



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

JAN 1958
STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1957:50

Finansdepartementet

SOU
1957:50

A



FÖRFARANDET VID KONSUMTIONSBEKATTNING

BETÄNKANDE AVGIVET AV BESVÄRSSAKKUNNIGA

Stockholm 1957

Statens offentliga utredningar 1957

Kronologisk förteckning

1. Nordiskt samarbete inom näringsforskningen. Statsrådets tryckeri, Helsingfors. 28 s. H.
2. JO och kommunerna. Kihlström. 80 s. Ju.
3. Fullföljdsbegränsning i skattemål. Idun. 146 s. Fl.
4. Oljelagring. Kihlström. 117 s. H.
5. Krigsskada å egendom. Idun. 188 s. H.
6. Statens institut för folkhälsan arbetsuppgifter och organisation. Victor Pettersson. 191 s. I.
7. Förbättrad pensionering. Idun. 260 s. S.
8. Jordbruks förstärkande med skog. Kihlström. 416 s. Jo.
9. Orlogsvarvens organisation m. m. Victor Pettersson. 320 s. F6.
10. Balanserad expansion. Bilagor. Marcus. 197 s. Fl.
11. Fordringspreskription m. m. Idun. 198 s. Ju.
12. Stommaterial från jord- och stenindustrin. Idun. 234 s. S.
13. Den statliga indirekta beskattningen. Kihlström. 423 s. Fl.
14. Beroende uppdragstagare. Beckman. 139 s. S.
15. Församlingslag. Idun. 413 s. E.
16. Remissyttranden över allmänna pensionsberedningens betänkande om förbättrad pensionering. Idun. 424 s. S.
17. Markvård och erosionsskydd. Idun. 82 s. Jo.
18. Trafiksäkerhet. 2. Idun. 493 s. K.
19. Biskopsval. Gummesson. 129 s. E.
20. Utredning med förslag till ny veterinärtaxa m. m. Statens Reproduktionsanstalt. 80 s. Jo.
21. Förenklad byggnadslagstiftning. Kihlström. 292 s. K.
22. Remissyttranden. — Balanserad expansion. Marcus. 331 s. Fl.
23. Kanslister i administrativ tjänst. Kihlström. 128 s. C.
24. Den akademiska undervisningen. Forskarrekryteringen. Hæggström. 223 s. E.
25. Statliga betongbestämmelser. Del 2 a. Idun. 23 s. K.
26. Statliga företagsformer. 4. Statens vattenfallsverk. Idun. 159 s. Fl.
27. Ärkebiskopsval. Biskopsvalkommitténs betänkande. Del 2. Gummesson. 47 s. E.
28. Lärarutbildningen på det husliga området. Idun. 304 s. E.
29. Mönstring och registrering av sjöfolk. Idun. 310 s. H.
30. Ströängar. Kihlström. 156 s. Jo.
31. Bostäder för äldre och invalider. Idun. 117 s. S.
32. Statens skogsskolor. Idun. 111 s. Jo.
33. Allmän familjerådgivning. Kihlström. 220 s. S.
34. Stads- och häradsfängelser. Idun. 32 s. Ju.
35. Utbildning av lärare i manlig slöjd. Kihlström. 180 s. E.
36. Trafikförsäkring. Kihlström. 185 s. Ju.
37. Nordiskt ekonomiskt samarbete. Allmän del. Beckman. 137 s. H.
38. Offentlig föreläsning av djur. Kihlström. 176 s. Ju.
39. Sjömansskatt. Idun. 152 s. Fl.
40. Psykisk barn- och ungdomsvård. Idun. 197 s. I.
41. Idrotten och samhället. Idun. 259 s. H.
42. Löne- och skattegrupperingarna. Idun. 96 s. C.
43. Indragning av oförtjänt jordvårdstegring. Idun. 611 s. Ju.
44. Förenklad bostadslånggivning. Idun. 167 s. S.
45. Församlingslag för Stockholm. Idun. 101 s. E.
46. Seminarieorganisationen. 2. Idun. 366 s. E.
47. Offentliga byggnader. 2. Organisation och ekonomi. Idun. 172 s. K.
48. Arvsbeskattning. Marcus. 296 s. Fl.
49. Följdförfattningar till ny barnavårdslag m. m. 3. Beckman. 201 s. S.
50. Förfarandet vid konsumtionsbeskattning. Idun. 214 s. Fl.

Anm. Om särskild tryckort ej angives, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsebokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits, t. ex. E. = ecklesiastikdepartementet, Jo. = jordbruksdepartementet.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1957:50

Finansdepartementet



FÖRFARANDET
VID
KONSUMTIONSBEKATNING

Betänkande avgivet av

Besvärssakkunniga

Innehåll

Skrivelse till departementschefen.....	5
Förteckning över författningar.....	7
Förslag till Lag om förfarandet vid konsumtionsbeskattning.....	9
I. Utredningsuppdraget.....	22
II. Översikt över gällande rätt	
1. Inledning.....	28
2. Skatterna och deras konstruktion.....	29
3. Skatternas belopp m. m.....	39
4. Beskattningsmyndigheterna.....	40
5. Förfarandet vid skatternas bestämmande och uppbörd; rättelsemöjligheter.....	43
6. Förhandsbesked.....	58
III. Utredningar angående indirekt beskattning m. m.....	62
IV. Allmän motivering.....	65
1. Tillämpningsområdet för en blivande lagstiftning.....	65
2. Reformbehov och reformlinjer.....	71
3. Lagstiftningens tekniska utformning.....	75
4. Förfarandet i första instans i ärenden rörande skatt, som utgår i samband med verksamhet driven inom riket.....	79
5. Förfarandet i första instans i ärenden rörande skatt, som utgår vid införsel till eller utförsel från riket.....	89
6. Självrättelse (självrättelse i inskränkt mening och efterbeskattning).....	90
7. Besvär m. m.	95
8. Förhandsbesked.....	116
9. Befrielse från skatt.....	122
V. Specialmotivering.....	125
Bilaga: Utkast till Förordning om varuskatt.....	211

Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. finansdepartementet

Med stöd av nådigt bemyndigande den 1 juni 1951 meddelade dåvarande statsrådet och chefen för finansdepartementet Sköld besvärssakkunniga uppdrag att verkställa en av riksdagen i skrivelse den 13 maj 1951 (nr 287) begärd utredning i vissa i bevillningsutskottets betänkande nr 54 till samma års riksdag angivna hänseenden. Betänkandet behandlade ett flertal spörsmål rörande förfarandet vid avgörande av tvister i varuskattemål m. m. Till fullgörande av utredningsuppdraget få besvärssakkunniga härmed vördsamt överlämna bifogade betänkande med förslag till lag om förfarandet vid konsumtionsbeskattning.

I utredningsarbetet ha deltagit besvärssakkunnigas samtliga ledamöter, professor emeritus Nils Herlitz, ordförande, regeringsrådet Sven Björkholm och landssekreteraren Olof Åkesson. Hos de sakkunniga ha varit förordnade, som sekreterare hovrättsassessorn docenten Gustaf Petrén och som biträdande sekreterare sedan den 2 april 1952 byrådirektören Åke Krantz och sedan den 1 juni 1954 t. f. kammarrättsfiskalen Bertil Wennergren.

Redan på ett tidigt stadium av utredningsarbetet uppmärksammade besvärssakkunniga, att det åt dem givna utredningsuppdraget berördes jämväl av det uppdrag, som lämnats åt 1952 års kommitté för indirekta skatter. Förbindelse upptogs därför mellan denna kommitté och de sakkunniga. Den 12 maj 1953 deltog sålunda Krantz i ett sammanträde med kommittén och redogjorde därvid för besvärssakkunnigas dittillsvarande arbete i ärendet. De sakkunniga höllo sedermera kommittén underrättad om gången i sitt utredningsarbete och överlämnade i april 1956 ett lagutkast till denna. Petrén bereddes i detta sammanhang även tillfälle att muntligen redogöra för utkastet inför kommittén. I skrivelse till kommittén den 9 juli 1956 hemställde besvärssakkunniga på anförda skäl, att denna ville lämna de sakkunniga de uppgifter rörande sina blivande förslag, som kunde vara av betydelse för de sakkunniga vid fullgörandet av nu förevarande åt dem lämnade uppdrag. I en med skrivelse den 9 augusti 1956 till besvärssakkunniga överlämnad promemoria, dagtecknad i juli 1956, föreslog kommittén den arbetsgången att kommittén till besvärssakkunniga under hösten (1956) överlämnade koncept till sina författningsförslag för det beaktande besvärssakkunniga kunde finna motiverat. Vid ett på besvärssakkunnigas initiativ anordnat gemensamt sammanträde mellan kommittén och de sakkunniga den

22 september 1956 förklarades från kommitténs sida — jämte det att muntliga upplysningar lämnades om kommitténs arbetsuppgifter och de olika linjer som diskuterats för deras lösande — att kommittén skulle till besvärssakkunniga översända sina författningsutkast, när de utformats. Emellertid ha besvärssakkunniga först i samband med remiss av kommitténs dåmera avgivna och tryckta betänkande (SOU 1957: 13) i maj 1957 erhållit del av kommitténs författningsförslag. Enär av besvärssakkunnigas arbete vid denna tidpunkt i huvudsak allenast redigeringsarbete återstod, ha de sakkunniga icke haft möjlighet att vid sitt uppdrags fullgörande taga hänsyn till kommitténs utredningsresultat.

Stockholm den 16 november 1957.

Nils Herlitz

Sven Björkholm

Olof Åkesson

| Gustaf Petrén

Förteckning över författningar, som citeras under förkortning¹

BensinskF	KF den 3 maj 1929, nr 62, om särskild skatt å bensin och motorsprit (ändr. 1 § 1932: 64, 1954: 256, 1955: 131; 2 § 1955: 65; 3 § 1948: 368, 1951: 218, 1955: 65, 1956: 42; 4 § 1948: 368, 1951: 218, 1955: 131; 5 § 1944: 141, 1955: 65, 1956: 200, 1957: 117; 6 § 1955: 65; 8 och 11 §§ 1943: 318; 12 § 1937: 283)
BrännoljaF	KF den 21 maj 1954, nr 260, om brännoljaFskatt (3 § ändr. 1957: 264)
EnergiskF	KF den 31 maj 1957, nr 262, om allmän energiskatt
FettF	KF den 7 juni 1956, nr 403, angående reglering av införseln av fettråvaror och fettvaror, m. m.
FettemulsionsaccisF	KF den 5 juni 1953, nr 396, om accis å fettemulsion m. m.
FettvaruavgiftsF	KF den 5 juni 1953, nr 397, angående avgift för fettvaror, som användas för framställning av fettemulsion m. m. (2 § ändr. 1954: 307)
FiskF	KF den 30 maj 1952, nr 320, om viss reglering av handeln med fisk, m. m. (ändr. 1 § 1953: 373; 12 § 1956: 202)
FörsäljningsskF	KF den 5 mars 1948, nr 85, om försäljningsskatt (ändr. 1 § 1952: 199; 5 § 1949: 100; 6 § 1952: 199; 15 och 16 §§ 1952: 199; 18 och 19 §§ 1949: 100; 32 § 1952: 199)
LäskedrycksskF	KF den 22 december 1939, nr 919, om skatt å läskedrycker (ändr. 5 § 1950: 573; 9 § 1957: 211; 10 § 1951: 827, 1953: 189; 11 § 1952: 200, 13 § 1943: 326; 15 § 1952: 200; 17 § 1943: 326; 15 a § införd 1951: 827)
MajsF	KF den 7 juni 1956, nr 410, angående avgift å majs m. m.
MaltdrycksF	KF den 15 december 1939, nr 887, angående tillverkning och beskattning av maltdrycker (ändr. 1—11 §§ 1954: 524; 12—14 §§ 1954: 525; 15 § 1957: 210; 16—21 §§ 1954: 525; 22—26 §§ 1954: 524, 27 § 1951: 826, 1954: 524; 28, 29 §§ 1954: 524; 30 § 1943: 325; 31—33 §§ 1954: 524; 35 § 1943: 325; 36 § 1954: 524)
MjölF	KF den 7 juni 1956, nr 406, angående mjölkavgift m. m.
MjolkproduktF	KF den 10 juli 1947, nr 378, om vissa avgifter å mjölk, grädd och ost (ändr. 1 § 1952: 364; 2 § 1948: 428, 1952: 364; 3 § 1953: 377; 4 § 1948: 428; 6 § 1956: 409; 2 a och 5 a §§ införda 1956: 409)
MotorfordonsomsskF	KF den 23 november 1956, nr 545, angående omsättnings-skatt å motorfordon i vissa fall
NöjesskF	KF den 21 december 1945, nr 823, om nöjesskatt (ändr. vid ett flertal tillfällen)

¹ Författningsändringar ha här angivits endast beträffande sådana författningar, vars innehåll redovisas mera detaljerat å s. 125 ff.

OljekraftfoderF OmsskF	KF den 26 maj 1954, nr 305, om avgift å oljekraftfoder KF den 13 december 1940, nr 1000, om allmän omsättnings- skatt (ändr. vid ett flertal tillfällen; upphört att gälla 1948: 86)
Ora	KF den 24 maj 1928, nr 124, angående förfarandet i vissa fall vid oriktig avgiftsberäkning hos tullverket (6 § ändr. 1948: 232)
PotatisF	KF den 7 juni 1956, nr 405, angående tillverkningsavgift för vissa produkter av potatis, m. m.
PälsvaruskF	KF den 30 juni 1943, nr 477, om skatt å vissa pälsvaror (ändr. 1 § 1944: 207; 3, 6, 7, 9 §§ 1948: 68; 17 och 18 §§ 1951: 214)
RB RegRättsL	Rättegångsbalken (ändr. vid ett flertal tillfällen) Lag den 26 maj 1909, nr 38, om KM:ts regeringsrätt (ändr. vid ett flertal tillfällen)
RF SlaktdjursF	Regeringsformen (omtryckt i sin helhet 1957: 498) KF den 3 juni 1955, nr 284, angående slaktdjursavgift m. m. (1, 2 och 5 §§ ändr. och 4 a § inf. 1956: 408)
SmöravgiftsF	KF den 30 juni 1944, nr 459, angående avgift för smör, som användes för framställning av grädde m. m. (ändr. 1 och 2 §§ 1956: 412)
SpannmålsF	KF den 5 juni 1953, nr 375, med vissa bestämmelser an- gående prisregleringen för råg och vete (ändr. 2, 4, 5 och 6 §§ 1956: 407; 10—12 §§ 1954: 303; 4 a § inf. 1956: 407)
SpritdrycksF	KF den 24 maj 1957, nr 209, angående skatt å spritdrycker och vin
TillOra	KK den 22 juni 1928, nr 205, med tillämpningsföreskrifter till förordningen angående förfarandet i vissa fall vid oriktig avgiftsberäkning hos tullverket
TaxF	Taxeringsförordning den 23 november 1956, nr 623 (22 § ändr. 1957: 108)
TullSt	Tullstadga den 7 oktober 1927, nr 391 (ändr. vid ett flertal tillfällen)
TulltaxeF	Tulltaxeförordning den 4 oktober 1929, nr 316 (ändr. vid ett flertal tillfällen)
TullupplysnF	KF den 31 maj 1907, nr 30, angående rätt att hos general- tullstyrelsen erhålla upplysning rörande tullbehandlingen av varor, avsedda att till riket införas (3 § ändr. 1922: 349)
UppbF	Uppbördsförordning den 5 juni 1953, nr 272 (ändr. vid ett flertal tillfällen)
VaruskF	KF den 25 maj 1941, nr 251, om varuskatt (ändr. 1 § 1948: 66; 3 § 1948: 66, 1953: 247; 4 § 1948: 66, 1952: 198; 5—9 §§ 1948: 66; 10 och 11 §§ 1946: 144; 14 och 15 §§ 1948: 66; 3 a § inf. 1945: 201)

Förslag

till

Lag om förfarandet vid konsumtionsbeskattning

Kap. 1. Inledande bestämmelser

1 §.

Bestämmelserna i denna lag skola, i den mån särskild föreskrift därom lämnas, äga tillämpning å skatt eller annan allmän avgift (*skatt*).

2 §.

I denna lag 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 som, enligt vad särskilt är stadgat, har att hos bevärsmyndighet föra det allmännas talan i mål och ärenden, å vilka denna lag äger tillämpning.

Kap. 2. Om fastställande av skatt

Skatt som utgår i samband med verksamhet driven inom riket

3 §.

Skattskyldig skall, i enlighet med vad i vederbörande skatteförfattning stadgas, göra skriftlig anmälan om upptagande och nedläggande av verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, ävensom om annat förhållande, som rör verksamheten.

4 §.

I enlighet med vad i vederbörande skatteförfattning stadgas skall skattskyldig för varje beskattningsperiod på heder och samvete avgiva skriftlig deklARATION, upptagande beloppet av skatt, som belöper på perioden.

Underlåter skattskyldig att avgiva deklARATION eller är avgiven deklARATION ofullständig, äger beskattningsmyndigheten påfordra att han fullgör vad som brister.

5 §.

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

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

6 §.

Då deklaration inkommit till beskattningsmyndigheten, skall den ofördröjligen granskas. Finnes därvid skatten böra utgöras med annat belopp än det som deklarationen upptager, må myndigheten, sedan den skattskyldige beretts tillfälle att yttra sig, preliminärt fastställa skatten. Beslut härom, som innebär allenast rättelse av uppenbar oriktighet, föranledd av skrivfel, misräkning eller annat dylikt förbiseende, eller som innefattar fastställande av skatten till lägre belopp än deklarationens, må dock meddelas utan att tillfälle till yttrande beretts.

Preliminärt beslut skall skriftligen delgivas den skattskyldige.

Beslutet gäller tills vidare, dock längst intill dess slutligt beslut meddelats enligt 18 §.

7 §.

Beskattningsmyndigheten har att företaga den vidare utredning, som kan erfordras för slutligt beslut om skatten.

8 §.

När beskattningsmyndigheten finner det erforderligt, skall skattskyldig på anfordran utan ersättning tillhandahålla prov och beskrivning å skattepliktig eller i verksamheten brukad vara.

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 biträde.

10 §.

Beskattningsmyndigheten äger anmana den skattskyldige att lämna uppgift, som erfordras för slutligt beslut om skatten och icke lämpligen kan inhämtas på annat sätt.

11 §.

Den som skäligen kan antagas vara skattskyldig skall, i den mån det erfordras för avgörande huruvida skattskyldighet föreligger, på anfordran av beskattningsmyndigheten vidtaga åtgärd, varom stadgas i 8 och 9 §§.

12 §.

I den mån det för skatts fastställande är erforderligt, 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 sin verksamhet samt tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och övriga till verksamheten hörande handlingar.

13 §.

Förelägger beskattningsmyndigheten någon att vidtaga åtgärd, varom förmåles i 4, 8, 9, 11 eller 12 §, må därvid, då det finnes påkallat, vite ut-sättas. Vitet skall bestämmas till sådant belopp, att det med hänsyn till vederbörandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antagas förmå honom att iakttaga föreläggandet, dock ej högre än tiotusen kronor.

Försuttet vite utdömes av beskattningsmyndigheten.

14 §.

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 tidspillan efter vad beskattningsmyndigheten prövar skäligt.

15 §.

Vad som framkommit vid utredning, företagen enligt 9 eller 12 §, skall upptecknas. Uppgift, som eljest annorledes än skriftligen tillföres beskattningsärende, skall ock, för att kunna vinna beaktande vid dess avgörande, upptecknas.

16 §.

Yppas anledning att i det slutliga beslutet fastställa skatten annorledes än i överensstämmelse med deklarationen eller med preliminärt beslut, 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.

17 §.

Den skattskyldige skall beredas tillfälle att yttra sig över redogörelse, som i 16 § sägs, och annan handling, vars innehåll är av betydelse för slutligt beslut om skatten.

Jämväl i övrigt äger den skattskyldige att skriftligen utveckla sin talan och förebringa bevisning i saken.

18 §.

Beskattningsmyndigheten skall så snart ske kan och icke senare än ett år sex månader efter utgången av den beskattningsperiod, om vilken fråga är, meddela slutligt beslut i ärendet och därvid, om skatt finnes skola utgå, fastställa denna.

Slutligt beslut skall skriftligen delgivas den skattskyldige och allmänt ombud.

Har i beskattningsärende slutligt beslut icke meddelats inom den i första stycket angivna tiden, skall skatt icke utgå utom i fall som i 19 § andra stycket sägs.

19 §.

Har skattskyldig underlåtit att avgiva deklaration eller icke rätteligen fullgjort vad honom enligt 8 eller 9 § åligger eller i ärendet lämnat oriktig uppgift och har därav föranletts, att skatt ej fastställts eller fastställts till för lågt belopp, äger beskattningsmyndigheten, utan hinder av tidigare meddelat beslut, före utgången av den i 18 § första stycket stadgade tiden genom beslut om efterbeskattning fastställa den skatt, som tillkommer.

Därest den skattskyldige haft uppsåt att undandraga skatt eller förfarit grovt oaktsamt, må jämväl efter nämnda tid, oavsett om tidigare slutligt beslut meddelats i ärendet, efterbeskattning äga rum under de i första stycket angivna förutsättningarna. Efterbeskattningen må dock icke ske senare än fem år efter utgången av den beskattningsperiod, varom fråga är.

Vad ovan i detta kapitel är stadgat om utredning skall äga motsvarande tillämpning vid efterbeskattning. Beslut skall skriftligen delgivas den skattskyldige och allmänt ombud.

20 §.

Finner beskattningsmyndigheten att slutligt beslut om skatt eller beslut om efterbeskattning till följd av skrivfel, missräkning eller annat dylikt förbiseende vid beslutets avfattande innehåller uppenbar oriktighet, må myndigheten, sedan den skattskyldige beretts tillfälle att yttra sig, meddela beslut om rättelse.

Beslutet skall skriftligen delgivas den skattskyldige och allmänt ombud.

21 §.

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

Beslutet skall tillika, där det icke finnes uppenbart obehövligt, förses med besvärshänvisning. Denna skall innefatta uppgifter om besvärsmyndigheten, om myndighet till vilken besvärsläggning skall ingivas och dess adress samt om besvärstid.

22 §.

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.

23 §.

Beskattningsmyndigheten skall föra register, vari för envar skattskyldig antecknas vad som i skatteärendet förekommit.

Skatt som utgår vid införsel till eller utförsel från riket

24 §.

Huru skatt, som utgår vid införsel till eller utförsel från riket, fastställs av lokal tullmyndighet eller annan, därom stadgas särskilt.

Kap. 3. Om erläggande och återbetalning av skatt

Skatt som utgår i samband med verksamhet driven inom riket

25 §.

Skattskyldig åligger att samtidigt med deklarationsavgivande till beskattningsmyndigheten inbetala i deklARATIONEN angivet skattebelopp.

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

26 §.

Om den för viss beskattningsperiod av beskattningsmyndigheten eller besvärsmyndighet 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. Lag samma vare, då genom beslut enligt 18 eller 19 § skatt fastställts, ehuru deklARATIONEN ej avgivits.

Skattskyldig har att erlægga ränta å oguldet skattebelopp efter fem procent om året från den dag då beloppet senast skolat inbetalas.

27 §.

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

28 §.

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

Å återbetalat belopp skall gäldas ränta efter fem procent om året från inbetalningsdagen.

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

29 §.

Under vilka förutsättningar skatt skall, utöver vad i 28 § stadgas, i särskilt fall av beskattningsmyndighet återbetalas, därom stadgas i vederbörande skatteförfattning.

30 §.

Beskattningsmyndigheten må, då det finnes erforderligt, ålägga skattskyldig att ställa säkerhet för skatt, som han under en beskattningsperiod kan bliva pliktig att erlægga, till belopp, som myndigheten efter den skattskyldiges hörande fastställer.

31 §.

På framställning av beskattningsmyndigheten må generaltullstyrelsen, i enlighet med vad i vederbörande skatteförfattning stadgas, meddela skattskyldig, som försummat att ställa säkerhet eller att erlægga förfallet skattebelopp, förbud att, innan åliggandet fullgjorts, driva verksamhet eller förfoga över vara.

Innan förbud meddelas, skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig.

32 §.

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

Skatt som utgår vid införsel till eller utförsel från riket

33 §.

Om erläggande av skatt, som utgår vid införsel till eller utförsel från riket, så ock om återbetalning av sådan skatt stadgas särskilt.

Kap. 4. Om besvär över beskattningsmyndighets beslut

34 §.

Mot beskattningsmyndighets beslut i skatteärende må talan föras genom besvär hos generaltullstyrelsen.

35 §.

Besvär må anföras av skattskyldig samt, såvitt angår beslut om skatt, vilket ej är preliminärt, av allmänt ombud ävensom, beträffande beslut under utredningen och beslut om utdömande av vite, av annan i vad han beröres därav.

Länder beslut om skatt någon till väsentlig skada eller förlust, må han anföra besvär över detta, ändå att han icke enligt vad i första stycket stadgas har rätt därtill.

36 §.

Den, som vill anföra besvär över beslut om skatt, vilket ej är preliminärt, har att till beskattningsmyndigheten inkomma med besvärslaga, vid talan mot lokal tullmyndighets beslut inom sex månader från det han fick del av beslutet och eljest inom två månader från angivna tidpunkt. Vid talan mot annat beslut skall besvärslagan hava inkommit till beskattningsmyndigheten inom tre veckor från delgivningen. För klagande, som omförmäles i 35 § andra stycket, skall besvärstiden räknas från beslutets dag.

Har skattskyldig i uppsåt att undandraga skatt eller av grov oaktsamhet lämnat lokal tullmyndighet oriktig uppgift och har därav föranletts, att skatt ej fastställts eller fastställts till för lågt belopp, gäller för allmänt ombud vid talan mot tullmyndighetens beslut i ärendet en besvärstid av fem år, räknad från beslutets dag.

37 §.

Hava besvär anförts över beslut om skatt, vilket ej är preliminärt, äge skattskyldig eller allmänt ombud föra talan mot beslutet, oaktat han försuttit tiden för fullföljd av talan mot detta, därest han inom tre veckor från det besvärstiden för tidigare klagande utgick inkommer med besvärslaga.

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

38 §.

Besvärslaga skall ställas till generaltullstyrelsen samt innehålla uppgift om klagandes 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, där han önskar, att generaltullstyrelsen skall föranstalta om viss utredning, angiva detta, så ock vid inlagen foga de tidigare ej förbragta bevis han vill åberopa.

Besvärslagan skall vara egenhändigt undertecknad av klaganden eller hans ombud.

39 §.

Beskattningsmyndigheten skall, där det ej är uppenbart att talan skall avvisas, ofördröjligen delgiva klagandens motpart besvärslagan med därvid fogade handlingar så ock det överklagade beslutet, om detta icke förut delgivits. Motparten skall därvid föreläggas att till beskattningsmyndigheten inkomma med skriftlig förklaring, ställd till generaltullstyrelsen.

40 §.

I skriftligt utlåtande till generaltullstyrelsen skall beskattningsmyndigheten 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 styrelsen 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.

41 §.

För utredning i besvärsmål äger generaltullstyrelsen de befogenheter, som enligt vad i 2 kap. stadgas tillkomma beskattningsmyndighet i ärende om fastställande av skatt, som utgår i samband med verksamhet driven inom riket, ävensom i övrigt de befogenheter, vilka myndighet, som förut prövat saken, därvid haft.

42 §.

Erfordras det att part muntligen höres, må generaltullstyrelsen för sådant ändamål förordna om förhör inför sig på lämplig plats. Begär part förhör, skall därom förordnas, såvida förhöret ej finnes obehövt. Om förhör må ej förordnas, därest part därigenom skulle oskäligen betungas.

Till förhör skola parterna kallas. Part må därvid anmanas att inställa sig personligen. I kallelsen må utsättas, att målet kan komma att avgöras i befintligt skick, om kallelsen ej efterkommes. Jämväl annan må kallas, som antages kunna lämna upplysning i saken.

Med parternas medgivande må förhöret hållas offentligen. Vid förhöret föres protokoll, däri allt antecknas som kan antagas vara av betydelse i besvärsmålet.

43 §.

Vad i 15 § är stadgat om uppptecknande av uppgifter och annat, skall äga motsvarande tillämpning i besvärsmål.

44 §.

Part skall beredas tillfälle att, utöver vad i 39 § stadgas, yttra sig över handling av betydelse för besvärsmålets avgörande.

Jämväl i övrigt äger part att skriftligen eller vid förhör, anordnat enligt 42 §, utveckla sin talan och förebringa bevisning i saken.

45 §.

I avvaktan på besvärsmåls avgörande må generaltullstyrelsen förordna, att det överklagade beslutet tills vidare icke skall lända till efterrättelse.

46 §.

Generaltullstyrelsens utslag i besvärsmål ävensom, i den mån det icke finnes obehövt, styrelsens beslut skola innehålla de skäl, på vilka avgörandet grundas. Utslag och beslut skola förses med klagobesked. Innefattar klagobeskedet besvärshänvisning, skall om denna gälla vad i 21 § andra stycket sägs.

Utslag och beslut, meddelade av generaltullstyrelsen med stöd av bestämmelse i denna lag, skola, såvitt de icke avse utdömande av vite, lända till omedelbar efterrättelse.

Utslag och beslut skola skriftligen delgivas parterna.

47 §.

Uppkommer hos beskattningsmyndigheten fråga om efterbeskattning eller rättelse i visst skatteärende och är detta efter besvär beroende på generaltullstyrelsens prövning, har styrelsen att, innan den meddelar utslag, avvakta beskattningsmyndighetens avgörande av sagda fråga.

Kap. 5. Om förhandsbesked

48 §.

På ansökan 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 skall generaltullstyrelsen, därest tillgänglig utredning det medger, meddela förhandsbesked huruvida vara är skattepliktig ävensom efter vilken skattesats skatten, då sådan skall utgöras, är att bestämma. Beskedet skall utfärdas för sökanden och gälla för beskattningsperiod, som ännu icke utgått, eller senare period eller för blivande införsel eller utförsel under viss tid, dock att beskedet icke må avse längre tid än ett år.

49 §.

Förhandsbesked sökes skriftligen. Ansökan skall i mån av behov vara åtföljd av prov på varan, där sådant kan företes, och beskrivning av den-

samma. Vid ansökan skall jämväl fogas den ytterligare utredning i ärendet, som står sökanden till buds.

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

50 §.

Över ansökan om förhandsbesked skall allmänt ombud höras såsom sökandens motpart.

51 §.

Vad i 14 § är stadgat om sakkunnig och i 42 § om förhör skall äga motsvarande tillämpning i ärende om förhandsbesked.

52 §.

Uppgift, som annorledes än skriftligen tillföres ärende om förhandsbesked, skall, för att kunna vinna beaktande vid dess avgörande, upptecknas.

53 §.

Part skall beredas tillfälle att, utöver vad i 50 § stadgas, yttra sig över handling av betydelse för ärendets avgörande.

Jämväl i övrigt äger part att skriftligen eller vid förhör, anordnat enligt 42 och 51 §§, utveckla sin talan och förebringa bevisning i saken.

54 §.

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

Generaltullstyrelsen må fordra, att sökanden ställer säkerhet för kostnad och ersättning som i första stycket sägs vid äventyr att förhandsbesked icke meddelas.

55 §.

Ärende om förhandsbesked bör skyndsamt handläggas.

Generaltullstyrelsens beslut i sådant ärende skall innehålla de skäl, på vilka avgörandet grundas, ävensom klagobesked. Innefattar klagobeskedet besvärshänvisning, skall om denna gälla vad i 21 § andra stycket sägs.

Beslutet skall skriftligen delgivas sökanden och allmänt ombud.

56 §.

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

Kap. 6. Om besvär över generaltullstyrelsens utslag och beslut

57 §.

Mot generaltullstyrelsens utslag och beslut må talan föras genom besvär hos Konungen.

Talan må dock ej föras mot utslag, avseende preliminärt beslut om skatt eller beslut under utredningen, eller mot beslut av innehåll att förhandsbesked ej meddelas.

58 §.

Besvär må anföras av part och, beträffande beslut under utredningen och beslut om utdömande av vite, även av annan i vad han beröres därav.

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

Länder beslut, varigenom förhandsbesked meddelats, någon till väsentlig skada eller förlust, må han anföras besvär över beslutet, ändå att han icke enligt vad i första stycket stadgas har rätt därtill.

59 §.

Den som vill anföras besvär har att till generaltullstyrelsen inkomma med besvärslinlaga.

För klagande, som omförmäles i 58 § andra eller tredje stycket, gäller en besvärstid av tre veckor räknat från utslaget eller beslutets dag.

60 §.

Hava besvär anförts över utslag eller beslut om förhandsbesked, äge part föra talan mot utslaget eller beslutet, oaktat han försuttit tiden för fullföljd av talan mot detta, därest han inom en vecka från det besvärstiden för tidigare klagande utgick inkommer med besvärslinlaga.

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

61 §.

Vad som i 38—40 §§ är stadgat skall äga motsvarande tillämpning med avseende å hos Konungen fullföljt besvärsmål med iakttagande av att vad som är föreskrivet om generaltullstyrelsen skall avse Konungen och vad som är föreskrivet om beskattningsmyndigheten skall avse generaltullstyrelsen.

Kap. 7. Särskilda bestämmelser

62 §.

Konungen eller den han därtill förordnar äger, då synnerliga skäl därtill äro, för särskilt fall medgiva befrielse från eller återbetalning av skatt.

63 §.

Vid handläggning i generaltullstyrelsen av mål och ärende, som avses i denna lag, skola såsom ledamöter deltaga tre av Konungen för viss tid förordnade befattningshavare i styrelsen, av vilka minst två skola vara lagfarna. För ledamöterna skola finnas av Konungen förordnade ersättare.

Vid förhör, varom stadgas i 42 och 51 §§, må generaltullstyrelsen bestå av allenast en lagfaren ledamot. Annan åtgärd, som endast avser måls eller ärendes beredande, må i den omfattning Konungen bestämmer vidtagas av ledamot eller annan tjänsteman hos generaltullstyrelsen.

64 §.

Envar av generaltullstyrelsens ledamöter har vid avgörande enligt denna lag en röst. I övrigt skall beträffande omröstning i styrelsen vad i 16 kap. rättegångsbalken stadgas äga motsvarande tillämpning.

65 §.

Beträffande den, som deltagit i handläggning av mål eller ärende, som avses i denna lag, skall vad om domarjäv är i 4 kap. 13 § rättegångsbalken stadgat äga motsvarande tillämpning.

66 §.

Den, som har eller haft att taga befattning med mål eller ärende enligt denna lag, må ej i vidare mån än hans tjänsteutövning fordrar yppa förhållande, varom han därvid erhållit kännedom.

Bryter den, som ej är underkastad ansvar som tjänsteman, mot vad i första stycket stadgas, straffes med dagsböter.

67 §.

Den som utan anmälan, varom i 3 § sägs, bedriver verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, straffes med dagsböter ej under tjugu. Lag samma vare beträffande den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att avgiva deklaration enligt vad i 4 § första stycket stadgas.

Den som överträder förbud, varom i 31 § sägs, straffes med dagsböter, ej under fyrtio, eller, där omständigheterna äro försvårande, med fängelse i högst sex månader.

Denna lag träder i kraft den

Genom denna lag upphävas från och med dag, som Konungen bestämmer,

förordningen den 31 maj 1907 (nr 30) angående rätt att hos generaltullstyrelsen erhålla upplysning rörande tullbehandlingen av varor, avsedda att till riket införas,

förordningen den 24 maj 1928 (nr 126) angående förfarandet i vissa fall vid oriktig avgiftsberäkning hos tullverket,

kungörelsen den 22 juni 1928 (nr 205) med tillämpningsföreskrifter till sistnämnda förordning samt

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.

KAPITEL I

Utredningsuppdraget

Mot bakgrund av vissa domstolsavgöranden väcktes vid 1951 års riksdag likalydande motioner i riksdagens båda kamrar av herr Werner m. fl. (I: 215) och herr Häckner m. fl. (II: 279), vari hemställdes, att riksdagen måtte anhålla om skyndsamt utredning om sådan ändring av gällande bestämmelser, att regler om ett opartiskt förfarande för avgörande av tvister i varuskattmål och för tillgodoseende av rättsskyddsbehovet i dylika mål infördes. Till stöd för sin hemställan åberopade motionärerna — efter att ha redogjort för de enligt VaruskF gällande bestämmelserna — bl. a. följande omständigheter:

För den händelse tvist skulle uppkomma, om över huvud en vara är varuskattepliktig eller huru skatten i ett visst fall skall beräknas, eller annan liknande fråga uppstå, saknas i stort sett i förordningen regler om huru dylika konflikter mellan tillverkaren-skatteinbetalaren och staten skola lösas. Några enstaka bestämmelser, t. ex. stadgandet i 6 § 4. förordningen om att kontrollstyrelsen för visst fall äger fastställa den skatt, som skall utgå, avse närmast den situationen, att tillverkaren tredskas att betala vad honom ostridigt åligger att utgöra. De nyssnämnda konfliktsituationerna ha i praktiken — såsom får antagas också varit avsett — lösts på det sättet, att kontrollstyrelsen ensidigt förordnat om storleken av den skatt, som skall utgå. Några som helst regler om huru därvid skall tillgå lämnas icke i varuskatteförordningen, utan kontrollstyrelsen kan förfara efter gottfinnande. Så har t. ex. i många fall varuskatt uttagits från dagen för lagens tillkomst (25 maj 1941), i andra fall från senare data, dels retroaktivt, dels från beslutets datum och dels icke alls. Med hänsyn till de avsevärda belopp, varom kan vara fråga, är det anmärkningsvärt, att på denna punkt så litet åtgjorts för att tillgodose rättsskyddskraven.

