Besvärssakkunniga har inte närmare ingått på det allmänna ombudets ställning, och vid remissbehandlingen har olika uppfattningar härom framkommit. Vid frågans bedömande bör man enligt min mening hålla fast vid att skattekontrollen liksom hittills bör utföras av de funk-

tionärer hos beskattningsmyndigheten som nu omhänderhar densamma. Det bör alltså inte ankomma på ombudet att utföra sådan kontroll. Sätillvida blir de jämförelser som gjorts med taxeringsintendenterna samt hovrätternas advokatfiskaler knappast rättvisande. Jag får vidare erinra om den ståndpunkt som jag intagit i fråga om beskattningsmyndighetens beslut, nämligen att formliga sådana endast skall meddelas när deklARATIONEN frångås eller delade meningar av annan anledning finnes mellan beskattningsmyndigheten och den skattskyldige om vad han skall betala. Av det sagda torde framgå, att ombudet inte annat än undantagsvis får anledning att ta befattning med deklARATIONER som inte föranlett erinran, och dessa är de helt dominerande till antalet. Även de fall som föranlett formliga beslut torde ofta nog sakna intresse för det allmänna ombudet. Vad som återstår är närmast att granska och överväga fullföljd i fråga om beslut, som föranlett tvekan hos beskattningsmyndigheten eller som kan tänkas ha prejudikatintresse. Självfallet skall ombudet vidare kunna överklaga, i förekommande fall även till den skattskyldiges förmån, om man inom beskattningsmyndigheten upptäcker fel som inte kan bli föremål för självrättelse. Ytterligare tillkommer uppgiften att utföra det allmännas talan i de få mål där den skattskyldige anfört besvär.

Dessa uppgifter torde inte vara mera omfattande än att de kan utföras av en befattningshavare hos beskattningsmyndigheten såsom ett tjänsteåliggande vid sidan av andra.

Det torde få ankomma på Kungl. Maj:t att utse lämplig befattningshavare till allmänt ombud. Givetvis bör tjänstemän, som på myndighetens vägnar avgör skatteärenden, inte kunna ifrågakomma. Något hinder torde däremot inte föreligga, att exempelvis kontrollstyrelsens byrådirektör för skattejuridiska frågor tjänstgör som allmänt ombud.

De sakkunniga har förslagit att besvärsrätt rörande beslut om skatt skall tillkomma, inte bara skattskyldig och allmänt ombud utan även i viss utsträckning konsument samt konkurrent till den skattskyldige, nämligen om beskattningsmyndighetens beslut länder vederbörande till väsentlig skada eller förlust. Några remissinstanser, bl. a. kammarrätten, har gett uttryck för tvekan inför denna utvidgning av besvärsrätten. För egen del finner jag emellertid, att det i vissa situationer bör kunna vara av värde från rättssäkerhetssynpunkt att besvärsrätten blir utformad på föreslaget sätt. En sådan besvärsrätt kan t. ex. få betydelse i fråga om energiskatt på elektrisk kraft, där den skattepliktige distributören men inte den enligt energiskatteförordningen skattskyldige konsumenten är besvärberättigad i egenskap av part. Jag får i sammanhanget även erinra om de formlösa kontakter med olika intressenter som enligt stadgad praxis tas från kontrollstyrelsens sida. Mot förslagets utformning har i och för sig inte någon väsentligare invändning framkommit. Vad de sakkunniga i övrigt föreslagit rörande besvärsrätten föranleder ingen erinran från min sida. Jag biträder således besvärssakkunnigas förslag i nu behandlade delar.

De sakkunnigas förslag innebär, att praktiskt taget alla beskattningsmyndighetens beslut — slutliga och preliminära beslut rörande skatt samt beslut under utredningen — skall vara ö v e r k l a g b a r a. Härutinnan skiljer sig förslaget avsevärt från vad som gäller den direkta beskattningen, där besvär i huvudsak endast får anföras över beslut rörande taxering och uppbörd samt om vites utdömande.

Såsom framgår av betänkandet, har de sakkunnigas förslag i denna del tillkommit med ledning av deras preliminära överväganden rörande innehållet i en framtida allmän besvärslagstiftning. Självfallet skulle det vara till fördel om reglerna i hithörande delar redan från början kunde bringas i harmoni med vad som kan förväntas gälla inom förvaltningen i övrigt. Arbetet på en allmän besvärslagstiftning befinner sig emellertid ännu på utredningsstadiet. Hur en sådan lagstiftning slutligen kommer att utformas är självfallet omöjligt att förutsäga. Vidare måste det betraktas som en viss olägenhet, om fundamentalt olika regler under längre tid skulle komma att gälla förfarandet vid konsumtionsbeskattning och det närstående taxeringsförfarandet.

Av dessa skäl har jag funnit mig böra förorda, att reglerna om vilka beslut som får överklagas åtminstone tills vidare utformas väsentligen i överensstämmelse med vad som gäller taxeringsförfarandet. Detta innebär, att talan endast får föras mot slutliga beslut om skatt — vare sig dessa meddelas uttryckligen eller vid beslutsfristens utgång skall anses meddelade i överensstämmelse med den skattskyldiges deklaration eller tidigare preliminärt beslut — över beslut i uppbörds- och restitutionsfrågor samt över beslut om utdömande av viten. Preliminära beslut och beslut om föreläggande av vite skall således inte få överklagas.

Det kan förtjäna framhållas, att från rättssäkerhetssynpunkt någon reell skillnad inte torde föreligga i förhållande till besvärssakkunnigas förslag.

I fråga om preliminära beslut rörande skatt är det att märka, att enligt de sakkunnigas förslag beslutet skall gå i verkställighet utan hinder av att besvär anförts. Vidare bör erinras om att den skattskyldige enligt vad jag tidigare förordat skall äga rätt begära att beskattningsmyndigheten så snart som möjligt meddelar slutligt beslut. Är den skattskyldige missnöjd med ett preliminärt beslut, kan han sålunda påkalla slutligt beslut och överklaga detta.

Vad vitesföreläggandena angår kan mottagaren enligt de sakkunnigas förslag icke genom ett överklagande erhålla uppskov med att iakttaga föreläggandet. Vägrar han att underkasta sig detta, löper han risk att få betala vitet om hans besvär ogillas. Situationen skulle alltså i stort sett bli densamma som med den av mig förordade ordningen, enligt vilken klagan i stället föres mot beslutet om vitets utdömande; i samband därmed prövas om föreläggandet varit befogat.

En omständighet, som synes ha spelat viss roll vid de sakkunnigas ståndpunktstagande i frågan, är att kontrollstyrelsen för närvarande äger och enligt sakkunnigförslaget även i fortsättningen skall ha befogenhet att kräva

ställande av säkerhet och att meddela s. k. förfogandeförbud. De sakkunniga har ansett önskvärt, att beslut härom kan överklagas. Såsom framgår av vad jag anfört rörande förfarandet i första instans har jag emellertid funnit att denna befogenhet kan undvaras. Frågan om överklagbarhet i dylika fall saknar således aktualitet.

I betänkandet föreslås beträffande skatter på inhemsk verksamhet en enhetlig besvärstid av två månader vid besvär över beskattningsmyndighetens beslut. Jag biträder detta förslag. Samma besvärstid bör enligt min mening, liksom i taxeringsprocessen, gälla vid fullföljd till regeringsrätten. För beslut om utdömande av vite bör såsom de sakkunniga föreslagit gälla en besvärstid av tre veckor. Samma besvärstid bör stadgas i fråga om förhandsbesked. Vad de sakkunniga förordat i fråga om utgångspunkten för besvärstidernas beräkning har jag icke någon erinran emot.

De sakkunniga har tänkt sig att besvärsmålens beredning skall uppdelas på en inledande fas hos beslutsmyndigheten, innefattande skriftväxling o. dyl. och en slutlig fas hos besvärmyndigheten. Förslaget upptar ingående bestämmelser om skriftväxlingen samt om det slutliga förfarandet hos mellaninstansen.