Kontrollstyrelsens beslut i ärenden av ifrågavarande slag kunna icke betraktas annorlunda än som ett besked från statsmaktens sida vad den anser den skattebetalande tillverkaren böra erlagga. Man frågar sig då, vilka möjligheter skattebetalaren har att få detta statens krav underkastat opartiskt och uttömmande bedömande av hela sakfrågan. Som framgår av rättsfallet NJA 1950: 333, är det enligt gällande rätt icke möjligt att genom att väcka en civil talan mot kronan få saken prövad vid allmän domstol. Den enda möjligheten är att i administrativ väg anföra besvär över kontrollstyrelsens beslut vilka besvär prövas av regeringsrätten. Enär kontrollstyrelsen i realiteten intager en partsställning, ensidigt inriktad på tillgodoseende av statens fiskaliska intressen, kommer målet till regeringsrätten utan att dessförinnan ha utretts av någon opartisk instans. Regeringsrätten, som är *sista* instans, kan ej gärna samtidigt fungera som *första* opartiska instans, där sakutredningen bör ske genom ett muntligt, kontradiktoriskt förfarande. Den omständigheten, att regeringsrätten enligt uppgift, från dagen för lagens tillkomst

den 25 maj 1941 fram till 1945, endast i ett fall av 17 ändrat kontrollstyrelsens beslut i varuskattemål (1946—1949 avgjordes 7 varuskattemål; i samtliga fall fastställde regeringsrätten överklagade beslut), synes — med hänsyn till den ej oväsentliga ändringsprocenten hos regeringsrätten i andra skattemål, där dock en opartisk förvaltningsdomstols (kammarrättens) utslag omprövas — giva vid handen, att regeringsrätten ej har samma möjligheter att fota sitt avgörande på en ingående realprövning som i andra skattemål. I det förutnämnda rättsfallet visade det sig också, att då målet drogs inför allmän domstol, rådhusrätten såväl som hovrätten efter mycket noggrann utredning kom till rakt motsatt resultat i förhållande till vad regeringsrättens ledamöter funnit. Dessförinnan hade samma domstolar i ansvarsprocessen kommit till ett frikännande domslut, vilket i praktiken ävenledes innebär, att man av lagens ordalydelse ej kunnat sluta sig till att ifrågavarande artiklar skulle skattebeläggas.

Av det anförda torde med tillräcklig klarhet framgå, att möjligheterna att få en tvistig fråga rörande varuskatt allsidigt och ingående bedömd genom ett kontradiktoriskt, muntligt förfarande äro mycket begränsade. Man kan härmed jämföra den vanliga taxeringsprocessen, som — om än i vissa hänseenden bristfällig — möjliggör, att en tvistig skattefråga blir föremål för opartisk bedömning i flera instanser med möjlighet till muntligt förfarande.

Bristfälligheterna i det nuvarande förfarandet äro så stora, att omedelbara åtgärder för rättelse böra vidtagas. Det ur rättssäkerhetssynpunkt tryggaste vore givetvis, om mål av ifrågavarande slag liksom andra tvister, där en specialprocess ej anordnats, finge på sätt underrätterna ansett möjligt handläggas så som andra tvister, d. v. s. av de allmänna domstolarna. Därest detta ej skulle vara genomförbart, kunde en enkel åtgärd att förbättra det administrativa förfarandet i dessa mål, som icke skulle draga med sig nämnvärt ökade kostnader för det allmänna och som icke skulle nödvändiggöra någon vidlyftigare apparat, vara att skjuta in kammarrätten som en mellaninstans. Inför denna förvaltningsdomstol kunde då kontrollstyrelsen såsom företrädare för statens fiskaliska intressen och den enskilde mötas på jämbördig fot. Kammarrätten har möjlighet att hålla muntliga förhandlingar och att inhämta sakkunnigyttranden från olika håll. Vidare kan anmärkas, att kammarrätten i lika mån som hovrätterna är skyldig att motivera sina avgöranden.

Även på en annan punkt erfordras snar ändring i förordningen. Varuskatten är en övervärlingsskatt, d. v. s. skatten skall erläggas av de slutliga konsumenterna och tillverkaren fungerar blott som skatteinkasserare. I sin nuvarande utformning anses varuskatteförordningen tillåta kontrollstyrelsen att ålägga tillverkare att retroaktivt erlägga skatt för redan försålda varor, för vilka han icke uttagit någon skatt av sina köpare, t. ex. när han varit i den tron, att varan icke var skattepliktig. Tillverkaren har då inga möjligheter att i efterhand taga ut skatten av köparna utan får betala den av egna medel. Då nu varuskatten för vissa varor uppgår ända till 80 procent av försäljningspriset, innebär detta förfarings-sätt, att staten konfiskerar nära nog allt vad tillverkaren fått in i brutto med ruinerande konsekvenser för denne. Det är uppenbarligen icke förenligt med elementära rättssäkerhetskrav, att en skatteindrivande myndighet som kontrollstyrelsen efter eget gottfinnande kan fatta beslut av denna art. Varuskatteförordningen bör därför kompletteras med ett stadgande av innebörd, att kontrollstyrelsen icke får ålägga tillverkare att erlägga retroaktiv varuskatt, med mindre denne efter åtal i vederbörlig ordning befinnes ha uppsåtligen underlåtit att fullgöra vad honom ålegat enligt förordningen och därför har blivit dömd att erlägga den retroaktiva skatten.

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

I en till bevillningsutskottet ingiven promemoria uttalade kontrollstyrelsen för sin del, att tolkningen av VaruskF:s förteckning i första hand vore en tullteknisk angelägenhet och att om, såsom motionärerna förordat, kammarrätten skulle inskjutas som besvärinstans i varuskattemål, denna borde ha att pröva även besvärs mål i fråga om tulltaxering i allmänhet. Motionärernas förslag i denna del syntes kontrollstyrelsen icke lämpligt. Dessutom droge kontrollstyrelsen i tvivelsmål huruvida det vore av behovet påkallat att vidtaga den av motionärerna ifrågasatta ingripande anordningen med avseende å besvär förfarandet. Vad motionärerna föreslagit i fråga om påföring av skatt för förfluten tid funne kontrollstyrelsen icke lämpligt. Däremot skulle ur kontrollstyrelsens synpunkt vara av värde, om VaruskF kompletterades med stadgande av innebörd, att efterdebitering av skatt icke finge för den gångna tiden verkställas för längre tid än tolv månader med utgångspunkt från den dag, då styrelsen fått vetskap om fall av utebliven anmälan. Dylik regel för efterdebitering syntes dock ej böra gälla, då tillverkare lagförts vid allmän domstol och därvid befunnits ha uppsåtligen underlåtit att iakttaga förordningens bestämmelser beträffande anmälnings skyldighet.

Bevillningsutskottet anförde i sitt i anledning av motionerna avgivna betänkande, nr 54, bl. a. följande:

Syftet med motionerna är att stärka den enskildes rättsskydd mot anspråk från det allmännas sida på varuskatt. Genom sin allmänna syftning ligga de i motionerna framställda spörsmålen i linje med andra, tidigare år inom riksdagen aktualiserade frågor om behovet av särskilda regler till bevarandet av den enskildes rätt i förhållande till det allmänna. Till en del ha dylika frågor under senare tid fått särskild aktualitet genom införandet av den nya rättegångsordningen och den diskussion, som under en följd av år i vida kretsar förts i denna fråga. Med det inflytande på det administrativa rättsområdet som rättegångsväsendet vid de allmänna domstolarna av ålder utövat är det naturligt, att en omdaning av rätte-

gångsväsendet kommit att medverka till att ökad uppmärksamhet fästs vid de enskilda medborgarnas rättsställning och deras möjligheter att tillgodose sin rätt även inom området för den offentliga förvaltningen. Till en del ha här berörda spörsmål om den enskildes rätt i förhållande till det allmänna tillvunnit sig beaktande jämväl som en följd av en i förhållande till relativt näraliggande tid markerad expansion av statsverksamheten på olika områden. Därvid må i detta sammanhang särskilt pekats på den starkt utvidgade betydelse för den enskilde som skatterna kommit att få. Utskottet vill erinra om att vid föregående års riksdag i ett flertal motioner framställdes ur bl. a. här anförda synpunkter motiverade yrkanden avseende utredning rörande taxeringsförfarandet och taxeringsprocessen, vilka vunno riksdagens bifall.

Sedan utskottet erinrat om den motion och den förberedande utredning, som föregingo tillkallandet av besvärssakkunniga, samt det uppdrag, som lämnats dessa, fortsatte utskottet:

Om sålunda de förevarande motionerna å ena sidan till sin allmänna syftning visa väsentlig överensstämmelse med de härovan avsedda motioner, vilka föranledde beslut om utredning rörande förvaltningsförfarandet samt taxeringsförfarandet och taxeringsprocessen, skilja de sig å andra sidan från dessa senare motioner därutinnan att de taga sikte på ett mycket begränsat område, nämligen utgörande av varuskatt för inom riket tillverkad vara.

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

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

När det gäller att bedöma huruvida de nuvarande reglerna fylla sitt syfte härutinnan, synes icke böra förbises, att de lagliga möjligheterna för den enskilde att erhålla rättelse i ett förment oriktigt beslut om uttagande av varuskatt äro i huvudsak desamma som gälla i många andra mål, såväl inom som utom beskattningens område, vilka falla under regeringsrättens prövning. Vad angår området för beskattningen vill utskottet framhålla, att varuskatten till sin utformning nära ansluter sig till ett flertal andra indirekta skatter, såsom exempelvis skatterna å pälsvaror, läskedrycker och maldrycker samt försäljningsskatt. Enligt utskottets mening bör den principen i möjligaste mån upprätthållas, att likartade besvärregler böra gälla för mål av samma typ. Det normerande för besvärreglernas ut-

formning beträffande indirekta skatter av den typ varuskatten tillhör bör vara den enskildes rättssäkerhet samt önskvärdheten av att upprätthålla effektivitet i beskattningen och former för avgörande av den omstridda skattefrågan utan oskäligen tidsutdräkt. Vid ställningstagandet till hur besvärsvärfarandet bör vara anordnat bör ingen av dessa synpunkter sättas i andra rummet. De här angivna synpunkterna har man också otvivelaktigt eftersträvat att tillgodose med de nu gällande reglerna. Rättsskyddsbehovet har beaktats genom att målen kunna dragas under regeringsrättens prövning. Det bör i sammanhanget erinras om att, när regeringsrätten på sin tid inrättades, ett av huvudskälen härtill var, att garantier borde skapas för en ur rättssäkerhetssynpunkt betryggande slutlig handläggning av de administrativa besvärsmålen. Effektiviteten i beskattningen upprätthålles genom att kontrollen över skatternas utgörande anförtrots för dylika uppgifter avsedda organ med relativt vidsträckt befogenheter. Genom att besvärsmålen prövas direkt i regeringsrätten har eftersträvat ett snabbt slutligt avgörande av en tvistig skattefråga.

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

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

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

höra verkställas i samband med den utredning om besvärörfarandet, som utskottet tidigare i detta betänkande förordat.

På hemställan 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 nådigt bemyndigande den 1 juni 1951 meddelade dåvarande statsrådet och chefen för finansdepartementet Sköld besvärssakkunniga uppdrag att verkställa den av riksdagen begärda utredningen.

KAPITEL II

Översikt över gällande rätt

I. Inledning

Med hänsyn till den relativt obestämda avgränsning, som nu förevarande åt besvärssakkunniga lämnade särskilda uppdrag givits, ha de sakkunniga inledningsvis ansett sig böra lämna en omfattande översikt över alla skatter, som kunna tänkas berörda av detta. Det bör nämnas, att de sakkunniga här och framdeles i detta betänkande av praktiska skäl bruka ordet »skatt» i vidsträckt betydelse och därunder inbegripa även pålagor, vilka i författningarna betecknas som avgifter (se härom s. 125).

Man plägar med avseende å föremålet för beskattning skilja mellan skatter å inkomst, förmögenhet och avkastning, skatter å omsättning av förmögenhet samt konsumtionsskatter. I anseende till skatternas tekniska konstruktion skiljer man mellan direkta och indirekta skatter. De förra uttagas omedelbart av den som skatten skall drabba, medan de senare regelmässigt uttagas av en producent, distributör, importör, försäljare e. d. av en skattepliktig förnödenhet eller tjänst i tanke att denne skall övervältra skatten på konsumenten. De indirekta skatterna benämnas därför också övervältringsskatter. Skatter å inkomst, förmögenhet och avkastning samt skatter å omsättning av förmögenhet utgå företrädesvis som direkta skatter, under det att konsumtionsskatterna i allmänhet äro av indirekt slag. En skarp gränsdragning låter sig dock icke göra, utan mellanformer förekomma.

I den översikt över gällande rätt, som besvärssakkunniga här avse att lämna, bör uppmärksamhet ägnas även åt sättet för skatternas uppbörd. Två huvudformer kunna urskiljas. Utmärkande för den ena formen är att beskattningsmyndigheten har att i varje särskilt fall meddela beslut om skattens storlek och sättet för dennas inbetalning, för att betalningsplikt skall inträda för den skattskyldige. Den andra formen karakteriseras av att den skattskyldige har att med ledning av författningens bestämmelser själv uträkna och självmant inbetala skatten. I det senare fallet meddelas beslut av beskattningsmyndigheten endast då den skattskyldige icke vederbörligen fullgjort sina skyldigheter.

Å riksstatens inkomstsida upptagas — i en särskild avdelning — skatter under tre huvudrubriker: skatt å inkomst, förmögenhet och rörelse, automobilskattemedel samt tullar och acciser. Därjämte utgå inom riksstaten eller

utanför denna åtskilliga skatter, vanligen benämnda avgifter, såsom fyr- och båkavgifterna och prisregleringsavgifterna.

I den följande översikten ha alla skatter, som äga anknytning till taxeringsförfarandet, uteslutits. Sådana skatter, t. ex. skogsvårdsavgift och folkpensionsavgift, falla nämligen utan tvekan utanför besvärssakkunnigas uppdrag. De sakkunniga ha koncentrerat sig på dem bland övriga skatter, som kunna betecknas konsumtionsskatter. I huvudsak är det nämligen blott sådana, som utredningsuppdraget kan antagas beröra. En vägledande princip vid urvalet har vidare varit att i översikten allenast medtaga skatter, vilka äro så konstruerade att ett likartat förfarande skulle kunna tänkas ifrågakomma för deras vidkommande helt eller delvis. Vid redogörelsen för de olika skatterna följa de sakkunniga riksstatens indelning och börja därvid med de under rubriken »tullar och acciser» upptagna skatterna, vilka äro de i detta sammanhang viktigaste. Efter att därefter ha behandlat hithörande skatter inom riksstatens båda andra grupper upptaga de sakkunniga slutligen de skatter av intresse vid utredningsuppdragets fullgörande, som redovisas såsom uppbörd i statens verksamhet i riksstaten, samt de, som icke upptagas i denna. I översikten lämnas närmare uppgifter om skatterna och deras konstruktion, om de belopp, skatterna inbringa, om beskattningsmyndigheterna, om förfarandet vid skatternas bestämmande och uppbörd och rättelsemöjligheterna samt slutligen om förekommande regler rörande förhandsbesked.

2. Skatterna och deras konstruktion

Bland tullar och acciser ha besvärssakkunniga med hänsyn till sitt utredningsuppdrag haft att i första hand uppmärksamma varuskatten. Vid denna, som är av indirekt natur och en typisk konsumtionsskatt, komma de sakkunniga att uppehålla sig relativt utförligt och anse sig därefter kunna beröra övriga skatter av likartat slag mera översiktligt.

Skyldighet att utgöra *varuskatt* regleras genom VaruskF. Denna förordning stadgar bl. a. följande. Varuskatt erlägges för vara, som är upptagen i en vid förordningen fogad särskild förteckning, uppställd i anslutning till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning (1 § VaruskF). Förutsättning för skatteplikt är att varan 1) tillverkas yrkesmässigt inom riket för avsalu eller för vidare bearbetning eller ock 2) införes till riket. Såsom skattepliktig tillverkning är att anse även omformning eller omarbetning av vara, avsedd att hållas till salu i sålunda förändrat skick. I fråga om varor, avsedda att saluhållas i särskild förpackning, såsom flaskor, tuber, burkar eller dylikt, är varans anbringande i förpackningen jämväl att anse såsom skattepliktig tillverkning. Särskilda regler om tidpunkten för skattskyldighetens inträde saknas i VaruskF. 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 (2 § VaruskF). Skatten utgår med visst procenttal — lägst 25 och högst 80 — av varans beskattningsvärde (3 § VaruskF). 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 äro åtskilliga andra konsumtionskatter 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. Dock är att märka att av nämnda skatter endast skatten å pälsvaror, försäljningsskatten, omsättningsskatten å motorfordon och den allmänna energiskatten uppbäras även i samband med införsel av vara till riket.

Skatt å vissa pälsvaror, varom stadgas i PälsvaruskF, utgår dels å sådana inom riket yrkesmässigt beredda lösa pälskinn, som finnas upptagna i en särskild vid förordningen fogad förteckning, uppställd i anslutning till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning, dels ock å vissa slag av till riket införda pälsvaror. Skatten skall för inom riket beredda skinn erläggas av beredaren och för vara, som införes till riket, av den för vars räkning införseln äger rum. PälsvaruskF innehåller icke särskilda regler om tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Försäljningsskatt, varom stadgas i FörsäljningsskF, erlægges för varor (vissa mattor, guldsmedsvaror, grammofonvaror), som äro upptagna i en särskild vid förordningen fogad förteckning, uppställd i anslutning till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning, då sådana varor försäljas yrkesmässigt inom riket eller hit införas.

Beträffande vara, som försäljes inom riket, är i princip den skattskyldig, vilken av kontrollstyrelsen registrerats som försäljare av skattepliktig vara. Även annan försäljare kan emellertid bliva skyldig att erlægga försäljningsskatt, nämligen den som försäljer skattepliktig vara till pris överstigande det försäljningsvärde, som den registrerade försäljaren av varan lagt till grund för skattens beräkning. Sistnämnda bestämmelse, som tillkommit för att förebygga ett kringgående av lagens bestämmelser om skattens beräkning, har tillämpats endast i ett fåtal fall. 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.

Accis å fettemulsion, varom stadgas i FettemulsionsaccisF, utgår å fettemulsion (d. v. s. varje till människoföda avsedd grädd- eller mjölkliknande

vara, i vilken ingår annat fett än mjölkfett), som inom riket tillverkas för försäljning såsom livsmedel eller för framställning av livsmedel och som innehåller mindre än 82 procent fett. Skattskyldig är tillverkaren. Särskilda bestämmelser om tidpunkten för skattskyldighetens inträde finnas icke meddelade.

Avgift för smör, varom stadgas i SmöravgiftsF, utgår å smör eller smörliknande vara, som innehåller minst 70 procent mjölkfett men ej annat fett, då smöret eller den smörliknande varan för annat ändamål än för förbrukning i eget hushåll användes till framställning av grädde eller vara, som kan användas såsom ersättningsmedel för grädde, eller vara, som kan användas för beredning av grädde eller ersättningsmedel för grädde. Skyldig att erlægga avgift är den som framställt eller låtit framställa grädde etc. på sätt nu sagts. Särskilda regler om när skattskyldigheten inträder finnas icke meddelade.

Avgift för fettvaror, varom stadgas i FettvaruavgiftsF, utgår å fettvara, i vilken ingår annat fett än mjölkfett och som för annat ändamål än för förbrukning i eget hushåll användes för framställning av vara, som kan användas såsom ersättningsmedel för grädde eller för beredning av sådant ersättningsmedel. Skyldig att erlægga avgift är den som framställt ersättningsmedlet etc. på sätt nu sagts. Särskilda regler om när skattskyldigheten inträder finnas icke meddelade.

Maltdrycksskatt, varom stadgas i MaltdrycksF, erlägges för i riket tillverkade maltdrycker av andra och tredje klasserna. Skattskyldig är tillverkaren. Särskilda regler om när skattskyldigheten inträder finnas icke meddelade.

Skatt å läskedrycker, varom stadgas i LäskedrycksskF, utgår å läskedrycker, som inom riket tillverkas för försäljning. Skattskyldig är tillverkaren. Särskilda regler om när skattskyldigheten inträder finnas icke meddelade.

Omsättningskatt å motorfordon, varom stadgas i MotorfordonsomsskF, skall erläggas för motorfordon, som tillverkas inom riket eller hit införas. Skattskyldig är för motorfordon, som tillverkas inom riket, tillverkaren samt för motorfordon, som införas till riket av hos kontrollstyrelsen registrerad importör, denne och för motorfordon, som eljest införas 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, varom stadgas i EnergiskF, utgår å dels bensin och motorsprit, dels vissa andra bränslen, dels ock elektrisk kraft. Beträffande skattskyldighet för bensin och motorsprit gäller vad nedan sägs om skattskyldighet för särskild skatt å bensin och motorsprit. Vad gäller andra bränslen skall skatten erläggas dels av den som inom riket producerar skatte-

pliktigt 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.

En särskild grupp bilda de skatter, som utgå allenast i samband med införsel till riket, nämligen tull och skatt å kaffe.

Tull, varom stadgas i TulltaxeF, TullSt m. fl. författningar, utgår i enlighet med den vid TulltaxeF fogade tulltaxan och uttages av varuhavaren för varor, vilka införas till riket från utlandet.

Skatt å kaffe, varom stadgas i KF den 22 december 1939, nr 877, om skatt å kaffe, utgår för kaffe samt kaffesurrogat med tillsats av kaffe, som införes till riket. Skatten uttages av varuhavaren.

Härutöver äro bland de i riksstaten såsom tullar och acciser upptagna skatterna att beakta tobaksskatten, omsättningsskatten å spritdrycker och vin, utskänkningsskatten å spritdrycker samt nöjesskatten.

Tobaksskatt, varom stadgas i lag den 11 juni 1943, nr 346, angående statsmonopol å tillverkning och import av tobaksvaror, utgår å tobaksvaror, som försäljas i riket. Skatten erlägges av det statliga bolaget AB Svenska Tobaksmonopolet.

Omsättningsskatt å spritdrycker och vin, varom stadgas i SpritdrycksF, utgår för spritdrycker och vin, som försäljas i riket. Skatten erlägges av de statliga parti- och detaljhandelsbolagen — Aktiebolaget Vin- och Spritcentralen samt Nya Systemaktiebolaget.

Utskänkningsskatt å spritdrycker, varom ävenledes stadgas i SpritdrycksF, skall erläggas för utskänkta spritdrycker av den å vilken rätt till utskänkning av spritdrycker överlåtits (utskänkningsinnehavare).

Nöjesskatt, varom stadgas i NöjesskatteF, utgår för nöjestillställning, till vilken allmänheten har tillträde mot avgift. Den fördelas i regel med hälften till staten och hälften till den kommun, inom vilken tillställningen äger rum. Skattskyldig är nöjestillställningens anordnare.

Under *a u t o m o b i l s k a t t e m e d e l* upptagas i riksstaten två skatter, som till sin konstruktion stå varuskatten nära, nämligen den särskilda skat-

ten å bensin och motorsprit samt brännoljeskatten. Sistnämnda skatt skiljer sig dock från varuskatten därutinnan, att den uttages direkt av den som konsumerar varan.

Särskild skatt å bensin och motorsprit, varom stadgas i BensinskF, utgår för bensin, som införes till eller tillverkas i riket, och för motorsprit som tillverkas i riket. Skattskyldig är importören, respektive tillverkaren.

Brännoljeskatt, varom stadgas i BrännoljeskF, utgår å brännolja, som förbrukas för drift av motorfordon. Skattskyldig är den som är registrerad såsom ägare av motorfordon, vilket drives med brännolja.

Övriga bland automobilskattemedlen upptagna skatter — automobilskatten och saluvagnsskatten — äro annorlunda konstruerade än nyssnämnda skatter å bensin och brännolja.

Automobilskatt, varom stadgas i KF den 2 juni 1922, nr 260, om automobilskatt, utgår sålunda för bil eller släpvagn, som blivit här i riket registrerad. Skattskyldig för sådant fordon är för visst kalenderår den som vid kalenderårets början varit eller bort vara i automobilregister antecknad som ägare av fordonet eller, om fordonet blivit under kalenderåret för första gången registrerat, den som därvid antecknats som fordonets ägare.

För motorfordon, som för tillfälligt brukande införes i riket, debiteras och uppbäres automobilskatt i samband med tullklareringen av fordonet (KK den 4 maj 1934, nr 122, om skatt å motorfordon, som för tillfälligt brukande i riket från utlandet införts).

Saluvagnsskatt, varom stadgas i KK den 23 november 1951, nr 750, om saluvagnsskatt, erlägges av tillverkare och försäljare av automobiler eller släpvnagnar för brukande av dylikt fordon, som hålles till salu.

Även i riksstatens första avdelning av skatter — skatt å inkomst, förmögenhet och rörelse — ingå vissa skatter, som icke böra förbigås i förevarande sammanhang, nämligen kupongskatten, bevillningsavgiften för vissa offentliga föreställningar (»artistskatten»), lotterivinstskatten samt omsättnings- och expeditionsstämplarna.

Kupongskatt, varom stadgas i KF den 12 februari 1943, nr 44, om kupongskatt, utgår för utdelning å aktie i svenskt aktiebolag, huvudsakligen då fråga är om aktier ägda av utländska bolag och av personer, som icke äro bosatta eller stadigvarande vistas i riket. Skattskyldig är den som är berättigad att lyfta utdelningen.

Bevillningsavgift eller *artistskatt*, varom stadgas i KF den 23 oktober 1908, nr 128, angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, erlägges för vissa av utlänning eller av i utlandet bosatt svensk undersåte här i riket givna föreställningar. Skatten skall erläggas antingen av artisten själv eller av tillställningens anordnare.

Lotterivinstskatt, varom stadgas i KF den 28 september 1928, nr 376, om särskild skatt å vissa lotterivinster, utgår å vinst i svenskt lotteri och å

vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer. Skattskyldig är lotteriets anordnare respektive premieobligationernas utfärdare.

Omsättnings- och expeditiönsstämplarna, varom stadgas i KF den 19 november 1914, nr 383, angående stämpelavgiften och KF den 7 december 1883, nr 64, angående expeditiönslösen m. fl. författningar, ha vanligen karaktär antingen av skatt å omsättning av förmögenhet, t. ex. lagfartsstämpeln, eller av expeditiönsavgift, t. ex. expeditiönslösen. Skattskyldig är i de angivna fallen den som företagit den skattepliktiga transaktionen respektive den för vilken expeditionen utfärdats.— En särställning intager *stämpelavgiften för spelkort*, varom stadgas i KK den 13 juni 1919, nr 291, angående stämpelavgift för spelkort samt om kortstämplingens verkställande och som erlägges för till försäljning och förbrukning inom riket ämnade, figurerade eller ofigurerade kort, varmed spel kan övas, antingen de äro i riket tillverkade eller från utrikes ort hit införda. Skattskyldig är kortfabrikanten respektive varuägaren.

Under inkomsttiteln skatt å inkomst och förmögenhet m. m. upptagas härutöver av tekniska skäl vissa avgifter och bidrag, som uttagas huvudsakligen hos arbetsgivare, nämligen sjukförsäkrings-, yrkesskadeförsäkrings- samt byggnadsforskningsavgifter. Deras anknytning till denna inkomsttitel är dock rent formell, i det de ifrågavarande medlen, vilka inflyta tillsammans med inkomstskatten, avräknas som utgifter å titeln och sålunda icke ingå i den i budgetredovisningen angivna nettoinkomsten av titeln.

De *avgifter och bidrag*, som arbetsgivare skola erlägga till bestridande av kostnader för *den allmänna sjukförsäkringen och yrkesskadeförsäkringen m. m.* (38 § lagen den 3 januari 1947, nr 1, om allmän sjukförsäkring, 3 § lagen den 14 maj 1954, nr 243, om yrkesskadeförsäkring och 12 § lagen den 21 maj 1954, nr 266, om moderskapshjälp), utgå med belopp utgörande viss procent av utgiven lön.

Byggnadsforskningsavgiften (KF den 22 maj 1953, nr 269, angående byggnadsforskningsavgift) uttages av den som yrkesmässigt bedriver byggnadsverksamhet med visst belopp för varje fullt antal av trehundra dagsverken.

Såsom *uppbörd i statens verksamhet* upptagas i riksstaten, såvitt här är av intresse, bidrag till försäkringsrådet och riksförsäkringsanstalten, till bank- och fondinspektionen, till sparbanksinspektionen och till försäkringsinspektionen samt fyr- och båkmedel.

Bidrag till försäkringsrådet och riksförsäkringsanstalten (39 § lagen om yrkesskadeförsäkring) erlägges av arbetsgivare och utgår med belopp motsvarande viss procent av försäkringsavgiften.

Bidrag till bank- och fondinspektionen (159 § lagen den 31 mars 1955, nr 183, om bankrörelse, 41 § lagen den 16 maj 1919, nr 240, om fondkommissionsrörelse och fondbörsverksamhet samt 15 § lagen den 14 juni 1946,

nr 313, om hypoteksaktiebolag) erlægges av bankaktiebolag, fondkommisionär och hypoteksaktiebolag och utgår med belopp motsvarande viss procent av den bidragsskyldiges fonder e. d.

Bidrag till sparbanksinspektionen (85 § lagen den 3 juni 1955, nr 416, om sparbanker) erlægges av sparbanker och utgår med belopp motsvarande viss procent av de av den bidragsskyldiga sparbanken förvaltade medlen.

Bidrag till försäkringsinspektionen (292 § lagen den 17 juni 1948, nr 433, om försäkringsrörelse) erlægges av försäkringsbolag och utgår med belopp, motsvarande viss procent av bolagets inkomster av avgifter.

Fyr- och båkavgift, varom stadgas i KF den 4 juni 1937, nr 335, om fyr- och båkavgift, utgår för varje fartyg, som ankommer från eller avgår till utrikes ort, dock med vissa undantag. Skatten skall erläggas av befälhavaren.

Åtskilliga skatter upptagas utanför riksstatsens inkomsttitlar. Bland dessa speciella skatter böra i förevarande sammanhang observeras prisregleringsavgifter av olika slag samt välfärdsavgiften för sjömän och oljeavgiften.

En mängd *prisregleringsavgifter* utgå inom ramen för den s. k. jordbruksregleringen. Författningarna på jordbruksregleringens område lämna i regel ett bemyndigande för Konungen att förordna om införande av prisregleringsavgift eller att uppdraga åt statens jordbruksnämnd att besluta därom. Då förhållandena ständigt växla på detta område, ha besvärssakkunniga i den följande redogörelsen avstått från att angiva beträffande vilka avgifter sådant förordnande just nu gäller.

Avgift för brännvin, varom stadgas i 14 § KF den 26 februari 1954, nr 73, angående tillverkning av brännvin, skall erläggas för brännvin, tillverkat vid bränneri under tid, då vissa utländska råämnen där användas. Skattskyldigheten åvilar bränneriet.

Utjämningsavgift, varom stadgas i KK den 31 mars 1950, nr 156, angående utjämningsavgift vid utförsel av vissa varor, skall — för att utjämna de bidrag, som enligt beslut av Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, av jordbruksnämnden utgå av allmänna medel vid försäljning inom landet av vissa till jordbruksnämndens verksamhetsområde hörande varor — i den mån jordbruksnämnden så beslutar, uttagas vid utförsel av sådan vara ävensom av produkt, vid vars framställning varan använts som råvara. Skattskyldig är exportören.

Införselavgift å vissa levande djur och jordbruksprodukter, varom stadgas i KF den 7 juni 1956, nr 401, angående reglering av införseln av vissa levande djur och jordbruksprodukter m. m., skall, i den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, statens jordbruksnämnd i prisreglerande syfte så bestämmer, utgå för vissa levande djur och andra varor, som införs till riket och förtullas. Skattskyldig är den, för vars räkning varan införes.

Utförselavgift å vissa levande djur och jordbruksprodukter, varom stadgas i KF den 7 juni 1956, nr 402, angående reglering av utförseln av vissa levande djur och jordbruksprodukter m. m., skall, i den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden i prisreglerande syfte så bestämmer, erläggas för vissa levande djur och andra varor, som utföras ur riket. Skattskyldig är den, för vars räkning varan utföres.

Utjämningsavgift för mjölk, grädde och ost, varom stadgas i MjölkkproduktF, skall, i den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, statens jordbruksnämnd, för åstadkommande av en utjämning av intäkterna från olika grenar av mejerirörelse så förordnar, upptagas 1) för mjölk och grädde, som från mejeri levereras till annan än mejeri eller av mejeri användes för tillverkning av andra varor än smör, grädde och ost, ävensom för ost, som tillverkas vid mejeri eller levereras från mejeri till annan än mejeri. I den utsträckning Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden förordnar, skall utjämningsavgift jämväl upptagas 2) för margarinost, som tillverkas av annan än mejeri eller säljes av sådan tillverkare, samt 3) för mjölk, grädde och ost, som från mjölkproducent säljes till annan än mejeri. Utjämningsavgift skall erläggas av mejeri, tillverkare respektive mjölkproducent eller, där varan av producent försäljes till företag, som idkar handel med mjölk eller mejeriprodukter, av köparen. I den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden så förordnar, skall för mjölk, grädde och ost, som införs till riket och förtullas, erläggas *kompensationsavgift*, motsvarande den vid införseltillfället gällande utjämningsavgiften för inhemska varor. Skattskyldig är varuhavaren.

Tillverkningsavgift för smör skall enligt av jordbruksnämnden utfärdade bestämmelser (Statens jordbruksnämnds cirkulär 1955: 1, p. 63—65) erläggas av mejeri, som enligt KK den 26 augusti 1948, nr 632, angående pristillägg för mjölk m. m. är berättigat till statligt pristillägg för mjölk.

Prisregleringsavgift för fisk, varom stadgas i FiskF, upptages i den utsträckning och med det belopp, som Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden bestämmer, dels för svenskfångad fisk, som ilandföres här i riket, dels för fisk som importeras till riket och förtullas. Avgift för svenskfångad fisk skall erläggas i samband med första försäljningen av fisken samt i regel gäldas av köparen. Jordbruksnämnden kan uppdraga åt producentförening eller kommunal fiskhamnsförvaltning att uppbära avgiften av köparen och redovisa den till nämnden. Prisregleringsavgift för importfisk skall erläggas av varuhavaren.

Införselavgift för fisk, varom stadgas i KF den 5 juni 1953, nr 372, angående reglering av införseln av vissa slag av fisk och skaldjur, skall, i den mån Kungl. Maj:t i prisreglerande syfte så förordnar, erläggas för vissa slag av fisk och skaldjur, som införs till riket och förtullas. Skattskyldig är varuhavaren.

Utförelavgift för fisk, varom stadgas i KF den 5 juni 1953, nr 374, angående reglering av utförelsen av vissa slag av fisk och skaldjur m. m., skall, i den mån Kungl. Maj:t i prisreglerande syfte så förordnar, erläggas för vissa slag av fisk och skaldjur, som utföras ur riket. Skattskyldig är den för vars räkning utförelsen äger rum.

Förmalningsavgift för råg och vete, varom stadgas i SpannmålsF, skall, då Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, statens jordbruksnämnd så förordnar, erläggas för råg och vete, som användes för tillverkning (förmalning) av mjöl, samt för vete, som användes för tillverkning av gryn, flingor och liknande produkter. För avgiftens erläggande svarar tillverkaren (kvarnen eller fabriken). I samband med prishöjning å råg och vete skall för lager av sådan spannmål hos kvarnar och spannmålshandlare uttagas *prishöjningsavgift*. Skyldighet att erlægga sådan avgift åligger envar, som i kvarnrörelse använder råg eller vete för framställning av mjöl till avsalu eller bedriver yrkesmässig handel med spannmål. Vid införel till riket av mjöl av råg och vete samt vetegryn skall erläggas *kompensationsavgift* med belopp, motsvarande den vid införelstillfället utgående förmalningsavgiften för den mängd råg eller vete, som beräknas ha åtgått vid varans framställning. Skattskyldig är varuhavaren.

Avgift å oljekraftfoder, varom stadgas i OljekraftfoderF, skall, i den mån Kungl. Maj:t i prisreglerande syfte så förordnar, erläggas för oljekraftfoder, som i samband med utvinning inom riket av olja ur oljehaltiga fröer och frukter tillverkas för försäljning. För avgiftens erläggande svarar tillverkaren.

Slaktdjursavgift, varom stadgas i SlaktdjursF, skall, för upprätthållande av prisregleringen på köttvaror, i den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, statens jordbruksnämnd så förordnar, upptagas dels för kött av vissa slag, som blivit vid offentligt slakthus, kontrollslakteri eller kommunal köttbesiktningabyrå godkänt vid besiktning, dels för vissa levande djur, som för slakt utföras ur riket. Ansvarig för uppböörden av slaktdjursavgift för kött och fläsk, som besiktigats vid offentligt slakthus eller kommunal köttbesiktningabyrå, är det samhälle genom vars försorg köttbesiktningen ägt rum. För erläggande av slaktdjursavgift för kött och fläsk, som besiktigats vid kontrollslakteri, ansvarar slakteriinrättningens innehavare. Vid utförel skall avgiften erläggas av den för vars räkning utförelsen äger rum. För vissa slaktkroppar och styckningsdelar av kött, vilka införas till riket och förtullas, utgår *kompensationsavgift* med belopp, som, räknat efter varans vikt, motsvarar den vid införelstillfället gällande slaktdjursavgiften för kött av vederbörande djurslag. Kompensationsavgift skall erläggas av varuhavaren.

Avgift å fettråvaror och fettvaror, varom stadgas i FettF, skall, i den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden i prisreglerande syfte så förordnar, erläggas dels som *införelavgift* på

vissa varor, som införas till riket och förtullas, samt på fetter, oljor och fettsyror, vilka här i landet utvinns ur utländska fetträvaror av vissa slag, dels som *regleringsavgift* för varor av nu nämnda slag. Regleringsavgift skall härjämte, i den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden i nyss nämnt syfte så förordnar, utgå för fetter, oljor och fettsyror, vilka här i landet utvinns ur inhemska fetträvaror av vissa angivna slag. För varor, som införas till riket, åvilar avgiftsskyldigheten den, för vars räkning införseln sker, medan för varor, vilka utvinns ur inhemska eller till riket införda fetträvaror, avgiftsskyldigheten åvilar den som verkställer utvinningen.

Tillverkningsavgift för vissa produkter av potatis, varom stadgas i PotatisF, skall, i den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, statens jordbruksnämnd i prisreglerande syfte så förordnar, erläggas av den som inom landet använder potatis för tillverkning av brännvin eller för tillverkning annorledes än till förbrukning i eget hushåll av potatisstärkelse (potatismjöl) eller stärkelseprodukter, för den tillverkade varan. Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden äger även förordna, att för vissa angivna varor, vilka införas till riket och förtullas, skall erläggas *kompensationsavgift* med belopp, som för varje varuslag efter omräkning till ren stärkelse motsvarar tillverkningsavgiften för inhemska potatisstärkelse. Kompensationsavgift skall erläggas av varuhavaren.

Mjölkavgift, varom stadgas i MjölKF, skall, i den mån Kungl. Maj:t så förordnar, i prisreglerande syfte upptagas å inom riket saluförd mjölk och grädde ävensom å mjölk, som kommer till användning för beredande hos mjölkproducenten av smör eller ost till avsalu. Mjölkavgift skall erläggas, såvitt fråga är om avgiftspliktig vara, som av mjölkproducent levereras till mejeri eller mjölkhandlare, av den, som sålunda från mjölkproducenten mottagit varan, samt beträffande annan avgiftspliktig vara av mjölkproducenten. I den mån Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden så förordnar, skall för vissa varor, vilka införas till riket och förtullas, erläggas *kompensationsavgift* med belopp, som för myckenhet införd mjölk eller myckenhet mjölk, som beräknas ha åtgått vid framställning av annan införd vara, motsvarar den vid införseltillfället utgående mjölkavgiften. Kompensationsavgift skall erläggas av varuhavaren.

Avgift å majs, varom stadgas i MajsF, skall erläggas för utländsk majs och maniokarot samt andra väsentligen lika stärkelsrika utländska varor, som användas vid tillverkning av stärkelse eller stärkelseprodukt. För avgiftens erläggande svarar tillverkaren.

Utänför jordbruksregleringen stod den *prisutjämningsavgift*, varom stadgades i KF den 25 maj 1945, nr 256, angående prisutjämningsavgift och som,

i den mån Kungl. Maj:t, när behov därav ur prispolitiska synpunkter förvades föreligga, så förordnade, skulle erläggas för vara, som utfördes ur riket. Skatten skulle erläggas av den för vars räkning utförelsen ägde rum. Förordnande om uttagande av prisutjämningsavgift har varit i kraft beträffande vissa trävaror (KK den 25 maj 1945, nr 257, angående prisutjämningsavgift å vissa trävaror m. fl. kungörelser). Författningen trädde ur kraft den 30 juni 1957.

I gällande beredskapslagstiftning finnas vissa bestämmelser om prisregleringsavgifter avsedda att utgå i krisartade lägen. Sålunda kunna enligt allmänna ransoneringslagen den 26 maj 1954, nr 280, skatter utgå i prisreglerande syfte. För lagens ikraftträdande kräves riksdagens samtycke, som blott kan lämnas under vissa förutsättningar. För att utjämna priserna på förnödenheter av samma eller likartat slag, som införes till riket, eller på förnödenhet, som införes till riket, och förnödenheter av samma eller likartat slag, som frambringas eller tillverkas inom riket, äger Konungen sålunda enligt 4 § nämnda lag, om så påkallas för att tillgodose behov av förnödenheter, som erfordras för krigsbruk eller för ekonomisk försvarsberedskap eller som eljest äro av vikt för befolkningen eller produktionen, föreskriva att, enligt grunder som Konungen bestämmer, i vissa fall avgift (*clearingavgift*) skall erläggas och i andra fall bidrag (*clearingbidrag*) skall utgå för förnödenhet, som införes till riket eller som frambringas eller tillverkas inom riket. Konungen må även enligt 5 § nämnda lag, om så erfordras för att tillgodose behov av förnödenhet, som ovan nämns, föreskriva, att viss avgift (*prisutjämningsavgift*) skall erläggas för förnödenhet, som utföres ur riket, enligt grunder som Konungen bestämmer.

Välfärdsavgift, varom stadgas i lag den 30 juni 1948, nr 495, om avgifter till välfärdsanordningar för sjöfolk i hamn, skall erläggas av sjömän och redare till bekostande av sådana välfärdsanordningar. Avgiften utgår med visst belopp per anställningsdag.

Oljeavgift, varom stadgas i KF den 31 maj 1957, nr 344, om oljeavgift, erlägges av den som är lagringsskyldig enligt KF den 31 maj 1957, nr 343, om oljelagring m. m. i fall då han erhåller dispens från lagringsskyldigheten eller utan erhållen dispens försummar sin skyldighet. Avgiften beräknas efter den myckenhet olja, beträffande vilken lagringsskyldighet icke fullgöres.

3. Skatternas belopp m. m.

De sakkunniga ha sammanställt vissa uppgifter om influtna skattebelopp och antalet skattskyldiga för de i avdelning 2 redovisade skatter, vilka utgingo under budgetåret 1955/56.

Uppgifterna framgå av tabell å omstående sida.

	Influtna skatte- belopp budgetåret 1955/56 i 1 000-tal kr	Antal skattskyl- diga den 31/12 1955 i fråga om skatt som uttages vid verk- samhet driven inom riket
Varuskatt.....	159 714 ¹	1 701
Skatt å pälsvoror.....	2 424 ¹	12
Försäljningsskatt.....	28 976 ¹	1 447
Accis å fettemulsion.....	146	3
Avgift för smör.....		51
Avgift för fettvaror.....		
Maltdrycksskatt.....	104 368	127
Läskedrycksskatt.....	48 687	367
Elskatt ³	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	2
Skatt å bensin och motorsprit.....	595 049 ⁴	3
Brännoljeskatt.....		15 500
Automobilskatt (inkl. saluvagnsskatt).....	284 863	1 180 225 ⁵
Kupongskatt.....	5 693	2
Artistskatt.....	902	2
Lotterivinstskatt.....	45 538	2
Omsättnings- och exped. stämplor.....	78 190	2
Arbetsgivarebidrag till yrkesskadeförs.....	51 911 ⁶	660 000 ⁷
» » 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
Mjölkavgift.....	5 400 ¹⁰	90
Välfärdsavgift.....	325	2

¹ Härtill kommer för de tre skatterna tillhopa 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 ingå icke statens bidrag såsom arbetsgivare. — ⁷ Siffran avser det uppskattade antalet arbetsgivare. — ⁸ Siffran avser totala antalet mejerier. — ⁹ Siffran avser landets samtliga köttbesiktningsbyråer, kontrollslakterier och offentliga slakthus. — ¹⁰ ¹/₁₂ 1955—³¹/₈ 1956 i Skåne.

4. Beskattningsmyndigheterna

Uppgiften att i första instans svara för att skatten vederbörligen inflyter har beträffande flertalet här redovisade skatter lagts på en eller ibland två av nedan angivna myndigheter — beskattningsmyndigheter.

Kontrollstyrelsen är beskattningsmyndighet med avseende å varuskatt

och ett flertal denna närstående skatter, 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, om-sättnings- och utskänkningsskatt å spritdrycker och vin samt särskild avgift å brännvin, i den mån skatterna uttagas i samband med verksamhet inom riket.

Enligt sin instruktion (KInstr den 20 september 1957, nr 547, för kontrollstyrelsen) är kontrollstyrelsen organiserad på tre byråer, av vilka en (skattebyrån) handhar de flesta till styrelsen hänförliga skatterna. 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 (*energiskatt-nämnden*) med uppgift att till styrelsen avgiva yttrande och förslag i ärenden rörande energiskatt. Under styrelsen lyda fyra distriktskontor, förlagda till Stockholm, Göteborg, Malmö och Sundsvall. Å dessa kontor tjänstgöra särskilda kontrolltjänstemän — distriktsöverkontrollörer, överkontrollörer, kontrollörer och assistenter — vilka ombesörja den lokala skattekontrollen inom vederbörande distrikt. Även tjänstemän å styrelsens skattebyrå, i regel byråinspektörer eller amanuenser, kunna deltaga i den lokala kontrollen.

Tullverket ombesörjer uppbörd av tull, skatt å kaffe, varuskatt, skatt å pälsvaror, 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 skattepliktigt vara. Tullverket uppbär dessutom fyr- och håkavgift.

Fastställande och uppbörd av nämnda skatter åvilar *lokala tullmyndigheter*, d. v. s. centraltullkammare, gränstullkammare och tullkammare med underlydande tullstationer (4 § TullSt). 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 skola erläggas i samband med verksamhet inom riket, nämligen prisregleringsavgift på fisk, förmalningsavgift, prishöjningsavgift, avgift på oljekraftfoder, slaktdjursavgift, regleringsavgift på fettvaror och fettråvaror, tillverkningsavgift för vissa produkter av potatis, mjölkavgift och avgift å majs. 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 uttagas vid utförsel från riket, näm-

ligen utjämningsavgift, slaktdjursavgift, utförselavgift för vissa levande djur och andra varor samt utförselavgift för fisk. Härjämte uppbär jordbruksnämnden de prisregleringsavgifter, som uttagas vid införsel till riket å fettvaror och fettråvaror. Även uppbörden av prisregleringsavgift å importfisk kan övertagas av nämnden.

Jordbruksnämnden utgöres enligt gällande instruktion (KInstr den 15 juni 1956, nr 376, för statens jordbruksnämnd) av en generaldirektör och chef, tillika ordförande i nämnden, samt högst fem ledamöter. Hos jordbruksnämnden finnes ett kansli bestående av fem byråer, nämligen byrån för animaliska produkter (animaliebyrån), byrån för vegetabiliska produkter (vegetabiliebyrån), administrativa byrån, utredningsbyrån och utrikes-handelsbyrån. 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. För den lokala skattekontrollen förfogar jordbruksnämnden över resande kontrollanter.

Åtskilliga av här ifrågavarande skatter uppbäras helt eller delvis av *länsstyrelsen* eller av annan under länsstyrelsens kontroll, nämligen nöjesskatten, automobil- och saluvagnsskatterna, kupongskatten och artistskatten.

Sålunda uppbäres nöjesskatt under länsstyrelsens kontroll av den kommun, inom vars område nöjestillställningen äger rum. Kommunens uppgifter beträffande beskattningen fullgöras i Stockholm av uppbördsverket, i annan stad av drätselkammaren samt på landet av kommunalnämnden, där ej kommunen annorledes bestämmer. I länsstyrelsen handläggas ärenden angående nöjesskatt å landskontoret.

Uppbörden av automobilskatt och saluvagnsskatt ombesörjes av landskansliet å länsstyrelsen.

För handhavandet av ärenden rörande kupongskatt, i första hand uppbörden, finnes ett särskilt under överståthållarämbetet lydande organ benämnt *kupongskattekontoret*. Vissa kontroll- och verkställighetsfunktioner tillkomma även länsstyrelsen (landskontoret). I tvistiga fall fattas dock beslut i ärenden rörande kupongskatt av en särskild nämnd, *kupongskattenämnden*.

Artistskatten uppbäres, då den skall erläggas i förskott, av den myndighet, som har att besluta över ansökan om tillstånd till den offentliga föreställningen — länsstyrelse, magistrat eller poliskammare (polismästare) — och, då den skall erläggas i efterskott, å landet av landsfiskalen, i stad utan magistrat av landsfiskalen eller, där i staden finnes stadsfogde, av denne samt i annan stad av tillståndsmyndigheten, d. v. s. magistraten eller poliskammaren (polismästaren).

Stämpel å aktiebrev m. m. samt lotterivinstskatt fastställles och uppbäres av *generalpoststyrelsen*, medan övriga stämplars beslutats och uppbäras av den myndighet, som har att registrera eller eljest taga befattning med den trans-

aktion eller expedition, för vilken stämpel skall utgå. För stämpling av spelkort förordnar styrelsen särskilda *stämplingsförrättare*.

Tobaksskatten inlevereras till *statskontoret*.

Fastställande och uppbörd av avgifterna till yrkesskadeförsäkringen och allmänna sjukförsäkringen samt av byggnadsforskningsavgiften ankommer å *riksförsäkringsanstalten*.

Bidrag till försäkringsrådet och riks-försäkringsanstalten samt till försäkringsinspektionen fastställas och uppbäras av *försäkringsinspektionen* och bidrag till bank- och fondinspektionen och till sparbanksinspektionen av *respektive inspektion*.

Välfärdsavgiften påföres och uppbäres av vederbörande *mönstringsförrättare*, d. v. s. sjömanshusombudsman, magistratssekreterare, föreståndare för tullanstalt, svensk konsul i utlandet m. fl. (34 § KK den 9 juni 1939, nr 306, angående sjömanshusen i riket samt sjömäns på- och avmönstring m. m.).

Debitering och uppbörd av oljeavgift ankommer å *riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap*.

5. Förfarandet vid skatternas bestämmande och uppbörd; rättelsemöjligheter

Såvitt angår förfarandet vid skatternas bestämmande och uppbörd finnas, som redan nämnts, två huvudformer. Den ena, enligt vilken förfarandet baseras på en omedelbart å författningens bestämmelser grundad betalningsskyldighet för den skattskyldige, tillämpas vanligen, då skatten uttages i samband med inom riket bedriven verksamhet. I förfaranden tillhörande den andra huvudtypen grundas betalningsskyldigheten på särskilda debiteringsbeslut; denna form brukas i regel beträffande skatt, som uttages vid in- eller utförsel.

Tidigare begagnades beträffande skatter utgående i samband med inhemsk tillverkning i regel en sluten produktionskontroll, som syftade till ett exakt fastställande av produktionens omfattning och art genom ständig övervakning medelst särskild kontrollpersonal. Denna metod användes t. ex. beträffande sockerskatten samt brännvins- och maldrycksskatterna. Numera tillämpas beträffande varuskatten och liknande skatter ett system, som bygger på åliggande för de skattskyldiga att avgiva deklARATIONER på tro och heder angående sin tillverkning eller verksamhet och att i samband därmed, på sätt nyss angivits, inbetala skatten. Det allmännas intresse av en riktig beskattning tillgodoses genom regelbunden efterhandskontroll hos de skattskyldiga.

Beträffande förfarandet vid *uttagande av varuskatt i samband med inhemsk verksamhet* gäller enligt VaruskF och kontrollstyrelsens praxis i huvudsak följande.

Innan tillverkning av skattepliktiga varor upptages, skall anmälan ske till kontrollstyrelsen (5 § 1 mom. VaruskF). Med ledning av inkomna anmälningar uppläggas 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 äro vissa personer, med vilka han står i affärsförbindelse, skyldiga att lämna begärda upplysningar (4 § 6 mom. VaruskF). Vid utövandet av sådan kontroll som ovan nämnts har styrelsen som tvångsmedel befogenhet att förelägga skattskyldig vite (10 § VaruskF). I fall av underlåtenhet att avgiva deklaration må kontrollstyrelsen jämväl, om särskilda skäl därtill äro, 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 ha icke meddelats. Vissa regler ha emellertid utbildats i praxis.

Redan vid den formella, siffermässiga granskningen av skattskyldigs deklaration kunna felaktigheter upptäckas. Är felaktigheten obetydlig, göres blott en anteckning härom på deklarationsblanketten 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, när det erlagda beloppet understiger vad han haft att gälda, att inbetala ytterligare 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 densamma. 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 äro av bokföringsmässig natur, såsom aritmetiska fel, överföringsfel, uteglömda fakturabelopp och tillika fråga om åtal i anledning av felaktigheterna icke synes bliva aktuell, medan förslag till efterdebitering kommer till användning i övriga fall, t. ex. då gjorda beräkningar giva vid handen, att den skattskyldiges produktion 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 ytterst 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 iakttagas 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, varför vanliga regler om fordringspreskription anses gälla. I första hand löper sålunda en allmän preskriptionstid om tio år; sker preskriptionsavbrott i vederbörlig ordning, kunna skattekrav göras gällande under obegränsad tid. Oaktat fråga om den på en viss beskattningsperiod belöpande

skatten varit föremål för bedömande hos kontrollstyrelsen och i princip slutbehandlats, kan nya spörsmål om skatten upptagas till behandling — ex officio eller på yrkande av skattskyldig — inom preskriptionstiden.

Med hänsyn till att de skattskyldigas bokföring granskas årligen, pläga felaktigheter i deklARATIONER uppmärksammas i så god tid, att extraordinära skattepåföringar i regel icke avse perioder, som ligga mer än högst 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 skattpliktig vara utan att göra anmälan därom och tillika icke deklarerat och erlagt skatt för tillverkningen. Har den skattepliktiga tillverkningen bedrivits under många år, kunna mycket 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. Äro 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 tillkomma kontrollstyrelsen med avseende å skatteuppbörden. Sålunda äger kontrollstyrelsen avfordra 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 äro, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt (3 a § VaruskF).

Några besvärregler finnas 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 (29 § Allmänna verks-

stadgan den 7 januari 1955, nr 3, och lag den 4 juni 1954, nr 355, om besvärstid vid talan mot förvaltande myndighets beslut). Besvär i skattemål tillhöra enligt 2 § 5: o RegRättsL regeringsrättens upptagande och avgörande.

Kontrollstyrelsens handlingar rörande skattedebiteringar äro 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 framställes av revisor i verket samt upptages och avgöres av verket som första instans. Avser anmärkningen skattskyldighet till kronan, kan det riktas såväl mot den för debiteringen ansvarige redogöraren som mot vederbörande skattskyldig själv (KK den 17 december 1920, nr 840, angående anställande av reservationskrav; jfr även RÅ 1914 ref. 106). I regel riktas anmärkningen i sådana fall mot den skattskyldige. Redogöraransvaret aktualiseras därför endast undantagsvis. Det kan även erinras om att för åtskilliga skatter, t. ex. nöjesskatten, UppbF:s regler om efterkrav och preskription av skatt gälla (70 § UppbF). Dessa regler utesluta i regel tillämpning av redogöraransvar.

Anmärkning mot uppbördsman eller redogörare skall vara avlämnad till riksräkenskapsverket samt tillställd vederbörande inom tre år från det räkenskaperna inkommo till riksräkenskapsverket enligt KK den 12 december 1924, nr 529, angående tid för framställande av anmärkningar vid uppbördsmäns och redogörares räkenskaper m. m. Det åligger redogöraren att, därest sådant kan ske utan hinder av gällande bestämmelser om preskription, vid ansvar av ersättning för kronans förlust omedelbart hos den skattskyldige anställa reservationskrav. För framställande av krav gentemot skattskyldig anmärkningsvägen finnes — utom beträffande krav enligt UppbF — 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, som skola ha dit inkommit senast å trettionde dagen efter den, då klaganden erhöi del av beslutet. Besvärsrätt tillkommer anmärkningsutställaren, redogöraren samt sakägaren. Över kammarrättens utslag i anmärkningsmål varom här är fråga må i händelse av missnöje talan fullföljas hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten genom besvär, vilka skola vara inkomna till vederbörande departement inom sextio dagar efter det klaganden erhöi del av beslutet.

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 ovan för varuskatten beskrivna, tillämpas med avseende å *ett antal andra skatter utgående i samband med verksamhet driven inom riket, nämligen skatt å vissa pälsvoror,*

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. Vissa smärre avvikelser kunna i detta sammanhang förbigås.

Förfarandet beträffande *skatt, som utgår vid varuinförsel och som uppbäres av tullverket*, är som redan nämnts utformat efter helt andra grundsatser än de, på vilka förfarandet hos kontrollstyrelsen vilar. Det gestaltar sig på i huvudsak följande sätt.

Gods, som införes till riket för att här förbrukas eller nyttjas, underkastas förtullning (144 § TullSt), vilket innebär att tullmyndigheten med tillämpning av tulltaxan jämte dithörande stadganden »helt frigör godset från tullverkets befattning» (8 § TullSt). Då gods förtullas, skall tulltaxering äga rum (145 § TullSt). Därvid fastställles godsets art enligt tulltaxan samt tullpliktig kvantitet och tullvärde. Vid tulltaxeringen bygger den lokala tullmyndigheten på vad vid godsets undersökning blivit uttrönt. 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 böra tolkas och tillämpas. I enlighet med tulltaxeringen uträknas beloppet av den å godset belöpande tullen. Vid förtullning kan även uppkomma fråga om tullfrihet, temporär tullfrihet och tullindring. 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 (152 § TullSt). Särskilda bestämmelser gälla om anstånd med betalning av tull m. m. (157 § TullSt), om erläggande av anståndspenningar vid försenad betalning eller avhämtning (158 och 159 §§ TullSt), om bokföringspenningar vid anlåtande av tullager (177 § TullSt) samt om försäljning av gods, som icke utlösts hos tullverket, å offentlig auktion — tullauktion (160 § TullSt).

Andra skatter än tull, som uttagas av tullverket vid införsel till riket, skola utgöras i den ordning, som är föreskriven beträffande tull. Dessa skatter äro skatt å kaffe, varuskatt, skatt å vissa pälsvaror, försäljningsskatt, omsättningsskatt å motorfordon, allmän energiskatt å bensin och motorsprit samt 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. 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.¹

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.

Ansökan om rättelse hos lokal tullmyndighet kan göras i de fall då denna enligt särskilt stadgande är behörig föreskriva om återbetalning av skatt. Rättelse sökes skriftligen hos den myndighet, som meddelat beslutet (211 § första st. TullSt). Behörighet för lokal tullmyndighet att föreskriva om återbetalning av oriktigt påförd skatt föreligger i fall, då beloppet icke överstiger 2 000 kronor och det är uppenbart att skatten blivit oriktigt påförd till följd av felaktigt utförd räkneoperation, felskrivning eller förbiseende vid tillämpning av tulltaxan, TulltaxeF eller annan författning (1 § generaltullstyrelsens cirkulär den 27 april 1953 med vissa bestämmelser angående restitution eller befrielse från erläggande av tull m. m. vid oriktig avgiftsberäkning). Myndigheten kan föranstalta om rättelse icke blott på ansökan av skattskyldig utan även ex officio.

Över beslut om påförande av skatt i annat fall, d. v. s. då lokal tullmyndighet saknar behörighet att föreskriva om återbetalning, så ock över annat beslut eller åtgärd av lokal tullmyndighet angående ämne, varom bestämmelser givits i eller med stöd av TullSt, må klagan föras skriftligen genom besvär hos generaltullstyrelsen (211 § andra st. TullSt).

Berättigad att ansöka om rättelse av eller anföra besvär över beräkning av skatt är, då oriktig tillämpning av tulltaxan ifrågasättes, varuhavaren (2 § Ora), och i andra fall den som skatten blivit påförd (4 § Ora). Ansökan om rättelse skall för att kunna upptagas till prövning av lokal tullmyndighet göras inom sextio dagar från det skatten påförts eller, i fråga om oriktig tillämpning av tulltaxan, tulltaxeringen avslutats. Besvär över lokal tullmyndighets beslut om påförande av skatt skola, där fråga är om oriktig tillämpning av tulltaxan (huvudsakligen felaktig tariffering), anföras inom sextio dagar från det tulltaxeringen avslutats (2 § Ora) och i annat fall (felaktig beräkning av vikt eller värde, felräkning m. m.) inom två år från det avgiften påförts (4 § Ora). I fråga om andra skatter än tull kan

¹ Det här beskrivna förfarandet i samband med införsel tillämpades även i fråga om de tidigare vid utförsel enligt nu upphävda regler utgående prisutjämningsavgifterna (se s. 38).

icke »oriktig tillämpning av tulltaxan» föreligga, varför beträffande dessa två-årsfristen gäller generell. Över beslut eller åtgärd, som avser annat än påförande av skatt, må klagan icke föras senare än trettio dagar efter det klaganden erhållit del av beslutet eller åtgärden vidtagits, där ej i särskild författning annorlunda stadgas (211 § tredje st. TullSt).

Från det allmännas sida kan rättelse av en oriktig debitering åvägbringas genom att krav riktas i främsta rummet mot den skattskyldige. Sådant krav kan framställas dels av lokal tullmyndighet genom en vanlig ämbetskrivelse, dels inom generaltullstyrelsen av dess specialrevision genom anmärkning, dels ock i samband med granskning av tullverkets räkenskaper inom riksräkenskapsverket av dess revision genom anmärkning. Framställes kravet genom anmärkning skall det riktas ej blott mot den skattskyldige (2 § TillOra) utan även mot den eller de tulltjänstemän, vilka medverkat till den oriktiga debiteringen (5 § TillOra). Anmärkning på grund av oriktig debitering må framställas icke blott vid för låg debitering utan även — till skillnad mot vad eljest gäller i anmärkningsförfarandet — vid överdebitering (2 och 4 §§ Ora). En anmärkning framställd inom generaltullstyrelsen upptages och avgöres av styrelsen (1 § TillOra), medan en anmärkning, som framställes inom riksräkenskapsverket, upptages och avgöres av detta verk (7 § TillOra). I praktiken förekomma dock inga anmärkningsmål rörande av tullverket debiterade skatter hos riksräkenskapsverket.

Krav mot den skattskyldige ävensom mot redogöraren skall anställas inom sextio dagar från det tulltaxeringen avslutats, då fråga är om oriktig tillämpning av tulltaxan, och i övriga fall inom två år från det skatten senast bort erläggas. Har den skattskyldige »förfarit brottsligt eller eljest icke varit i god tro», behöver krav icke anställas inom nämnda tider (1 och 3 §§ Ora); då gäller i stället den allmänna tioåriga preskriptionstiden. För det fall att ett fel utrönes vid prövning av besvär över tulltaxans tillämpning å viss vara, gäller icke heller regeln att krav skall ha anställts inom sextio dagar från det tulltaxeringen avslutats (1 § Ora). Befinnes en oriktig debitering till nackdel för kronan ha förelupit, åligger det den skattskyldige att till tullverket inbetala det felande skattebeloppet. Beslutet i anmärkningsmålet utgör exekutionstitel (6 § TillOra). Anställes kravet genom ämbetskrivelse och vägrar den skattskyldige att erlægga skatten, måste saken tagas upp anmärkningsvägen, för att exekutionstitel skall erhållas.

Redogöraransvaret, som hos tullverket — i motsats till vad som är förhållandet på andra områden — blivit författningsmässigt reglerat, har givits en mera begränsad innebörd än vad som eljest är fallet. Tulltjänsteman skall sålunda endast vara skyldig att ersätta tullverket skattebelopp, som undanhållits i följd av oriktig debitering, vartill han medverkat, under förutsättning dels att den skattskyldige befunnits sakna tillgång till skattebeloppets gäldande eller icke kunnat anträffas, dels att felet uppkommit genom förfarande, som kan anses hänförligt till vårdslöshet, försummelse, oförstånd eller

oskicklighet i tjänsten (5 § Ora). I vidare mån än nu nämnts är tulltjänsteman icke ersättningspliktig i anledning av oriktig debitering, som icke innefattar uppsåtlig förbrytelse i tjänsten. Beslut i anmärkningsmål utgör exekutionstitel även såvitt avser förpliktande för tjänsteman.

Vid handläggningen av besvär- och anmärkningsmål består generaltullstyrelsen av generaltulldirektören samt en byråchef och föredraganden. Generaltulldirektören äger ensam beslutanderätt (13 § KInstr den 22 december 1922, nr 625, för generaltullstyrelsen).

Över generaltullstyrelsens beslut må besvär anföras hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten i fråga om mål angående påförande av tull och annan skatt, vilka icke avse anmärkningsfrågor, ävensom sådana anmärkningsmål, vilka gälla oriktig tullbehandling (38 § instruktionen för generaltullstyrelsen). Över generaltullstyrelsens beslut i sådana av generaltullstyrelsen handlagda anmärkningsmål, som icke gälla oriktig tullbehandling, t. ex. anmärkningsmål rörande varuskatt, må besvär anföras hos kammarrätten (1 § KInstr den 18 december 1942, nr 978, för kammarrätten). För överklagandet av generaltullstyrelsens beslut gäller en besvärstid av trettio dagar räknad från delgåendet.

För överklagande av riksräkenskapsverkets beslut i anmärkningsmål rörande av tullverket debiterade skatter gälla de allmänna reglerna om fullföljd i anmärkningsmål till i första hand kammarrätten (se ovan s. 47).

Mot kammarrättens utslag i ovan nämnda anmärkningsmål, oavsett om de börjat i generaltullstyrelsen eller hos riksräkenskapsverket, fullföljes talan hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten (jfr ovan s. 47).

Fyr- och båkaavgift påföres av tullanstalten i den ort, som fartyget angör, och skall erläggas innan fartyget avgår från orten, dock att i fråga om resa till ort inom tullområdet erläggande icke må ske senare än femton dagar från fartygets ankomst. Särskilda regler finnas meddelade om betalnings sätt och säkerhet. I fråga om besvär och anmärkning gälla samma regler som för tull.

Förfarandet hos jordbruksnämnden vid uttagande av *prisregleringsavgifter, som utgå 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 fullgöra 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 beskattningsförfaran-

det återfinnas i huvudsak i regleringsförfattningarna. Ofta innehålla dessa emellertid bemyndigande för Kungl. Maj:t eller jordbruksnämnden att meddela närmare föreskrifter rörande tillämpningen av vissa bestämmelser eller av författningen i dess helhet.

En närmare redogörelse skall här lämnas för förfarandet vid uttagande av förmalningsavgift, som kan sägas utgöra ett typiskt exempel på det beskattningsförfarande, som tillämpas hos jordbruksnämnden i fall där prisregleringsavgiften skall uppbäras direkt av nämnden. Enligt SpannmålsF samt jordbruksnämndens cirkulär och praxis gäller om förfarandet i fråga i huvudsak följande.

Den som bedriver sådan verksamhet, som medför skyldighet att erlägga förmalningsavgift, skall anmäla verksamheten antingen 14 dagar efter det förordnande om avgiften trätt i kraft eller, därest verksamheten påbörjas först efter det dylikt förordnande trätt i kraft, inom 14 dagar från det förmalning första gången ägde rum (10 § SpannmålsF). Han skall vidare lämna regelbundna deklARATIONER rörande tillverkningen (11 § SpannmålsF). Deklaration skall avgivas för varje kalendermånad senast den 15 i nästkommande månad. Förmalningsavgiften skall inbetalas samtidigt med att deklARATIONEN insändes (Statens jordbruksnämnds cirkulär 1956: 49 p. 6, 14 och 20).

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 avgiva deklARATION, förelägges han i regel vid vite att fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET. Efterkommes icke föreläggandet, pläga de uppgifter, som erfordras för avgiftens fastställande, inhämtas genom att en kontrollant sändes till den avgiftsskyldige för att verkställa inspektion, vilken tillgår på sätt nedan närmare beskrives.

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. Vid inspektion skall avgiftsskyldig tillhandahålla de i verksamheten förda anteckningarna och handelsböckerna med därtill hörande handlingar ävensom de övriga uppgifter angående verksamheten, som jordbruksnämnden föreskriver (11 § SpannmålsF). Kontrol-

lantén äger att verkställa undersökning av lokal, vari förmalning bedrives, ävensom av tillhörande lagerlokaler (12 § SpannmålsF) och att utan ersättning taga prov å spannmål och förmalnings- eller tillverkningsprodukter (12 § SpannmålsF). Vägrar någon att lämna kontrollant tillträde till lokal för kontroll eller provtagning eller att på anfordran tillhandahålla handelsbok eller annan handling, må nämnden förelägga honom lämpligt vite (19 § Spannmåls F). Försuttna viten utdömas 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. Har den avgiftsskyldige vitsordat rapportens uppgifter, föregås beslutet i regel icke av någon ytterligare utredning utan fattas på grundval av rapporten. Om däremot den avgiftsskyldige vägrat att vitsorda riktigheten av rapporten, söker jordbruksnämnden att, innan beslut meddelas, genom ytterligare utredning — främst skriftväxling med den avgiftsskyldige — i sitt beslut nå fram till ostridiga siffror.

Utmätning på grundval av jordbruksnämndens beslut må ske omedelbart utan att laga kraft behöver avvaktas (4 § SpannmålsF).

Ett förfarande liknande det nu beskrivna tillämpas beträffande prisregleringsavgift för fisk, avgift å oljekraftfoder, slaktdjursavgift, regleringsavgift för fetter m. m., tillverkningsavgift för vissa produkter av potatis och avgift å majs.

Som exempel på beskattningsförfarandets anordning i sådana fall då prisregleringsavgift — under kontroll av jordbruksnämnden — uppbäres av en privaträttslig sammanslutning, kan anföras förfarandet vid uttagande av utjämningsavgift på mjölk, grädde och ost. Uppbörden av denna avgift har anförtratts åt Svenska mejeriernas riksförening u. p. a.

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 (7 § MjölksproduktF). Enligt av jordbruksnämnden utfärdade bestämmelser skall avgiftsskyldig för varje kalendermånad till riksföreningen avgiva deklARATION, innehållande de uppgifter, som erfordras för bestämmande av avgiftens belopp (Statens jordbruksnämnds cirkulär 1955: 1 p. 35 och 36).

Med ledning av deklARATIONEN uträknar riksföreningen den avgift, som belöper på perioden i fråga. En avräkningsnota upprättas, å vilken avgiften debiteras och den avgiftsskyldige tillkommande pristillägg och bidrag av olika slag krediteras. Överskjutande avgiftsbelopp skall inbetalas till riksföreningen inom två månader efter utgången av den kalendermånad, å vilken avgiften belöper (nyssnämnda cirkulär p. 36).

Kontroll över att avgivna deklARATIONER äro riktiga verkställas av jordbruksnämndens resande kontrollanter genom årliga inspektionsbesök hos de avgiftsskyldiga. Det åligger avgiftsskyldig att på anfordran av jordbruksnämnden tillhandahålla denna eller riksföreningen i rörelsen förda anteckningar och handelsböcker med därtill hörande handlingar (7 § MjolkproduktF). Kontrollanterna upprätta och insända till riksföreningen rapporter över inspektionerna. Har vid inspektion framkommit, att den avgiftsskyldiges produktion varit större eller annorlunda sammansatt än som uppgivits i vederbörande deklARATION, verkställas en efterdebitering av riksföreningen.

Riksföreningens uppbörd av avgifter kontrolleras löpande av särskilda representanter för jordbruksnämnden hos föreningen, vilka granska avräkningsnotor, rapporter m. m.

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 (10 § MjolkproduktF). 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 (8 § MjolkproduktF).

Det sist skildrade förfarandet tillämpas i viss mån även beträffande tillverkningsavgift för smör.

Några särskilda preskriptionstider finnas icke föreskrivna för statliga krav å prisregleringsavgifter, som utgå i samband med verksamhet inom riket. De allmänna preskriptionsreglerna anses under sådana omständigheter gälla. Den omständigheten att jordbruksnämnden meddelat beslut om skatt för viss period anses icke lägga hinder i vägen för ett nytt beslut om skatt för samma period.

Den som icke åtnöjes med jordbruksnämndens beslut äger häröver anföra besvär hos Kungl. Maj:t inom tre veckor efter delfåendet (29 § Allmänna verksstadgan den 7 januari 1955, nr 3, och lag den 4 juni 1954, nr 355, om besvärstid vid talan mot förvaltande myndighets beslut). Besvär i mål angående prisregleringsavgifter torde i regel komma att avgöras i regeringsrätten med tillämpning av 2 § 5:o RegRättsL.

Jordbruksnämndens handlingar angående skattedebiteringar äro liksom dess övriga räkenskaper underkastade granskning hos riksräkenskapsverket och kunna göras till föremål för anmärkning i samma ordning som gäller beträffande kontrollstyrelsens debiteringar. Beträffande sådana an-

märkningsmål äger vad i fråga om anmärkning mot kontrollstyrelsens debiteringar redan anförts (se ovan s. 47) motsvarande tillämpning.

Beträffande de *prisregleringsavgifter, vilka skola utgå i samband med införsel till eller utförsel från riket och som uppbäras av jordbruksnämnden*, tillämpas ett särskilt förfarande. Dessa avgifter, nämligen utjämningsavgift, slaktdjursavgift för djur, vilka utföras för slakt, utförselavgift å vissa levande djur m. m., utförselavgift för fisk samt införselavgift och regleringsavgift å fettråvaror och fettvaror, 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.

För nu nämnda avgifter gälla med avseende å preskriptionstid och rättelsemöjligheter m. m. enahanda regler som för övriga prisregleringsavgifter, som uppbäras av jordbruksnämnden (se ovan s. 54).

Vad beträffar övriga i det föregående nämnda skatter kan följande antecknas om beskattningsförfarandet.

Tobaksskatt samt *omsättningsskatt å spritdrycker och vin* inbetalas månadsvis till statsverket av vederbörande aktiebolag. Tobaksskatt skall inlevereras till statskontoret, medan omsättningsskatt å spritdrycker och vin skall insättas å postgiro eller å statsverkets räkning i riksbanken för kontrollstyrelsens räkning. Uppbörden regleras delvis av särskilda överenskommelser mellan staten och vederbörande bolag. Skattebeloppen skola uträknas med ledning av bolagets böcker och vid varje inbetalning skall bifogas en å nämnda böcker grundad uträkning av skattebeloppen, vilken skall vara å bolagets vägnar avgiven av verkställande direktören samt till riktigheten styrkt av jourhavande revisorn.

Anordnare av nöjestillställning är skyldig att avgiva deklaration till kommunen rörande influtna entréavgifter samt inbetala därå belöpande *nöjesskatt*. Det åligger länsstyrelsen att utöva kontroll över att uppbördsmyndighet uttagit nöjesskatt i vederbörlig ordning och omfattning. Klagan över beslut av uppbördsmyndigheten föres hos länsstyrelsen genom besvär. Mot länsstyrelsens beslut i nöjesskattmål må talan föras hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten. Debitering av nöjesskatt kan bli föremål för anmärkning inom riksräkenskapsverket. Beträffande förfarandet i anmärkningsmål rörande nöjesskatt äga ovan (s. 47) återgivna allmänna regler tillämpning; dock gäller i fråga om skattskyldigs betalningsskyldighet den i 70 § UppbF stadgade preskriptionstiden — fyra år efter utgången av vederbörligt uppbördsår.

Beträffande *automobilskatt* sker skattens debitering genom att anteckning

om skattskyldighet verkställes av särskilt förordnad tjänsteman hos länsstyrelsen i det inom länet förda automobilregistret. Uppbörd av skatt äger rum medelst översändande mot postförskott av skattekvitto och debetsedel till de i automobilregistret antecknade skattskyldiga. Förmenar någon, att skatt blivit honom oriktigt påförd genom anteckning i automobilregistret, äger han påkalla nytt beslut av länsstyrelsen angående skattskyldigheten inom sextio dagar efter det skatt avfordrats honom. Över länsstyrelsens beslut kan klagan föras hos kammarrätten och över kammarrättens utslag hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten.

Uppbörden av *saluvagnsskatten* är närmast utformad som uppbörd av hyra för s. k. saluvagnsskyltar, varmed bilar, som hållas till salu, måste vara försedda för att få brukas utan att vara registrerade i automobilregistret. Några särskilda bestämmelser om rättelsemöjligheter finnas icke. Reglerna om överklagande av länsstyrelsens beslut om automobilskatt torde emellertid gälla.

Anmärkning mot debitering av automobilskatt och saluvagnsskatt kan framställas inom riksräkenskapsverket i vanlig ordning.

Kupongskatt skall innehållas av aktiebolag vid utbetalande av utdelning och redovisas till kupongskattekontoret. Inbetalas skatten icke i vederbörlig ordning, ankommer det på kupongskattekontoret och i vissa fall länsstyrelsen att vidtaga åtgärder för felande skattebelopps erhållande. Har kupongskatt innehållits i fall, då sådan skatt ej skall utgöras, äger den som uppburit utdelningen att hos kupongskattenämnden ansöka om restitution av det innehållna beloppet. Över kupongskattenämndens och länsstyrelsens beslut i kupongskatteärende kan klagan föras hos kammarrätten och över kammarrättens utslag hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten. Mot debitering av kupongskatt kan anmärkning framställas inom riksräkenskapsverket i vanlig ordning.