Att skriftväxlingen vid besvär över beskattningsmyndighetens beslut äger rum hos denna myndighet kan jag biträda. De regler som föreslagits härvidlag synes också i huvudsak kunna godtagas.

Däremot bör den av mig intagna ståndpunkten att kammarrätten skall vara mellaninstans i mål rörande skatt på inhemsk verksamhet föranleda till att förfarandet i denna instans inte regleras i den nya lagstiftningen. Beträffande konsumtionsskattemålen gäller, likaväl som i fråga om taxeringsmålen, att de endast utgör en del av de besvärsmål som kammarrätten har att behandla. Att införa särskilda bestämmelser rörande kammarrättsförfarandet i dessa mål kan inte förordas. På samma sätt som i fråga om taxeringsförfarandet får man — i avbidan på en allmän besvärslagstiftning — låta förfarandet följa bestämmelserna i den för kammarrätten gällande instruktionen. De sakkunniga har intagit motsvarande ståndpunkt i fråga om regeringsrättsmålen, en ståndpunkt som jag biträder.

I fråga om beslutens verkställighet delar jag de sakkunnigas uppfattning att besluten, bortsett från uttagande av viten, bör tillämpas utan hinder av att de inte vunnit laga kraft. Något behov av särskilda regler om rätt för överinstans att stoppa verkställigheten synes däremot, med den uppläggning av förfarandet som här förordats, knappast föreligga. I sammanhanget kan erinras om att beskattningsmyndigheten enligt förslaget äger bestämma, när skatt som påförts utöver deklaration skall inbetalas, samt att myndigheten äger rätt att medge anstånd med inbetalning av skatt. Myndighetens beslut över ansökan om anstånd kan överklagas av den skattskyldige.

Jag vill slutligen nämna, att jag i likhet med de sakkunniga inte ansett

erforderligt att såsom i taxeringsprocessen konstruera särskilda rättsmedel. De speciella problem som sammanhänger med att inkomstskatterna skall erläggas av alla inkomsttagare, alltså även sådana som inte har förmåga att vederbörligen bevaka sina intressen, föreligger i regel inte. Lagstiftningen rörande de indirekta skatterna är också enklare än inkomstskattelagstiftningen. Härtill kommer, att de fall där en talan i extraordinär ordning kan vara påkallad torde bli mycket få. Vad angår det i ett yttrande nämnda fallet, att man i efterhand upptäcker att ett beslut blivit felaktigt på grund av uppenbart förbiseende, får jag erinra om att beskattningssmyndigheten i dylikt fall äger företaga själv rättelse. Under sådana omständigheter torde, såsom de sakkunniga framhållit, möjligheterna att söka resning eller återställande av försutten tid vara tillfyllest.

VI. Förhandsbesked

Besvärssakkunniga

Om behovet av möjligheter att erhålla bindande förhandsbesked rörande konsumtionsskatter — utöver vad som nu finns på tullområdet — anförde sakkunniga följande.

De skattskyldiga skola i förväg på egen hand beräkna skattens storlek och därefter av sina kunder uttaga belopp motsvarande den så beräknade skatten. De behöver därför kunna göra tämligen säkra kalkyler i fråga om sin blivande skattskyldighet. Misstag, som den skattskyldige därvidlag begår, kunna icke efteråt rättas genom något slag av avräkning med kunden. Den skattskyldige får själv svara för följderna av de felkalkyler, han kan ha gjort.

Då det knappast torde vara generellt möjligt att formulera författningarna så att de utesluter varje möjlighet till tvekan eller missförstånd i fråga om huruvida skatteplikt föreligger, finner de sakkunniga, att man bör till den skattskyldiges hjälp öppna möjlighet att av ansvarig statlig myndighet erhålla förhandsbesked av sådan och liknande art.

Då besvärssakkunniga gått att utforma regler om förhandsbesked, har en första fråga varit, huruvida bestämmelserna på detta område kan göras gemensamma för alla skatter, för vilka den föreslagna lagen kan komma att gälla, oavsett om dessa utgår vid verksamhet inom riket eller vid införsel till eller utförsel från riket. Härom yttrar de sakkunniga.

Regler om förhandsbesked finnas, som nämnts, på förevarande beskattningsområde nu endast beträffande tull i Tullupplysn.F. Kritik har, såvitt de sakkunniga erfarit, icke riktats mot dessa stadganden. Det kunde därför ifrågasättas att bibehålla bestämmelserna oförändrade såvitt angår tull och utsträcka deras tillämplighet till övriga skatter, som uttagas vid införsel och utförsel. Särskilda bestämmelser om förhandsbesked erfordrades då rörande skatt, som uttages vid verksamhet inom riket. Ett sådant

förfaringssätt bleve dock praktiskt svårgenomförbart. En viss omarbetning av nu gällande regler om förhandsupplysning i tullbehandlingsfråga måste nämligen under alla förhållanden äga rum för att samordna dem med eventuella nya föreskrifter om förhandsbesked vid beskattning i samband med verksamhet inom riket. Härtill kommer att samma skatt kan utgå såväl vid införsel som i samband med verksamhet inom riket. Frågeställningarna överensstämna i allt väsentligt, oavsett hur skatten uttages.

De sakkunniga finner av dessa skäl, att det är all anledning att söka nå en gemensam lösning.

Besvärssakkunniga har härefter haft att taga ståndpunkt till vilken myndighet som skall meddela förhandsbesked. Enligt de sakkunnigas mening bör det lämpligen anförtros en och samma myndighet att meddela beskedet i alla fall. Eljest skulle olikformighet i rättstillämpningen lätt nog kunna uppstå. Beskattningsmyndigheterna anses med hänsyn härtill icke kunna ifrågakomma. Eftersträvas en gemensam instans, står enligt de sakkunniga valet i realiteten blott mellan å ena sidan ett fristående organ av riksskattenämndens eller omsättningsskattenämndens typ och å andra sidan den gemensamma mellaninstansen, d. v. s. generaltullstyrelsen. Någon anledning att föreslå ett nytt organ med alla de olägenheter, som därav följer, anser de sakkunniga knappast finnas. Det framhålls, att ett sakkunnigt och för ändamålet lämpat organ redan finnes i generaltullstyrelsen. Denna, som har en omfattande erfarenhet på området, föreslås därför bli beslutande myndighet för förhandsbesked.

Förhandsbesked skall enligt förslaget kunna erhållas av envar, vilken är presumtiv skattskyldig, d. v. s. av den som driver eller ämnar driva verksamhet, i vilken skattskyldighet ifrågakommer, eller av den, som vill införa vara till riket eller utföra vara därifrån. Ett besked skall alltid avse endast ett visst fall och gälla allenast för sökanden personligen.

Möjligheten att erhålla förhandsbesked föreslås begränsad till frågor om skatteplikt och tillämplig skattesats. Beträffande andra spørsmål, t. ex. om en verksamhet är yrkesmässig eller ej, konstateras, att det på grund av de variabla faktorer som inverkar på bedömandet icke torde vara möjligt att meddela förhandsbesked.

Förhandsbeskeden skall enligt förslaget vara bindande för statsverket. Emellertid skall det, liksom för närvarande är fallet med förhandsbesked i tullförfarandet och i taxeringsförfarandet, ankomma på den skattskyldige att i varje särskilt skatteärende åberopa det erhållna förhandsbeskedet, om han önskar att det skall följas. Sker ej så, avgöres skatteärendet utan hänsyn till förhandsbesked, som kan ha lämnats.

Ett åberopat förhandsbesked skall enligt förslaget icke av beskattningsmyndigheten kunna åsidosättas, även om det skulle visa sig att det tillkommit under felaktiga förutsättningar.