Artistskatt utgår antingen efter beräknad eller efter verklig inkomst. I det förra fallet skall skatten inbetalas förskottsvis. I båda fallen skall skatten av vederbörande uppbördsmyndighet fastställas genom skriftligt beslut. I det senare fallet skall inkomsten efter uppbördsmyndighetens beprövande utrönas antingen medelst kontroll å biljettförsäljning och/eller med ledning av en deklARATION. Den som är missnöjd med ett beslut av annan uppbördsmyndighet än länsstyrelse må anföra besvär hos länsstyrelsen. Länsstyrelsens beslut må överklagas till kammarrätten, varifrån talan kan fullföljas till Kungl. Maj:t i regeringsrätten. Beträffande anmärkning mot debitering av artistskatt gäller samma ordning som för nöjesskatten (se s. 55).

Omsättnings- och expeditionsstämplar tillhandahållas ämbets- och tjänstemän (stämpelförsäljare) samt i viss utsträckning allmänheten av generalpoststyrelsen. Vid missnöje med vederbörande myndighets beslut om stämpelbeläggning må i de fall, då stämpelbeläggningsen skall granskas i hovrätt, talan mot beslutet föras hos hovrätten. För sådan talan gäller en

fatalietid av tre år från stämpelbeläggningen. Mot hovrättens beslut må talan föras hos högsta domstolen av den skattskyldige och av advokatfiskalen i hovrätten. I fråga om stämpelbeläggning av aktiebrev, lottbrev, andelsbevis eller delaktighetsbevis i inländska bolag eller obligationer, som utfärdas här i riket, må talan föras mot generalpoststyrelsens beslut hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten. I övrigt saknas möjlighet till administrativ besvärstalan (jfr RÅ 1953 ref. 17). Möjlighet finnes emellertid att hos Kungl. Maj:t i statsrådet ansöka om restitution av stämpelavgiften. I praxis har talan om återfående av stämpelavgift tillåtits vid allmän domstol (NJA 1949:537).

Från det allmännas sida kan talan mot stämpelbeläggning föras endera av två vägar. Vid stämpelbeläggning, som granskas i hovrätt, må advokatfiskalen föra talan mot den skattskyldige om utfående av felande stämpelbelopp. Sådan talan skall anhängiggöras inom tre år från det stämpelbeläggningen ägde rum eller beslut meddelats att stämpelavgift ej skall utgå. Över hovrättens beslut må besvär anföras hos högsta domstolen. Mot stämpelbeläggning i övrigt må anmärkning framställas inom riksräkenskapsverket i vanlig ordning. Stämpelbeläggning av aktiebrev m. m. granskas emellertid av generalpoststyrelsens specialrevision och anmärkningar skola framställas av denna samt upptagas och avgöras av generalpoststyrelsen. Anmärkning kan dock även framställas inom riksräkenskapsverket. Talan mot generalpoststyrelsens respektive riksräkenskapsverkets beslut i anmärkningsmål må föras hos kammarrätten och mot kammarrättens utslag hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten.

Spelkortsstämpel finnes anbringad å särskilt kortkonvolut, vilket emot den stadgade avgiften tillhandahålles kortfabrikanter och varuägare. Kort av svensk tillverkning stämplas av den utav generalpoststyrelsen förordnade stämplingsförrättaren i den stad, där korten blivit tillverkade, medan kort av utländsk tillverkning stämplas vid tullkammaren i den stad, där de äro införtullade. Vid stämplingen åsättes manufakturstämpel eller stämpel, angivande utländsk tillverkning, varjämte kortkonvolutet tillslutes med särskild stämpelremsa. Särskilda besvärsregler saknas.

Utbyte av kortkonvolut, vilket blivit makulerat eller annorlunda skadat, må äga rum i det fall, att tydligen skönjes och, där sådant fordras, varder styrkt, att konvolutet blivit makulerat eller annorledes gjorts obrukbart utan att ha varit till kortinläggning begagnat. Den som önskar ombyte av kortkonvolut har att därom göra anmälan hos generalpoststyrelsen.

Vad angår *lotterivinstskatten* åligger det lotteriets anordnare eller premieobligationernas utfärdare att innehålla så mycket av vinsten, som svarar mot skatten å densamma. Anmälan i två exemplar med uppgift om vinstvärden skall insändas till generalpoststyrelsen tillika med skatten. Ett exemplar av anmälan förses med enkla beläggningsstämplar och återställs till anordnaren av lotteriet respektive utfärdaren av premieobligationerna. Inga särskilda bestämmelser om rättelsemöjligheter ha meddelats. Anmärk-

ning kan framställas inom generalpoststyrelsen samt inom riksräkenskapsverket på sätt ovan angivits beträffande anmärkning mot stämpelbeläggning av aktiebrev m. m.

Arbetsgivares *avgifter och bidrag till allmänna sjukförsäkringen och yrkesskadeförsäkringen* liksom ock *byggnadsforskningsavgiften* uppbäras antingen i enlighet med vad som stadgas i UppbF, d. v. s. av lokal skattemyndighet i samband med uppbörd av de vanliga direkta skatterna, eller direkt av riksförsäkringsanstalten, som tillställer de avgiftsskyldiga skriftliga uppgifter å de belopp, som skola inbetalas (KF den 4 juni 1954, nr 341, om uppbörd av vissa försäkringsavgifter enligt lagen om yrkesskadeförsäkring och av bidrag från arbetsgivare jämlikt lagen om allmän sjukförsäkring m. m.). Förmenar arbetsgivare att avgift eller bidrag påförts honom felaktigt av lokal skattemyndighet, äger han söka rättelse hos riksförsäkringsanstalten inom ett år efter det han erhållit vederbörlig debetsedel eller eljest blivit krävd på avgiften. Över riksförsäkringsanstaltens beslut i ärende angående avgift må klagan föras hos försäkringsrådet genom besvär, som skola hava inkommit till försäkringsrådet senast inom en månad efter det klaganden erhållit kännedom om beslutet.

Bidrag till försäkringsrådet, riksförsäkringsanstalten, bank- och fondinspektionen etc. fastställas genom särskilda debiteringsbeslut av vederbörande inspektioner. Inspektionernas beslut må överklagas hos Kungl. Maj:t. Sådan talan torde jämlikt 2 § 5:o) RegRättsL tillhöra regeringsrättens upptagande och avgörande.

Välfärdsavgift påföres av mönstringsförrättare i samband med att sjömansrulla utfärdas för utrikes fart. Avgiften uppbäres av mönstringsförrättaren, då rullan upphör att gälla, och redovisas till vederbörande sjömanshus som i sin tur redovisar till kommerskollegium (23 a § KK den 9 juni 1939, nr 306, angående sjömanshusen i riket samt sjömäns på- och avmönstring m. m.). Besvär över beslut av mönstringsförrättare anföres hos kommerskollegium, varifrån talan må fullföljas hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten.

Oljeavgiften debiteras av riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap i samband med att nämnden meddelar beslut om dispens eller föreläggande för den lagringsskyldige vid försummad lagring att vidtaga rättelse. Mot nämndens beslut må talan föras genom besvär hos Kungl. Maj:t.

6. Förhandsbesked

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

Enligt TullupplysnF äger generaltullstyrelsen meddela bindande upplysning om hur gällande *tulltaxa* och *taratariff* skola 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. Däremot anses icke anmärkning kunna framställas, då förhandsbesked följts.

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 äga giltighet och oförändrat tillämpas. Har, utan att ändring i stadgandena vidtagits, tillämpningen av desamma genom beslut av generaltullstyrelsen eller Kungl. Maj:t med avseende å viss vara skärpts, skall sådant beslut delgivas den, som erhållit upplysning rörande varan, därest han uppgivit adress och beslutet meddelats inom ett år efter det upplysningen lämnats. Så länge beslutet icke delgivits den som begärt upplysningen, äger upplysningen fortfarande giltighet för honom. Har sökanden icke uppgivit adress, kan han icke anträffas under uppgiven adress eller har mer än ett år förflutit sedan upplysningen meddelats, träder beslutet däremot genast i kraft även gentemot den som erhållit förhandsupplysning. Vid ändrad tillämpning av gällande stadganden må dock tullbehandling ske i enlighet med lämnad upplysning i avseende å vara, som för sökandens räkning inkommer under de närmast efter ändringen följande tre månaderna och som införes på grund av avtal, träffat innan sökanden kunnat äga kännedom om ändringen. I dylika fall skall emellertid frågan underställas Kungl. Maj:ts prövning. Förekommer därvid skälig anledning, att någon i ansökningen om upplysningens erhållande meddelad uppgift, vilken befunnits oriktig, lämnats mot bättre vetande eller att föreskriven uppgift, som sökanden underlåtit att meddela, kunnat av honom lämnas, medgives icke tullbehandling i enlighet med upplysningen.

Vidare bör nämnas, att förhandsbesked kan erhållas hos distrikttullanstalt huruvida och i vilken omfattning *tullindring* enligt 9 § TulltaxeF kommer att medgivas vid återinförsel av vara, som i utlandet reparerats eller bearbetats. Lämnad upplysning är bindande endast för den myndighet, som meddelat upplysningen.

Önskar någon förhandsupplysning, huruvida och med vilket belopp i visst fall *stämpelavgift* skall utgå, äger han hos statskontoret erhålla dylik upplysning utom vad angår dels sådana enskilda handlingar, vilka vid ingivandet till statsmyndighet skola föras med stämpel eller vilkas stämpling skall ske genom generalpoststyrelsens försorg, dels ock statsmyndighets

expeditioner. Bestämmelser härom finnas i KF den 22 juni 1911, nr 51, angående rätt att hos statskontoret erhålla upplysning i fråga om skyldighet att utgöra stämpelavgift. I följd av de nämnda vidsträckta undantagen blir det huvudsakligen sådan stämpelbeläggning, vilken skall äga rum genom enskilda vid överlåtelse av fondpapper, som blir föremål för förhandsupplysningar. Upplysning sökes skriftligen och ansökningen skall åtföljas av den handling, om vars stämpelbeläggning är fråga, eller av utkast som fullständigt återger den för handlingen avsedda lydelsen. Kan upplysning icke meddelas, skall anledningen därtill angivas. Upplysningen är bindande för statsverket och kan ej överklagas; sökanden är däremot obetaget att efter erläggande av stämpelavgift enligt meddelad upplysning söka restitution av vad han anser sig ha erlagt för mycket. Meddelad upplysning har bindande verkan endast i avseende å det konkreta fall upplysningen avser.

Nöjesskatt skall icke utgå för biografföreställning med film, vars visning enligt särskilt, före föreställningens hållande av statens biografbyrå meddelat, lagakraftvunnet förhandsbesked förklarats vara ägnad att tjäna vetenskapligt ändamål eller upplysnings-, undervisnings- eller uppfostrings-syfte (14 § andra stycket *NöjesskatteF*). Över beslut av statens biografbyrå i ärenden angående förhandsbesked må besvär anföras hos Kungl. Maj:t i statsrådet av den som påkallat beskedet så ock, å kronans vägnar, av skattedirektören hos ÖÅ.

En mera säregen form av besked i förhand finnes även beträffande nöjesskatt. Länsstyrelsen är nämligen behörig att, efter hörande av vederbörande kommun, besluta om befrielse helt eller delvis från nöjesskatt för nöjestillställning, vars behållning skall användas för vissa ideella ändamål; mot kommunens avstyrkande dock icke beträffande dess andel av skatten (16 § *NöjesskatteF*). Medgiver länsstyrelsen icke befrielse eller är fråga om nöjestillställning av annat slag än nyss sagts, äger kommunen medgiva befrielse från den kommunen tillkommande andelen av nöjesskatten (17 § *NöjesskatteF*). Om befrielse från nöjesskatt i fall som nu nämnts må preliminärt beslut meddelas innan nöjestillställningen hålles (18 § *NöjesskatteF*). Detta binder dock icke myndigheten vid det slutliga ställningstagandet.

Ehuru regler om förhandsbesked saknas på kontrollstyrelsens beskattningsområde, plägar kontrollstyrelsen på begäran av skattskyldig meddela skriftligt besked rörande sin uppfattning om en viss varas skatteplikt (jfr Kungl. Kontrollstyrelsens cirkulär 1953:3 p. 3). Dylika besked ha, enär de icke äro bindande, i praxis ansetts icke kunna överklagas (RÅ 1944 not. Fi 480).

Det kan även nämnas, att centrala omsättningsskattenämnden på sin tid ägde meddela bindande förhandsbesked rörande karaktären i omsättnings-skattehänseende av viss vara (19 § *OmskF*). Förhandsbesked skulle meddelas på framställning av skattskyldig eller när anledning därtill eljest uppkom

och kunde avse, dels huruvida viss vara eller visst slag av varor i beskattningshänseende vore att hänföra till butikshandelsvaror eller ej, dels huruvida viss vara skulle hänföras till något av de i 2 § 1 mom. a) eller b) OmsskF uppräknade varuslagen, beträffande vilka omsättningskatt ej skulle utgå. Beskedet kunde icke överklagas.

I anslutning till den lämnade redogörelsen för förhandsbesked beträffande tull, stämpelavgift och nöjesskatt m. m. kan till jämförelse erinras om bestämmelserna om förhandsbesked angående fråga, som avser taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, utskiftningskatt, ersättningskatt eller taxering av fastighet, i KF den 1 juni 1951, nr 442, om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Förhandsbesked kan av skattskyldig erhållas hos riksskattenämnden. Beskedet sökes skriftligen senast å sista dagen för avgivande av vederbörandes deklARATION. Det är avsett att förhandsbesked normalt skall kunna meddelas inom sådan tid, att det kan beaktas redan vid taxering i första instans. Över inkommen ansökning, som ej finnes böra avvisas, skall yttrande infordras från vederbörande taxeringsintendent (eller allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden), varjämte, då ansökan är av särskilt intresse för vederbörande kommun, denna må beredas tillfälle att yttra sig. Där så finnes påkallat, må sökanden och taxeringsintendenten beredas tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden. Ansökning kan avvisas, om förhandsbeskedet finnes icke böra meddelas. Över avvisningsbeslut må besvär ej anföras.

Uptages ansökning, meddelar nämnden besked i den omfattning så finnes böra ske, hur den aktuella frågan skall vid taxering bedömas; om ej särskilda skäl till annat föranleda, angivas allenast de grunder, som skola följas vid taxeringen. Beskedet må överklagas av sökanden, taxeringsintendent och kommun genom besvär hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten eller i vissa fall (vid tillämpning av 6 § 1 mom. samt 7—12 §§ kommunalskattelagen) hos kammarrätten. Förhandsbeskedet eller, vid besvär över sådant besked, skattedomstolens beslut i anledning av besvären skall lända till efterrättelse vid taxering, som med beskedet avses, om och i den mån sökanden så yrkar, och blir i så måtto bindande vad angår sökandens taxering för såväl beskattningsnämnder som skattedomstolar. Beskedet kan avse mer än ett års taxering. Författningsändring, som skett efter det beskedet lämnats och som är av beskaffenhet att påverka taxering i det avseende beskedet angår, medför att beskedet förlorar verkan.

KAPITEL III

Utredningar angående indirekt beskattning m. m.

Besvärssakkunniga ha haft att i första hand utgå från nu förefintliga skatter i den utformning dessa för närvarande ha. Hänsyn har emellertid också måst tagas till de förändringar, som kunna komma att vidtagas i fråga om nu utgående skatter, och till de nyheter på det indirekta beskattningsområdet, som äro att vänta och som äro av beskaffenhet att kunna inverka på lösningen av det åt de sakkunniga lämnade uppdraget.

I främsta rummet ha besvärssakkunniga haft att uppmärksamma det utredningsarbete, som bedrivits av *1952 års kommitté för indirekta skatter* och vars resultat numera framlagts i betänkandet »Den statliga indirekta beskattningen» (SOU 1957: 13). Då besvärssakkunniga emellertid erhållit kännedom om dessa utredningsresultat först sedan de publicerats och då av de sakkunnigas arbete vid denna tidpunkt i stort sett allenast redigeringsarbete återstod, ha besvärssakkunniga icke haft möjlighet att taga hänsyn till kommitténs förslag.

Kommittén framlägger i sitt betänkande alternativa förslag till utformningen av en mera generell indirekt beskattning samt anför vidare vissa synpunkter på möjligheterna att utbygga det nuvarande systemet genom utsträckning av den indirekta beskattningen till vissa nya varugrupper. Av intresse äro här främst förslagen till en allmän indirekt skatt. Kommittén diskuterar i betänkandet olika alternativ avseende dels en skatt i detaljhandelsledet, dels en skatt i partihandelsledet, dels ock en skatt i producentledet, men framlägger författningsutkast endast beträffande de två förstnämnda typerna. Skatten benämnes därvid i båda fallen allmän varuskatt. Det skattepliktiga varuområdet har för båda alternativen ansetts böra begränsas endast i den mån så betingas av tekniska skäl. Vid skatt i detaljhandelsledet föreslås skatt skola utgå även å vissa tjänsteprestationer, som ha avseende å skattepliktiga varor. Skattskyldighet skall enligt båda alternativen endast åligger sådana som bedriva verksamhet med avseende å varorna yrkesmässigt.

För skatten i detaljhandelsledet förordar kommittén i betänkandet såsom beskattningsmyndighet länsstyrelse beträffande försäljning och annat ianspråktagande av varor inom riket ävensom beträffande tjänsteprestationer och generaltullstyrelsen beträffande införsel till riket. Förfarandet hos länsstyrelserna i varuskattemål föreslås utformat enligt i huvudsak

samma system, som gällde för den allmänna omsättningsskatten och som med erforderliga modifikationer för närvarande tillämpas av kontrollstyrelsen i konsumtionsskatteärende. En för riket gemensam nämnd, varuskattnämnden, föreslås inrättad med uppgift att genom rådgivande och vägledande verksamhet främja en riktig och likformig beskattning samt verka för en effektiv och ändamålsenlig kontroll av skattens erläggande. Nämnden skall även efter ansökan kunna lämna förhandsbesked angående fråga, huruvida eller på vad sätt sökanden har att utgöra allmän varuskatt. Såsom besvärinstans i förhållande till länsstyrelserna i mål om uttagande av allmän varuskatt föreslås kammarrätten. Rätt att anföra besvär skall tillkomma skattskyldig samt annan, som har väsentligt intresse av beslutet. Över kammarrättens utslag föreslås besvär skola få anföras hos regeringsrätten av den som fört talan hos kammarrätten samt av vederbörande landskamrerare. Besvär över varuskattnämndens beslut, varigenom nämnden meddelat förhandsbesked, föreslås skola få anföras av sökanden och av vederbörande landskamrerare.

För en tilltänkt partihandelsskatt föreslår kommittén såsom beskattningsmyndighet kontrollstyrelsen beträffande försäljning och annat ianspråktagande inom riket och generaltullstyrelsen beträffande införsel till riket. Vid kontrollstyrelsens sida skall finnas en särskild nämnd med uppgift att till styrelsen avgiva yttranden och förslag i ärenden rörande allmän varuskatt. Förfarandet hos kontrollstyrelsen föreslås utformat efter förebild av nu tillämpat förfarande hos kontrollstyrelsen i konsumtionsskatteärende. Särskilda bestämmelser om besvär föreslås icke för detta alternativ. Ej heller föreslås några regler om förhandsbesked.

Kommittén framlägger även förslag till en förordning om särskild varuskatt, avsedd att ersätta VaruskF, och förslag till ändringar i bl. a. FörsäljningsskF, BrännoljeskF och LäskedrycksskF.

Besvärssakkunniga ha även haft att beakta att en särskild utredningsman med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 5 juni 1953 tillkallats för att verkställa utredning angående översyn av *lösen- och stämpelförordningarna*. En genomgripande omarbetning av de nuvarande lösen- och stämpelförordningarna, vilka bygga på förvaltningsmässiga former, som i huvudsak utbildat sig under slutet av 1800-talet, säges i direktiven vara i hög grad påkallad. Utredningen skall vara allsidig och förutsättningslös. Särskilt nämnes i direktiven att vid en omprövning av reglerna för stämpelbeläggningen uppmärksamhet även bör ägnas frågan i vad mån kompletterande föreskrifter om myndigheternas beslutsformer i olika förvaltningsärenden borde utfärdas.

Slutligen bör erinras om att särskilda sakkunniga med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 30 juni 1955 tillkallats för att verkställa utredning rörande *redogörarsvaret och anmärkningsprocessen*. Enligt direktiven skall det bl. a. ankomma på utredningen att närmare pröva frågan

om innebörden, omfattningen och betydelsen av redogöraransvaret samt framlägga härav betingade förslag till bestämmelser. Utredningen är oförhindrad att även undersöka möjligheterna att ersätta redogöraransvaret med andra åtgärder. Anmärkningsprocessen säges alltjämt böra utformas så att garantier föreligga för en noggrann utredning och grundlig prövning i de fall då anmärkning av principiell innebörd framställts. Frågan om förenkling av processen i anmärkningsmål bör även prövas av utredningen, då det icke synes uteslutet att processförfarandet skulle, utan att befogade anmärkningar från rättssäkerhetssynpunkt skulle vara att framställa, kunna förenklas beträffande vissa mindre komplicerade fall.

KAPITEL IV

Allmän motivering

Förevarande utredningsuppdrag åsyftar en »allsidig belysning hur kraven på rättssäkerhet, effektivitet och snabbhet bäst skola tillgodoses vid avgörande av mål om varuskatt och liknande indirekta skatter». Bevillningsutskottets ovan refererade betänkande (s. 24 ff), som inrymmer direktiven för besvärssakkunniga, avhandlar närmast besvär förfarandet och instansordningen men berör även andra spörsmål såsom frågan om förhandsbesked och frågan om preskription av statens skatteanspråk. Det är också tydligt — bl. a. med hänsyn till det nära samband som råder mellan reglerna om besvär och preskription och reglerna om förfarandet i första instans i övrigt — att sistnämnda regler icke kunnat förbigås. Uppdraget har därför av de sakkunniga måst uppfattas såsom avseende förfarandet i dess helhet.

Intresset av likformighet är på förevarande område betydande. För den enskilde är av värde att reglerna äro enhetligt utformade, oavsett vilken indirekt skatt som det gäller. Likaså underlättas myndigheternas arbete, om bestämmelserna beträffande förfarandet icke variera från en skatt till en annan. Under beaktande av det rationella i att hithörande regler för enhetligas ha besvärssakkunniga — på grunder som komma att närmare utvecklas nedan (s. 75 ff) — ansett sig böra lösa sin uppgift efter linjer motsvarande dem som de ämna tillämpa i fråga om sitt huvuduppdrag (SOU 1955: 19 s. 74—75). De sakkunniga avse sålunda att föreslå 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 bör 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.

1. Tillämpningsområdet för en blivande lagstiftning

Med det principiella ställningstagande, som nyss återgivits, har en första uppgift för besvärssakkunniga varit att söka bedöma vilka skatter som lämpligen böra inbegripas under den tillämnade lagstiftningen. I bevillningsutskottets betänkande angives, som nämnts, en blivande utredning böra

avse »mål om varuskatt och liknande indirekta skatter» utan närmare preciserande av vilka skatter som åsyftas. Det kan dock erinras om att utskottet på annat ställe i betänkandet framhåller, att varuskatten till sin utformning nära ansluter sig till ett flertal andra indirekta skatter, såsom skatterna å vissa pälsvaror, läskedrycker och maltdrycker samt försäljningsskatt.

När besvärssakkunniga gått att kartlägga området för den beskattning, som bör kunna bli föremål för en gemensam reglering, har det visat sig att — såsom framgår av den lämnade redogörelsen för gällande rätt — ett mycket stort antal skatter, delvis av skiftande natur, måst indragas i utredningsarbetet. Perspektivet har efter hand vidgats. Uppenbart har dock varit att alla skatter, som handläggas i taxeringsförfarandet, kunnat av de sakkunniga lämnas åsido. Enligt sakens natur måste detta erhålla en särskild utformning. Däremot 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. Från denna utgångspunkt ha de sakkunniga gått till verket.

Redan en hastig blick på det omfattande författningsmaterialet ger emellertid vid handen, att åtskilliga av skatterna utanför taxeringsförfarandet inbördes äro 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 ha 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 ha de sakkunniga eftersträvat att gestalta förfarandet i de högre instanserna så, att även åtskilliga skatter, som ej kunna helt inbegripas, i dessa delar kunna inordnas under lagstiftningen. De sakkunniga ha 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. Jämväl den allmänna omsättningsskattens system har beaktats. Bestämmande har blivit huru långt samfälliga regler kunna utformas utan att det materiella innehållet blir alltför uttunnat.

Vid urvalet av skatter, som bort beaktas, ha besvärssakkunniga ansett sig kunna förfara förutsättningslöst. I de allmänna uttalandena i bevillningsutskottets betänkande om en blivande utrednings omfattning har utskottet visserligen riktat uppmärksamheten på de indirekta skatterna. Det för dessa gemensamma övervältringsmomentet framkallar för envar av dem likartade problem, som kunna förutsättas i stor utsträckning också bära

lösas på ett ensartat sätt. Den omständigheten huruvida skatten uttages direkt eller indirekt har dock icke i varje läge fått vara utslagsgivande för de sakkunniga i avgränsningsfrågan. Följdes denna gränslinje strikt, skulle konsekvensen bliva att skatter, som med avseende å förfarandet äro och böra vara likartade, komme att än beaktas, än lämnas åsido. Huruvida en skatt är avsedd att övervältras å andra eller ej kan nämligen icke alltid vara avgörande för förfarandets konstruktion. Som framgått av redogörelsen för gällande rätt är exempelvis beskattningsförfarandet i mål angående brännoljeskatt, som huvudsakligen är en direkt skatt, utformat på alldeles samma sätt som förfarandet i mål om varuskatt, vilken regelmässigt är en indirekt skatt. Gränsen mellan direkta och indirekta skatter är för övrigt, såsom förut framhållits, icke skarp. Skatter av i princip indirekt slag kunna någon gång uttagas omedelbart av konsumenten, såsom då en tillverkare själv konsumerar den tillverkade skattepliktiga varan, och en direkt skatt kan övervältras å annan, t. ex. då brännoljeskatten inkalkyleras vid bestämmande av taxor eller inkomstskatten tages med i beräkningen vid fastställande av ett arvode.

Resultatet av besvärssakkunnigas urval har därför blivit att i huvudsak en annan indelningsgrund kommit att framträda. De skatter, som ansetts böra vinna beaktande, kunna nämligen alla i huvudsak betecknas såsom konsumtionsskatter. Detta resultat är naturligt, eftersom de viktigare inkomstskatterna alla uttagas i det ordinära taxeringsförfarandet och därför icke beröras av de sakkunnigas uppdrag. Skatterna å omsättning av förmögenhet äro återigen till stor del ganska särpräglade med avseende å förfarandet och ha redan av denna anledning i stor utsträckning fått lämnas åsido, i vart fall vad avser förfarandet i första instans.

I det följande skola de sakkunniga mera i detalj redovisa resultaten av sina överväganden i fråga om lagstiftningens tillämpningsområde. Till efterkommande av utredningsuppdraget ha de sakkunniga, såsom redan nämnts, haft att först och främst taga hänsyn till *varuskatten*. Någon tvekan torde icke kunna råda om att även följande till sin art med varuskatten närbesläktade skatter, vilka helt eller delvis handhavas av kontrollstyrelsen, böra omfattas av en blivande lagstiftning, 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 *utskänkningskatt å spritdrycker*. Förfarandet vid samtliga nämnda skatters uttagande är redan nu uppbyggt efter i stort sett likartade principer. Någon ändring därvidlag synes icke påkallad.

Varuskatt, pälsvaruskatt, försäljningsskatt, omsättningsskatt å motorfordon, allmän energiskatt samt särskild skatt å bensin och motorsprit uttagas icke endast i samband med verksamhet inom riket utan även i samband med införsel till riket av skattepliktig vara. Beträffande förfaran-

det 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, såsom kammarrätten anmärkt i sitt yttrande till bevillningsutskottet (se s. 24), 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. Varuskatten liksom sistnämnda två skatter äro över huvud till sin typ likartade med tullen. Frågeställningarna angående beskattningsförfarandet vid införsel bliva av nu angivna grunder i viss mån desamma för tullen och övriga ovan nämnda skatter. I den utsträckning tullen inbegripes i lagstiftningsarbetet, böra 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 uppbäras 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 ha icke tänkt sig att föreslå intagande i lagen av regler om förfarandet hos lokal tullmyndighet vid handläggning av hithörande ärenden (se vidare s. 72 f).

I många avseenden jämförbara med de hittills berörda konsumtions-skatterna äro de med jordbruksregleringen sammanhängande prisregleringsavgifterna. I den mån avgifter av detta slag utgå vid införsel och om de uppbäras av tullverket, komma de allmänna reglerna för tullförfarandet att bliva tillämpliga. Att ifrågavarande avgifter, nämligen *införselavgift å vissa levande djur m. m., kompensationsavgift för mjölk, grädde och ost, prisregleringsavgift och införselavgift för fisk, kompensationsavgifter för råg och vete, för slaktdjur, för vissa produkter av potatis och för mjölk* böra inbegripas under en allmän lagstiftning framstår såsom tydligt. Övriga prisregleringsavgifter uppbäras 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. Åtskilliga bestämmelser, såsom föreskrifter om antecknings- och redovisningsskyldighet samt om granskning av varulager och räkenskaper, ha sålunda nästan ordagrant hämtats från författningarna rörande sistnämnda skatter. Goda förutsättningar föreligga 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 och mjölkavgift. Att vissa avvikelser gälla och böra gälla beträffande förfarandet vid uppbörd av *utjämningsavgift för mjölk, grädde och ost* och *tillverkningsavgift för smör* synes 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 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 syfta. Av prisregleringsavgifterna återstår att nämna *avgiften för brännvin*, vilken uppbäres av kontrollstyrelsen. Denna avgift torde utan större svårighet kunna inordnas under en samfällad lagstiftning.

Fyr- och båkavgiften 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 *pristjämningsavgifter* enligt allmänna ransoneringslagen torde kunna inpassas i den föreslagna ordningen.

Utöver nu nämnda skatter ha i översikten över gällande rätt redovisats åtskilliga andra, vilka uttagas under former som mer eller mindre påminna om förfarandet i varuskattemål. Av dessa äro *tobaksskatten* samt *omsättningsskatten å spritdrycker och vin* av samma typ som varuskatten — bägge indirekta skatter och konsumtionsskatter. I fråga om båda gäller emellertid, att statliga aktiebolag gentemot statsverket ensamma ansvara för skatternas utgörande. De enskilda konsumenterna ha ställts utanför själva beskattningsförfarandet. Vid sådant förhållande ha besvärssakkunniga icke ansett anledning föreligga att taga särskild hänsyn till dessa skatter vid lagstiftningens utformning.

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

Icke heller *artistskatten*, den vanliga *automobilskatten* och *saluvagnsskatten* samt *kupongskatten* ha, såsom framgått av den tidigare redogörelsen, mycket gemensamt med varuskatten, tullen m. fl. likartade skatter. Det torde icke vara praktiskt att nu söka anpassa förfarandet i första instans för ifrågavarande skatters del till vad som lämpligen bör gälla beträffande varuskatten m. fl. skatter. Med hänsyn härtill ha besvärssakkunniga

ansett sig icke böra räkna med dessa skatter annat än i den mån besvär-
förfarandet kan göras tillämpligt å dem.

Omsättnings- och expeditionsstämplarna liksom *lotterivinstskatten* förete, 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 ha under sådana förhållanden ansett dessa skatter böra i huvudsak lämnas åsido vid lösande av det dem lämnade utredningsuppdraget. En särställning intager dock *stämpelavgiften för spelkort*, som står de allmänna konsumtionsskatterna nära.

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

Några omedelbara hinder torde icke möta mot att låta lagstiftningen omfatta jämväl förfarandet för bestämmande av *bidragen till riksförsäkringsanstalten m. m.*, *bank- och fondinspektionen*, *sparbanksinspektionen* och *försäkringsinspektionen*. Behovet av regler torde dock för dessa skatters del icke vara mera påtagligt. De sakkunniga ha 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 torde böra ställas utanför lagstiftningen. Vad angår talan i högre instans synas emellertid den avsedda lagstiftningens förfaranderegler bliva möjliga att tillämpa. Motsvarande kan sägas beträffande *oljeavgiften*.

Vid utredningsuppdragets fullgörande ha de sakkunniga som nämnts i första hand utgått från nu gällande beskattningsregler. Samtidigt har emellertid en sådan utformning av lagstiftningen eftersträfvats, att denna skall kunna göras tillämplig även på *framtida beskattningsformer*, såväl mera speciella skatter — punktskatter — som skatter av generell natur — en allmän omsättningsskatt. Skulle likväl de regler, som besvärssakkunniga nu föreslå, framdeles visa sig mindre ändamålsenliga, få erforderliga justeringar företagas. Vilka anspråk som i dylika lägen kunna komma att ställas på förfarandet, kan självfallet bedömas först då de nya beskattningsformerna tagit mera definitivt gestalt. Besvärssakkunniga förutsätta att, därest nya skatter införas på grundval av de förslag som framlagts av 1952 års kommitté för indirekta skatter, de komma att inordnas under en sådan allmän förfarandelagstiftning, vartill besvärssakkunniga nu framlägga förslag.

Med den översikt, som här lämnats, ha de sakkunniga velat angiva vilka nu utgående och eventuella framtida skatter som de haft för ögonen vid lagförslagets utarbetande och som, såvitt de sakkunniga kunnat bedöma, äro ägnade att helt eller till vissa delar inbegripas under lagstiftningen. De sakkunniga ha emellertid icke 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 ha förutsatt att, om lagstiftningen kommer till stånd, dessa spörsmål på ett senare stadium bliva föremål för ytterligare övervägande.

2. Reformbehov och reformlinjer

Förevarande utredningsuppdrag går ut på att utforma ett förfarande för hithörande skatteärenden, som tillfredsställer det allmänna intresset av att objektivt riktiga resultat uppnås med minsta möjliga omgång. Besvärssakkunniga ha här stått inför uppgiften att mot varandra väga de rent fiskaliska anspråken och den enskildes behov av rättsskydd. Bevillningsutskottet har härvidlag särskilt framhållit, att normerande för besvärreglernas utformning bör vara den enskildes rättssäkerhet samt önskvärdheten av att upprätthålla effektivitet i beskattningen och former för avgörande av den omstridda skattefrågan utan oskäligen tidsutdräkt, samt understrukit, att ingen av dessa synpunkter bör sättas i andra rummet. Då den nuvarande lagstiftningen på förevarande beskattningsområde i främsta rummet tager hänsyn till fiskaliska synpunkter, ha besvärssakkunniga sett som en huvuduppgift att medverka till att även den enskildes behov av rättsskydd i förfarandet blir tillbörligen beaktat. I anledning härav uppkommande spörsmål få emellertid icke bedömas isolerade utan måste ses i ovan angivna sammanhang. Mot denna bakgrund vilja de sakkunniga på olika punkter söka klarlägga, hur kravet på rättsskydd för den enskilde och kraven på effektivitet och snabbhet bäst kunna förenas.

Vid fullgörande av sitt huvuduppdrag — att framlägga förslag till en allmän besvärslagstiftning — ha de sakkunniga att företaga avvägningar av liknande art. Det har syntts de sakkunniga naturligt att vid utarbetandet av det nu överlämnade betänkandet i avsevärd omfattning utnyttja de preliminära resultat, som vunnits under arbetet med huvuduppgiften. Det föreliggande utredningsuppdraget skiljer sig från huvuduppdraget bl. a. därutinnan, att det omfattar icke blott besvär förfarandet utan även förfarandet i första instans. Det förtjänar emellertid framhållas, att förfarandet i första instans i förevarande skatteärenden måste bygga på grundsatser, som i mångt och mycket likna dem, som tillämpas i besvär förfarandet.

Besvärssakkunniga avse nu att ingå på en granskning av för närvarande tillämpade förfaranden och ämna därvid angiva vissa riktlinjer för en re-

form. De sakkunniga komma först att uppehålla sig vid de regler, som gälla i första instans, såväl vad avser skatt, som utgöres vid inhemsk verksamhet, som i fråga om skatt, som utgår vid införsel till eller utförsel från riket, och därefter vid regler rörande besvär förfarandet samt slutligen vid regler angående förhandsbesked, då sådana förekomma.

Förfarandet i första instans beträffande varuskatt och en rad närstående skatter är, såvitt gäller inhemsk verksamhet, förlagt till kontrollstyrelsen. Så långt besvärssakkunniga kunna bedöma, torde det i sin nuvarande utformning med hänsyn till de plikter, som ålagts den skattskyldige, och till kontrollstyrelsens utredningsmöjligheter och övriga befogenheter vara anordnat på sådant sätt, att det ger goda garantier för bevarandet av beskattningens effektivitet. Ur rättsskyddssynpunkt ter sig förfarandet däremot icke lika tillfredsställande. Regler, som säkerställa att den skattskyldige får del av materialet i sitt skatteärende, saknas. Vägande erinringar kunna 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 bliva föremål för formliga beslut av kontrollstyrelsen, vilka på vanligt sätt vinna 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 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 ha 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 verkställs å de skattepliktiga varorna. Ordningen påminner i någon mån om det system med en sluten produktionskontroll (jfr s. 43), som förut tillämpades vid beskattning i samband med inhemsk produktion. 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, i synnerhet som något sådant förvisso ej åsyftats med utredningsuppdraget. Något behov av en reform på detta område har ej heller anmälts, såvitt de sakkunniga ha sig bekant. Det bör tilläggas, att någon omläggning av förfarandet i första

instans i tullmål icke påkallas med hänsyn till utformningen av det besvär-förfarande, som de sakkunniga avse att föreslå.

Innan de sakkunniga ingå på en granskning av besvär förfarandet, bör först erinras om att varuskattmålens inordnande i någon form under *allmän domstols behörighet* diskuterats. Spörsmålet beröres i bevillningsutskottets betänkande (se s. 26). Utan att taga närmare ställning till frågan framhåller utskottet likväl, att intet framkommit som tyder på att förevarande skattmål icke skulle på ett ur alla synpunkter tillfredsställande sätt kunna handläggas i administrativ ordning. Utskottet slutar med att anbefalla, att utredningsarbetet bedrivs från denna utgångspunkt.

Besvärssakkunniga ha — sedan de mottagit förevarande utredningsuppdrag — haft att i större sammanhang taga ställning till frågan om förhållandet mellan allmänna domstolar, å ena, samt förvaltningsmyndigheter och förvaltningsdomstolar, å andra sidan. I sitt principbetänkande om Administrativt rättsskydd (SOU 1955: 19) yttrade de sakkunniga (s. 100) sammanfattningsvis, att de icke kunnat finna anledning att i samband med besvärslagstiftningen föreslå lagstiftning om rätt till talan vid allmän domstol mot bl. a. förvaltningsmyndighets eller förvaltningsdomstols beslut. I remissvaren över betänkandet har denna uppfattning rönt bifall från det stora flertalet av dem som yttrat sig i saken.