Ett särskilt spørsmål är vilken betydelse som skall tillmätas vad som inträffat efter beskedets meddelande. Meddelas författningsändring av beskaffenhet att påverka beskattningen i det avseende beskedet angår, måste,

framhålles det, beskedet förlora sin giltighet i motsvarande del, i och med att ändringen träder i kraft.

Fråga uppkommer vidare, huruvida hänsyn bör tagas jämväl till ändringar i myndigheternas tillämpning av de gällande beskattningsreglerna. I betänkandet erinras om att giltigheten av riksskattenämndens förhandsbesked, som blott gäller ett visst års taxering, icke påverkas av ändringar i praxis. Det påpekas emellertid, att nämndens besked är överklagbara och kan bringas under regeringsrättens prövning efter besvär såväl av sökanden som av en representant för det allmänna. Sannolikheten för att praxis ändras på sätt, som kunde ifrågasättas böra påverka ett meddelat, laga-kraftvunnet beskeds giltighet, anses under sådana förhållanden relativt liten. I fråga om konsumtions-skatter är läget enligt de sakkunniga något annorlunda. Beskedet måste då i allmänhet gälla en vara, som kan komma under bedömning även i andra skatteärenden än sökandens — t. ex. i konkurrenters.

Besvärssakkunniga understryker, att förhandsbeskedets egentliga uppgift är att skapa trygghet för den som erhållit beskedet. Starka skäl måste därför föreligga för att man skall medgiva att besked, som meddelats för viss tid, därunder förlorar sin verkan på grund av att myndigheterna övergår till en annan rättstillämpning. De sakkunniga har icke blivit övertygade om att ändringar i myndigheternas praxis bör utöva inverkan på förhandsbeskeds giltighet. Reglerna bör fastmera utformas så, att tänkbara olägenheter av att beskedet behåller sin verkan trots ändrad praxis i möjligaste mån förebygges. I sådant syfte föreslår de sakkunniga begränsning av förhandsbeskeds giltighet i tiden, föreskrifter, som avses skola leda till noggrannhet vid utredningen i ärenden om förhandsbesked, samt regler om överklagande av förhandsbesked.

I enlighet med vad nyss sagts föreslås förhandsbesked skola avse viss eller vissa beskattningsperioder eller in- eller utförsel under viss tid. Giltighetstiden föreslås maximerad till ett år.

Generaltullstyrelsen skall enligt förslaget icke ha någon ovillkorlig skyldighet att meddela förhandsbesked. En förutsättning för ett beskeds meddelande måste, påpekar de sakkunniga, alltid vara att tillräcklig utredning för ett ställningstagande föreligger. Saknas sådan, vilket sannolikt ej sällan kommer att inträffa, kan styrelsen icke rimligen få meddela ett besked, som binder statsverket. Förfarandet vid meddelande av förhandsbesked måste dock utformas så, att så långt möjligt garantier skapas för den allsidiga och grundliga utredning som erfordras för ett ställningstagande. Detta syfte finner de sakkunniga kunna enklast nås, om förfarandet i ärenden om förhandsbesked gestaltas på i huvudsak samma sätt som i besvärsmål men med vissa jämkningar, främst betingade av att i besvärsmål ett avgörande i sak alltid måste komma till stånd, medan meddelande av förhandsbesked i väsentlig mån måste bero av att sökanden kan prestera erforderlig utredning.

Till utgångspunkt för förfarandet skall ligga en skriftlig ansökan om be-

sked från den presumtive skattskyldige. Då institutet förhandsbesked tillkommit för att hjälpa denne till rätta, skall bördan i utredningsavseende i huvudsak också bäras av sökanden. Han bör därför redan vid ansökan foga erforderliga prov och beskrivningar samt det material i övrigt, som är för honom tillgängligt. Allmänna ombudet spelar en mera begränsad roll i utredningshänseende. Han har att som sökandens motpart yttra sig över ansökan och självfallet även över sökandens i övrigt förebragta material.

Även om det i princip bör gälla, att förhandsbesked ej skall meddelas med mindre förebragt utredning det medgiver, bör, enligt vad de sakkunniga vidare framhåller, generaltullstyrelsen för sin del icke inta en helt passiv ställning under utredningen. Brister det i utredningen, bör generaltullstyrelsen kunna anmoda sökanden att — vid äventyr att besked eljest icke meddelas — avhjälpa bristen genom ingivande av kompletterande material efter styrelsens närmare anvisningar. Styrelsen bör vidare ha möjlighet att inhämta yttrande från sakkunnig och att föranstalta om muntligt förhör.

Det föreslås, att kostnaderna för de särskilda utredningar som kan erfordras i princip skall bäras av sökanden. Krav på säkerhet för att kostnaden verkligen gottgöres statsverket skall kunna ställas mot sökanden. Föranstaltar generaltullstyrelsen om utredning, vartill sökanden icke lämnat sitt medgivande, skall dock kostnaderna härför icke kunna övervältras på honom utan drabba statsverket. I syfte att förebygga onödiga ansökningar anser de sakkunniga, att en särskild mindre avgift för förhandsbeskedet kan tänkas böra utgå, men regler härom anses ej ha sin plats i den föreslagna lagen.

De sakkunniga understryker, att ärenden om förhandsbesked bör behandlas snabbt och med viss förtur.

Ett förhandsbesked skall enligt förslaget kunna överklagas i regeringsrätten. Däremot skall besvär icke få anföras, om förhandsbesked vägrats.

Klagorätt skall enligt förslaget tillkomma sökanden och allmänt ombud. De sakkunniga påpekar, att ett prejudikat i en tvistig fråga enklast och snabbast kan erhållas via ett förhandsbesked.

Med hänsyn till de stora intressen, tredje man som konsument eller konkurrent kan ha i utgången av ett ärende rörande förhandsbesked, har besvärssakkunniga funnit ändamålsenligt att medgiva honom besvärsrätt i fråga om beslut, varigenom förhandsbesked meddelats. Förutsättningen skall därvid vara — liksom eljest — att beslutet länder honom till väsentlig skada eller förlust.

Remissyttrandena

Förslaget att införa möjlighet att erhålla för staten bindande förhandsbesked i konsumtionsskattemål har tillstyrkts i samtliga yttranden där frågan behandlats. På många håll har förslaget hälsats med tillfredsställelse.

Statskontoret uttalar, att en utvidgning av möjligheterna att erhålla förhandsbesked i konsumtionsskattefrågor synes väsentligt öka rättssäkerheten på förevarande område.

Riksräkenskapsverket understryker, att en anordning med förhandsbesked synes vara av stort värde just på förevarande område med hänsyn till att det här gäller övervärlingsskatter.

Kontrollstyrelsen framhåller emellertid, att trots möjligheten att erhålla förhandsbesked tyngdpunkten i beskattningsarbetet även i fortsättningen torde komma att ligga på ärenden rörande efterbeskattning.

Ett stort antal remissinstanser — statskontoret, kontrollstyrelsen, kommerskollegium, statens jordbruksnämnd, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Uppsala, Kronobergs och Kristianstads län samt Sveriges lantbruksförbund — avstyrker dock förslaget att förhandsbeskeden skall lämnas av generaltullstyrelsen. I flertalet yttranden förordas i stället, att denna uppgift skall ankomma på vederbörande beskattningsmyndighet.

Sålunda föreslår *statskontoret* — för den händelse kammarrätten och icke generaltullstyrelsen inskjutes i instansordningen före regeringsrätten — att generaltullstyrelsen, liksom hittills, lämnar förhandsbesked i den utsträckning, som redan nu sker, och att sådana i övrigt gives av vederbörande beskattningsmyndighet, främst kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden. Då ett visst samarbete liksom hittills förutsättes äga rum mellan särskilt kontrollstyrelsen och generaltullstyrelsen samt besluten kan överklagas, i sista hand till regeringsrätten, synes ett sådant system enligt statskontorets mening, i vart fall tills vidare, kunna tillämpas.