Förhållandena på det nu förevarande beskattningsområdet ha icke givit besvärssakkunniga anledning att frångå sin allmänna uppfattning eller att föreslå något som innebure avvikelser från denna. De sakkunniga kunna sålunda helt ansluta sig till den av bevillningsutskottet uttalade meningen, att de ifrågavarande målen även framgent böra handläggas i administrativ ordning. Skäl att på detta område införa prövning av allmän domstol i någon form förefinnes icke.

Mot den ordning för *besvär*, som nu tillämpas i här behandlade skattmål, kunna åtskilliga invändningar göras.

Besvärssakkunniga skola först anlägga några kritiska synpunkter på förfarandets allmänna konstruktion hos besvärsmyndigheterna. 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. Anmärkningsförfarandet, som på olika sätt är förbundet med redogöran svaret, har under senare år vid upprepade tillfällen varit föremål för kritik av riksdagen och

dess revisorer. Frågan om redogöraransvarets bibehållande och anmärkningsprocessens förenkling prövas nu, som redan nämnts (se s. 63), av en särskild utredning. Det bör under sådana omständigheter övervägas, om icke den nuvarande ordningen med skilda besvär- och anmärkningsförfaranden kan avvecklas och ersättas av ett besvärsförfarande 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.

Särskilda problem erbjuder instansordningen. Besvärssakkunniga ha utgått från att regeringsrätten alltfört skall utgöra slutinstans. Beträffande övriga led i instansordningen har emellertid kritik framkommit, bl. a. i de motioner som föranlett denna utredning, särskilt med avseende å mål rörande de av kontrollstyrelsen handhavda skatterna. I denna kritik kunna de sakkunniga instämna såtillvida, att det bör fordras, att beträffande skatteärenden, som kunna komma under regeringsrättens bedömande, tillfälle först gives till en allsidig och grundlig utredning. Detta krav kan 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 sålunda 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 tullmålen. Önskemålet torde enklast kunna realiserars genom att en mellaninstans inskjutes mellan organen i första instans, kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden, å ena, samt regeringsrätten, å andra sidan. Då denna mellaninstans av skäl, som längre fram komma att redovisas (se s. 98), bör vara gemensam med avseende å alla hithörande skatter, har valet stannat å generaltullstyrelsen, vilken redan nu är mellaninstans för mål, som i första instans handläggas av lokal tullmyndighet.

Särskilda krav synas böra ställas på besvärsmyndighet, som har att avgöra skattemål, bl. a. beträffande myndighetens sammansättning och de i denna ingående medlemmarnas kvalifikationer. Generaltullstyrelsen som besvärsmyndighet bör ägnas uppmärksamhet ur nu angivna synpunkter.

Besvärsförfarandet ger i flera avseenden anledning till anmärkningar. Nu i tullmål gällande tider för besvärns 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 besvärsmålens 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.

Till den otrygghet, enskilda skattskyldiga känna inför den nuvarande ordningen beträffande åtskilliga hithörande skatter, särskilt de som upp bäras av kontrollstyrelsen, bidrager starkt den omständigheten, att de ha att helt på egen risk tillämpa skatteförfattningarna. Det kan inträffa att de vid prissättningen av sina varor icke äro i stånd att bedöma, huruvida skatt kommer att uttagas för varan eller ej. Denna otrygghet ökas än mer genom myndigheternas möjlighet att i efterhand uttaga skatt för lång tid tillbaka. Behov föreligger därför av att i oklara fall kunna få ledning av ett för staten bindande *förhandsbesked*. Lagstiftningsarbetet bör taga sikte på införande av en allmän möjlighet för de skattskyldiga att erhålla dylikt förhandsbesked beträffande hithörande skatter. Komma regler härom till stånd och utnyttjas denna väg av de skattskyldiga, skulle 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 är uppenbar, då fråga är om övervältringsskatter. Rättelser först i efterhand innebära 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 — erlægga belopp, som han saknar möjlighet att övervältra på den försålda varans köpare. Det är därför beträffande skatter av angivet slag särskilt angeläget att förekommande frågor om varas skatteplikt, om skattskyldighet m. m. så långt möjligt äro avgjorda, innan den skattskyldige bestämmer sitt försäljningspris för varan.

Vidgas området för användningen av förhandsbesked till att omfatta flertalet hithörande skatter, torde gällande regler om förhandsbesked beträffande tull böra överses. Enhetliga regler om förhandsbesked rörande beskattning vid verksamhet inom riket och beskattning vid införsel till riket torde nämligen böra eftersträvas.

3. Lagstiftningens tekniska utformning

Inledningsvis i detta kapitel ha besvärssakkunniga summariskt angivit den av dem förordade lagtekniska lösningen av det erhållna utredningsuppdraget (s. 65). Innan de sakkunniga övergå till att redogöra för huvuddragen av den tilltänkta lagstiftningens materiella innehåll, torde de böra närmare ange innebörden av detta ställningstagande och de överväganden, på vilka det grundats.

Som förut nämnts ha besvärssakkunniga sett som sin uppgift att framlägga förslag till en lagstiftning rörande förfarandet avseende största möjliga antal av de skatter, som handläggas utanför taxeringsförfarandet. Förbättrade regler ha befunnits erforderliga såväl för förfarandet i första instans som för besvär förfarandet samt beträffande meddelande av förhandsbesked. Intresset av likformighet bör vidare tillgodoses och skiljaktigheter i förfarandet de olika skatterna emellan i möjligaste mån undvikas.

De sakkunniga ha 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 ha de sakkunniga föredragit den senare lösningen. Med den förra lagstiftningsmetoden erhålles icke något större mått av säkerhet för att icke sakligt mindre motiverade olikheter uppkomma. Även om enhetlighet till en början skulle vinnas, kan den befaras inom kort åter gå förlorad.

Den metod, som de sakkunniga förorda, innebär att i en författning alla regler samlas, som böra 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 beskattningen, kan därmed erhållas. De materiella reglerna om sättet för skattens beräkning, skattesatser m. m. förutsättas 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 kunna intagas i den generella författningen, få meddelas i annan ordning.

Den föreslagna ordningen skänker ett enhetligt system av relativ beständighet, till vilket myndigheter och allmänhet kunna anpassa sig. Avvikelser, som icke äro sakligt underbyggda, motverkas effektivt. Om riksdagen önskar inför nya former av beskattning, är ett redan utformat förfarande att tillgå, till vilket lagstiftaren kan anknyta. Man riskerar då icke att behöva — ofta genom improvisationer, tillkomna i stor tidsnöd — utforma ett förfarande, vilket icke uppfyller de krav som ur olika synpunkter måste uppställas.

Den allmänna författningen bör erhålla en sådan konstitutionell kvalitet, som motsvarar dess allmänna betydelse. I huvudsak två möjligheter stå därvid till buds. Den kan — såsom i allmänhet är fallet med nu gällande förfaranderegler — få bevillningsförfattnings natur eller också kan den utformas som lag, stiftad i den ordning, som föreskrives i RF § 87 mom. 1. Av praktisk betydelse är denna åtskillnad dels såtillvida att lag

enligt RF § 87 mom. 1 stiftas under medverkan av lagrådet, dels därutinnan att ett förslag till bevillningsförfattning men icke ett lagförslag kan bli föremål för gemensam votering.

Utvecklingen har otvivelaktigt på skatterättens område gått i riktning mot att endast de materiella skattereglerna iklädas bevillningsförfattningens form. Reglerna om taxeringsförfarandet ha exempelvis sedan flera årtionden varit intagna i en särskild taxeringsförordning som stiftats av konung och riksdag gemensamt. Bestämmelser om skattedefraudationer ha meddelats i allmän kriminallag. Det kan också nämnas, att de grundläggande stadgandena om besvärstid vid klagan över förvaltande myndighets beslut antagits enligt RF § 87 mom. 1. För egen del ha besvärssakkunniga i annat sammanhang hävdad, att reglerna om taxeringsförfarandet borde erhålla allmän civillags natur (se KPr 1955: 160 s. 68). Samma skäl, som de sakkunniga därvid anfört, göra sig gällande i fråga om förfarandet vid konsumtionsbeskattning. De sakkunniga tveka sålunda icke att förorda, att den nu föreslagna lagstiftningen gives i den ordning RF § 87 mom. 1 föreskriver.

Att de materiella och formella reglerna bli av olika konstitutionell kvalitet inger icke betänkligheter. Då i föreliggande fall lagens tillämplighet beträffande viss skatt avses skola bli beroende av en föreskrift, som intages i skatteförfattningen och som därför också kan upphävas i bevillningsväg, kan det icke göras gällande att något intrång sker i riksdagens beskattningsmakt.

Den omständigheten att den föreskrift, som skall göra den allmänna lagstiftningen tillämplig i ett visst fall, intages i vederbörande skatteförfattning medför vissa fördelar även i andra avseenden. Därigenom undviks nämligen att ändringar behöva företagas i själva lagen, så snart dennas tillämpningsområde skall utvidgas eller inskränkas. Icke heller behöver lagen i förekommande fall betungas med regler, som äro 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. Bestämmelser av nu antydd art skulle ha gjort lagtexten otymplig och svåröverskådlig.

Självfallet måste förutsättas, att den föreskrift i skatteförfattningen, som skall göra den allmänna lagen tillämplig å förfarandet beträffande den ifrågavarande skatten, ägnas tillbörlig uppmärksamhet. Av denna skall klart framgå, i vilken utsträckning den allmänna lagens bestämmelser avses skola normera förfarandet i det föreliggande fallet.

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 bli alltför detaljerad och icke heller på alla punkter uttömmande. Beträffande vissa ämnen kan därför behov uppkomma av att komplettera lagens före-

skrifter med specialbestämmelser, som förutsättas 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 §§). Det har icke befunnits påkallat att i förevarande utredning ingå på en detaljprövning i vad mån och på vad sätt sådana regler komma att utnyttjas beträffande varje särskild skatt. Emellertid ha de sakkunniga vid betänkandet fogat ett utkast till förordning om varuskatt i syfte att giva ett exempel på hur en skatteförfattning kan tänkas utformad i anslutning till den allmänna lagen (se bilaga s. 211 ff.). Att utan stöd i lagen vissa tillämpningsföreskrifter skola kunna meddelas på sedvanligt sätt har förutsetts såsom självklart.

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 — förutsetts, 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.

Att den allmänna lagens föreskrifter på enstaka punkter icke kunna göras tillämpliga är ofrånkomligt. Emellertid vilja besvärssakkunniga framhålla att, därest den tilltänkta lagstiftningen skall få avsedd betydelse, sådana avvikelser beträffande enskildheter av det ena eller det andra slaget icke böra göras i andra fall än då det är oundgängligen erforderligt. Göras nämligen avvikelser i större omfattning, föreligger fara att den enhetlighet, som de sakkunniga eftersträvat för det förevarande vidsträckta beskattningsområdet, icke kan uppnås. Även överskådligheten går förlorad, om specialregler rörande spörsmål, som den allmänna lagen reglerar, skola sökas i specialförfattningar såvitt angår vissa skatter.

Betänkligheter av nu angivet slag möta självfallet icke, då endast vissa kapitel av lagen, exempelvis reglerna om besvär och förhandsbesked, göras tillämpliga beträffande någon skatt. Förfarandet i sin helhet hos vissa myndigheter kan då komma att lämnas utanför den i lagen angivna ordningen.

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 avse de sakkunniga icke att upptaga detta förfarande till behandling i lagen. Då detta å andra sidan med hänsyn till lagens konstruktion icke kunnat helt förbigås i denna, har i lagförslaget intagits en föreskrift att om förfarandet i första instans vid införsel till eller utförsel från riket stadgas särskilt (24 och 33 §§). Bestämmelsen, som kan förstås som ett medgivande till särreglering på detta stora område, innefattar främst en hänvisning till tullförfattningarnas stadganden om förfarandet vid tulltaxering m. m., men avser även reglerna om jordbruksnämndens förfarande i ärenden om skatt vid införsel eller utförsel.

Besvärssakkunniga ha 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 bliva helt eller delvis tillämplig, skola överses och omarbetas och därvid anpassas till den allmänna lagen. Som redan nämnts ha besvärssakkunniga företagit en sådan genomgång av VaruskF och uppgjort utkast till en omarbetad förordning, men de ha icke ansett det som sin uppgift att på detta sätt genomgå alla berörda skatteförfattningar. Sedan principerna för en reform godtagits och det avgjorts vilka skatter som skola inbegripas under lagstiftningen, torde erforderliga omredigeringar kunna förberedas av de särskilt sakkunniga verken, ett vart beträffande de till dess verksamhet hörande skatterna.

4. Förfarandet i första instans i ärenden rörande skatt, som utgår i samband med verksamhet driven inom riket

(2 kap. — utom 19, 20 och 24 §§ — samt 3 kap. — utom 33 § — lagförslaget)

I enlighet med de ovan (s. 72 f.) angivna allmänna riktlinjerna bör förfarandet hos beskattningsmyndigheten i ärenden rörande skatt, som utgår i samband med verksamhet driven inom riket, anordnas så, att bästa möjliga förutsättningar skapas för att de avgöranden, som träffas, från början bli riktiga. Alla, både det allmänna och enskilda parter, ha intresse härav. Att även förhandsbesked härvidlag kan vara av stor betydelse är uppenbart. Härtill återkomma besvärssakkunniga i det följande. Först och främst måste emellertid förfarandet i första instans erhålla en ändamålsenlig utformning. Särskild vikt måste därvid fästas vid reglerna om utredning och om beslut.

Inledningsvis torde något böra sägas om den myndighet, som skall vara beskattningsmyndighet, d. v. s. enligt 2 § lagförslaget den, som har att besluta om skatten i första instans. Besvärssakkunniga ha icke sett som sin uppgift att beträffande varje skatt självständigt undersöka på vilken

myndighet uppgiften att vara beskattningsmyndighet bör ligga. I huvudsak ha de sakkunniga utgått från den nuvarande organisationen och förutsatt, att kontrollstyrelsen resp. statens jordbruksnämnd skola framgent liksom hittills handhava huvuddelen av nu utgående skatter. Tanken att decentralisera avgörandet i första instans till lokala organ har sålunda icke närmare prövats av de sakkunniga (jfr s. 103). Vad angår de ev. tillkommande nya skatter, beträffande vilka 1952 års kommitté för indirekta skatter verkställt utredning, har denna kommitté själv bedömt spörsmålet om lämplig beskattningsmyndighet och framlagt förslag därom (se SOU 1957:13).

Det kan emellertid framhållas, att lagstiftningen utformats så att den bör kunna göras tillämplig även på skatter, som handhavas av andra myndigheter än de båda nyss nämnda, därest så skulle finnas önskvärt, ehuru de sakkunniga av ovan angivna skäl främst haft kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden i tankarna vid lagförslaget utarbetande. Länsstyrelse förutsettes sålunda kunna vara beskattningsmyndighet.

Vad gäller förfarandets allmänna konstruktion bör anmärkas, att det i förslaget uppbyggs 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), förutsettes 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 önska 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. En sådan ordning främjar utredningen och bereder den beslutande myndigheten gynnsammare förutsättningar att verka objektivt än ett enpartssystem. De nuvarande beskattningsärendena hos kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden äro emellertid så många, att det stöter på överväldigande praktiska svårigheter att anordna förfarandet hos dessa myndigheter kontradiktoriskt. Måhända skulle det ock 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 tillvarata statens fiskaliska intressen. Först då det gäller besvär förfarandet ha besvärssakkunniga, såsom närmare redovisas i det följande, föreslagit införande av särskild representation för det allmänna med rätt, bl. a., att överklaga de skattebeslut, som meddelats av beskattningsmyndigheten.

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 låter det sig emellertid knappast göra att skapa en sådan interventionsmöjlighet. Sådan utomståendes intressen få i stället tillgodoses vid utformningen av reglerna om besvärsrätt (se s. 107). Även om han sålunda icke kan medgivas en formlig interventionsrätt i första instans, möter det självfallet icke hinder att han hänvänder sig till beskattningsmyndigheten med upplysningar, som denna då har att beakta på samma sätt som annat utredningsmaterial i ärendet.

Under ovan angivna omständigheter måste rörande utredningen gälla, att ett särskilt ansvar för att densamma blir så fullständig som erfordras lägges på beskattningsmyndigheten (7 § lagförslaget). Denna har därför ansetts böra erhålla åtskilliga befogenheter. Dess utredningsmöjligheter måste vara effektiva, men samtidigt bör det tillses, att enskilda icke bliva betungade i obehörig grad. Oavsett beskattningsmyndighetens ansvar bör den skattskyldige vara pliktig att bidra till utredningen i vissa närmare angivna avseenden. Viktigt är tillika, att den skattskyldige tillförsäkras rätt att yttra sig över vad under utredningen framkommit, innan beslut fattas. Besvärssakkunnigas förslag bygger i dessa delar på en strävan att åstadkomma samverkan mellan beskattningsmyndigheten och den skattskyldige. Förslaget har i denna del gestaltats i överensstämmelse med vad allmänna förvaltningsrättsliga grundsatser bjuda.

I ett skatteärendes inledande skede måste stora anspråk ställas på den skattskyldige. Så är också fallet enligt nu gällande ordning. 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 (3 § lagförslaget). I lagen kunna icke intagas detaljerade föreskrifter om anmälans innehåll eller om tidpunkten och sättet för dess avgivande. Bestämmelser härom torde få inflyta i skatteförfattningarna. Till dessa få även hänvisas eventuella detaljföreskrifter beträffande till anmälningsförfarandet knutna registreringsåtgärder. Regler om tillståndsgivning (se s. 128 f.), vilka icke ha omedelbart sammanhang med beskattningsförfarandet, ha icke heller sin plats i förevarande lag. I lagen bör däremot stadgas straffpåföljd för den som bedriver verksamhet utan att ha fullgjort vad honom i anmälningshänseende åligger (67 § lagförslaget).

Vidare måste den skattskyldige vara förpliktad att för varje beskattningsperiod avlämna *deklaration* (4 § lagförslaget). Denna handling tänkes normalt utgöra grundvalen för varje skatteärende och skall innehålla uppgifter rörande de förhållanden, på vilka beskattningsmyndighetens beslut skall grundas. I lagen kunna endast vissa generella föreskrifter rörande deklara-

tionen upptages, såsom att den skall vara skriftlig, avgivas på heder och samvete och upptaga beloppet av skatt, som belöper på den period, deklarationen gäller. Däremot får det överlämnas åt skatteförfattningarna att bestämma tidpunkten för deklarations avgivande och dess närmare innehåll m. m. Härutöver bör i lagen föreskrivas, att den skattskyldige har att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för bl. a. fullgörande av deklarationsskyldigheten (5 § lagförslaget). Då såsom nyss nämnts anmälningsplikten har straffsanktionerats, har det icke ansetts behöfligt att också generellt stadga straff för underlåtenhet att avgiva deklaration. De sakkunniga vilja därför föreslå, att endast underlåtenhet, som sker uppsåtligen eller av grov oaktsamhet, kriminaliseras (67 § lagförslaget).

Även när det gäller den fortsatta utredningen bör beskattningsmyndigheten, fastän den måste bära ansvaret för denna, äga påkalla den skattskyldiges medverkan. För att säkerställa att besluten om skatt bliva riktiga bör emellertid beskattningsmyndigheten 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 stå till kontrollstyrelsens och jordbruksnämndens förfogande, i stort sett synas motsvara det aktuella behovet, ha 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 intagas i lagen är angeläget. Ändamålet med denna är bl. a. just att skapa större fasthet härutinnan.

I enlighet med vad nu sagts bör beskattningsmyndigheten äga befogenhet att från skattskyldig infordra *prov och beskrivning* å skattepliktig eller i verksamheten brukad vara (8 § lagförslaget) samt verkställa *granskning av skattskyldigs handlingar och varulager* (9 § lagförslaget). För sistnämnda utredningsmedels effektivitet är det av betydelse att lagen föreslås skola innehålla ett medgivande att i vederbörande skatteförfattning må givas föreskrift hur i sådant syfte skattskyldigs räkenskaper och anteckningar skola föras samt hans handlingar bevaras (5 § lagförslaget). Vid sidan av dessa utredningsmedel erfordras för beskattningsmyndigheten en allmän rätt att i viss utsträckning *anmana* skattskyldig att lämna kompletterande *uppgifter* (10 § lagförslaget).

De utredningsmedel, som skola kunna användas mot skattskyldig, böra kunna anlitas även mot den, som skäligen kan antagas vara skattskyldig (11 § lagförslaget).

Då det gäller de utredningsmedel, som rikta sig mot *annan än skattskyldig*, blir första problemet att på lämpligt sätt bestämma vilka personer som därvid skola ifrågakomma. De sakkunniga ha trots sig kunna avgränsa

denna grupp med behörig precision i själva lagen. Tredje man tillhörande denna krets bör vara skyldig att under viss förutsättning lämna *upplysning* angående sin verksamhet och tåla *granskning* med avseende å sina böcker och handlingar (12 § lagförslaget).

Beskattningsmyndigheten måste härutöver kunna anlita *sakkunnig*. Uttryckligt stadgande härom bör intagas i lagen (14 § lagförslaget). Det synes i detta sammanhang icke erforderligt att generellt reglera beskattningsmyndighetens möjlighet att höra andra myndigheter, som kunna lämna uppgifter av betydelse för skatteärendes handläggning och avgörande. I viss utsträckning bliva reglerna i RF § 47 samt i 4 § verksstadgan ävensom eventuella föreskrifter i instruktionerna att tillämpa. Bestämmelsen avser därför blott de situationer, då nämnda stadganden äro otillräckliga för att tillgodose beskattningsmyndighetens behov.

Beskattningsmyndigheten måste, i händelse skattskyldig eller annan icke efterkommer beslut om utredningsmedels användning, ha tillgång till *tvångsmedel*. Polisiär eller exekutiv handräckning förekommer icke enligt nu gällande ordning, och föreskrifter härom torde ej heller vara behövliga. Det torde vara tillräckligt att myndigheten kan med ekonomiska påtryckningsmedel i form av *vite* framtvinga lydnad för sina beslut. Allmänna regler om detta tvångsmedel böra upptagas i lagen, framför allt vad angår vitets belopp och dess utdömande (13 § lagförslaget). I sistnämnda hänseende föreslå 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. De sakkunniga ha i sitt lagförslag reserverat användningen av sådant förbud för andra syften (se s. 171 och 31 § lagförslaget).

För beslut av beskattningsmyndigheten rörande utredningsåtgärd böra, såvitt angår deras avfattning, de allmänna reglerna om beslut gälla (21 § lagförslaget; se härom nedan s. 87).

Även om beskattningsmyndigheten har ansvar för att utredningen blir så fullständig, att grund för ett riktigt beslut erhålles, skall den skattskyldige självfallet vara oförhindrad att förebbringa all den utredning han å sin sida önskar andraga. Denna rätt bör lagfästas (17 § lagförslaget).

Av vikt är att, såsom förut antytts (s. 81), regler om *kommunikation* inskrivas i lagen. Den skattskyldige bör äga en i lag 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 (17 § lagförslaget). För att icke något material skall undanhållas den skattskyldige, bör lagen innehålla en föreskrift om skyldighet för beskattningsmyn-

digheten att uppteckna uppgift, som annorledes än skriftligen framkommer under utredningen och som kan få betydelse vid ärendets avgörande (15 § lagförslaget). I vissa fall föreslås att skriftlig redogörelse för vad som framkommit under utredningen skall upprättas med angivande även av den skatt, som ifrågasättes skola utgå (16 § lagförslaget). Sådan redogörelse tillhör det material, över vilket den skattskyldige skall beredas tillfälle yttra sig.

Utformningen av reglerna om b e s l u t s f a t t a n d e i skatteärende för-
anleder svårlösta avvägningsproblem. Den skattskyldige har normalt ett starkt intresse av att, snarast möjligt efter det han avgivit sin deklaration och därvid inbetalat skatt, få besked om huruvida deklarationen och den däri gjorda skatteberäkningen godtagits eller om ytterligare skattekrav äro att vänta avseende den ifrågavarande beskattningsperioden, ävensom av att kunna förlita sig på att det besked, som han sålunda får från beskattningsmyndigheten, står fast. Ur fiskalisk synpunkt är det å andra sidan av vikt att all skatt, som enligt skatteförfattningarna tillkommer statsverket, också vederbörligen inflyter. Det allmänna behöver visst rådruum för att fastställa sina skattekrav. En avvägning måste ske mellan den enskildes behov av ekonomisk trygghet och kravet på effektivitet i beskattningen.

Besvärssakkunniga ha under beaktande av de olika intressena stannat för att delvis efter förebild av OmsskF föreslå följande ordning. En förberedande granskning av deklarationen med däri intagen skatteuträkning företages, så snart deklarationen kommit in. Därest vid granskningen, som förutsättes väsentligen bliva av siffermässig art, felaktigheter upptäckas och skatt befinner sig skola utgå med annat belopp än det som anges i deklarationen, kan det ändrade skattebeloppet preliminärt fastställas genom ett särskilt beslut (6 § lagförslaget). Efter en mera ingående utredning fattas sedermera slutligt beslut i ärendet (18 § lagförslaget).

Det preliminära beslutet kan enligt sakens natur icke tillerkännas materiell rättskraft. Principiella hinder möta därför icke mot att flera preliminära beslut successivt meddelas i ett och samma skatteärende. Endast undantagsvis bör det dock förekomma att mer än ett preliminärt beslut fattas. Att så sker kan vara försvarligt i fall, då — efter det att ett första preliminärt beslut meddelats — det blir klart att skattebeloppet bör avsevärt ändras i ena eller andra riktningen och det kan beräknas förflyta avsevärd tid, innan det slutliga beslutet i ärendet kan komma till stånd. Det preliminära beslutet, som skall lända till omedelbar efterrättelse, kan icke gälla längre än till dess slutligt beslut meddelas eller, om så icke sker, till den nedan (s. 85) angivna preklusionstidens utgång.

En föreslagen regel om besluts motivering och förseende med besvärshänvisning äger tillämpning även å preliminärt beslut (21 § lagförslaget). Den skattskyldige bör få del av preliminärt beslut.

Särskilda problem uppstå i de fall, då skattskyldig försummat att avgiva deklARATION och sålunda icke heller inbetalat någon skatt. I sådana fall har beskattningsmyndigheten att 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. Det kunde övervägas att för dessa fall giva beskattningsmyndigheten möjlighet att med stöd av en skönsmässig uppskattning preliminärt fastställa ett skattebelopp och förplikta den skattskyldige att omedelbart inbetala detta. Härigenom skulle förebyggas, att skattskyldig förskaffar sig skatte-kredit 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 ha besvärssakkunniga likväl icke ansett sig böra föreslå införande av preliminära skönsmässiga beslut. Det torde i flertalet fall vara praktiskt omöjligt för beskattningsmyndigheten att på ett tidigt stadium med rimlig grad av säkerhet fastställa ett skattebelopp. En möjlighet vore att föreskriva, att skattskyldig, som icke ingivit deklARATION, skulle kunna påföras skatt med samma belopp, som utgått för närmast föregående beskattningsperiod (jfr 26 § EnergiskF, vars innehåll återgivits å s. 162). En sådan regel skulle dock vara till hjälp blott i de fall, då skatt tidigare inbetalats, och för övrigt i många fall leda till mycket godtyckliga resultat. I stället torde problemet få lösas på så sätt, att beskattningsmyndigheten i förevarande situation ålägger den skattskyldige att ställa säkerhet för framtida skatt (30 § lagförslaget). Med skattens fastställande får då anstå, till dess erforderlig utredning hunnit verkställas. Om möjligt böra skatteärenden av denna art handläggas med förtur, så att tidsavståndet mellan den tidpunkt, då deklARATION bort avgivas och skatt inbetalas, och den, då beslut om skatt meddelas, blir så kort som möjligt.

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 (18 § lagförslaget); detta beslut skall i princip vara rättskraftigt. Härigenom skapas ett betydande mått av trygghet för den skattskyldige i hans förhållande till beskattningsmyndigheten. Det allmännas intresse av effektiv beskattning tillgodoses i förslaget dels genom att nämnda preklusionstid 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.

Av stor praktisk betydelse är hur den preklusionstid bestämmes, inom

vilken det slutliga beslutet skall fattas. Denna tidsfrist — här kallad *beslutsfrist* — har vissa likheter med taxeringsåret inom inkomst- och förmögenhetsbeskattningen enligt nuvarande ordning, i det att den utgör den tidrymd, inom vilken beskattningen normalt skall verkställas. Beslutsfristen har sålunda den innebörden att möjligheten att besluta om skatt i normalfallen upphör efter fristens utgång. Har slutligt beslut icke meddelats innan fristen är till ända, bör 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. Därest fristen på grund av den skattskyldiges vållande utgått utan att beslut meddelats, t. ex. emedan deklaration ej avgivits, och denne haft uppsåt att undandra skatt eller förfarit grovt oaktsamt, måste dock möjlighet finnas att anordna efterbeskattning (19 § lagförslaget). Härtill återkomma de sakkunniga. Självfallet är att den omständigheten att beslutsfristen utlöpt icke hindrar allmänt ombud från att i besvärsväg framställa yrkande, som går utöver vad den skattskyldige ålagts genom det slutliga beslutet.

Vid bestämmandet av beslutsfristens längd måste hänsyn tagas 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 erfordras, därest kontroll och utredning skall medhinnas i nödig omfattning. Det förutsättes emellertid att, då behöflig 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 anse sig besvärssakkunniga böra föreslå, att beslutsfristen bestämmes till $1\frac{1}{2}$ år, räknat från vederbörande beskattningsperiods utgång. I fråga om vissa skatter kan denna tid tänkas bli längre än vad som erfordras för genomförande av beskattningsmyndighetens granskning. En förkortning bör då kunna åstadkommas antingen genom att den allmänna regeln ej sättes i kraft utan en kortare tid stadgas i specialförfattningen eller i rättstillämpningen.

Inom hela den tid beslutsfristen varar kan skattskyldig, intill dess slutligt beslut fattats, riskera att bli 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 författningsskatt och skall icke äga, såsom nu stundom sker i praxis, underlåta att påföra skatt; vissa dispens- och återbetalningsbestämmelser behandlas dock närmare i det följande, se s. 88 f.

Regeln om beslutsfristens längd skulle i förevarande avseende kunna i något fall 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 försumlighet upptäcktes. Häremot kunna dock enligt de sakkunniga icke allvarligare invändningar resas. Fråga är om relativt sällsynta undantagsfall. Oftast torde nämligen för närvarande en ganska omfattande utredning erfordras, innan en felaktighet upptäcker. I själva verket torde genomsnittligen en frist på $1\frac{1}{2}$ år räknat från utgången av beskattningsperioden icke bliva längre än en frist om ett år räknat från upptäckten av felaktigheten. Förslaget innebär på denna punkt närmast en standardisering i förhållande till nu tillämpad praxis.

Vad härefter angår frågan om det *slutliga beslutets utformning* måste på detta självfallet ställas kravet, att det upptager skattebeloppet. Därutöver har den skattskyldige behov av att få veta, på vilka skäl beslutet är grundat, för att kunna rätt bedöma, huruvida skatten enligt hans mening är riktigt beräknad eller ej. Önskar han överklaga beslutet, bör han, för att kunna lägga upp sin talan, veta de skäl som varit avgörande för beskattningsmyndighetens ställningstagande. Han måste t. ex. känna till hur bevisningen i målet bedömts. Till den skattskyldiges ledning bör beslutet vidare innehålla upplysningar om besvärstiden, besvärsmyndigheten och den myndighet, till vilken besvärinlagan skall ingivas.

De nu angivna behoven tillgodoses i förslaget genom de förut nämnda allmänna reglerna om besluts utformning, vilka gälla för beskattningsmyndighets beslut i skatteärende (21 § lagförslaget). Enligt dessa skall beslut, i den mån det icke finnes obehövt, vara motiverat och, där det icke finnes uppenbart obehövt, vara försett med besvärshänvisning. Det kunde ifrågasättas, huruvida motivering är nödvändig beträffande alla sådana beslut, som allenast innebära att skatt fastställts i enlighet med deklARATION. Motiveringen torde emellertid i dessa fall 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. Över huvud taget torde skyldigheten att lämna motivering av besluten icke bliva betungande för beskattningsmyndigheten ens i andra fall, enär denna då oftast kan i motiveringen hänvisa till den skriftliga redogörelse, som skall upprättas enligt 16 § lagförslaget, eller annat redan förefintligt aktstycke.

Att det slutliga beslutet erhåller *rättskraft* är av grundläggande betydelse för den skattskyldiges trygghet. Enligt nuvarande ordning framstå kontrollstyrelsens avgöranden i konsumtionsskatteärenden närmast som framställande av krav på skatt. Nya sådana kunna 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 akt-samhet.

Slutligt beslut om skatt bör självfallet *delgivas* den skattskyldige (18 § lagförslaget). Denne har intresse av att få veta både att ärendet slut-behandlats och vilken utgången blivit. Beslutet skall tillika delgivas all-mänt ombud med hänsyn till dennes klagomöjligheter. På olika tänkbara delgivningsformer ingå de sakkunniga ej.

Viktigt med hänsyn till beskattningens effektivitet är att *erläggande och återbetalning av skatt* ordnas på ett lämpligt sätt.

Som huvudregel bör framdeles liksom hittills gälla att upplupen skatt *inbetalas* av den skattskyldige samtidigt som deklarationen avgives (25 § lagförslaget). Vidare bör den skattskyldige ha att inom tid, som beskatt-ningsmyndigheten bestämmer, erlägga den ytterligare skatt som kan ha fastställts genom preliminärt beslut eller genom annat beslut (26 § lag-förslaget). Dessa beskattningsmyndighetens beslut om skatt böra, i likhet med vad som är förhållandet med taxeringsmyndighets beslut, lända till omedelbar efter rättelse (32 § lagförslaget). Sådan verkan bör tillkomma beslut icke blott då det innebär, att högre skatt skall utgå än den skattskyldige inbetalat, utan även då beslutet innebär, att skatt skall *åter-betalas* till den skattskyldige (28 § lagförslaget). *Ränta* bör betalas av den skattskyldige å oguldet skattebelopp och av statsverket å belopp, som åter-betalas (26 och 28 §§ lagförslaget).

I lagen böra, förutom nyss angivna allmänna regler om erläggande av skatt och om återbetalning av för mycket erlagd skatt, meddelas bestäm-melser om förfallet skattebeloppes uttagande genom *utmätning* (27 § lag-förslaget) och om skyldighet att i vissa fall ställa *säkerhet* för blivande skatt (30 § lagförslaget). Som tvångsmedel mot den, som underlåtit att erlägga skatt, som förfallit till betalning, eller att ställa begärd säkerhet, bör, liksom i stor utsträckning är fallet enligt gällande rätt, stadgas möj-lighet att meddela s. k. *förfogandeförbud*, d. v. s. förbud att driva verk-samhet eller förfoga över vara (31 § lagförslaget).

Av vad här anförts framgår att *beskattningsmyndigheten* pålagts en rad uppgifter såväl på utredningsstadiet som vid besluts fat-tande och vid uppbörden. Dessa måste rimligen ombesörjas av olika hos myndigheten verksamma personer. Hos kontrollstyrelsen åvilar t. ex. kon-troll- och utredningsarbetet för närvarande i huvudsak styrelsens organ för lokal skattekontroll, medan förekommande formliga beslut om skatt meddelas av kontrollstyrelsen som sådan. Besvärssakkunniga ha icke an-sett sig ha anledning att här ingå på huru de skilda funktionerna skola fördelas på beskattningsmyndighetens olika organ. Befattningshavarnas åligganden få i stället närmare bestämmas i vederbörande myndighets

instruktion och arbetsordning. Det gäller här att åstadkomma en lämplig avvägning mellan centrala och lokala organ, mellan mera kvalificerade och mindre kvalificerade befattningshavare o. s. v. I de sakkunnigas lagförslag saknas därför så vitt angår beskattningsmyndigheten motsvarighet till sådana stadganden i gällande rätt, enligt vilka för vissa situationer särskilda tjänstemän eller myndigheten i viss sammansättning angivas som kompetenta.

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 (23 § lagförslaget).

Såsom redan (s. 86) nämnts avses beskattningsmyndigheten icke skola få någon befogenhet att efter eget skön underlåta att debitera skatt, som författningen skall utgå. För att undvika obilliga konsekvenser i särskilda fall torde dock ett eftergivande av skatt stundom böra kunna förekomma. Även av näringspolitiska skäl måste restitution av skatt i vissa lägen kunna ske. Härtill återkomma de sakkunniga utförligare längre fram (s. 122).

5. Förfarandet i första instans i ärenden rörande skatt, som utgår vid införsel till eller utförsel från riket

(24 och 33 §§ lagförslaget)

Det har — såsom förut (s. 79) nämnts — förutsatts, att några ändringar beträffande tullförfarandet i första instans icke skola behöva vidtagas i detta sammanhang och att lagen blott skall innehålla en erinran om de särskilda regler som gälla på detta område (24 och 33 §§ lagförslaget). I och för sig kunde det varit önskvärt, att de grundläggande bestämmelserna för tullförfarandet i första instans nu överflyttats 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. Vid en framtida översyn av tullförfattningarna kunna emellertid de hänvisningar, som föreslagits skola temporärt utfylla den nu ifrågavarande luckan i författningsförslaget, ersättas med allmänna regler rörande tullförfarandet i första instans motsvarande dem, som nu upptagits i fråga om förfarandet vid konsumtionsbeskattning i samband med inhemsk verksamhet. Uppenbarligen är det även ett önskemål på längre sikt att förfarandeföreskrifterna på konsumtionsbeskattningens båda huvudområden äro av samma konstitutionella kvalitet. Vid en överföring av de grundläggande bestämmelserna om tullförfarandet till lagen torde det visa sig, att åtminstone vissa regler, som nu föreslås skola gälla

för förfarandet vid beskattning i samband med inhemsk verksamhet, kunna vinna tillämpning även i tullförfarandet.

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.

6. Självrättelse (självrättelse i inskränkt mening och efterbeskattning)

(19 och 20 §§ lagförslaget)

Regleringen av förfarandet i första instans har, som förut (s. 79) framhållits, skett med sikte på att besluten i skatteärenden i möjligaste måtto skola bliva riktiga från början. Ju bättre det förfarande, som mynnar ut i slutligt beslut i den första instansen, kan anordnas, desto mindre bliva kraven på rättelsemöjligheterna. Man måste dock räkna med att — oavsett detta förfarandes utformning — ett relativt stort behov av rättelsemöjligheter alltid kommer att vara för handen. Det kan icke undvikas, att i skatteärenden understundom olika uppfattningar uppstå, t. ex. i frågor huruvida viss förnödenhet är skattepliktig eller ej, huruvida en kvantitet är riktigt beräknad, huruvida en viss verksamhet är yrkesmässig eller ej etc. I alla ärenden, i vilka avgörandet bygger på siffermaterial, kunna felräkningar ske, icke minst då fråga är om massärenden. Utformningen av rättelsemöjligheterna blir därför såvitt angår nu förevarande skatteärenden en uppgift av stor vikt.