Kontrollstyrelsen anser i motsats till de sakkunniga, att förhandsbeskeden bör meddelas av vederbörande beskattningsmyndighet, i förekommande fall efter generaltullstyrelsens hörande. De sakkunnigas farhågor för att en sådan ordning lätt skulle kunna leda till olikformighet i rättstillämpningen är enligt kontrollstyrelsens mening överdrivna. För närvarande hör kontrollstyrelsen i tveksamma fall generaltullstyrelsen rörande viss varas klassificering i tullhänseende, innan kontrollstyrelsen lämnar upplysning om sin uppfattning i skattepliktsfrågan. Såvitt kontrollstyrelsen har sig bekant har några olägenheter ej föranletts av att de båda myndigheterna haft att var för sig lämna besked i skattepliktsfrågor, därvid visserligen kontrollstyrelsens besked icke varit för staten bindande. Därest likväl bindande förhandsbesked icke anses böra lämnas av de olika beskattningsmyndigheterna, synes det enligt kontrollstyrelsens uppfattning böra övervägas att en nämnd inrättas för ändamålet, i vilken förslagsvis, förutom en opartisk ordförande, bör ingå en representant för envar av generaltullstyrelsen, kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden, en representant för länsstyrelserna samt två representanter för näringslivet. Nämndens beslut skulle icke kunna överklagas.

Även *kommerskollegium*, *statens jordbruksnämnd* och *Sveriges lantbruksförbund* anser att beskeden bör lämnas av beskattningsmyndigheten. Enligt lantbruksförbundets mening bör beskattningsmyndigheten därvid ha kollegial sammansättning.

Länsstyrelsen i Uppsala län anser det möjligt att låta kammarrätten handlägga frågor om förhandsbesked, om denna, på sätt förut angivits, inom sig organiserar en särskild »nämnd» för varuskattmålen.

Överståthållarämbetet samt länsstyrelserna i Kronobergs och Kristianstads län förordar däremot, att förhandsbeskeden skall lämnas av ett fristående organ, särskilt inrättat för ändamålet efter mönster av riksskattenämnden. Enligt överståthållarämbetets och länsstyrelsens i Kristianstads län mening är det principiellt oriktigt att, såsom de sakkunniga föreslagit, låta en besvärmyndighet utfärda förhandsbesked. De båda länsstyrelserna ifrågasätter i andra hand, att bestyret med förhandsbeskeden, liksom även vissa andra uppgifter som kan ankomma på ett gemensamt organ, överlämnas till riksskattenämnden.

Vad besvärssakkunniga i övrigt föreslagit på förevarande område har endast föranlett enstaka påpekanden.

Beträffande möjligheterna att göra förhandsbeskeden bindande erinrar *statens jordbruksnämnd* om att åtskilliga avgifter på jordbruksregleringens område (framför allt vissa införselavgifter) till sin natur är sådana, att de måste kunna ändras med tämligen omedelbar verkan. Att ge bindande besked angående avgiftens belopp annat än för en mycket kort tid (= beskattningsperiod) anser nämnden i dylika fall icke möjligt.

I fråga om kostnaderna för särskilda utredningar i ärenden om förhandsbesked yrkar *Sveriges hantverks- och småindustriorganisation* att den del av sådana kostnader som skall gäldas av den skattskyldige maximeras till visst belopp, förslagsvis 500 kronor. *Sveriges köpmannaförbund* åter förordar, att den skattskyldige, i stället för kostnadsersättning, skall erlägga avgift för erhållet förhandsbesked i likhet med vad fallet är med förhandsbesked från riksskattenämnden.

I fråga om besvär i här avsedda ärenden föreslår *Svensk industriförening*, att talan skall få föras mot beslut att vägra förhandsbesked.

Generaltullstyrelsen framhåller, att en regel, som möjliggör nöjdförklaring, skulle kunna få särskild betydelse för att förkorta besvärstiden i ärenden angående förhandsbesked. Det påpekas emellertid, att en förutsättning härför är att kretsen av besvärberättigade personer inskränkes till parterna i målet.

Departementschefen

Redan i samband med behandlingen av huvudlinjerna för den nu aktuella reformen framhöll jag, att avsaknaden av möjligheter för de skattskyldiga att erhålla bindande förhandsbesked utgör en av de allvarligaste bristerna i det nuvarande förfarandet vid indirekt beskattning. Jag finner därför angeläget att sådana möjligheter införas. Självfallet får betydelsen av förhandsbeskeden inte övervärderas. Anordningen torde bli av värde främst på det sättet att en näringsidkare, som är oviss om en vara är skattepliktig eller inte, på ett tidigt stadium kan få rättsligt bindande besked härutinnan.

Vid remissbehandlingen av besvärssakkunnigas förslag i nu behandlade delar har huvudintresset knutits till frågan vilken myndighet som skall meddela förhandsbeskeden. Besvärssakkunnigas förslag, att denna uppgift skulle

överlämnas till generaltullstyrelsen i dess tilltänkta egenskap av gemensam mellaninstans i konsumtionsskattemål, har avstyrkts i flertalet yttranden som ingått på frågan.

För egen del har jag, som redan tidigare framhållits, inte ansett mig kunna biträda förslaget att göra generaltullstyrelsen till gemensam mellaninstans. I stället har jag uttalat mig för att förfarandet hos tullmyndigheterna i sin helhet bör lämnas utanför den här aktuella lagstiftningen och att kammarrätten bör bli mellaninstans för de mål och ärenden som omfattas därav. Frågan om lämplig instans för förhandsbeskeden kommer, om denna min ståndpunkt godtas, i ett ändrat läge. Då det knappast kan ifrågakomma att ärenden om förhandsbesked handlägges av kammarrätten, som ju uteslutande arbetar i domstolsmässiga former, synes valet stå mellan att tillskapa ett särskilt organ för ändamålet efter förebild av riksskattenämnden och att överlämna bestyret med förhandsbeskeden till beskattningsmyndigheterna. Det sistnämnda alternativet har förordats i flertalet yttranden.

Även enligt min uppfattning talar starka skäl för att förhandsbeskeden lämnas av beskattningsmyndigheten. De myndigheter som här kan ifrågakomma, kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden, är var och en på sitt område för hela riket gemensamma beskattningsmyndigheter och synes också i övrigt väl kvalificerade för uppgiften. Å andra sidan synes det med ledning bl. a. av den låga besvärshäufigheten i konsumtionsskattemål kunna fastslås, att antalet ärenden angående förhandsbesked torde bli fåtaliga. Att under angivna förhållanden inrätta ett särskilt organ för ändamålet synes icke lämpligt. Jag förordar därför att förhandsbeskeden skall lämnas av beskattningsmyndigheterna.

Självfallet måste samråd äga rum med generaltullstyrelsen i varuklassificeringsfrågor. Sådant samråd förekommer redan nu, och det faller sig naturligt att så sker även när det gäller att lämna bindande förhandsbesked.

Förfarandet vid ansökan om förhandsbesked synes i huvudsak kunna anordnas enligt de av besvärssakkunniga angivna riktlinjerna. Det torde dock inte vara anledning att inkoppla det allmänna ombudet redan hos beskattningsmyndigheten. Det synes lämpligt att här så långt möjligt anknyta till förfarandet i vanliga skatteärenden. Man närmar sig också proceduren vid det formlösa besvarande av förfrågningar som f. n. sker hos beskattningsmyndigheterna. Det allmänna ombudet bör emellertid vara berättigat att överklaga ett lämnat förhandsbesked.

Vad besvärssakkunniga föreslagit i fråga om kostnader för utredningar o. dyl. synes kunna förordas. Jag förutsätter härvid som självfallet, att kostnaderna begränsas till vad som är oundgängligen nödvändigt. Med hänsyn till att förhandsbeskeden lämnas av beskattningsmyndigheten finner jag icke anledning att belägga beskeden med avgift.

Enligt besvärssakkunnigas förslag skall förhandsbesked obligatoriskt lämnas, om utredningen det medger, d. v. s. om det föreligger ett sådant material i ärendet att det kan tillförlitligen prövas. En regel av denna innebörd utesluter inte, att de skattskyldiga betungar myndigheterna med förhands-

besked i fall där detta på grund av ärendets uppenbara karaktär, tidigare prejudikat eller av annan anledning framstår som opåkallat. Även om man i och för sig knappast torde ha anledning befara missbruk, synes det lämpligt att, i viss anslutning till vad som gäller riksskattenämnden, medge beskattningsmyndigheten rätt att diskretionärt pröva, om förhandsbesked skall lämnas. Vägledande för denna prövning bör vara, om sökanden har ett legitimt intresse av att erhålla förhandsbesked men även om det föreliggande spörsmålet kan vara av vikt från prejudikatsynpunkt.

Värdet för de skattskyldiga av förhandsbeskeden ligger däri att de är bindande för statsverket. Åtskilliga spörsmål uppkommer då det gäller att precisera i vilken utsträckning beskeden sålunda skall vara gällande. De sakkunniga har ingående prövat denna fråga, och jag finner mig kunna biträda vad de föreslagit. Detta innebär i huvudsak, att beskeden skall avse viss eller vissa beskattningsperioder under en tidrymd av högst ett år. Sedan ett förhandsbesked vunnit laga kraft, är det bindande för statsverket i den mån sökanden vill återropa detsamma. Ändrad lagstiftning kan försätta beskedet ur kraft, däremot icke ändrad praxis hos myndigheterna.

I ett yttrande har ifrågasatts, att myndigheterna skulle äga frånga ett laga kraftvunnet förhandsbesked, om det visar sig att detta tillkommit under oriktiga förutsättningar. Denna ståndpunkt kan jag ej biträda. Beskedet bör i princip vara jämställt med ett laga kraftvunnet beslut i ett skatteärende och bör därför endast kunna undanröjas efter resning.

Om förhandsbeskeden skall meddelas av beskattningsmyndigheten, bör överklagande i första hand ske hos kammarrätten. Mot dennas utslag bör besvär få anföras i regeringsrätten. Intresset av att erhålla snabba avgöranden synes lämpligen kunna tillgodoses genom att besvärstiden göres kortare än i fråga om andra beslut rörande skatt. Den tid av tre veckor som jag förordat beträffande beslut om viten synes lämplig. Det ligger i sakens natur att besvär över förhandsbesked avgöres så snart som möjligt och med förtur.

Besvär rätt bör, i enlighet med de sakkunnigas förslag, tillkomma sökanden, allmänt ombud samt under vissa förutsättningar även tredje man.

Jag vill slutligen nämna, att jag biträder de sakkunnigas ståndpunkt, att klagan inte bör få föras mot beslut, varigenom förhandsbesked vägrats. Motsvarande gäller på de direkta skatternas område.

VII. Befrielse från skatt

Besvärssakkunniga

De sakkunniga framhåller, att den skattskyldige beträffande flertalet indirekta skatter intager ställningen som ett slags uppbördsmän. I motsats till vad som är förhållandet vid den direkta beskattningen är den skattskyldige betalningsskyldig icke för en skatt, som avses skola drabba honom person-

ligen, utan för en skatt, som förutsättes skola av honom övervältras på de slutliga konsumenterna av den skattepliktiga varan. Underlåtenhet att sörja för nämnda belopps uttagande medför, att den skattskyldige, liksom arbetsgivaren enligt uppbördsförordningen, själv kan få stå för utgiften. Eftersom något betalningsansvar för skatten icke vilar på kunden och den skattskyldige, i motsats till arbetsgivaren, sålunda icke har någon regressrätt gentemot den, som i realiteten har att bära skatten, kan han icke i efterhand skaffa sig täckning för skatteutgiften genom att vända sig till kunderna.

Enligt besvärssakkunnigas mening är det obilligt om den skattskyldige i här avsedda fall ovillkorligen skulle vara pliktig att svara för skatten. För att en för den skattskyldige så sträng påföljd skall få inträda, måste enligt besvärssakkunnigas mening fordras, att åtminstone någon grad av försumlighet kan läggas den skattskyldige till last. Har den skattskyldige på grund av misstag, som framstår som ursäktligt, underlåtit att uttaga skatt av sina kunder eller har dessa icke varit i stånd att vid köp av varan till den skattskyldige erlægga belopp motsvarande skatten eller föreligger annan liknande situation, bör enligt de sakkunniga möjlighet finnas antingen att meddela befrielse från skyldighet att inbetala skatt eller att besluta om återbetalning av redan erlagd skatt. Behovet av bestämmelser av angiven innebörd föreslår de sakkunniga tillgodosett på två sätt, nämligen dels genom en allmän regel, enligt vilken rätt att restituera skatt tillagts Kungl. Maj:t, dels genom att möjlighet öppnas att i vederbörande skatteförfattningar intaga särskilda restitutionsregler.

Den allmänna regeln har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med t. ex. det stadgande av enahanda slag, som nu finnes i VaruskF. Befrielse skall meddelas av Kungl. Maj:t men med möjlighet att delegera beslutanderätten till underlydande myndighet. Det bör enligt de sakkunnigas mening åligga beskattningsmyndighet att hos Kungl. Maj:t anmäla sitt beslut om skattepåföring i sådana fall, då enligt myndighetens mening befrielse synes påkallad, bl. a. i åtskilliga lägen då myndigheten enligt nuvarande ordning helt enkelt underlåter att påföra skatt, ehuru sådan författningen enligt skall utgå. Förevarande regel om befrielse från skatt väntas därför få vidsträcktare tillämpning, om de sakkunnigas förslag antages, än den för närvarande har.

Möjligheten att i skatteförfattningarna intaga restitutionsregler avseende bestämda fall kan, enligt vad de sakkunniga vidare framhåller, utnyttjas jämväl i särskilda lägen, t. ex. då man av näringspolitiska eller andra skäl önskar fritaga vissa grupper, som är skattskyldiga, från att erlægga skatt eller då varan skall exporteras. Besvärssakkunniga erinrar exempelvis om reglerna rörande restitution av bensinskatt i vissa fall.

Remissyttrandena

Kontrollstyrelsen tillstyrker det föreslagna allmänna stadgandet om befrielse från skatt men anser icke att det bör åligga beskattningsmyndighet att

hos Kungl. Maj:t anmäla sitt beslut om skattepåföring i sådana fall, då enligt myndighetens mening skattebefrielse synes påkallad.

icke heller *statens jordbruksnämnd* har någon erinran mot den föreslagna bestämmelsen. Nämnden vänder sig emellertid mot de sakkunnigas uttalanden, enligt vilka skattebefrielse skall kunna komma till stånd så snart en skattskyldig genom någon omständighet, som icke kan läggas honom till last, blivit förhindrad att övervältra den på konsumenten. Nämnden yttrar.

För den händelse denna uppfattning kommer att läggas till grund för tillämpningen av de avsedda bestämmelserna, vill jordbruksnämnden framhålla de utomordentliga svårigheter som blir förenade med en prövning av huruvida det i det enskilda fallet föreligger en försumlighet eller ett icke ursäktligt misstag från den skattskyldiges sida. Prövningen kommer att omfatta sådana faktorer som huruvida (beträffande försäljningsavgifter) vederbörande iakttagit tillbörlig noggrannhet vid kreditgivningen åt sina kunder eller rent av huruvida (beträffande införsel- och tillverkningsavgifter) vederbörande riktigt bedömt sina avsättningsmöjligheter. Prövningen torde över huvud taget bli av sådan natur att den knappast kan verkställas av annan än domstol.