Rättelsebehovet kan i huvudsak tillgodoses på två vägar — genom självrättelse i detta ords vidsträckta mening och genom rättelse av annat organ än den beslutande beskattningsmyndigheten. Båda formerna böra komma till användning med avseende å de här behandlade skatterna. Först komma institut av det förra slaget att behandlas; i ett senare avsnitt upptages där efter besvärsinstitutet.

Som framgår av namnet innebär självrättelse — ordet här tills vidare brukat i vidaste betydelse — av beslut, att den myndighet, som fattat beslutet, själv ändrar detta. För att en sådan åtgärd skall kunna komma i fråga förutsättes det, att beslutet erhållit sin slutliga avfattning och utlämnats för expediering; ändringar, som företagas dessförinnan, ha icke karaktären av självrättelse i teknisk mening.

Självrättelse erbjuder betydande fördelar och kan knappast undvaras i det beskattningsförfarande varom här är fråga. Även enligt nu gällande ordning användes möjligheten såväl beträffande beskattning i samband med inhemsk verksamhet som i förfarandet hos lokal tullmyndighet. Enär självrättelse kan ske snabbt och billigt och i övrigt är den enklaste rättelsemöjligheten, bör den brukas i alla de fall, där den kan tillfredsställa rättelsebehovet. Dess användningsområde begränsas dock av rättssäkerhetshänsyn: ett meddelat beslut bör i princip stå fast. Självrättelse kan därför

få brukas endast i klart avgränsade fall och under förutsättning att beslutet är uppenbart felaktigt. Två situationer av sådant slag kunna urskiljas, nämligen dels då ett tydligt fel förelupit vid beslutets meddelande till följd av t. ex. skrivfel eller misräkning, dels då beslutet fått ett uppenbarligen oriktigt innehåll på grund av brister i det material, som sått beskattningsmyndigheten till buds vid dess meddelande. Två skilda arter av självrättelse torde böra komma till användning i de båda angivna fallen, den förra här kallad självrättelse i inskränkt mening, den senare efterbeskattning. Såväl i ena som i andra fallet bör självrättelse företagas ex officio, vilket självfallet icke utesluter att någon kan göra anmälan i saken hos myndigheten.

I det följande skola besvärssakkunniga uppehålla sig vid självrättelse (i vidsträckt mening) vid beskattning i samband med inhemsk verksamhet. För närvarande äro kontrollstyrelsens och jordbruksnämndens självrättelsemöjligheter begränsade allenast av reglerna om fordringspreskription, enär myndigheternas beslut icke i egentlig mening vinna rättskraft. Införes emellertid en ordning, enligt vilken besluten skola i princip vinna rättskraft, måste uttryckliga regler meddelas, som kunna utgöra grundval för självrättelse. Intresset koncentreras härvid till de slutliga besluten om skatt. Beträffande de preliminära skattebesluten föreligger nämligen icke något behov av regler om självrättelse, enär — som redan nämnts — ett sådant beslut när som helst kan ersättas av ett nytt preliminärt beslut.

Den *självrättelse (i inskränkt mening)*, varom besvärssakkunniga nu framlägga förslag, avses skola kunna vinna tillämpning med avseende å slutligt beslut om skatt, som innehåller uppenbar oriktighet till följd av skrivfel, misräkning eller annat dylikt förbiseende vid beslutets avfattande (20 § lagförslaget). Jämväl beslut om efterbeskattning (se nedan) bör kunna bli föremål för sådan självrättelse.

Institutet har utformats efter förebild av motsvarande anordning i RB (se 17:15 och 30:13). Självrättelse enligt förslaget innebär sålunda allenast att det skrivfel eller den felräkning, som förelupit, rättas i det ursprungliga beslutet och att härav föranledda följdändringar vidtagas 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 ha de sakkunniga sålunda ansett en omprövning av det ursprungliga beslutet i hela dess vidd, vilken kan leda till att detta undanröjes och ersättes med ett nytt beslut, icke böra medgivas (jfr emellertid om efterbeskattning nedan).

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 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 RB.

Beträffande slutligt beslut om skatt, som blivit materiellt felaktigt av annan orsak än nyss nämnts, kan i vissa lägen *efterbeskattning* tänkas 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 med detta avsedda perioden. Efterbeskattningsbeslutet framträder med andra ord som ett tilläggsbeslut.

Såsom framgår av namnet kan detta institut 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 ha icke funnit påkallat, att — såsom skett i TaxF — särskilda regler givas om ett extraordinärt rättsmedel.

Det allmänna åter befinner sig 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, taga sikte på de två situationer som nyss antytts (19 § lagförslaget). 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.

Området för beskattningsmyndighetens möjligheter till rättelse genom efterbeskattning måste av hänsyn till de skattskyldigas intressen noga avgränsas. Olika förutsättningar synas böra uppställas för efterbeskattningen, allteftersom denna skall ske inom beslutsfristen eller efter utgången av denna.

Inom beslutsfristen uppkommer 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 bagatell-artat 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 efterbeskattning bliva erforderlig, oavsett om slutligt beslut om skatt meddelats eller ej. Besvärssakkunniga vilja erinra om att deras strävan varit att genom införandet av den 1½-åriga beslutsfristen skapa trygghet för de skattskyldiga mot att efter längre tids förlopp utsättas för nya anspråk på skatt. I princip måste 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 blott få äga rum, om den skattskyldige förfarit grovt oaktsamt eller haft uppsåt att undandraga skatt.

Möjligheten till efterbeskattning bör icke stå öppen under obegränsad tid efter beslutsfristens slut. I taxeringsförfarandet måste eftertaxering ske inom fem år från taxeringsårets utgång. Det synes rimligt att även i det skatteförfarande, varom här är fråga, uppställa en likartad tidsbegränsning. En absolut frist av ungefär samma längd bör gälla för efterbeskattning i båda slagen av förfarande. Besvärssakkunniga vilja därför förorda, att beslut om efterbeskattning enligt lagen icke må meddelas senare än fem år efter utgången av den beskattningsperiod varom är fråga i skatteärendet. Med hänsyn till utgångspunkten blir den period, under vilken efterbeskattning kan beslutas, något kortare än den som gäller vid eftertaxering. Detta förhållande torde dock icke innebära någon större olägenhet för det allmänna.

Efterbeskattning kan ofta tänkas komma i fråga samtidigt med att fråga om straffansvar prövas vid domstol. Särskilda samordningsproblem uppkomma i anledning härav.

Underlåtenhet att avgiva deklaration föreslå de sakkunniga skola enligt ett särskilt stadgande i lagen straffbeläggas såsom deklaraionsförsummelse (67 § lagförslaget). Detta brott uppfattas icke av de sakkunniga som en ren ordningsförseelse, utan för straffansvar föreslå de sakkunniga ett dolöst eller grovt culpöst beteende (jfr lagrådets uttalande i KPr 1943: 140 s. 115). Att i avgiven deklaration uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämna oriktig uppgift ägnad att leda till frihet från skatt eller till för låg skatt är redan nu kriminaliserat i skattestrafflagen såsom falskdeklaration respektive värdslös deklaration. Av vad nu sagts följer, att — då fråga uppkommer om rättelse genom efterbeskattning efter beslutsfristens utgång — regelmässigt även lagföring vid allmän domstol för deklaraionsbrott av något slag är aktuell, försåvitt brottspreskription icke inträtt.

I de motioner, som föranlett de sakkunnigas förevarande utredningsuppdrag, antydes som en tänkbar ordning att låta domstolen, som har att

pröva ansvarsfrågan, jämväl avgöra huruvida den skattskyldige skall erlægga den skatt, som undandragits genom hans försumlighet. Det finns i gällande rätt åtskilliga exempel på en sådan ordning, t. ex. 29 § Malt-drycksF, 12 § LäskedrycksskF, 12 § SmöravgiftsF, 12 § FettvaruavgiftsF, 14 § KF 2 juni 1922 om automobilskatt, 32 § lagen den 3 juni 1938 om rätt till jakt (jaktvårdsavgift), 8 § KK den 1 juni 1951 om älgavgifter och 10 § KK 21 september 1956 angående rätt att innehava radiomottagningsapparat (licens- och registreringsavgift). Då fråga är om dömande till ansvar enligt skattestrafflagen, måste domstolen också under alla förhållanden beräkna det genom den brottsliga gärningen undandragna skattebeloppet, eftersom böterna eller straffskatten skall stå i visst förhållande till detta belopp.

Emellertid måste observeras, att en ordning, enligt vilken allmän domstol skall fastställa det tillkommande skattebeloppet, knappast kan genomföras konsekvent, utan att särskilda anordningar träffas med hänsyn till bl. a. de praktiskt vanliga fall, då åtalspreskription inträtt för ett eventuellt brott. Att märka är nämligen, att vårdslös deklARATION enligt skattestrafflagen liksom deklarationsförsummelse enligt föreliggande lagförslag preskriberas redan efter två år och falskdeklARATION efter fem år från brottets förövande. Vidare passar en dylik ordning mindre väl för det fall, att den skattskyldige gjort sig skyldig till underlåtenhet att avgiva deklARATION. Domstolen kan i ett mål om försummad deklARATION icke rimligtvis ägna sig åt att utreda storleken av den skatt, som genom försummelsen kommit att undandragas. Brottsligt förfarande från den skattskyldiges sida kan vidare upptäckas redan under den normala granskningen av hans deklARATION, d. v. s. inom beslutsfristen. I sådana fall torde icke kunna komma i fråga, att domstolen skulle övertaga beskattningsmyndighetens uppgifter och i dess ställe i brottmålet meddela beslut som första instans i skatteärendet. Besvärssakkunniga anse sig med hänsyn till vad ovan anförts icke kunna förorda en ordning, enligt vilken det skall ankomma på allmän domstol att fastställa skatt i sådana fall, då den skattskyldiges försumlighet föranleder straffansvar för honom.

Besvärssakkunniga föreställa sig den naturliga lösningen vara att efterbeskattning i sådana fall, då den skattskyldiges beteende är föremål för straffrättsligt bedömande av allmän domstol, icke beslutas av beskattningsmyndigheten förrän domstolen fällt sitt avgörande. För den händelse fristen för efterbeskattning är i färd att utlöpa, innan domstolens avgörande träffas, måste självfallet dock beskattningsmyndigheten fatta beslut i skatteärendet utan att avvakta brottmålets utgång. Domstolens bedömning av om uppsåt eller grov oaktsamhet förelegat bör kunna tjäna till vägledning för beskattningsmyndigheten. Denna synes i skatteärendet icke utan starka skäl böra frångå den ståndpunkt, som domstolen intagit vid ansvarsfrågans avgörande. Överklagas underrätts dom och kan domen i högre instans icke inväntas, t. ex. därför att femårstiden håller på att löpa ut, bör beskattningsmyndigheten taga hänsyn även till det material i brottmålet, som till-

kommit efter den lägre domstolens avgörande och som eventuellt kan medföra ändring i detta.

Självrättelse (i vidsträckt mening) kan även ifrågakomma vid beskattning i samband med införsel eller utförsel av varor. För tullverkets del finnas för närvarande, som framgått av redogörelsen för gällande rätt (s. 49 f.), regler, som möjliggöra såväl självrättelse i inskränkt mening som efterbeskattning. Det kan här anmärkas, att självrättelse enligt tullförfattningarna innebär en verklig omprövning av det tidigare beslutet, fullt jämförbar med den, som förekommer i ett besvärsmål. Då besvärssakkunniga icke inlåtit sig på någon närmare prövning av tullförfarandet i första instans, ha de icke heller ansett sig böra ingå på granskning av de ifrågavarande reglerna om självrättelse i olika former. Dessa förutsättas sålunda skola tills vidare bestå med i huvudsak nuvarande innehåll. Lagtekniskt kunna dock vissa förändringar bliva erforderliga bl. a. i samband med att, såsom de sakkunniga föreslå, Ora upphäves. Efterbeskattning föreslås skola ske besvärsvägen (se s. 111).

Beslut om självrättelse och efterbeskattning lända till omedelbar efter rättelse, och åtgärder för verkställighet av dem skola vidtagas utan att laga kraft avvaktas (22, 26, 28 och 32 §§ lagförslaget).

7. Besvär m. m.

(4 och 6 kap. lagförslaget)

Självrättelsemöjligheterna äro som framgår av det föregående av begränsad betydelse, särskilt ur rättssäkerhetssynpunkt. Vid sidan av dem måste tillfälle finnas att vinna ändring genom talan hos ett annat organ än beskattningsmyndigheten. Sådan ändring sökes genom besvär.

a) Besvärshfrekvens

Innan de sakkunniga närmare ingå på besvärsförfarandet i beskattningsmål av hithörande slag vilja de lämna några upplysningar om besvärshfrekvensen m. m. i mål rörande sådana nu utgående skatter, som den föreslagna lagstiftningen beräknas komma att omfatta, eller deras föregångare.

Hos generaltullstyrelsen och regeringsrätten förekommer ett betydande antal besvär i mål om tull m. m. (s. 97). Däremot avgjordes hos regeringsrätten under åren 1941—56 endast 53 mål om skatt, i vilka kontrollstyrelsen beslutat i första instans (s. 96). Denna ringa besvärshfrekvens är 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. Antalet besvär över jordbruksnämndens beslut i mål om skatt är också ringa (s. 97).

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
Uppllysning angående varas skatteplikt (RÅ 1944 not Fi 480) ..			1	1
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		16
Skattens beräkning (RÅ 1955 not Fi 187, 321, 322).....		3		3
<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
	7	45	1	53

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

Besvär över jordbruksnämndens beslut 1947—1956

	Bifall helt eller delvis	Ej ändring	Totalt antal
<i>Införelseavgift 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
	2	6	8

Besvärsmål m. m. hos tullverket 1953—1956

	1953	1954	1955	1956
<i>I. Tullbehandlingsbyrån (tulltaxeringsfrågor)</i>				
Besvär till generaltullstyrelsen.....	971	1093	1080	1106
Upplysningsärenden.....	489	915	674	413
Till generaltullstyrelsen från lokal tullmyndighet hän- skjutna mål ¹	111	58	—	—
Besvär till regeringsrätten.....	46	56	53	41
<i>II. Revisionsbyrån (tullfrihetsfrågor m. m.)</i>				
Besvär till generaltullstyrelsen.....	110	121	127	90
Anmärkningsmål.....	59	63	134	111
Besvär till kammarrätten.....	—	—	—	—
Besvär till regeringsrätten (inkl. restitutionsmål).....	10	6	12	19

¹ Möjligheten att hänskjuta mål till generaltullstyrelsen upphävd 1954.

Huru den av de sakkunniga föreslagna lagstiftningen kommer att påverka besvärshäufigheten undandraget sig naturligtvis ett säkert bedömande. Det förbättrade förfarandet i första instans vad angår skatter, som utgå i samband med verksamhet driven inom riket, skulle i och för sig kunna tänkas leda till en minskning i den redan synnerligen låga fullföljshäufigheten. Emellertid kan det mer utvecklade förfarandet i första instans också tänkas få till följd, att parterna bliva mera medvetna om sina möjligheter att besvärsvägen söka ändring. Den omständigheten att det allmänna får egen representant med befogenhet att besvara sig måste också antagas öka antalet överklaganden. I samma riktning kan den omständigheten antagas komma att verka, att de nuvarande möjligheterna att ändra fattade beslut beskäras. En ökning av besvärsmålen vad angår nyssnämnda skatter synes därför icke osannolik. Beträffande tullmålen äro större ändringar i överklagandehäufigheten icke att vänta, om det föreliggande lagförslaget genomföres. Vilka förändringar införandet av nya skatter kan komma att medföra beträffande den samlade besvärshäufigheten inom hela området undandraget sig nu varje bedömande.

b) Instansordningen

Av avgörande betydelse för besvärsvärfarandets utformning är instansordningens uppbyggnad. Denna fråga bör därför här tagas upp till övervägande i första hand. Såsom förut (s. 74) framhållits ha besvärssakkunniga till grund för sina överväganden rörande instansordningen lagt principen om ett treinstanssystem. Att begränsa antalet besvärinstanser till en — vilket innebure bibehållandet av nuvarande ordning beträffande kontrollstyrelsens och jordbruksnämndens beslut — bör inte komma i fråga, då därigenom utsikterna till att i vart fall mera komplicerade mål skola bli tillräckligt utredda och så allsidigt bedömda som önskvärt är försämrade på ett betänkligt sätt. Om åter besvärinstansernas antal ökas över två, blir värfarandet alltför omständligt och långdraget. Det kan visserligen i detta sammanhang erinras om att man i taxeringsvärfarandet har ett fyrinstanssystem med tre besvärsmyndigheter. Vad angår de skatter, varom är fråga i förevarande sammanhang, är emellertid behovet av snabbhet i särskild grad framträdande. För näringslivet är det vanligen nödvändigt att utan större omgång få klarhet i hithörande skattefrågor. Under sådana förhållanden ha de sakkunniga ansett sig böra avvisa lösningar av instansordningsproblemet innebärande inrättandet av tre besvärsmyndigheter.

Under sina överväganden om instansordningens gestaltning ha de sakkunniga utgått från att sådana organ som lokal tullmyndighet, kontrollstyrelsen, jordbruksnämnden och länsstyrelse liksom hittills komma att fungera som beskattningsmyndigheter. Icke heller ha de sakkunniga funnit anledning att föreslå avvikelser från nu tillämpad ordning, enligt vilken regeringsrätten utgör slutinstans. Att som i sista hand beslutande insätta specialorgan av något slag bör icke komma ifråga. Icke heller ha de sakkunniga räknat med att särskilda åtgärder komma att vidtagas för att genom tillståndsprövning eller annorledes begränsa fullföljden till regeringsrätten för nu förevarande måls vidkommande. Skulle något slag av tillståndsprövning införas, måste hela instansordningsproblemet omprövas från de nya förutsättningar, som i ett sådant läge kunna föreligga.

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

Såsom redan (s. 74) korteligen angivits ha besvärssakkunniga vidare ansett sig böra utgå från den ytterligare förutsättningen, att mellaninstansen skall vara gemensam för mål rörande alla av lagstiftningen berörda skatter, oavsett om de utgå i samband med inhemsk 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 varuskattnen, finnes mer än en beskattningsmyndighet. Skilda organ fungera, allteftersom fråga är om skatt, som utgöres i verksamhet driven inom riket,

och om skatt, som utgöres vid införsel till eller utförsel från riket. Samtidigt är att observera att i ett och samma skatteärende fråga kan vara om uttagande av flera olika slag av skatter, t. ex. tull och varuskatt. Det måste under angivna omständigheter vara ett bestämt önskemål att — då beslut avseende skatter av denna art överklagas — besvärsmålen samlas hos samma mellaninstans. Mål avseende exakt samma fråga, t. ex. en viss varus klassificering, böra icke gå till skilda besvärsmyndigheter, alltefter vilken myndighet som är beskattningsmyndighet. Det kan icke vara tillfyllest, att endast slutinstansen regeringsrätten är gemensam. Denna bör nämligen icke i fall som dessa ha att själv i första hand fullgöra uppgiften som bevarare av enhetligheten i rättstillämpningen. Flertalet av de skatter, som beröras av den här föreslagna lagstiftningen, äga så nära samband med varandra, att — även om den nyss anförda argumenteringen icke är omedelbart tillämplig för deras vidkommande — besvärsmål avseende dem i allt fall böra hållas ihop hos samma mellaninstans. På detta sätt vinnes även den fördelen att samtliga konsumtionsskattemål i andra instans komma att ligga hos en myndighet, vilken kan beräknas vinna erfarenhet på detta skatteområde och förtrogenhet med de särskilda problem, konsumtionsbeskattningen reser. På mellaninstansen måste ställas det kravet att den är lämpligt organiserad och tillämpar ett jämförelsevis kvalificerat förfarande, i vissa fall med muntlighet.

Då det gällt att finna lämplig mellaninstans för hithörande skattemål ha de sakkunniga övervägt möjligheterna att för ändamålet inrätta ett *särskilt, fristående organ*. Problemet synes dock böra lösas inom den nuvarande organisatoriska ramen. Besvärssakkunniga ha därför inriktat sina undersökningar på att utröna, vilken av redan existerande myndigheter som lämpligen kan anförtros uppgiften såsom gemensam mellaninstans för hithörande skattemål. Det har därvid gällt att finna ett organ, som är i stånd att fungera som mellaninstans såväl för mål, handlagda i första instans av t. ex. kontrollstyrelsen, jordbruksnämnden, länsstyrelse eller annan liknande beskattningsmyndighet, som för mål, handlagda i första instans av lokal tullmyndighet. De enda myndigheter, som enligt besvärssakkunnigas mening härvidlag kunna komma i fråga, äro kammarrätten och generaltullstyrelsen.

Vid valet mellan dessa båda är man måhända först benägen att giva företräde åt *kammarrätten* såsom varande en förvaltningsdomstol med vidsträckt erfarenhet på skatterättens område. För kammarrättens insättande som mellaninstans talar icke minst den omständigheten, att det ur åtskilliga synpunkter vore en betydande vinst, om man småningom kunde nå fram till en organisation med en enda central skattedomstol under regeringsrätten för såväl direkta som indirekta skatter. Något annat organ än kammarrätten kan knappast ifrågakomma för en sådan uppgift. Vissa ansatser i sådan riktning ha också förekommit. Det kan exempelvis erinras om att kammarrätten på sin tid fungerade som mellaninstans i omsättningsskatte-

målen. Kammarrätten har likaså i ett skede handlagt brännoljeskattemålen i andra instans.

I och för sig synes kammarrätten ha möjlighet 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 generaltullstyrelsen. 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. Sakkunnig medverkan kunde även erhållas från särskilda nämnder, i den mån sådana inrättas på hithörande områden, av den typ som statens lönenämnd, centrala uppbördsnämnden, omsättningsskattenämnden, energiskattenämnden m. fl. liknande organ representera.

Självfallet skulle en utökning av kammarrättens personal bli erforderlig. Enbart från generaltullstyrelsen komme nämligen kammarrätten att få övertaga bortemot 1 300 mål per år avseende besvär över lokal tullmyndighets beslut. Härtill komme andra mål härrörande från beskattningsmyndigheter såsom kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden, för närvarande något 10-tal om året, samt vidare de mål, som kunna föranledas av att lagens besvärregler göras tillämpliga å ytterligare skatter. Organisatoriskt synes emellertid en sådan utbyggnad av kammarrätten kunna genomföras utan större svårigheter.

En ordning av här skisserat slag skulle emellertid i grund förändra *generaltullstyrelsens* ställning. Handläggningen av besvär- 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. Generaltullstyrelsen anses nämligen vinna kännedom om de lokala tullmyndigheternas sätt att tillämpa tullförfattningarna och om de svårigheter, som därvid uppkomma, främst genom prövningen av besvär över och av anmärkningar mot de lokala tullmyndigheternas beslut. Generaltullstyrelsens administrativa verksamhet anses sålunda i viss mån vara avhängig av dess rättsskipande.

Ur allmän förvaltningsrättslig synpunkt finnes visserligen anledning att kritisera den ej sällan förekommande meningen att inom ett visst förvaltningsområde den rättstillämpande uppgiften och den centralt administrerande alltid böra förenas i samma myndighets hand. Besvärssakkunniga ha i annat sammanhang understrukit värdet av att besvärsprövningen, särskilt då den hänför sig till rättsfrågor, anförtros åt från administrationen fristående organ. Vad nu sagts torde kunna hävdas även i förevarande fall. Generaltullstyrelsen synes kunna utöva ledningen av tulltaxerings-

arbetet genom att lämna underlydande generella — ehuru oförbindande — anvisningar och på annat lämpligt sätt verka för en enhetlig tillämpning av tullförfattningarna. De av styrelsen handlagda besvärsmålen gälla också huvudsakligen rättsfrågor och kräva endast i obetydlig utsträckning skönsmässiga lämplighetsavvägningar. Principiella hinder för en överflyttning av tullverkets besvärsmål från generaltullstyrelsen till kammarrätten torde med andra ord knappast förefinnas.

Emellertid måste de siffror om besvärshäufigheten, som tidigare anförts, här åter bringas i åtanke. Av dessa framgår 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 ha sig bekant, icke givit anledning till önskemål om några förändringar. Att göra kammarrätten till mellaninstans för tullmålen har hittills icke ifrågasatts. Om nu kammarrätten övertog generaltullstyrelsens roll som besvärshäufigande 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. De sakkunniga skulle, om de inläte sig härpå, avlägsna sig alltför långt från sitt uppdrag och ha därför avstått härifrån.

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

Vad de sakkunniga föreslagit innebär att generaltullstyrelsen blir besvärshäufigans i förhållande till exempelvis kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden. Att ett centralt ämbetsverk efter besvär prövar ett annat centralt ämbetsverks beslut är dock i och för sig icke mera anmärkningsvärt än att ett centralt ämbetsverk — såsom sker på vissa områden — prövar en länsstyrelses beslut. Något hinder för den föreslagna ordningen utgör sålunda icke den omständigheten att generaltullstyrelsen, kontrollstyrelsen, jordbruksnämnden m. fl. i övrigt äro sidoordnade myndigheter.

Vid denna utgång av de sakkunnigas överväganden återstår att tillse, att generaltullstyrelsen erhåller en för uppgiften som besvärshäufigans lämplig sammansättning och att dess administrativa förfarande blir så kvalificerat som kan fordras.

I det förra hänseendet kunna fordringar uppställas om kollegial sammansättning och om ett visst juridiskt inslag. På grund av målens vikt synes kravet på kollegialitet icke kunna åsidosättas. Det kan erinras om att det inom taxeringsförfarandet också blivit beaktat, t. o. m. i alla instanser. Då generaltullstyrelsen enligt gällande ordning vid besvärshäufigning består av

generaldirektören som ensam beslutande, måste — för att önskemålet om kollegialitet skall bliva tillgodosett — ändringar vidtagas i bestämmelserna om generaltullstyrelsens sammansättning. Redan nu närvara utom generaldirektören två befattningshavare i styrelsen vid målens föredragning och avgörande. Man har sålunda en behandlingsform, som är föga mindre arbetskrävande än kollegial handläggning. Om alla de nämnda ledamöterna tilläggas rösträtt, skulle styrelsen som besvärinstans erhålla kollegial sammansättning, utan att arbetsbördan för styrelsen genom den föreslagna reformen skulle ökas. Inom styrelsen finnes rik sakkunskap i frågor av tullteknisk natur såsom rörande varuklassificering, men personal med juridisk skolning erfordras även för frågor av rättslig natur. För att tillgodose detta senare behov ha besvärssakkunniga övervägt, huruvida ett kammarrättsråd kunde ingå som ledamot i styrelsen för att på denna väg även tillföra generaltullstyrelsen erfarenheter från verksamheten i en skattedomstol. De sakkunniga ha dock funnit en sådan sammansättning ur organisatoriska synpunkter mindre lycklig. De ha därför stannat vid att generaltullstyrelsen som besvärinstans skall bestå av allenast personal hos styrelsen i enlighet med vad nyss antytts. Behovet av juridiskt inslag torde kunna tillgodoses inom styrelsen. Enligt de sakkunnigas förslag böra sålunda i generaltullstyrelsen vid prövning av besvärsmål ingå tre av Konungen för viss tid — förslagsvis fyra år — förordnade befattningshavare i styrelsen, av vilka minst två skola vara lagfarna (63 § lagförslaget). För ledamöterna böra finnas av Konungen förordnade ersättare. Förordnande som medlem eller suppleant i styrelsen bör icke kunna återkallas under den tid det varar. Ledamöterna böra nämligen intaga en ställning som i fråga om självständighet m. m. möjligast liknar en domares. Utom i fråga om sammansättningen böra i lagen regler givas beträffande omröstning i generaltullstyrelsen (64 § lagförslaget). Beträffande jäv upptager lagförslaget allmänna bestämmelser avsedda att gälla förfarandet i allmänhet (65 § lagförslaget). Med avseende å såväl omröstning som jäv ha RB:s motsvarande föreskrifter ansetts böra gälla.

Vad åter angår förfarandet hos generaltullstyrelsen ha de sakkunniga föreslagit utförliga regler, som äro avsedda att i möjligaste mån trygga rättssäkerheten. Härtill återkomma de sakkunniga i det följande.

Sammanfattningsvis innebär de sakkunnigas förslag — som utgår från förutsättningarna tre instanser och gemensam mellaninstans — inrättande av följande instansordning: beskattningsmyndigheterna (kontrollstyrelsen, jordbruksnämnden, länsstyrelse, lokal tullmyndighet etc.) — generaltullstyrelsen — regeringsrätten.

Besvärssakkunniga äro beredda på att deras förslag i denna del kommer att möta kritik. Det måste emellertid fasthållas, att det utgår från för närvarande gällande ordning och betingas av de förutsättningar, under vilka de sakkunniga arbetat. Ett nytt läge kan snart nog uppkomma, därest nya kon-

sumtionsskatter införas, vilka ställa andra krav på instansordningen än de nuvarande skatterna. Skulle vidare de regler om införande av fullföljdsprövning i taxeringsmål, som nu äro under övervägande, i en eller annan form förverkligas och leda till mera betydande förändringar i regeringsrättens ställning som slutinstans och kammarrättens uppgifter, kan även frågan om instansordningen i de här behandlade konsumtionsskattmålen böra omprövas. Införas generella regler om fullföljdsprövning i skattemål över huvudetaget, fordras också nya överväganden. Generaltullstyrelsen kan i ett dylikt läge knappast tänkas som reell slutinstans för flertalet hithörande mål.

Kommer en dylik allmän omprövning till stånd kunna även genomgripande organisatoriska förändringar beträffande de lägre instanserna ifrågakomma. Vid tidigare tillfälle har ett förslag att sammanslå kontrollstyrelsen och generaltullstyrelsen med underlydande förvaltningar diskuterats inom finansdepartementet. Olika vägar stå vid en sådan ändring öppna. Man kan tänka sig, att konsumtionsbeskattningen i den del, den ligger på kontrollstyrelsen, omhändertages av tullverket. Nuvarande organ för lokal skattekontroll skulle då kunna uppgå i de lokala tullmyndigheterna, varigenom gemensamma lokala första instanser skulle skapas för flertalet konsumtionsskattemål. I generaltullstyrelsen kunde delar av den nuvarande kontrollstyrelsen ingå och där bilda en särskild avdelning för handläggning av ärenden rörande skatter, som utgå vid inhemsk verksamhet, med uppgift att utöva ledningen av denna del av konsumtionsbeskattningen. Möjligen kunde en omorganisation av antytt slag innebära en rationalisering. En annan organisatorisk lösning vore att förstärka de nu under kontrollstyrelsen lydande organen för lokal skattekontroll, så att dessa kunna fungera som beskattningsmyndigheter i första instans.

c) Besvärsordningen

Oavsett hur instansproblemet löses, måste besvärsförfarandet utformas på sådant sätt, att det tillgodoser rimliga anspråk på rättssäkerhet och effektivitet. De spörsmål, som härvid måste beaktas, kunna bedömas jämförelsevis oberoende av hur instansordningen gestaltas.

Grundläggande för hur förfarandet skall anordnas är den lösning, som problemet om partsställningen erhåller. För att handläggningen av besvärsmålen rörande förevarande skatter verkligen skall erhålla en ur rättssäkerhetssynpunkt tillfredsställande utformning, bör denna gestaltas som *ett förfarande mellan två parter*, den skattskyldige, å ena, och en representant för det allmänna, ett allmänt ombud, å andra sidan. Båda böra 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 general-

tullstyrelsen ökade möjligheter att iakttaga en opartisk hållning såväl då det gäller att införskaffa utredningsmaterial som vid den slutliga bedömningen av målet. Även för sista instans, d. v. s. regeringsrätten, innebär den kontradiktoriska utformningen fördelar. Genom att det allmänna får en egen representant med besvärsmätt befrias inte blott generaltullstyrelsen utan även beskattningsmyndigheten från det särskilda hänsynstagande till kronans ekonomiska intressen, som kan tänkas inverka på prövningens objektivitet.

Det allmänns 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 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 torde böra meddelas instruktionsvägen. Reellt bör ombudet intaga en oavhängig ställning till såväl beskattningsmyndigheten som besvärsmyndigheterna. Det kan dock antagas vara praktiskt att organisatoriskt inordna honom i någon av dessa, t. ex. ombud i mål om skatter, som utgå vid inhemsk verksamhet, i kontrollstyrelsen respektive jordbruksnämnden och ombud i mål om skatt vid in- och utförsel i generaltullstyrelsen.

Införandet av ett tvåpartsförfarande hos besvärinstansen, i vilket rättsmedlet för både det allmänna och den enskilde är detsamma, nämligen besvär, reser i förhållande till nu gällande ordning vissa problem, som kräva en lösning. 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 onaturligt att bibehålla anmärkningsförfarandet i dess nuvarande form på de områden, där lagen skall gälla. Besvärssakkunniga ha icke kunnat finna några hinder möta mot dess avskaffande där. Vad angår de skatter, beträffande vilka kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden för närvarande äro beskattningsmyndigheter, tillämpas anmärkningsförfarandet icke i praktiken. Dess avveckling föranleder därför inga svårigheter på dessa områden. I fråga om skatt, som utgår vid verksamhet inom riket, torde anmärkningsförfarandet över huvud äga praktisk betydelse främst beträffande nöjesskatt. Anmärkningsförfarandets avveckling för denna skatts vidkommande synes icke möta några hinder

av vikt. Att så sker torde också vara en förutsättning för att förevarande lagstiftning skall kunna göras tillämplig å besvär förfarandet i nöjes-skattemål. Såsom framgår av redogörelsen för gällande rätt spelar däremot anmärkningsförfarandet stor roll i tullverket. De sakkunnigas undersökningar ha 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. Förändringen innebär blott, att de revisionsorgan, som nu äro verksamma inom general-tullstyrelsen för att framställa anmärkningar, i stället få såsom allmänt ombud anföra besvär över den lokala tullmyndighetens beslut. Den avgörande skillnaden blir självfallet att förfarandet icke kommer att lämna tillfälle till talan mot redogöraren och att denne sålunda försvinner som det allmännas motpart. Det synes också vara naturligt på förevarande område att, om det allmännas företrädare är av annan mening än beskattningsmyndigheten i ett skatteärende, detta förhållande kommer till uttryck på så vis att det ifrågavarande beslutet överklagas, icke på det sättet att ett krav i anmärkningsväg riktas mot den skattskyldige och den tjänsteman, som är närmast ansvarig för beskattningsmyndighetens beslut, personligen.

Med det sagda ha de sakkunniga icke tagit ståndpunkt till frågan om redogöraransvaret, som nu utgör grunden för anmärkningsförfarandet, skall finnas kvar i någon form, även sedan besvär förfarandet blivit den väg, på vilken det allmänna normalt tillvaratager sina ekonomiska intressen på detta område. Tänkbart är att redogöraransvar kan bestå, oberoende av den här föreslagna lösningen, för särskilda situationer utan något samband med förfarandet vid ändringssökande genom besvär i här avsedd ordning. I så fall synes lämpligt, att alla på detta område nu förefintliga regler om redogöraransvaret inbördes samordnades. För närvarande äro de av olika innehåll beroende på om t. ex. kontrollstyrelsen eller lokal tullmyndighet är beskattningsmyndighet. Mest tilltalande vore måhända dock att redogöraransvaret helt avskaffades på området. Besvärssakkunniga dela de allmänna betänkligheter, som framförts mot redogöraransvaret som sådant och som göra sig gällande med särskild styrka då fråga är om skatter. Det är nämligen mindre tillfredsställande att tjänsteman, som deltagar i ett beslut i ett beskattningsmål, skall vara underkastad ett personligt betalningsansvar av den art redogöraransvaret innebär. Så länge detta ansvar finnes, föreligger alltid risk för att de, som ha att besluta, i tveksamma fall tillämpa det för den skattskyldige oförmånligaste alternativet för att förebygga eventuella krav mot sig själva. Redogöraransvaret kan sålunda påverka de beslutande i ensidig riktning och försvåra upprätthållandet av objektivitetsprincipen i första instans. Det allmännas intressen synas i tillräcklig grad bliva tillgodosedda genom det skadeståndsansvar, som kan göras gällande gentemot tjänsteman, som gjort sig skyldig

till tjänstefel. Det ankommer emellertid icke på besvärssakkunniga att framlägga några förslag rörande redogöraransvaret. Särskilda sakkunniga ha jämlikt bemyndigande den 30 juni 1955 tillkallats med uppdrag att verkställa utredning rörande redogöraransvaret och anmärkningsprocessen jämte därmed sammanhängande frågor (se s. 63). Besvärssakkunniga anse sig emellertid vid utformningen av besvärreglerna på området böra bortse från redogöraransvaret.

Vad slutligen angår den skattskyldiges ställning som part i besvärsförfarandet medför vad här föreslagits icke några större förändringar. Denne blir i flertalet mål ensam motpart till allmänna ombudet. De sakkunniga ämna emellertid föreslå, att besvärsrätt i vissa fall gives även tredje man (se s. 107). På grund härav kan i vissa mål jämväl en tredje part förekomma. Denna omständighet påverkar dock icke besvärsförfarandets allmänna utformning.

Varje reglering av besvärsförfarandet måste utgå från hur frågorna om överklagbarheten av beslutsmyndighetens avgöranden och om besvärsrätten lösas. I båda dessa hänseenden måste lagen innehålla klara regler.

Vad angår ö v e r k l a g b a r h e t e n ha besvärssakkunniga efter närmare övervägande kommit till den uppfattningen, att alla beslut av beskattningsmyndigheten i ett skatteärende — oavsett vilken denna är — böra vara överklagbara (34 § lagförslaget), även exempelvis preliminära beslut, beslut under utredningen och beslut i samband med uppbördsförfarandet. Beslut av sist angivet slag kan vara av så ingripande art, att den som beröres därav bör ha möjlighet att få beslutet omprövat. Givetvis finnas åtskilliga mindre betydelsefulla beslut under utredningen, vilkas överklagbarhet kunde ifrågasättas. Emellertid blir ett överklagande säkerligen i dessa fall ytterst sällan aktuellt. Under sådana omständigheter ha 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 bör här erinras om att överklagbarheten icke hindrar, att beskattningsmyndighetens beslut länder till omedelbar efterrättelse (22 och 32 §§ lagförslaget).

Något annorlunda ställer det sig vid talan från generaltullstyrelsen till Kungl. Maj:t. Begränsningar måste härvid göras i vissa fall, där generaltullstyrelsen beslutat i andra instans. Alla dess utslag kunna icke 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 (57 § lagförslaget). 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. be-

träffande förbud enligt 31 § lagförslaget, torde däremot inskränkningar i fullföljden icke böra göras utom i visst fall (se s. 121).

Då det gäller besvärsrätten vid talan hos generaltullstyrelsen torde det vara lämpligt att skilja 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 besvärsrätt givetvis först och främst tillkomma den, som i lagförslaget betecknats som *skattskyldig*, d. v. s. den som är ansvarig gentemot statsverket för skattens utgörande. Vidare bör, såsom i det föregående redan utvecklats, *allmänt ombud* äga överklaga sådana beslut (35 § lagförslaget).

Det kan emellertid diskuteras, huruvida besvärsrätt bör förbehållas enbart skattskyldig och allmänt ombud, och ifrågasättas att låta besvärsrätt tillkomma även vissa andra.

Beträffande alla indirekta skatter, vilka skola av den som erlägger skatten övervältras på andra, framstår den, som har att till statsverket redovisa skatten och som i lagen betecknats som skattskyldig, ofta nog närmast som en representant för statsverket utrustad med uppbördsfunktioner. Denna den skattskyldiges ställning framträder särskilt tydligt i fråga om en sådan skatt som energiskatten för elektrisk kraft, vilken den »skattskyldige» distributören debiterar konsumenterna särskilt vid sidan av ersättningen för själva kraften, men är uppenbar även beträffande t. ex. varuskatten, vilken den skattskyldige inkalkylerar bland övriga omkostnader vid bestämmande av priset på den skattepliktiga varan. 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 tillvarataga. I den mån konsumenten formlöst anför sina synpunkter redan hos beskattningsmyndigheten, kan han påräkna, att dessa icke bliva förbisedda vid ärendets avgörande (se ovan s. 81). Först hos besvärsmyndigheten kan emellertid möjlighet öppnas för konsumenten att föra en formlig talan, lämpligen på så vis att konsumenten får rätt att under vissa omständigheter överklaga beskattningsmyndighetens beslut.

Förutsättningen härför bör vara att beslutet länder honom till väsentlig skada eller förlust (35 § lagförslaget).

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 besvärsmått 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 faktorer få vägas mot varandra. Besvärsmått 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 besvärsmått, 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. Tiden härför kan bliva knapp, då — såsom nedan angives — besvärstiden för dessa klagande föreslås skola löpa från beslutets dag. En omständighet av stor betydelse i detta sammanhang är vidare förefintliga regler om handlingssekretess i 17 och 28 §§ lagen den 28 maj 1937 om inskränkningar i

rätten att utbekomma allmänna handlingar (sekretesslagen) samt i vissa med stöd av denna utfärdade kungörelser (KK 4/1 1939 nr 7, och KK 12/4 1940, nr 204). Enligt dessa bestämmelser få åtskilliga av handlingarna hos t. ex. kontrollstyrelsen, jordbruksnämnden och tullmyndighet i där handlagda skatteärenden icke utlämnas (se närmare härom i referatet å s. 190—192). Betydande svårigheter förefinnas sålunda enligt gällande rätt för en klagoberättigad tredje man att över huvud få vetskap om existensen av det beslut, som han kan ha anledning överklaga, ävensom om dettas innehåll. De sakkunniga äro varse dessa vanskligheter och medvetna om att därigenom den praktiska betydelsen av det föreslagna stadgandet i vissa lägen blir ganska begränsad. Det får emellertid antagas att, då fråga är om mera betydelsefulla principiella avgöranden, i varje fall konsumenter, stundom även konkurrenter vinna kännedom om utgången i skatteärende, som är av intresse för dem. Just för sådana fall torde den föreslagna regeln om besvär rätt för konsument och konkurrent kunna bliva av praktiskt värde. För övrigt torde i samband med den översyn av sekretesslagen, varom riksdagen i skrivelse den 12 april 1957 (nr 182) till Kungl. Maj:t uttalat önskemål, kunna bliva aktuellt att undersöka möjligheterna att jämka de nu ifrågavarande bestämmelserna i nämnda lag. Sedan talan väl väckts, intager enligt 39 § sekretesslagen part i besvärsmålet en särställning vad angår rätt att få taga del av handlingarna i målet eller ärendet, särskilt vad angår beslut.

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. Liknande situationer uppkomma emellertid stundom även på andra områden inom förvaltningsrätten, om ock hittills knappast på skatteområdet. Några principiella hinder mot att vidga kretsen besvärberättigade på här föreslaget sätt med hänsyn till vad nu anförts kunna icke anses föreligga.

Vad angår andra beskattningsmyndighetens beslut än nu berörda, t. ex. preliminära beslut om skatt och beslut under utredningen, bör besvär rätt självfallet 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 enligt 12 § lagförslaget. Att beslut om utdömmande av vite alltid bör kunna överklagas av den, som drabbas av beslutet, behöver icke någon närmare motivering. Däremot kan det ej anses behöfligt att *allmänt ombud* äger klaga över hithörande beslut. Infördes besvär rätt för allmänt ombud även i dessa fall, skulle för övrigt en sådan ordning få till konsekvens att allmänt ombud nödgades att i viss omfattning följa skatteärendenas handläggning i första instans för att kunna bevaka det allmännas intressen. Något sådant skulle icke vara praktiskt genomförbart utan stora kostnader.

Vad nu anförts om besvärsrätt vid talan från beskattningsmyndigheten till mellaninstansen torde böra givas motsvarande tillämpning beträffande besvärsrätt vid talan från mellaninstansen till regeringsrätten. Vissa begränsningar som följa av sakens natur uppkomma härvid beroende på hur part bestämt sin talan i lägre instans. En allmän förutsättning för besvärsrätt — vilken dock ej direkt utsäges i 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, bör kunna klaga endast om generaltullstyrelsens utslag innebär en ändring, som medfört väsentlig skada eller förlust för honom i förhållande till rättsläget efter beskattningsmyndighetens beslut (58 § lagförslaget).

Vid en utformning av besvärsförfarandet efter de riktlinjer, som besvärs-sakkunniga ovan uppdragit, innebärande bl. a. anmärkningsförfarandets ersättande med ett besvärsförfarande, få problemen om besvärstidens längd särskild betydelse.

Vad först angår tiden för anförande av *besvär hos generaltullstyrelsen* vore det 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 också i taxeringsmål torde emellertid i konsumtionsskattemål det allmännas representant icke ha möjlighet att inom en treveckorsfrist genomgå och granska alla av vederbörande beskattningsmyndighet meddelade beslut om skatt. Det synes 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 undvikas också de svårigheter, som uppkomma, därest i ett och samma mål laga kraft inträder vid olika tidpunkter med avseende på olika parter.

Besvärssakkunniga ha 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 (36 § lagförslaget). Ombudet bör regelmässigt ha möjlighet att inom en månad genomgå beskattningsmyndighetens avgöranden och bör inom ytterligare någon tid kunna taga ställning till om han önskar anföra besvär. För tvåmånadersfristen talar vidare den omständigheten att i enlighet med vad de sakkunniga uttalat i sitt betänkande om åtgärder för förenhetligande av besvärstiden i administrativa mål (SOU 1953: 30 s. 32) en standardisering även av besvärstider, som avvika från den gängse treveckorsfristen, bör komma till stånd och att just tvåmånadsfristen därvid tillämpas; se t. ex. 96 och 98 §§ TaxF vid talan mot prövningsnämnds och kammarrättens beslut i taxeringsmål.

Vad angår lokal tullmyndighets beslut om skatt måste dock 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 av 60 dagar (se s. 49—50). Besvärssakkunniga föreslå en generell besvärstid av sex månader, räknad från delgivningsdagen, vid talan mot alla lokal tullmyndighets beslut om skatt (se vidare s. 179). De nuvarande delvis mycket svårtolkade reglerna i Ora föreslås sålunda skola ersättas av ett generellt stadgande av angivet innehåll. Då, såsom nyss framhållits, en förkortning av de långa besvärstiderna måste eftersträvas, vore det på längre sikt önskvärt, att en sådan ordning genomfördes att något undantag från tvåmånadersfristen icke av hänsyn till vare sig den skattskyldige eller det allmänna bleve behöfligt på nu förevarande område vid klagan i huvudsaken från första till andra instans.

Det ter sig naturligt att i dessa fall i överensstämmelse med numera allmänt vedertagen praxis räkna besvärstiden från delgivningsdagen. I allmänhet torde delgivning av beslutet med alla parter kunna ske samtidigt eller nästan samtidigt, så att besluten också vinna laga kraft mot dessa ungefär vid samma tidpunkt.

När det gäller beslut, över vilka allmänna ombudet ej får klaga, t. ex. preliminärt beslut om skatt, beslut under utredningen etc., bör den allmänna besvärstiden om tre veckor från delgivningsdagen kunna äga tillämpning.

Utöver de allmänna regler, för vilka nu redogjorts, erfordras specialstadgande för ett särskilt fall av talan till generaltullstyrelsen. Vad angår skatt, som utgår vid verksamhet driven inom riket, har i det föregående beskattningsmyndigheten föreslagits skola få möjlighet att besluta om efterbeskattning under i lagen närmare angivna förutsättningar. Beträffande skatt, som utgår vid införsel till eller utförsel från riket, har däremot enligt gällande ordning beskattningsmyndigheten, d. v. s. lokal tullmyndighet, icke någon liknande befogenhet att fatta exigibla beslut om efterbeskattning. Motsvarande rättelsebehov bör för sistnämnda skatters del i stället tillgodoses inom besvärsinstitutets ram. En regel erfordras sålunda 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 undandraga skatt eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift. Förutsättningarna för denna förlängning av besvärstiden torde i stort sett kunna utformas efter mönster av villkoren för efterbeskattning rörande skatter, som utgå vid verksamhet driven inom riket (36 § andra stycket lagförslaget).

Vid talan från generaltullstyrelsen till *Kungl. Maj:t* åter ha besvärssakkunniga ansett reglerna i nyssnämnda 1954 års besvärstidslag kunna tillämpas (59 § lagförslaget). Någon anledning att i denna instans medgiva en förlängning av den sedvanliga besvärstiden synes icke föreligga.

Tredjeman, 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, delgives regelmässigt icke 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 föreslå därför, att såvitt angår klagande, varom nu är tal, besvärstiden i angivna fall i stället skall beräknas från beslutets dag (36 och 59 §§ lagförslaget). Har konsument eller konkurrent uppträtt som part i besvärsmål 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.

Efter förebilder från RB ha i 108 § TaxF regler upptagits om *anslutningsbesvär* (se bl. a. SOU 1955: 51 s. 208—209). Besvärssakkunniga ha på enahanda grunder, som åberopats för taxeringsförfarandets del (se KPr 1956: 150 s. 317—318 samt SOU 1955: 19 s. 88), ansett det önskvärt, att en sådan ordning kan tillämpas även på konsumtionsbeskattningens område. Vissa praktiska svårigheter möta visserligen vid begagnandet av detta institut framför allt för tullmålens del. Det kan nämligen vara vanskligt för en skattskyldig, som kanske dagligen får ett flertal skatteärenden avgjorda av beskattningsmyndigheterna, att hålla sig underkunnig om huruvida allmänt ombud anfört besvär i något av dessa inom klagotiden. Emellertid får det antagas att part, som är särskilt intresserad av ett skatteärende och som har förutsättningar att gentemot allmänna ombudets besvär framföra egna yrkanden i motsatt riktning, följer händelseförloppet i detta relativt noga och vid besvärstidens utgång efterhör om besvär anförts av motparten. Besvärssakkunniga ha ansett att tiden för anförande av anslutningsbesvär bör göras relativt kort. Den tid av en månad som gäller enligt 108 § TaxF i taxeringsförfarandet synes väl lång för konsumtionsskattmålens del. Tiden föreslås därför begränsad till tre veckor vid talan till generaltullstyrelsen och en vecka vid talan till Kungl. Maj:t (37 och 60 §§ lagförslaget).

Behovet av allmänna regler om sät t e t f ö r b e s v ä r s t a l a n s v ä c k a n d e bör tillgodoses i lagen. Dessa kunna lämpligen avfattas i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande stadganden i RB.

I överensstämmelse med vad de sakkunniga tidigare allmänt uttalat (SOU 1955: 19 s. 88), förorda de också nu, att besvärinlaga alltid skall ingivas till beslutsmyndigheten (36 och 59 §§ lagförslaget); förberedelsen (se nedan) hos denna myndighet inleder det i förslaget planerade besvär förfarandet. Under sådana omständigheter erfordras icke föreskrifter, som ålägga klaganden att ingiva det överklagade beslutet — det är fullt tillräckligt att detta klart beskrives i inlagan — eller av delgivningsbevis m. fl. handlingar. Vad nu sagts har avseende såväl å talan från beskattningsmyndighet till generaltullstyrelsen som vid klagan från nämnda styrelse till Kungl. Maj:t i regeringsrätten.

Av största vikt är att utredningen i besvärsmål blir tillfredsställande. I enlighet med vad de sakkunniga förorda i sitt nyssnämnda betänkande om administrativt rättsskydd (SOU 1955: 19 s. 88) föreslås även

här, att utredningen i besvärsmål uppdelas på en förberedande handläggning hos beslutsmyndigheten och den slutliga behandlingen hos besvärsmyndigheten.

Beslutsmyndigheten, vilken enligt vad nyss sagts skall mottaga besvärslagan, 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 (39, 40 och 61 §§ lagförslaget). I tullmålen, där den skattskyldiges motpart — allmänna ombudet — kan antagas bliva placerad hos generaltullstyrelsen, kan den föreslagna ordningen förefalla mindre praktisk vid talan från beskattningsmyndigheten till den första besvärinstansen. 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, äro dock olägenheterna därav icke så stora, att de kunna motivera särregler för tullmålens del vid talan till generaltullstyrelsen. Vid talan från generaltullstyrelsen till Kungl. Maj:t i regeringsrätten uppkommer icke problemet, då generaltullstyrelsen i detta fall har att ombesörja förberedelsen.

Den *slutliga utredningen* i besvärsmål måste alltid ankomma på besvärsmyndigheten. Med avseende på lagstiftningens utformning bör redan här förutskickas, att i lagförslaget regler rörande förfarandet hos besvärsmyndigheten själv upptagits endast för generaltullstyrelsens vidkommande.

Vad angår regeringsrätten ha 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, torde det liksom hittills få ankomma på denna att på grundval av RB:s regler själv närmare utforma sitt förfarande.

Inledningsvis vilja besvärssakkunniga betona 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, motsvarande den i 7 § lagförslaget intagna, har ej ansetts behöfelig. Det har ansetts tillfyllest, att lagen klart angiver de utredningsbefogenheter, som tillkomma besvärsmyndigheten.

Besvärssakkunniga ha utgått från den allmänna grundsatsen att besvärsmyndigheten i princip bör vara utrustad med samma utredningsmöj-

ligheter som beslutsmyndigheten. Generaltullstyrelsen bör sålunda vid behandling av besvärsmål ha tillgång till i första hand alla de befogenheter i utredningshänseende, som tillkommit beskattningsmyndigheten i målet. Därutöver bör styrelsen i fall, då 2 kap. lagen icke varit tillämpligt å förfarandet hos beskattningsmyndigheten i fråga, likväl äga de utredningsbefogenheter, om vilka stadgas i detta kapitel. En regel av sådan innebörd har intagits i lagförslaget (41 § lagförslaget). I de allra flesta mål torde en fullt tillfredsställande utredning kunna åstadkommas med utnyttjande härav.

Emellertid förefinnes det ett behov av det ytterligare utredningsmedel, som anordnandet av muntlig handläggning utgör. På konsumtionsbeskattningens område — likaväl som på andra förvaltningsområden — kunna i besvärsmål situationer förekomma, då endast genom anlitande av denna väg ett tillfredsställande utredningsmaterial kan säkras. Besvärssakkunniga vilja i detta sammanhang erinra om ett allmänt uttalande av första lagutskottet vid 1942 års riksdag (utl. nr 34 s. 4), vari utskottet ifrågasatte om icke en ökad muntlighet även inom förvaltningsförfarandet skulle vara av värde. Utvecklingen har också under senare tid gått i riktning mot vidgat bruk av muntlighet. Här kan erinras om den utbyggnad av det muntliga förfarandet hos prövningsnämnd, som ägt rum i TaxF. De sakkunniga ha sålunda icke tvekat att föreslå regler om muntlighet hos generaltullstyrelsen (42 § lagförslaget).

Liksom fallet är i taxeringsförfarandet förutsättes muntlig handläggning bliva ett medel att komplettera bristfälligt skriftligt utredningsmaterial. I anslutning till vad de sakkunniga utvecklat i sitt betänkande om administrativt rättsskydd (SOU 1955: 19 s. 89), där de behandlat vissa allmänna spörsmål rörande muntlighet vid handläggningen av besvärsmål, kan sålunda framhållas, att avsikten icke är att i de fall, då muntlighet kommer till användning, ersätta den skriftliga utredningen i dess helhet med det muntliga förhöret. Detta skall i stället giva tillfälle att fylla ut luckor i materialet och att kontrollera riktigheten av skriftligen föreliggande upplysningar. Det är alltså icke fråga om en förhandling liknande RB:s. I lagtexten har detta förhållande markerats genom att den muntliga utredningsmöjligheten betecknats som förhör (jfr 52: 10 RB).

Anordnandet av förhör medför regelmässigt tidspillan, kostnader och besvär för såväl de enskilda som för myndigheten. Denna utredningsmöjlighet måste därför — även om den i och för sig ofta framstår som den mest effektiva — användas med urskillning. Avgörandet om förhör skall anordnas måste alltid ytterst ligga hos generaltullstyrelsen. Någon ovillkorlig rätt för part att få förhör anordnat kan sålunda icke stadgas. Begär part förhör, skall det dock förordnas därom, såvida besvärmyndigheten icke finner förhöret obehövligt. En förutsättning är emellertid att part, t. ex. motparten till den som begärt förhöret, icke oskäligen betungas av förhöret. General-

tullstyrelsen föreslås skola hålla förhöret men skall därvid kunna bestå av allenast en lagfaren ledamot (63 § lagförslaget). Förhör förutsättes skola anordnas för att inhämta upplysningar av part, men möjligheten bör stå öppen att kalla även annan, som antages kunna lämna upplysning i saken. Några tvångsmedel ha dock icke föreslagits vare sig beträffande part eller annan (se härom s. 189).

Viktigt är att *kommunikationsprincipen* inskrives i reglerna om besvärsförfarandet. Uttryckliga föreskrifter böra sålunda meddelas om rätt för part att erhålla del av allt material av betydelse i ett besvärsmål (44 § lagförslaget). Samma skyldighet att uppteckna uppgift, som förutses kunna sedermera vinna beaktande vid målets avgörande, vilken stadgas för beskattningsmyndigheten, bör gälla även för besvärsmyndigheten i besvärsförfarandet (43 § lagförslaget). Det bör vidare tydligt utsägas, att part äger rätt att fritt förebringa bevisning i saken och utveckla sin talan (44 § lagförslaget).

Om *generaltullstyrelsens utslag* — utslag ha besvärssakkunniga använt som beteckning för styrelsens beslut i anledning av anförda besvär — bör stadgas, att det skall innehålla de skäl, på vilka avgörandet grundas samt klagobesked (46 § lagförslaget). Utslag och beslut skola skriftligen delgivas parterna.

Av skäl som förut angivits (s. 113) innehåller lagförslaget inga motsvarande regler, såvitt angår regeringsrättens utslag.

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

Bl. a. med hänsyn till reglerna i 22 och 32 §§ lagförslaget, innebärande att beskattningsmyndighets beslut regelmässigt skola lända till omedelbar efterrättelse, ha 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 (45 § lagförslaget). Att regeringsrätten äger att i där anhängiga besvärsmål besluta om inhibition följer 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 (46 § lagförslaget). Av bestämmelserna i 26, 28 och 32 §§ 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, bör sålunda, så snart beskattningsmyndigheten bestämt tiden härför, genast inbetalas. På motsvarande sätt bör även beslut, som föranleder återbetalning av tidigare gulden skatt, omedelbart verkställas.

d) Särskilda rättsmedel

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

8. Förhandsbesked

(5 kap. lagförslaget)

Regler om förhandsbesked finnas för närvarande på tullens område. Jämval beträffande övriga konsumtionsskatter föreligger behov av sådana regler. De skattskyldiga skola i fråga om dessa i förväg på egen hand beräkna skattens storlek och därefter av sina kunder uttaga belopp motsvarande den så beräknade skatten. De behöva 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. Det är under angivna omständigheter angeläget, att de materiella reglerna om skatteplikt i vederbörande skatteförfattningar äro så klart och otvetydigt utformade, att de icke föranleda misstag. Då det emellertid — såsom bevillningsutskottet vid 1948 års riksdag uttalade med avseende å varuskatten (bet. nr 9 s. 30) — knappast torde vara generellt möjligt att formulera definitionerna i författningarna så, att de utesluta varje möjlighet till tvekan eller missförstånd i fråga om huruvida skatteplikt föreligger, bör till den skattskyldiges hjälp möjlighet öppnas för honom att av ansvarig statlig myndighet erhålla förhandsbesked rörande vissa frågor av sådan och liknande art. Viss tveksamhet har stundom yppats beträffande huru långt de beslutande myndigheterna böra bindas av sådana besked (se beträffande omsättningsskatten bevillningsutskottets bet. 1941 nr 9 s. 2—9 och 12—14). Farhågor av denna art få dock stå tillbaka för angelägenheten av att skapa ökad trygghet för de skattskyldiga.

Då besvärssakkunniga gått att utforma regler om förhandsbesked, har en första fråga varit, huruvida bestämmelserna på detta område kunna göras gemensamma för alla skatter, för vilka den föreslagna lagen kan komma att gälla, oavsett om dessa utgå vid verksamhet inom riket eller vid införsel till eller utförsel från riket. Regler om förhandsbesked finnas, som nämnts på förevarande beskattningsområde nu endast beträffande tull i TullupplysnF. 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 ägas 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 överensstämman i allt väsentligt, oavsett hur skatten uttages. Det är därför all anledning att söka nå en gemensam lösning. I princip måste det också betraktas som mindre lämpligt att låta skilda regler gälla för de båda huvudarterna av beskattning, då man i övrigt eftersträvat att samordna reglerna. En i lagen upptagen gemensam ordning för erhållande av förhandsbesked bör kunna tillämpas även beträffande andra skatter än de, för vilka lagen i första hand är avsedd.

Besvärssakkunniga ha härefter haft att taga ståndpunkt till vilken myndighet som skall meddela förhandsbesked. Lämpligen bör det anförtros en och samma myndighet att meddela beskeden i alla fall. Eljest skulle olikformighet i rättstillämpningen lätt nog kunna uppstå. Beskattningsmyndigheterna kunna med hänsyn till vad nu anförts icke ifrågakomma såsom meddelare av förhandsbesked. Eftersträvas en gemensam instans, står 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 från här aktuella utgångspunkter för ifrågavarande ändamål föreslå ett nytt organ med alla de olägenheter, som därav följa, finnes knappast. Ett sakkunnigt och för ändamålet lämpat organ finnes redan i generaltullstyrelsen. Den bör såsom mellaninstans i själva skatteförfarandet naturligen kunna fullgöra uppgiften, så mycket hellre som generaltullstyrelsen redan nu meddelar förhandsbesked om tull i ett stort antal ärenden årligen (se tabell s. 97). Generaltullstyrelsen, som sålunda har en omfattande erfarenhet på området, föreslås därför bliva beslutande myndighet för förhandsbesked (48 § lagförslaget). Beträffande generaltullstyrelsens sammansättning m. m. vid handläggning av ärenden om förhandsbesked bör gälla vad som är föreskrivet om styrelsen, då den handlägger besvärsmål enligt lagen (63 § lagförslaget).

Förhandsbesked bör 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 bör alltid avse endast ett visst fall och gälla allenast för sökanden personligen (48 § lagförslaget). En annan sak är att ett förhandsbesked, lika väl som andra avgöranden, kan få verkan som

prejudikat och på så sätt även få betydelse för andra fall än det i ärendet föreliggande och för andra än sökanden.

Det låter sig icke praktiskt göra att bereda möjlighet för sökande att erhålla förhandsbesked rörande alla de spörsmål, som kunna uppkomma i ett beskattningsärende. Viktigt är att förhandsbesked kan vinnas om huruvida en viss vara är skattepliktig eller ej och efter vilken skattesats skatt i förekommande fall skall utgöras. Stundom förekommer i skatteförfattningarna som förutsättning för att skatt skall utgå för en vara att den verksamhet, i vilken skattskyldighet ifrågakommer, bedrivs yrkesmässigt. Det torde dock icke vara möjligt att meddela förhandsbesked om viss verksamhet är att anse som yrkesmässig eller ej. Vid bedömningen av dylika spörsmål inverka en rad faktorer, av vilka åtskilliga äro av icke beständig art. Huruvida en verksamhet skall betraktas som yrkesmässig eller ej kan ofta icke med säkerhet avgöras förrän den bedrivits viss tid. De vanskligheter, som uppkomma beträffande tolkningen av begreppet yrkesmässighet, skilja sig icke från dem, som uppstå vid tillämpning av andra liknande bestämmelser. Det kan tilläggas att i de fall, då tveksamhet om yrkesmässighet råder, det oftast måste röra sig om verksamhet av tämligen obetydlig omfattning och små skattebelopp. Andra spörsmål av betydelse i beskattningshänseende, t. ex. om intressegemenskap mellan två företag eller om grunden för beskattningsvärdets beräkning, bero vanligen av variabla faktorer, vilket omöjliggör att bindande förhandsbesked om dem kan lämnas. Möjligheten att erhålla förhandsbesked torde under angivna omständigheter böra begränsas till fråga om skatteplikt och tillämplig skattesats.

Om syftet med ett förhandsbesked skall uppnås, måste detta följas av myndigheterna, då de för sökandens del besluta om skatt, som beskedet gäller. Beskedet måste med andra ord vara bindande för statsverket (56 § lagförslaget). Emellertid bör 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. Den skattskyldige är sålunda oförhindrad att underlåta att åberopa erhållet förhandsbesked och i stället yrka lägre skatt än den förhandsbeskedet giver upplysning om. Självfallet måste beskattningsmyndigheten, då förhandsbesked åberopas, i varje särskilt fall pröva, att den vara, om vars beskattning det är fråga, överensstämmer med den, som förhandsbeskedet avser.

Formellt förutsättes förhandsbesked icke skola lända till efterrättelse, förrän det vunnit laga kraft. Några praktiska olägenheter torde dock icke föranledas härav.

Ett åberopat förhandsbesked bör icke av beskattningsmyndigheten kunna åsidosättas, även om det skulle visa sig att det tillkommit under felaktiga

förutsättningar. Det skall i princip gälla. Självfallet måste det dock — t. ex. om det i en straffprocess blir utrett, att beskedet meddelats på grundval av sökandens avsiktligt vilseledande uppgifter — kunna efter resning undanröjas.

Ett särskilt spörsmål 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 beskedet förlora sin giltighet i motsvarande del, i och med att ändringen träder i kraft (56 § lagförslaget). Så är även för närvarande förhållandet beträffande såväl förhandsupplysning i tullbehandlingsfråga som förhandsbesked i taxeringsfråga.

Fråga uppkommer vidare, huruvida hänsyn bör tagas jämväl till ändringar i myndigheternas tillämpning av de gällande beskattningsreglerna. Giltigheten av riksskattenämndens förhandsbesked, som blott gälla ett visst års taxering, påverkas icke av ändringar i praxis. Det är emellertid att märka, att nämndens besked äro överklagbara och kunna 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, lagakraftvunnet beskeds giltighet, är under sådana förhållanden relativt liten. I fråga om konsumtions-skatter är läget 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.

De nuvarande stadgandena om giltighet av förhandsupplysning i tullbehandlingsfråga, som medgiva visst hänsynstagande till förändrad praxis, äro resultatet av en avvägning mellan flera intressen — sökandens intresse av trygghet, statens fiskaliska intresse och konkurrenternas ekonomiska intressen att icke bli sämre ställda än innehavaren av förhandsbesked (se vidare s. 197).

Besvärssakkunniga vilja understryka, 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 övergå till en annan rättstillämpning. De sakkunniga ha icke blivit övertygade om att ändringar i myndigheternas praxis böra utöva inverkan på förhandsbeskeds giltighet. Reglerna böra fastmera utformas så, att tänkbara olägenheter av att beskedet behåller sin verkan trots ändrad praxis i möjligaste mån förebyggas. I sådant syfte föreslå 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. Gil-

tighetstiden föreslå de sakkunniga maximerad till ett år (48 § lagförslaget). I fall, då utvecklingen i fråga om rättstillämpningen icke kan klart överblickas, bör självklart försiktighet iakttagas vid beskeds meddelande, i det att sådant gives relativt kort giltighetstid. I regel bör det dock vara möjligt att låta beskedet gälla maximitiden, ett år, i enlighet med nuvarande praxis i tullförfarandet.

Generaltullstyrelsen bör icke åläggas någon ovillkorlig skyldighet att meddela förhandsbesked. En förutsättning för ett beskeds meddelande måste 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 torde 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 presteras erforderlig utredning.

Till skillnad från vad nu gäller beträffande fråga om förhandsbesked hos tullverket bör sålunda förfarandet i ärenden om förhandsbesked enligt lagen gestaltas enligt ett tvåpartssystem. Jämte sökanden — alltid en presumtiv skattskyldig — bör allmänna ombudet medverka som part, d. v. s. som sökandens motpart. Däremot skulle förfarandet alltför mycket kompliceras, om tredje man kunde inträda som part i ärende om förhandsbesked redan hos generaltullstyrelsen.

Till utgångspunkt för förfarandet bör ligga en skriftlig ansökan om besked från den presumtive skattskyldige. Då institutet förhandsbesked tillkommit för att hjälpa denne till rätta, bör 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 (49 § lagförslaget). 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 (50 och 53 §§ lagförslaget). Någon självständig uppgift i utredningshänseende åvilar honom icke vid sidan härav, och hans funktion blir närmast att tillse, att de fiskaliska synpunkterna bliva vederbörligen framförda och det allmännas intressen beaktade.

Även om det i princip bör gälla, att förhandsbesked ej skall meddelas med mindre förebragt utredning det medgiver, bör 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 kom-

pletterande material efter styrelsens närmare anvisningar. Styrelsen bör vidare ha möjlighet att inhämta yttrande från sakkunnig och att föranstalta om muntligt förhör inför sig (51 § lagförslaget). Viss försiktighet torde dock generaltullstyrelsen böra iakttaga vid handhavandet av dessa utredningsmöjligheter med hänsyn till de kostnader som uppkomma; i vart fall bör så ske i den mån kostnaderna skola bäras av det allmänna.

I princip böra kostnaderna för sådan särskild utredning, som kan erfordras för beskedets meddelande, bäras av sökanden. Regler av sådan innebörd ha också upptagits i förslaget (54 § lagförslaget). Krav på säkerhet för att kostnaden verkligen gottgöres statsverket bör av generaltullstyrelsen kunna ställas mot sökanden. Föranstaltar styrelsen om utredning, vartill sökanden icke lämnat sitt medgivande, böra dock kostnaderna härför icke kunna övervältras på honom utan drabba statsverket. I syfte att förebygga onödiga ansökningar kan en särskild mindre avgift för förhandsbeskedet tänkas böra utgå, men regler härom ha ej sin plats i den föreslagna lagen.

I övrigt böra liksom beträffande förfarandet i besvärsmål föreskrifter lämnas om upptecknande av muntliga uppgifter o. d. (52 § lagförslaget) och om kommunikation (53 § lagförslaget).

Ärenden angående förhandsbesked böra handläggas snabbt och för den skull upptagas med viss förtur. En importör måste t. ex. relativt omgående kunna taga ställning till en offert, som står öppen blott kortare tid. Beslut i ärende om förhandsbesked bör liksom andra beslut av generaltullstyrelsen, fattade enligt denna lag, innehålla motivering och klagobesked (55 § lagförslaget). Kollisioner mellan beslut om förhandsbesked och beslut av beskattningsmyndigheten om skatt, vilka båda avse samma beskattningstillfälle, måste förebyggas. Besvärssakkunniga förorda för den skull att förhandsbesked, då det meddelas, skall gälla beskattningsperiod, som ännu icke utgått, eller blivande införsel eller utförsel (48 § lagförslaget). Eventuellt kan härav föranledas att beskedet meddelas för kortare tid än ansökningen avser.

Som förut framhållits är det av vikt, att generaltullstyrelsens beslut om förhandsbesked kan överklagas. En förutsättning för att ett förhandsbesked skall vara bindande för statsverket är att generaltullstyrelsens beslut om meddelande av förhandsbesked kan efter besvär föras upp till Kungl. Maj:t i regeringsrätten. Däremot bör talan icke få föras mot generaltullstyrelsens beslut av innehåll att förhandsbesked icke meddelas (57 § lagförslaget). Har generaltullstyrelsen funnit utredningen otillräcklig för ett ställningstagande, synes dess bedömande i denna fråga icke rimligen böra kunna dragas inför högre instans.

Besvärsrätt bör givetvis tillkomma såväl sökanden som allmänt ombud (58 § lagförslaget). För sökanden är det av värde att kunna genom att överklaga ett beslut om förhandsbesked, som gått honom emot, snabbt utverka ett avgörande i sista instans i en fråga, där han eljest måste underkasta

sig att följa den normala mera tidskrävande klagovägen från beskattningsmyndigheten upp till regeringsrätten. Det är vidare naturligt att allmänt ombud utnyttjar möjligheten att få en fråga, varom förhandsbesked begärts, prövad av regeringsrätten i fall då han anser tveksamhet råda om riktigheten av generaltullstyrelsens beslut. Ett prejudikat kan i en tvistig fråga ofta nog enklast erhållas via ett förhandsbesked. Har regeringsrätten i ett ärende om förhandsbesked träffat ett principavgörande i en skattefråga, är det knappast att räkna med att den annat än i extrema fall ändrar sin praxis under den tid, då det ifrågavarande beskedet gäller. Skulle regeringsrättens utslag i ett mål om förhandsbesked dröja, får allmänt ombud besvärsvägen tillse att avgörandet i skattemål, som avser samma fråga, tills vidare hålles öppet.

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

Behovet av att förhandsbesked erhålles snabbt har redan understrukits. Det måste tillses, att besvärmöjligheterna icke leda till att ovissheten om den slutliga utgången i ett ärende om förhandsbesked kvarstår längre än som är absolut nödvändigt. Det är därför önskvärt, att mål om förhandsbesked i regeringsrätten handläggas med förtur.

9. Befrielse från skatt

(29 och 62 §§ lagförslaget)

Beträffande flertalet indirekta skatter intager den skattskyldige ställningen som ett slags uppbördsman. I motsats till vad som är förhållandet vid den direkta beskattningen är den skattskyldige betalningsskyldig icke för en skatt, som avses skola drabba honom personligen, utan för en skatt, som förutsättes skola av honom övervältras på de slutliga konsumenterna av den skattepliktiga varan. Av praktiska skäl har skatteplikten lagts på producenten, grossisten eller annat liknande led. Det ansvar, som sålunda åvilar den skattskyldige vid indirekt beskattning, påminner i vissa hänseenden om arbetsgivares ansvar enligt UppbF. Liksom en arbetsgivare är ansvarig för uppbörd och inbetalning av sina arbetstagares direkta skatter, är det här den skattskyldiges sak att av sina kunder uttaga belopp svarande mot vad han har att erlägga i skatt. Underlåtenhet att sörja för nämnda belopps uttagande medför, att den skattskyldige, liksom arbetsgivaren enligt UppbF, 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 mot kunderna. Att anordna en regressrätt på den indirekta beskattningens område stöter på oöverstigligen praktiska svårigheter med hänsyn till att de skattepliktiga varorna oftast vandra genom flera distributionsled och slutligen utspridas på ett mycket stort antal personer.

Anledningarna till att den skattskyldige icke av kunden uttagit det belopp, som svarar mot hans skatteplikt, kunna vara flera. Han kan ha underlåtit att räkna in skattebeloppet vid sin prissättning, därför att han misstagit sig i fråga om den honom åvilande skatteplikten. Situationen kan också vara den, att konsumenten icke är i stånd att erlægga betalning för vara, som han köpt och för vilken producenten redan erlagt skatt, eller den, att skattskyldig producent blir nödsakad återtaga en försåld vara och till köparen återställa den uppburna köpeskillingen, av vilken måhända redan en del inbetalats som skatt.

I dessa och andra liknande fall skulle det framstå såsom obilligt, därest den skattskyldige ovillkorligen vore pliktig att svara för skatten. När en skattskyldig nödgas att själv stå för en skatteutgift utan möjlighet att övervältra den på konsumenten, drabbas han vanligen mycket kännbart, i synnerhet i de fall, då skatten utgår med hög procent. 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 ha dessa icke varit i stånd att vid köp av varan till den skattskyldige erlægga belopp motsvarande skatten eller föreligger annan liknande situation, bör 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 föreslå de sakkunniga tillgodosett på två sätt, nämligen dels genom en allmän regel (62 § lagförslaget), enligt vilken rätt att restituera skatt tillagts Kungl. Maj:t, dels genom att möjlighet öppnas att i vederbörande skatteförfattningar intaga särskilda restitutionsregler (29 § lagförslaget).

Den allmänna regeln (62 § lagförslaget) synes kunna utformas i huvudsaklig överensstämmelse med t. ex. det stadgande av enahanda slag, som nu finnes i 3 a § VaruskF. Befrielse bör sålunda meddelas av Konungen men med möjlighet för denne att delegera beslutanderätten till underlydande myndighet. Det bör 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 kan därför antagas få vidsträcktare tillämpning, om de sakkunnigas förslag antages, än den för närvarande har. Då fråga är om

tull torde regeln böra tillämpas med stor försiktighet. I den mån den tullavgift, varom är fråga, är att betrakta som en skyddstull, måste utrymmet för eftergifter in casu av hänsyn till enskild skattskyldig vara synnerligen begränsat.

Möjligheten att i skatteförfattningarna intaga restitutionsregler avseende bestämda fall (29 § lagförslaget) kan utnyttjas jämväl i särskilda lägen, t. ex. då man av näringspolitiska eller andra skäl önskar fritaga vissa grupper, som äro skattskyldiga, från att erlägga skatt eller då varan skall exporteras. Besvärssakkunniga kunna här erinra exempelvis om reglerna rörande restitution av bensinskatt i vissa fall.

KAPITEL V

Specialmotivering

Ifrågavarande lag föreslå besvärssakkunniga skola benämnas lag om förfarandet vid konsumtionsbeskattning. Som tidigare anförts (s. 67), tager lagen nämligen sikte på i första hand beskattningens objekt och icke beskattningens tekniska utformning. Begreppet konsumtionsskatter täcker med den i betänkandet begagnade terminologien såväl skatter, vilka uttagas i samband med verksamhet driven inom riket, som tull och andra skatter, vilka uttagas vid införsel till eller utförsel från riket.