Enligt nämndens mening kan emellertid frågan om den skattskyldiges försumlighet eller misstag icke få vara en ensam avgörande faktor när det gäller en befrielse från skatt. Nämnden har också hittills vid behandlingen av ansökningar om befrielse eller restitution på grund av lidna kundförluster, brandskadeförluster etc. principiellt intagit en avvisande ståndpunkt under hänvisning till förefintliga möjligheter till försäkringsskydd.

I *övriga yttranden*, där man ingått på här avsedda frågor, har de sakkunnigas förslag tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Departementschefen

I ett flertal författningar rörande indirekta skatter finnes bestämmelser som bemyndigar Kungl. Maj:t eller — ev. efter delegation — beskattningsmyndigheten att på grund av särskilda omständigheter medgiva befrielse från eller restitution av skatt.

Bestämmelser av sådan innebörd erfordras uppenbarligen även i fortsättningen och jag förordar, att dessa bestämmelser på föreslaget sätt får ingå i det tillämnade gemensamma regelsystemet.

De nuvarande allmänna bestämmelserna om befrielse från skatt har tillämpats restriktivt. Måhända kan det, om förfarandet i konsumtionsskattemål ges fastare former, oftare bli anledning att medge befrielse. Jag kan i sammanhanget även erinra om att man vid den indirekta beskattningen saknar motsvarighet till reglerna om s. k. dödsbodefrielse vid den direkta beskattningen. Den nytillkomna möjligheten att erhålla förhandsbesked synes dock i och för sig böra kunna verka i motsatt riktning. Man bör enligt min mening fasthålla vid, att tillämpningen även i fortsättningen måste vara tämligen restriktiv. Befrielse bör endast medges i undantagsfall, när synnerliga skäl talar därför. Av det sagda torde följa, att jag icke kan instämma i de sakkunnigas uttalanden, enligt vilka det skulle åligga beskattningsmyn-

digheterna att medge befrielse i, eller för sådan åtgärd hos Kungl. Maj:t anmäla alla fall där en skattskyldig under för honom ursäktliga omständigheter nödgats att erlägga skattebelopp, som han inte kunnat övervältra på kunderna. Frågor om befrielse från skatt bör liksom hittills prövas endast efter särskild ansökan.

VIII. Speciella frågor

I enlighet med vad här anförts har inom finansdepartementet utarbetats erforderliga författningsförslag. Till den nya gemensamma författningen, vilken synes böra benämnas förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, ansluter sig förslag till ändringar i förordningarna angående de skatter som är avsedda att i en första etapp omfattas av det nya förfarandet. Av skäl som angives i det följande erfordras därjämte en komplettering i sekretesslagen.

Rörande utformningen av de olika bestämmelserna kan i huvudsak hänvisas till det förut sagda. Jag får vidare, beträffande de bestämmelser som oförändrade eller med allenast smärre jämkningar överförts från de sakkunnigas förslag, erinra om den utförliga detaljmotivering som de sakkunniga lämnat (betänkandet s. 125—210). Därutöver torde få anmärkas följande.

Förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

1 §.

I överensstämmelse med vad tidigare förordats har förordningens tillämpningsområde begränsats till inhemsk verksamhet. Denna har angivits på sådant sätt, att förordningen kan omfatta icke blott tillverkning, försäljning o. dyl. utan även exempelvis sådant brukande av brännoljedrivet fordon som föranleder skyldighet att erlägga brännoljeskatt.

Enligt vissa skatteförfattningar, bl. a. varuskatteförordningen, gäller, att deklARATIONER som avgivits till tullverket vid införsel av skattepliktig vara skall eftergranskas av kontrollstyrelsen. Denna kan därvid i förekommande fall ålägga den skattskyldige att erlägga felande skatt. Kontrollstyrelsen kan även i vissa fall medge restitution av skatt, som erlagts i samband med införsel. Ärenden av denna art kommer, till följd av den nyss angivna begränsningen av den nya förordningens tillämpningsområde, i princip att falla utanför detta. Från vissa synpunkter kunde det synas önskvärt att även det här avsedda förfarandet inbegripes. Eftergranskningsförfarandet, som införts i syfte att förebygga skattefusk i samband med införsel och i sådant hänseende visat sig vara av värde, skiljer sig emellertid i flera hänseenden från det förfarande vid beskattning av inhemsk verksamhet som regleras i den nya förordningen, och det skulle vara förenat med vissa svårigheter att helt

inpassa detsamma i förordningens regelsystem. Sålunda skulle specialbestämmelser erfordras bl. a. om beslutsfrist och om verkan därav att beslut ej meddelats. Delvis likartade synpunkter kan anläggas på restitutionärendena. Å andra sidan synes ett bibehållande av det nuvarande förfarandet i här avsedda, tämligen sällsynta ärenden inte behöva vålla någon olägenhet. Jag har därför funnit övervägande skäl tala för att desamma, bortsett från vissa bestämmelser om kontrollstyrelsens utredningsbefogenheter, inte skall omfattas av den nya förordningen. Detta innebär bl. a., att kontrollstyrelsens beslut i dessa ärenden skall överklagas direkt i regeringsrätten och att det allmänna ombudet inte skall ta befattning därmed.

2 §.

Uppdraget att vara allmänt ombud kan vara permanent eller lämnas t. ex. för enstaka mål eller för grupper av mål. Det bör tillses, att det allmänna ombudet kan arbeta helt självständigt och i sina ståndpunktstagan den vara oberoende av verket.

Anmärkas kan beträffande energiskatten på elektrisk kraft, att den redovisande distributören och inte konsumenten blir att anse som skattskyldig i den bemärkelse detta ord användes i den nu föreslagna förordningen.

4 §.

I anslutning till ett påpekande från kontrollstyrelsen har paragrafen getts sådan utformning att styrelsen liksom hittills skall kunna meddela särskilda föreskrifter om hur räkenskaperna skall föras. Särskilda kontrollanordningar skall också kunna föreskrivas, t. ex. användning av kassaapparater av visst slag. Styrelsen skall vidare — detsamma gäller redan nu — kunna ålägga den skattskyldige vid vite att fullgöra sina skyldigheter enligt denna paragraf (se 12 §).

5 §.

Motsvarande bestämmelse i sakkunnigförslaget, 4 §, har delvis med ledning av påpekanden från kammarrätten jämkats till närmare överensstämmelse med taxeringsförordningen.

9 §.

I enlighet med vad tidigare förordats har 9 § i de sakkunnigas förslag kompletterats med särskilda bestämmelser till skydd mot intrång i den skattskyldiges verksamhet och i kvalificerade sekretessintressen, motsvarande 56 § 3 och 4 mom. taxeringsförordningen. Dessa bestämmelser innebär bl. a., att den skattskyldige hos ett utomstående organ skall kunna påkalla prövning huruvida en handling av sekretessskäl skall undantas från granskning av bokföring och övriga handlingar rörande hans verksamhet. Den prövning varom här är fråga kan, såvitt angår konsumtionsskatterna, knappast ske inom

beskattningsmyndigheten, på vars uppdrag kontrollen ju utföres. Icke heller synes det lämpligt att förlägga denna prövning till kammarrätten. Under de angivna förutsättningarna synes den lämpligaste lösningen vara att överlämna prövningen till länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige är bosatt; denna myndighet handhar redan motsvarande prövning i fråga om den direkta beskattningen.

Det är betydelsefullt att beskattningsmyndigheten tillser, att granskningen utföres av tjänsteman, som med hänsyn till sekretessintressen och övriga förhållanden är lämplig för uppgiften. Såvitt angår kontrollstyrelsens arbetsområde ankommer det på distriktsöverkontrollören att verkställa den prövning som här avses.

Vid den direkta beskattningen gäller enligt 17 § första stycket sekretesslagen, att sekretesskydd åtnjutes för handling, som upprättats av myndighet vid taxeringskontroll enligt taxeringsförordningen. Stadgandet omfattar bl. a. rapporter över taxeringsrevisioner. Något motsvarande stadgande finnes icke beträffande granskningsrapporter, som upprättas vid kontroll av bokföring, lager m. m. för indirekt beskattning. Uppenbarligen föreligger beträffande här avsedda rapporter samma av hänsyn till den skattskyldige förestavade behov av sekretesskydd som i fråga om rapporterna rörande taxeringsrevision. Vid den översyn av bestämmelserna om förfarandet vid konsumtionsbeskattning som nu anmäles bör sekretesskydd införas för rapporterna i fråga. Jag förordar, att det nyss återgivna stadgandet i sekretesslagen kompletteras i enlighet härmed.

10 §.

Paragrafen motsvarar 11 § i de sakkunnigas förslag, vilket av praktiska skäl och i analogi med vad som gäller den direkta beskattningen ansetts böra kompletteras med befogenhet för beskattningsmyndigheten att kräva upprättande av deklaration.

11 §.

På hemställan av kontrollstyrelsen har förevarande paragraf, som motsvarar 12 § i sakkunnigförslaget, utformats så att beskattningsmyndigheten skall äga befogenhet, icke blott att begära upplysningar om namngiven skattskyldig utan även att inhämta uppgifter av mera generell karaktär, t. ex. om leveranser till eller inköp av skattepliktiga varor från viss kategori av näringsidkare. En sådan befogenhet tillkommer beskattningsmyndigheterna redan nu och äger motsvarighet i 39 § 2 mom. taxeringsförordningen. Den kan få särskild betydelse för att erhålla kännedom om personer som, utan att erlagga skatt, bedriver skattepliktig verksamhet.

12 §,

Reglerna om viten — se 13 § i sakkunnigförslaget — har underkastats vissa jämkningar. Vite bör sålunda enligt min mening, liksom enligt taxe-

ringsförordningen, kunna användas när beskattningsmyndigheten vänder sig mot någon med föreläggande att deklarerera eller att inkomma med kompletterande upplysningar. Detsamma bör, såsom redan påpekats vid 4 §, gälla förelägganden med avseende å bokföringen. I överensstämmelse med taxeringsförordningen bör vidare stadgas ett minimum av 100 kronor.

Beträffande vitets maximum har i yttranden från organisationer inom näringslivet påyrkats, att detta måtte sänkas från föreslagna 10 000 kronor till 5 000 kronor, d. v. s. samma belopp som i taxeringsförordningen. Med tanke på de stora skattebelopp som här kan vara fråga om anser jag mig emellertid inte kunna biträda dessa yrkanden. Jag förordar alltså de sakkunnigas förslag på denna punkt.

13 §.

I motiveringen till förevarande bestämmelser (14 § i sakkunnigförslaget) har besvärssakkunniga, bl. a. under hänvisning till intresset av sekretesskydd, uttalat att det regelmässigt torde vara lämpligt, att den skattskyldige beredes tillfälle att yttra sig, innan sakkunnig utses. Några remissinstanser har hemställt om en uttrycklig bestämmelse om den skattskyldiges hörande. Enligt min uppfattning är förhållandena så växlande, att en bindande föreskrift i ämnet inte är lämplig. Jag anser mig emellertid kunna utgå ifrån att beskattningsmyndigheten här som eljest tar tillbörlig hänsyn till förefintligt behov av sekretesskydd och i förekommande fall hör den skattskyldige innan sakkunnig förordnas.

14—16 §§.

Bestämmelserna avser utredning och kommunikation med den skattskyldige före beskattningsmyndighetens beslut, vare sig detta är slutligt eller preliminärt (jfr 6, 7 samt 15—17 §§ sakkunnigförslaget). Tydligt är, att den skriftliga redogörelse, varom talas i 15 §, i många fall, särskilt när det är fråga om preliminära beslut, kan göras tämligen summarisk. Självfallet är det intet som hindrar, att om så finnes praktiskt lämpligt, den skriftliga redogörelsen uppsättes i form av skrivelse till den skattskyldige med begäran om yttrande enligt 16 §. Såsom skriftlig redogörelse, varom här är fråga, behandlas då den kopia av skrivelsen som förvaras i akten.

17—19 §§.

I dessa paragrafer upptages de regler om beslutsförfarandet som förordats i den allmänna motiveringen.

Därvid regleras i 17 §, när beslut skall meddelas. Det kan förtjäna påpekas, att den skattskyldige enligt andra stycket alltid har rätt att erhålla slutligt beslut, alltså även om det inte förekommit anledning att frångå deklARATIONEN. Beslutet skall meddelas snarast möjligt men självfallet inte förrän erforderlig granskning och annan utredning medhunnits. I övrigt gäller, att beslut skall meddelas så snart skatten finnes böra utgå annorledes än i överensstämmelse med avgiven deklARATION, vare sig deklARATION avgi-

vits eller ej och oberoende av om en avvikelse från deklaration är till den skattskyldiges nackdel eller till hans fördel.

Preliminära beslut kan användas både om man vid en första granskning av deklarationen finner mera avsevärda fel i denna (6 § i de sakkunnigas förslag) och om den skattskyldige underlåtit att deklarerat. I sistnämnda fall kan beslutet fattas skönsmässigt enligt reglerna i 18 §. Härigenom har beskattningsmyndigheten möjlighet att hindra, att en skattskyldig obehörigen skaffar sig respit med skattens erläggande genom att underlåta att deklarerat.

I anslutning till 19 § andra stycket kan anmärkas, att om den skattskyldige avgivit ny deklaration eller därmed jämförliga ändrade uppgifter, skall skatten — om beslut ej meddelats — anses fastställd enligt den slutliga ståndpunkt som den skattskyldige intagit. På samma sätt skall, om flera preliminära beslut förekommit, det sista bli gällande.

20 och 21 §§.

Reglerna om efterbeskattning har, såsom förordats i den allmänna motiveringen, utformats i nära anslutning till taxeringsförordningens bestämmelser om eftertaxering. Därvid har ansetts, att en tidsfrist av fyra år efter beslutsfristens utgång närmast motsvarar den tidrymd av fem år efter taxeringsårets utgång som står till buds för eftertaxering till inkomst- och försäkerhetsskatt.

22 §.

Av paragrafen torde framgå, att självrättelse kan ske, icke blott då formellt beslut fattats utan även då sådant beslut skall anses föreligga på grund av stadgandet i 19 § andra stycket.

23 §.

I tredje stycket av denna paragraf har sammanförts de regler om delgivning av beslut med den skattskyldige som upptagits i 6, 18 och 19 §§ av de sakkunnigas förslag. Nämnda förslag innehåller också regler om delgivning med allmänt ombud. Enligt min uppfattning erfordras icke särskilda bestämmelser härom. Då ombudet förutsättes vara tjänsteman hos beskattningsmyndigheten, bör denna själv kunna finna lämpligaste formen för att hålla ombudet underrättad om fattade beslut.

26 §.

I sakkunnigförslagets regler om inbetalning av skatt (25 § nämnda förslag) har företagits den jämkningen, att, på samma sätt som i de nuvarande skatteförfattningarna, en föreskrift medtagits om sättet för inbetalningen — insättning på beskattningsmyndighetens postgirokonton. Härigenom blir det klart, att betalning skall anses ha skett i rätt tid om insättning verkställdes den dag deklaration senast bort avgivas.

Framhållas må, att den i paragrafen angivna betalningsskyldigheten är beroende av att deklarationen utmynnar i att, efter förekommande avdrag, skatt skall erläggas. Intager den som avgivit deklarationen den ståndpunkten att han inte är skyldig att erlægga skatt, inträder betalningsskyldighet först efter beslut av beskattningsmyndigheten. Har denna enligt 10 § ålagt någon som skäligen kan antas vara skattskyldig att avge deklaration, gäller i princip detsamma.

27 §.

I anslutning till ett påpekande från länsstyrelsen i Uppsala län har reglerna om utgångspunkt för räntans beräkning förtydligats (jfr 26 § i de sakkunnigas förslag).

29 §.

Paragrafen synes böra utformas under hänsynstagande jämväl till det i 26 § energiskatteförordningen förutsedda fallet, att den skattskyldige tillkommande avdragsposter för viss beskattningsperiod överstiger den på perioden belöpande bruttoskatten och att deklarationen således kan resultera i att den skattskyldige har en fordran på statsverket. I dylikt fall bör emellertid ränta ej utgå.

32—37 §§.

Då förhandsbeskeden, enligt vad jag tidigare förorddat, skall meddelas av beskattningsmyndigheten, har en omdisposition skett av de sakkunnigas författningsförslag så, att reglerna om förhandsbesked (48—56 §§ sakkunnigförslaget) placerats före bestämmelserna om besvär över beskattningsmyndighetens beslut. Bestämmelserna om besvär har härigenom kunnat sammanföras i ett gemensamt kapitel.

38 §.

Såsom redan nämnts vid 1 § faller den efterhandskontroll, som kontrollstyrelsen utövar vid införsel av skattepliktiga varor, utanför den nya förordningen. Beslut som styrelsen därvid fattar kommer således inte heller in under förordningens fullföljdsregler, utan besvär skall liksom hittills föras direkt hos Kungl. Maj:t. Detsamma är fallet med de beslut av generell karaktär, som styrelsen meddelar med stöd av skatteförfattningarna, t. ex. om varas beskattningsvärde. Enahanda gäller beslut, som faller utanför det egentliga beskattningsförfarandet och som icke regleras av förordningen, exempelvis beslut om registrering eller avregistrering av näringsidkare. — Av 46 § framgår, att talan mot beslut av beskattningsmyndigheten i där avsedda dispensfrågor inte skall anföras i kammarrätten utan hos Kungl. Maj:t i statsrådet.

39 §.

Såsom slutligt beslut om fastställande av skatt är att anse jämväl det tysta godkännande av deklARATION eller preliminärt beslut som avses i 19 § andra stycket. Beslut om fastställande av skatt bör även anses föreligga, när beskattningsmyndigheten meddelat beslut av innebörd att skatt ej skall utgå.

44 §.

I avbidan på en allmän besvärslagstiftning synes ändring inte böra göras i den ordning som f. n. tillämpas vid besvär hos regeringsrätten i skattemål. Detta innebär, att besvär över kammarrättens utslag i mål, där kontrollstyrelsen varit skattemyndighet, skall ingivas eller insändas direkt till finansdepartementet, vilket föranstaltar om kommunikation och annan förberedelse.

Liksom de sakkunniga finner jag icke nödvändigt att i författningstexten uppta särskilda regler av innebörd att talan hos regeringsrätten endast får föras i den mån mellaninstansens utslag gått honom emot (jfr 95 § taxeringsförordningen). En sådan begränsning torde följa av sakens natur. Likaså torde utan särskilt stadgande vara klart, att domstolarna vid ändring av beslut eller utslag i lägre instans inte kan gå utöver den beloppsmässiga ramen för parternas yrkanden (jfr 86 § taxeringsförordningen). Tilläggas kan, att processföremålet i mål om konsumtionsskatter redan från början i regel är starkt begränsat därigenom att det merendels endast rör sig om skatt för ett eller ett fåtal varuslag under en beskattningsperiod. Här avsedda frågor torde därför bli sällsynta.

Enligt förslaget skall beslut, varigenom förhandsbesked vägrats, icke kunna överklagas. Däremot synes det icke vara anledning att avskära talerätten hos regeringsrätten i det fall att beskattningsmyndigheten meddelat förhandsbesked men detta undanröjts av kammarrätten.

45 §.

Möjligheten att anföra anslutningsbesvär synes lämpligen böra begränsas till mål om fastställande av skatt, om efterbeskattning och om förhandsbesked. Sådana besvär bör alltså inte få anföras i uppberdsfrågor eller i mål om utdömmande av vite. Likaså bör gälla, att endast den skattskyldige och det allmänna ombudet får anföra anslutningsbesvär.

46 §.

Om Kungl. Maj:t åt beskattningsmyndigheten uppdrager att pröva frågor enligt denna paragraf, blir beskattningsmyndighetens beslut i sådana frågor att se som ett utflöde av den åt Kungl. Maj:t inrymda befogenheten att meddela skattebefrielse. Besvär i dessa frågor bör därför inte anföras i skattedomstolarna utan hos Kungl. Maj:t i statsrådet.

49 §.

Bestämmelserna om tystnadsplikt har fått samma utformning som i taxeringsförordningen och i flertalet under senare år tillkomna författningar rörande indirekta skatter. Av sekretessbestämmelserna torde framgå, att något hinder ej föreligger för ett utbyte av informationer rörande vad som framkommit vid kontroll för indirekt respektive direkt beskattning. Det är då alltjämt fråga om skattekontroll. Ett sådant utbyte framstår fastmera som önskvärt och har redan i viss utsträckning ägt rum.

Den nya lagstiftningen bör träda i kraft den 1 juli 1959.

Övriga författningsförslag

De ändringar som erfordras då den nya förordningen skall göras tillämplig på här avsedda fyra skatter består huvudsakligen i att en bestämmelse infördes med föreskrift om tillämpning av förordningen samt att flertalet processuella bestämmelser och ansvarsbestämmelser upphäves eller jämkas i anslutning till den gemensamma förordningen.

Även ändringarna i skatteförfattningarna synes böra träda i kraft den 1 juli 1959. Med hänsyn till att förfarandet blir omgestaltat i viktiga hänseenden — detta gäller särskilt besluts- och besvärsförfarandet — synes det lämpligt föreskriva, att skatter, för vilka deklaration avgivits eller bort avgivas före ikraftträdandet, helt skall behandlas efter äldre rätt.

Ändringen i sekretesslagen synes böra träda i kraft så snart som möjligt.

IX. Departementschefens hemställan

På grundval av vad här anförts har inom finansdepartementet upprättats förslag till

- 1) *förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning;*
- 2) *förordning angående ändring i förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt;*
- 3) *förordning angående ändring i förordningen den 5 mars 1948 (nr 85) om försäljningsskatt;*
- 4) *förordning om ändring i förordningen den 23 november 1956 (nr 545) angående omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall;*
- 5) *förordning angående ändring i förordningen den 31 maj 1957 (nr 262) om allmän energiskatt; samt*
- 6) *lag angående ändrad lydelse av 17 § lagen den 28 maj 1937 (nr 249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar.*

Föredragande departementschefen hemställer, att nämnda författningsförslag måtte genom proposition föreläggas 1959 års riksdag till antagande.

Kungl. Maj:ts proposition nr 3 år 1959

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdde hemställan förordnar Hans Kungl. Höghet Regenten, att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Rein Hinno

Innehåll

<i>Propositionens huvudsakliga innehåll</i>	1
<i>Förslag till förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning</i>	3
<i>Övriga författningsförslag</i>	12
I. <i>Inledning</i>	22
II. <i>Nuvarande förhållanden</i>	
Inledande översikt	24
Beskattningsmyndigheter	27
Förfarandet	28
Förhandsbesked	34
III. <i>Riktlinjer för en reform</i>	
Besvärssakkunniga	35
Remissyttrandena	43
Departementschefen	51
IV. <i>Förfarandet i första instans</i>	
Besvärssakkunniga	55
Remissyttrandena	63
Departementschefen	69
V. <i>Besvär</i>	
Besvärssakkunniga	73
Remissyttrandena	84
Departementschefen	95
VI. <i>Förhandsbesked</i>	
Besvärssakkunniga	100
Remissyttrandena	103
Departementschefen	105
VII. <i>Befrielse från skatt</i>	107
VIII. <i>Speciella frågor</i>	110
IX. <i>Departementschefens hemställan</i>	117