Lagförslaget har indelats i sju kapitel, av vilka det första innehåller inledande bestämmelser (1—2 §§), det andra regler om fastställande av skatt (3—24 §§), det tredje stadganden om erläggande och återbetalning av skatt (25—33 §§), det fjärde bestämmelser om besvär över beskattningsmyndighets beslut (34—47 §§), det femte föreskrifter om förhandsbesked (48—56 §§), det sjätte regler om besvär över generaltullstyrelsens utslag och beslut (57—61 §§) samt det sjunde särskilda bestämmelser (62—67 §§). I andra och tredje kapitlen, som helt resp. huvudsakligen ha avseende å förfarandet i första instans, finnas underavdelningar för, å ena sidan, skatt som utgår i samband med verksamhet driven inom riket och, å den andra, skatt som utgår vid införsel till eller utförsel från riket. I övrigt äro stadgandena i lagförslaget gemensamma för dessa båda huvudtyper av skatt.

I den följande specialmotiveringen behandlas paragraferna var för sig. När anledning därtill föreligger, lämnas redogörelse för motsvarande bestämmelser i gällande rätt.

Kap. 1. Inledande bestämmelser

1 §.

Vid angivande av lagens tillämpningsområde har samma terminologi brukats som i skattestrafflagen. I 1 § andra stycket sistnämnda lag likställes med skatt »annan allmän avgift». Såsom framgår av den proposition, varigenom förslag om skattestrafflagens antagande förelades riksdagen (KPr 1943: 140), täcka uttrycken skatt eller annan allmän avgift i nämnda lag, utom de skatter som uttagas i taxeringsförfarandet, även alla de pålagor, som upptagits här ovan i redogörelsen för gällande rätt, t. ex. accis, stämpelskatt, jordbruksregleringsavgifter etc. Även i

förevarande lag har därför uttrycket »skatt eller annan allmän avgift» ansetts lämpligen kunna brukas vid avgränsningen av lagens tillämpningsområde. Som en sammanfattande beteckning på olika skatter och allmänna avgifter, för vilka lagen kan få tillämpning, ha de sakkunniga emellertid ansett ordet skatt böra användas.

Av den allmänna motiveringen (s. 65 ff) har framgått, å vilka nu bestående skatter besvärssakkunniga föreställt sig lagen kunna i första hand vinna tillämpning, helt eller delvis. Å de i detta sammanhang centrala skatterna såsom varuskatt och tull förutsättes lagen i sin helhet skola tillämpas. Vad angår andra skatter utgå de sakkunniga från att eventuellt endast viss del av lagen skall kunna komma till tillämpning, t. ex. endast reglerna om besvär förfarandet (se s. 78). Det synes sannolikt (jfr s. 70) att lagförslagets regler skola i sina huvuddrag kunna bli tillämpliga även å sådana konsumtionsskatter, som behandlas i det av kommittén för indirekta skatter avgivna betänkandet (SOU 1957: 13).

De skatter, vilka lagen skall omfatta, avses på skäl som tidigare (s. 76) anförts icke skola uppräknas i lagtexten. I stället har den metoden förordats, att vederbörande skatteförfattningar på området skola innehålla föreskrift om att lagens regler — ev. med vissa begränsningar — skola vara tillämpliga å vederbörande skatt såvitt gäller förfarandet.

2 §.

Bland de inledande bestämmelserna i lagförslaget böra upptagas definitioner av vissa termer, som behöva användas i detta.

Den myndighet, vilken såsom första instans har att besluta om skatts fastställande, har i lagen betecknats såsom *beskattningsmyndighet*. Det förutsättes, att det av vederbörande skatteförfattning eller annan författning skall framgå, vilken myndighet som för varje särskild skatt är beskattningsmyndighet, t. ex. i fråga om tull och andra skatter, som uppbäras vid införsel till riket, lokal tullmyndighet och i fråga om varuskatt, som uttages i samband med verksamhet driven inom riket, kontrollstyrelsen etc.

Det kan, när fråga är om övervältringsskatter, stundom vara tveksamt vem som är att betrakta såsom *skattskyldig*. Stundom uppfattas den som skatten slutligen drabbar som skattskyldig. Emellertid står den som har att ombesörja inbetalningen av skatten till statsverket i förgrunden för intresset i beskattningsförfarandet såsom den person, vilken är förpliktad i förhållande till statsverket. Med honom ha myndigheterna att träda i förbindelse för att skatten skall inflyta och mot honom riktas tvångsåtgärderna, då skatten icke behörigen inbetalas. Utredningen kommer därför också att främst gälla honom och hans förhållanden. Under angivna omständigheter har i lagförslaget termen skattskyldig ansetts böra förbehållas den som, enligt vad i vederbörande skatteförfattning stadgas, är gentemot statsverket ansvarig för skattens utgörande.

Termen skattepliktig brukas i lagförslaget icke om personer utan blott om vara och annat objekt för beskattningen.

Det allmännas representant i beskattningsförfarandet har benämnts *allmänt ombud*. Vilka befattningshavare som skola fungera såsom sådant får bestämmas i t. ex. vederbörande myndigheters instruktioner. Likaså får ombudets generella uppgift att å det allmännas vägnar föra talan i mål och ärenden, å vilka den föreslagna lagen äger tillämpning, och vad honom i sådant avseende åligger närmare preciseras instruktionsledes.

Kap. 2. Om fastställande av skatt

Skatt som utgår i samband med verksamhet driven inom riket

3 §.

Gällande rätt

I gällande författningar föreskrives allmänt, att skattskyldig skall göra *skriftlig anmälan* — ofta kallad driftsanmälan — till beskattningsmyndigheten om sin verksamhet (5 § 1 mom. VaruskF, 5 § 1 mom. PälsvaruskF, 6 § FettemulsionsaccisF, 3 § SmöravgiftsF, 3 § FettvaruavgiftsF, 8 § 1 mom. MaltdrycksF, 4 § 1 mom. LäskedrycksskF, 3 § 2 mom. BensinskF, 10 § BrännoljeskF, 10 § SpannmålsF, 5 § OljekraftfoderF och 5 § MajsF).

Anmälningsskyldigheten skall beträffande de av kontrollstyrelsen uppburna skatterna fullgöras innan verksamheten tager sin början. I några författningar föreskrives mera preciserat, att anmälningsskyldigheten skall fullgöras inom viss tid, t. ex. »minst fjorton dagar före tillverkningens påbörjande» (5 § 1 mom. VaruskF). För fettemulsionsaccisen, smöravgiften och fettvaruavgiften stadgas vidare att, där tillverkning bedrivs vid tiden för ikraftträdande av förordnande om att skatten skall uttagas, anmälningsskyldigheten skall fullgöras utan dröjsmål.

I de fall, då anmälan till jordbruksnämnden kräves, skall denna göras antingen fjorton dagar efter det förordnande om skatten trätt i kraft eller, därest verksamheten påbörjas först efter det dylikt förordnande trätt i kraft, inom fjorton dagar från det verksamheten första gången ägde rum. Den som har för avsikt att öppna rörelse, med vilken kan följa skyldighet att erlagga prisregleringsavgift för fisk, skall anmäla sig hos jordbruksnämndens ombud inom prisregleringsområdet för erhållande av de närmare upplysningar om ordningen för avgiftens erläggande, som må finnas erforderliga (statens jordbruksnämnds cirkulär 1952: 57 p. 48).

Sådan anmälan, varom här är fråga, skall enligt författningarna i regel innehålla uppgift om företagets namn och belägenhet, den skattskyldiges namn och postadress samt dagen för verksamhetens igångsättande. Stundom fordras mera speciella uppgifter; så skall t. ex. en tillverkare av maltdrycker redovisa namn å bryggeriföreståndare och forsedelskontrollant. Enligt vissa

författningar skall anmälan åtföljas av särskilda intyg eller andra handlingar, t. ex. bestyrkt avskrift av det för fordonet senast utfärdade besiktningsskF (BrännoljeskF), hälsovårdsmyndighets intyg därom att för rörelsen avsedda lokaler uppfylla i hälsovårdsstadgan angivna fordringar (LäskedrycksskF).

Enligt flera författningar åligger det skattskyldig att underrätta beskattningsmyndigheten även om ändring inträder i förhållande, varom uppgift lämnats i anmälan (5 § 1 mom. VaruskF, 5 § 1 mom. PålsvvaruskF, 8 § 2 mom. MaltdrycksF, 4 § 1 mom. LäskedrycksskF och 10 § BrännoljeskF). Några författningar stadga också åliggande för den skattskyldige att anmäla avbrott i anmälningspliktig verksamhet (5 § 2 mom. VaruskF, 5 § 2 mom. PålsvvaruskF och 4 § 2 mom. LäskedrycksskF). Har avbrott anmälts utan angivande av dettas längd, skall anmälan om återupptagande göras innan verksamheten ånyo igångsättes. Nedläggande av rörelse skall ock enligt vissa författningar anmälas (sistnämnda författningar jämte 6 § SmöravgiftsF, 6 § FettvaruavgiftsF och 8 § 3 mom. MaltdrycksF).

Till beskattningsmyndigheten inkommande driftsanmälningar bliva i regel registrerade. I fråga om några skatter utfärdas i anledning av en driftsanmälan ett bevis — »om anmälan» (11 § BrännoljeskF) eller om att registrering verkställt (kontrollstyrelsens cirkulär 1953: 3 p. 7 och kontrollstyrelsens cirkulär 1953: 4 p. 7, båda avseende varuskatt).

Enligt PålsvvaruskF, MaltdrycksF och LäskedrycksskF förutsättes viss prövning ske i samband med mottagandet av en anmälan, avseende huruvida hinder mot den anmälda verksamhetens bedrivande föreligger eller ej. Prövningen läser gälla endast vissa formella frågor, t. ex. att anmälan uppfyller uppställda formkrav och att firmaregistrering behörigen verkställt. Vid prövning enligt LäskedrycksskF tillkommer, att det skall tillses, att behörigt intyg från hälsovårdsmyndighet föreligger. Det bör framhållas, att beskattningsmyndigheten icke har att pröva förhållanden som sammanhånga med anmälares person. Sålunda får t. ex. befarad insolvens icke betraktas såsom ett hinder mot verksamhetens bedrivande. Sedan beskattningsmyndigheten fastställt, att hinder icke föreligger mot verksamhetens bedrivande, har myndigheten att utfärda bevis därom (5 § 1 mom. PålsvvaruskF, 8 § 1 mom. MaltdrycksF och 4 § 1 mom. LäskedrycksskF). Verksamheten må icke igångsättas, innan sådant bevis utfärdats.

Beträffande försäljningsskatten, omsättningsskatten å motorfordon och energiskatten har föreskrivits på anmälan eller ansökan grundad *registrering*, som för vissa specialgrupper av skattskyldiga medför särskild behandling i beskattningshänseende (jfr s. 30 och 31). Den som ämnar bedriva verksamhet, som medför skattskyldighet enligt FörsäljningsskF, MotorfordonsomsskF och EnergiskF, har sålunda att senast fjorton dagar före verksamhetens början göra ansökan om respektive anmälan för registrering (10 § FörsäljningsskF, 12 § MotorfordonsomsskF och 20 § EnergiskF).

I fråga om innehållet i dylik ansökan eller anmälan gälla samma krav som beträffande förutnämnda driftsanmälningar. Skattskyldig skall underrätta beskattningsmyndigheten om ändring inträder i förhållande, varom uppgift lämnats i ansökan eller anmälan (13 § FörsäljningsskF, 13 § MotorfordonsomsskF och 20 § 3 mom. EnergiskF). Enligt 13 § MotorfordonsomsskF skall nedläggande av verksamheten anmälas och enligt 20 § 3 mom., EnergiskF skall den, som vill bli avregistrerad, göra anmälan därom. Om verkställd registrering skall särskilt bevis utfärdas. FörsäljningsskF stadgar förbud mot försäljning av skattepliktig vara innan registrering skett.

I detta sammanhang kan slutligen erinras om att verksamhet, i vilken skatt utgår, av näringspolitiska skäl kan vara underkastad *tillståndsvång*. Sålunda erfordras exempelvis enligt 7 § MaltdrycksF Kungl. Maj:ts tillstånd för tillverkning av öl och starköl.

De sakkunniga.

Beträffande flertalet skatter, å vilka lagen är avsedd att tillämpas, kan beskattningsmyndigheten icke utan att särskilda åtgärder vidtagas på förhand skaffa sig kännedom om vilka som kunna antagas komma att bli skattskyldiga. Det är icke möjligt såsom beträffande åtskilliga andra skatter att förvärva upplysningar om kretsen av skattskyldiga omedelbarligen ur mantalslängder, register eller andra förteckningar, ej heller i samband med tillståndsgivning eller andra liknande åtgärder få sådant besked. För kännedom om de skattskyldiga är beskattningsmyndigheten därför i första hand hänvisad till initiativ från dessas egen sida. Hittills har man i detta läge funnit det initiativ, som det under alla förhållanden måste åläggas de skattskyldiga att taga, nämligen avgivandet av deklaration eller motsvarande uppgift, icke vara tillfyllest. Även därutöver ha åtgärder från deras sida befunnits behövlige.

Besvärssakkunniga äro icke av annan mening. Sålunda torde den för närvarande allmänt gällande skyldigheten att avgiva anmälan innan verksamhet igångsättes, i vilken skatt skall utgöras, böra upprätthållas (se även ovan s. 81). En anmälningsskyldighet av detta slag underlättar väsentligt utredningen och det administrativa handhavandet i övrigt av beskattningen. Genom anmälningarna erhåller beskattningsmyndigheten överblick över förhållandena inom verksamhetsområdet. Är antalet skattskyldiga stort, medför dock anmälningsförfarandet en betydande arbetsbelastning för beskattningsmyndigheten. För omsättningsskattens del saknades bestämmelser om anmälningsskyldighet just av den anledningen, att registreringen av inkomna anmälningar m. m. skulle ha blivit alltför betungande för länsstyrelserna (se KPr 1943: 351 s. 45). De nuvarande skatter, å vilka den blivande lagen i första hand tänkes få tillämpning, beröra emellertid alla ett tämligen begränsat antal skattskyldiga. Arbets tekniska svårigheter ha hittills icke yppat sig för beskattningsmyndigheterna på

grund av inkomna anmälningar. Med hänsyn till de fördelar, anmälningsförfarandet erbjuder, ha de sakkunniga under sådana förhållanden funnit regler härom böra upptagas i lagen. Skulle beträffande någon skatt, nuvarande eller framdeles införd, anmälningsplikt icke behövas eller vara otjänlig, kan förevarande paragraf undantagas i det förordnande, varigenom den föreslagna lagen göres tillämplig å skatten.

Vad angår anmälans innehåll har lagen ansetts i första hand böra uttryckligen stadga, att skattskyldig skall göra anmälan om upptagande av verksamhet, i vilken skatt skall utgöras. De sakkunniga ha vidare ansett det vara av värde, om lagen därutöver stadgade skyldighet att anmäla nedläggande av verksamheten. Slutligen bör skattskyldig ha att anmäla vissa andra förhållanden, som röra verksamheten. Det förutsättes, att endast sådant som är av betydelse för skattskyldighetens fullgörande, t. ex. avbrott i verksamheten och inträdd ändring i förut anmälda förhållanden, skall omfattas av anmälningsplikten. Då växlande krav för olika skatters del kunna ställas i fråga om anmälans innehåll, ha de sakkunniga funnit dessa lämpligen böra närmare preciseras i vederbörande skatteförfattning. Motsvarande torde böra gälla i fråga om till vilken myndighet anmälan skall ingivas samt beträffande tid och sätt för anmälningskyldighetens fullgörande utom så till vida att föreskrift bör givas om att anmälan skall göras skriftligen.

Därest de inkomna anmälningarna skola kunna fylla avsedd uppgift, måste de däri intagna uppgifterna i någon form registreras, så att beskattningsmyndigheten kan få överblick över pågående skattepliktig verksamhet. I 23 § lagförslaget har också upptagits en regel om skyldighet för beskattningsmyndigheten att föra register. Det har därvid förutsatts, att de genom anmälningarna erhållna upplysningarna skola utgöra ett av underlagen för registret.

Den föreslagna registreringen är avsedd att vara en rent formell åtgärd och skall sålunda icke vara förenad med någon prövning av anmälningarna i annan form än att det givetvis i varje fall måste kontrolleras, att anmälan innehåller stadgade uppgifter. I och med att den skattskyldige avgivit anmälan, av föreskrivet innehåll, avses han skola ha fullgjort vad på honom enligt 3 § ankommer. Myndighetens efterföljande registreringsåtgärder förutsättas icke skola medföra några rättsverkningar för hans vidkommande och behöva icke avvaktas. Frågan huruvida bevis om att registrering skett skall lämnas den skattskyldige, måste under sådana förhållanden betraktas som en ren ordningssak; de sakkunniga ha därför icke ansett några regler härom erforderliga i lagen.

I de nuvarande skatteförfattningarna finnas stundom bestämmelser, av vilka det kan slutas, att anmäld verksamhet ej får bedrivas förrän myndigheten, efter saklig prövning i ett eller flera avseenden, meddelat beslut, t. ex. i den form att registrering sker eller bevis meddelas. En dylik prövning

kan tänkas gälla skilda faktorer, t. ex. formella frågor såsom huruvida, då anmälaren är skyldig att vara införd i handelsregistret, hans firma är vederbörligen inregistrerad. Prövningen kan också inriktas på andra spörsmål, t. ex. anmälarens förutsättningar över huvud som skattebetalare, lokalernas ändamålsenlighet etc. Såsom följer av vad nyss sagts rymmas icke sådana anordningar inom ramen för den av de sakkunniga förordade ordningen.

Än mindre kan komma i fråga att med de här föreslagna bestämmelserna om anmälan sammanblanda regler om en tillståndsgivning, som bygger på rent skönsmässiga överväganden. Anses myndigheterna, innan en verksamhet igångsättes, böra pröva denna ur t. ex. näringspolitiska, nykterhetspolitiska, hygieniska eller andra synpunkter, böra bestämmelser om de särskilda krav, som i sådana avseenden kunna uppställas, icke sammankopplas med hithörande föreskrifter, vilka ha till uteslutande syfte att bilda grundvalen för ett ändamålsenligt beskattningsförfarande. I den mån regler av angivet slag erfordras, få de meddelas på annan väg, t. ex. i vederbörande näringsfrihets-, nykterhets- eller hälsovårdsförfattningar.

Beträffande vissa slag av skatter kan det med hänsyn till dessas uppbyggnad befinnas önskvärt eller behövt att upprätthålla särskild möjlighet att vara registrerad för dem, som tillhöra en specialgrupp — t. ex. vissa återförsäljare som skola beredas en särbehandling i beskattningshänseende — och att till sådan registrering knyta vissa rättsverkningar. Regler om registrering hänföra sig emellertid i dylika fall närmast till spörsmålet om skattskyldigheten och tillhöra sålunda den materiella skatterätten, varför de falla utanför den här föreslagna lagen avseende det allmänna förfarandet i konsumtionsskattemål.

Underlåter skattskyldig att avgiva anmälan, torde — då närmare kännedom sedermera vinnes om hans verksamhet — de uppgifter, som skolat lämnas i anmälan, i regel kunna inhämtas i samband med infordrande av deklaration eller verkställande av granskning eller på annan väg med stöd av 10 §. Anmälan enligt förevarande paragraf på detta sena stadium torde därför icke vara behövt och kunna undvaras. I lagförslaget ha icke heller bestämmelser ansetts nödiga, som skulle möjliggöra att vid vite infordra anmälan från en skattskyldig, som icke vederbörligen lämnat en sådan. Det har ansetts vara tillräcklig sanktion, att den, som utan vederbörlig anmälan driver verksamhet, kan drabbas av straff (se 67 §).

4 §.

Gällande rätt

I gällande författningar föreskrives allmänt, att skattskyldig skall avgiva deklaration angående den verksamhet, i vilken skatt skall utgöras (6 § VaruskF, 6 § 1 mom. PålsvruskF, 18 § FörsäljningsskF, 7 § FettesmulsionsaccisF, 5 § SmöravgiftsF, 5 § FettvaruavgiftsF, 18 § MaltdrycksF, 7 § 1 mom.

LäskedrycksskF, 14 § MotorfordonsomsskF, 23 § EnergiskF, 3 § 3 mom. och 4 § 2 mom. BensinskF, 12 § BrännoljeskF, 10 § SpritdrycksF, 7 § MjölksproduktF och statens jordbruksnämnds cirkulär 1955: 1 p. 35, 11 § SpannmålsF, 6 § OljekraftfoderF, 6 § SlaktdjursF, 7 § PotatisF och 6 § MajsF). Enligt två författningar skall den skattskyldige lämna regelbundna uppgifter angående sin verksamhet (13 § FiskF och 15 § FettF).

En deklaration skall enligt författningarna vara skriftlig och avse viss period, i regel månad eller kvartal, samt vara insänd till beskattningsmyndigheten inom $\frac{1}{2}$ —2 månader efter periodens utgång. Enligt några författningar må beskattningsmyndigheten, om särskilda skäl därtill äro, föreskriva kortare eller längre tidsfrist än den normala för deklarationens ingivande.

Deklaration skall innehålla uppgift om den skattskyldiges namn och postadress samt om den myckenhet skattepliktiga varor eller förnödenheter, som under ifrågavarande period tillverkats, försålt, förbrukats etc., och beloppet av den skatt, som belöper därå. Uppgifter av annat slag krävas stundom; så skall t. ex. enligt 14 § BrännoljeskF deklaration innehålla uppgift bl. a. om den körsträcka, som den skattskyldiges fordon tillryggalagt under deklaraionsperioden. Det förutsättes att deklarationen skall bygga på den skattskyldiges handelsböcker ävensom anteckningar rörande verksamheten, om vilkas förande åtminstone i vissa fall föreskrifter lämnats; se nedan under 5 § (s. 133). Deklaration skall i regel avgivas på tro och heder. I några författningar stadgas, att deklaration skall vara till riktigheten styrkt av två trovärdiga personer (6 § 3 mom. VaruskF, 7 § 3 mom. FettemulsionsaccisF och 4 § 3 mom. BensinskF) eller att å deklarationen skall finnas intyg om att densamma överensstämmer med den skattskyldiges handelsböcker eller anteckningar om verksamheten m. m. (6 § 1 mom. PälsvvaruskF och 7 § 1 mom. LäskedrycksskF).

Skulle skattskyldig underlåta att avgiva deklaration, har beskattningsmyndigheten enligt flertalet författningar befogenhet att förelägga honom att vid vite fullgöra sin skyldighet. Enligt några författningar (6 § 4 mom. VaruskF, 6 § 2 mom. PälsvvaruskF, 20 § FörsäljningsskF, 7 § 4 mom. FettemulsionsaccisF, 16 § MotorfordonsomsskF, 15 § BrännoljeskF och 12 § SpritdrycksF) äger beskattningsmyndigheten dessutom, om särskilda skäl därtill äro, meddela den skattskyldige förbud tills vidare, till dess deklaration avgivits, att utföra vissa i verksamheten väsentliga åtgärder; se härom vid 31 § (s. 171). Är avgiven deklaration ofullständig, äger beskattningsmyndigheten enligt åtskilliga författningar vid vite förelägga skattskyldig att fullständiga den.

De sakkunniga

Gemensamt för den nuvarande utformningen av de skatter, som besvärssakkunniga tagit till utgångspunkt i detta lagstiftningsarbete, är — såvitt

angår det förfarande varom nu är fråga — att skattskyldig skall avgiva deklARATION till ledning för beskattningen. Även de sakkunnigas förslag bygger på att deklARATION avlämnas (se s. 81). De grundläggande reglerna härom böra inflyta i lagen. Av denna bör sålunda framgå, att skattskyldig har att på heder och samvete avgiva deklARATION; uttrycket har hämtats från taxeringsförfarandet (23 § TaxF). DeklARATIONEN bör vara skriftlig och avse viss beskattningsperiod; de nu i skatteförfattningarna ofta använda uttrycken deklARATIONSPERIOD och redovisningsperiod ha de sakkunniga — med den i TaxF brukade termen beskattningsår som förebild — utbytt mot nämnda term. Det kan bliva nödvändigt att låta beskattningsperiodens längd, liksom ock tidpunkten för deklARATIONENS avgivande, variera från skatt till skatt. Denna fråga kan därför icke lämpligen regleras generellt i lagen. Konstitutivt för förfarandet är att den skattskyldige i deklARATIONEN anger beloppet av den skatt, som enligt hans mening belöper på perioden. Stadgande härom erfordras i lagen, medan övriga föreskrifter om deklARATIONENS innehåll — exempel på sådana ha lämnats i redogörelsen för gällande rätt — få intagas i vederbörande skatteförfattning.

Icke minst med hänsyn till uppbördsförfarandet är det av synnerlig vikt att deklARATIONEN avgives inom föreskriven tid liksom att den är i fullständigt skick. Vid försummelse från skattskyldigs sida härutinnan bör beskattningsmyndigheten äga påfordra, att den skattskyldige fullgör vad som brister. Ett föreläggande att avgiva eller fullständiga deklARATIONEN bör på sätt nedan närmare utvecklas (s. 149) kunna förstärkas med en vites-sanktion; regler härom återfinnas i 13 §. Beträffande straffsanktion vid deklARATIONSFÖRsummelse hänvisas till s. 82 och 67 §.

5 §.

Gällande rätt

För sådana skattskyldiga, som äro bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, bilda handelsböckerna underlag såväl vid deklARATIONSSKYLDIGHETENS fullgörande som för skattekontrollen. I åtskilliga författningar stadgas, att skattskyldig, som är bokföringsskyldig, skall *ordna sin bokföring* på sådant sätt att den möjliggör erforderlig kontroll (4 § 4 mom. VaruskF, 4 § 4 mom. PålsvruskF, 15 § FörsäljningsskF, 5 § 3 mom. FettemulsionsaccisF, 14 § 1 mom. MaltdrycksF, 6 § LäskedrycksskF, 9 § MotorfordonsomsskF, 32 § EnergiskF, 8 § BrännoljeskF och 8 § SpritdrycksF).

I ett stort antal författningar föreskrives generellt — i synnerhet med tanke på skattskyldiga, som icke äro bokföringsskyldiga — att de skattskyldiga skola föra *särskilda anteckningar eller journaler* angående sin verksamhet (4 § 4 mom. PålsvruskF, 4 § SmöravgiftsF, 4 § FettvaruavgiftsF, 8 § BrännoljeskF, 7 § MjölksproduktF, 13 § FiskF, 11 § SpannmålsF, 6 § OljekraftfoderF, 15 § FettF, 7 § PotatisF och 6 § MajsF). Enligt 4 § 4 mom. PålsvruskF skola handelsböcker och anteckningar med därtill

hörande handlingar även förvaras ordnade under viss tid. För skattskyldiga, som icke äro bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, komma anteckningarna att i själva verket ersätta handelsböckerna såsom underlag för deklaration och kontroll, medan de för de bokföringsskyldiga tjäna som komplement till handelsböckerna. På jordbruksregleringens område fylla de även andra funktioner i samband med kontroll avseende regleringsbestämmelsernas efterföljd. Anteckningsskyldigheten skall enligt författningarna i regel *fullgöras enligt beskattningsmyndighetens anvisningar*. I 6 § 5 mom. MaltdrycksF och 3 § 4 mom. LäskedrycksskF givas utförliga regler i ämnet, enligt vilka den skattskyldige är pliktig att ställa sig till efterrättelse de föreskrifter, som kontrollstyrelsen meddelar bl. a. angående förändret eller upprättandet av särskilda handlingar samt angående deras bevarande under viss tid.

Här bör även nämnas, att kontrollstyrelsen såsom beskattningsmyndighet i regel i författningarna tilldelats en allmän befogenhet att meddela *särskilda föreskrifter för erhållande av en betryggande kontroll* över skattens behöriga utgörande ävensom att kontrolltjänsteman regelmässigt kan lämna *anvisningar* till skattskyldig i enlighet med sådana av styrelsen utfärdade föreskrifter (4 § 5 mom. VaruskF, 4 § 5 mom. PälsvaruskF, 15 § FörsäljningsskF, 5 § 4 mom. FettemulsionsaccisF, 9 § SmöravgiftsF, 9 § FettvaruavgiftsF, 6 § 7 mom. MaltdrycksF, 3 § 6 mom. LäskedrycksskF, 9 § MotorfordonsomsskF, 32 § EnergiskF, 8 § BrännoljeskF och 8 § SpritdrycksF). Dylika föreskrifter kunna precisera de skyldigheter, som enligt författningarna åvila de skattskyldiga med avseende å bokföringen, ävensom innefatta speciella anvisningar för särskilda branscher.

Den som underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende å bokföringen utsätter sig i regel enligt författningarna för risken att ådömas bötesstraff. Till följd av att reglerna om beskattningsmyndighets vitesbefogenhet erhållit en mycket allmän utformning kunna enligt åtskilliga författningar de skattskyldiga därjämte föreläggas att vid vite fullgöra sina skyldigheter med avseende å bokföringen.

De sakkunniga

I ett beskattningsförfarande, som bygger på deklARATIONER, torde — såsom även redogörelsen för gällande rätt utvisar — regler rörande bokföring m. m. icke kunna undvaras. Lagen bör därför upptaga regler om vad som i sådant avseende fordras av de skattskyldiga. OmsskF innehöll exempelvis på sin tid bestämmelser om såväl skyldighet att ordna bokföring som skyldighet att föra anteckningar och bevara handelsböcker, anteckningar och andra handlingar (8 § OmsskF). För taxeringsförfarandet återfinnas likartade stadganden i 20 § TaxF.

Efter mönster av sistnämnda författningsrum har i första stycket av

förevarande paragraf i lagförslaget intagits föreskrift om plikt för skattskyldig att i skäligen omfattning sörja för att underlag finnes för fullgörande av deklarationsskyldigheten och för skattens fastställande. För skattskyldiga, som icke äro bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, medför bestämmelsen skyldighet både att föra räkenskaper, anteckningar o. d. och att ordna dem på ett ändamålsenligt sätt, medan den för skattskyldiga, som på grund av andra regler äro bokföringsskyldiga, innebär ett åläggande att vid handelsböckernas förande taga hänsyn till beskattningsförfarandets särskilda behov.

Vad angår vissa skatter torde en allmän regel om skyldighet att sörja för att underlag finnes för deklarationsskyldighetens fullgörande och för beslut om skattens fastställande icke vara tillfyllest. Mera detaljerade bestämmelser om hur räkenskaper och anteckningar skola föras och handlingar bevaras kunna stundom erfordras. En allmän fullmakt för kontrollstyrelsen att meddela sådana föreskrifter finnes för närvarande intagen i några enstaka skatteförfattningar, såsom framgår av redogörelsen för gällande rätt. Önskvärt vore att lagen själv kunde giva tydligt besked om den skattskyldiges plikter beträffande förande av räkenskaper och anteckningar. Då emellertid förhållandena äro växlande beträffande olika skatter, låter det sig icke göra att i en allmän lag utforma regler i detta avseende, passande för alla skatter. I stället måste det överlätas till vederbörande skatteförfattning att giva mera uttömmande regler om hur bokföringen skall ordnas av berörda skattskyldiga. För att möjliggöra dylika kompletterande bestämmelser om bokföringens ordnande bör i lagen intagas ett bemyndigande att i skatteförfattningarna lämna närmare stadganden på detta område. Ett sådant bemyndigande bör — icke minst med hänsyn till de relativt betungande plikter varom här är fråga — begränsas till att allenast avse utfärdande av generella regler. Beskattningsmyndigheten bör däremot icke kunna på egen hand meddela dylika bestämmelser, än mindre i enskilda fall giva skattskyldig föreskrifter om hur denne skall föra sina räkenskaper. Vad nu sagts bör likväl icke hindra att, om tolkningssvårigheter uppstå för viss bransch eller för enskild, beskattningsmyndigheten eller annan därtill utsedd skall kunna tillhandagå skattskyldig med oförbindande råd.

Regler om sanktioner vid försumlighet att iakttaga skyldighet beträffande bokföring och handlingars bevarande i 5 § eller bestämmelser, som kunna komma att meddelas med stöd av denna paragraf, ha icke upptagits i förslaget. För närvarande finnas visserligen sanktionsbestämmelser, och visst behov av sådana kommer måhända att föreligga även framgent för att garantera efterlevnaden av de relativt detaljerade bestämmelser om bokföringen, som kunna komma att stadgas i skatteförfattningarna. Emellertid saknas sådana bestämmelser i TaxF. Strävan att undvika att komma i ett

försämrat läge i bevishänseende har i taxeringsförfarandet ansetts vara en tillräcklig drivfjäder för den skattskyldige att fullgöra vad på honom ankommer. Motsvarande torde gälla på detta beskattningsområde.

Vad här föreslås avses icke skola innebära någon ändring i de plikter bokföringslagen ålägger. En erinran om dessa har därför upptagits som ett andra stycke i paragrafen.

Om tillhandahållande av handelsböcker m. m. se 9 §.

6 §.

Gällande rätt

I samband med deklarationens avgivande skall den skatt, vilken denna angiver såsom belöpande på perioden, regelmässigt inbetalas till beskattningsmyndigheten (se vid 25 §). Denna har att tillse, att inbetalningen av skatt sker i behörig ordning. Närmare föreskrifter härom finnas icke meddelade. Vissa regler ha emellertid utbildats i praxis hos kontrollstyrelsen och hos jordbruksnämnden, i vad avser skatter, för vilka dessa verk äro beskattningsmyndigheter.

Enligt praxis hos kontrollstyrelsen underkastas där de skattskyldigas deklarationer en formell och siffermässig granskning snarast efter det att de dit inkommit. Obetydliga felaktigheter anmärkas å deklarationerna för iakttagande vid senare inspektion hos de skattskyldiga, medan större felaktigheter omedelbart rättas. Medför rättelse av felaktighet att skatt skall utgå med högre belopp än vad den skattskyldige inbetalat, verkställs efterdebitering. Skall skatt i stället utgå med lägre belopp, sker en efterkreditering. Skriftligt meddelande översändes till den skattskyldige med besked om felaktighetens art jämte, i fall av efterdebitering, åläggande för honom att inbetala resterande skatt och, i fall av efterkreditering, redovisning av skattetillgodohavandet.

Även hos jordbruksnämnden äger en granskning av de skattskyldigas deklarationer och skatteinbetalningar rum i anslutning till att deklarationerna inkomma. Befinnes vid denna granskning, att den skattskyldige inbetalat skatt med för lågt belopp, uppmanas han skriftligen att inbetala det felande beloppet. Efterkommer den skattskyldige icke sådan uppmaning, brukar jordbruksnämnden fastställa skatten genom särskilt beslut, försett med besvärshänvisning, vilket delgives den skattskyldige.

Uttryckliga regler om en ordning liknande den, som utbildats hos kontrollstyrelsen och hos jordbruksnämnden i fråga om nu utgående skatter, som handhavas av dessa myndigheter, funnos tidigare stadgade beträffande den allmänna omsättningsskatten. Enligt 27 § OmsskF kunde taxeringsintendenten meddela beslut om provisorisk skattepåföring i fall, då felaktigheter av icke alltför obetydligt slag upptäckts vid förberedande granskning. Det av taxeringsintendenten meddelade beslutet var icke bindande för länsstyrelsen vid dess slutliga prövning av ärendet. I motiven till ifråga-

varande bestämmelse anfördes, att särskilda beslut om skattepåföring måste kunna meddelas, så snart någon felaktighet uppmärksammas, när den lojale skattebetalaren i annat fall skulle komma i sämre ställning än den som genom att underlåta att omedelbart erlägga skatten bereder sig en om än tillfällig kreditförmån (KPr 1943: 351 s. 41).

De sakkunniga

Det är såsom förut anförts (s. 84) angeläget att en preliminär granskning av deklarationen företages omedelbart efter det att denna inkommit till myndigheten. Ju längre den slutliga prövningen av skatteärendet dröjer, desto betydelsefullare blir denna preliminära granskning. Av naturliga skäl måste den bli av huvudsakligen teknisk natur. I allmänhet torde därvid icke andra felaktigheter kunna upptäckas än rena felräkningar o. d. Dock kunna exempelvis stora avvikelser i förhållande till vad som deklarerats närmast föregående beskattningsperioder påkalla mera ingående undersökningar redan i samband med den förberedande granskningen. Vidare kan stundom beskattningsmyndigheten tänkas vara i stånd att redan på detta stadium utröna, att viss vara hänförs till oriktigt varuslag och att skatten till följd härav bör utgå enligt en annan skattesats än den, som tillämpats av den skattskyldige i deklarationen, eller måhända ock att skatt ej alls skall utgå. I sistnämnda fall torde emellertid skatteärendet böra så snart som möjligt upptagas till slutligt avgörande.

Har beskattningsmyndigheten under den förberedande granskningen upptäckt felaktighet i deklarationen, som föranleder en annan skatteberäkning än den som i deklarationen lagts till grund för inbetalning av skatten, äger enligt lagförslaget myndigheten att genom ett preliminärt beslut omedelbart fastställa skatten. Sådant preliminärt beslut torde böra meddelas främst då fråga är om större och mera uppenbara fel, medan det bör anstå med rättande av bagatellfel ävensom med ändringar, som gälla tvistiga punkter i deklarationen, till dess slutligt beslut kan fattas i skatteärendet.

Preliminärt beslut bör i princip icke meddelas, utan att den skattskyldige dessförinnan beretts tillfälle att yttra sig. Att så sker är särskilt motiverat med hänsyn till det knapphändiga underlag för ett beslut, som deklarationen erbjuder. Kommunikation bör dock kunna underlåtas, då fråga uppkommer om rättelse av uppenbar oriktighet, föranledd av skrivfel, missräkning eller annat dylikt förbiseende, eller om fastställande av skatten till lägre belopp än deklarationens. Även i sistnämnda fall kunna förhållandena dock undantagsvis vara sådana, att kommunikation är angelägen.

Preliminära beslut böra uppsättas skriftligen. De torde i regel kunna avfattas mycket enkelt och i stor utsträckning med användande av blankett. Med avseende å avfattning och innehåll hänvisas till vad som i 21 § föreslås beträffande beslut i allmänhet. I lagförslaget har upptagits en regel om att preliminärt beslut skall skriftligen delgivas den skattskyldige.

Frågan om preliminära besluts överklagbarhet behandlas i 34 och 57 §§. Att preliminärt beslut länder till omedelbar efterrättelse följer av 22 § samt 26 och 28 §§. Det föreslås emellertid sin preliminära natur likmätigt skola gälla endast tills vidare, dock längst intill dess slutligt beslut meddelats i skatteärendet enligt 18 §. Därest ett nytt preliminärt beslut skulle meddelas (se s. 84), bör det avfattas på sådant sätt, att därav tydligt framgår, att det ersätter ett tidigare. Skulle beskattningsmyndigheten underlåta att meddela slutligt beslut inom den i 18 § utsatta tiden, förlorar även ett i ärendet fattat preliminärt beslut sin giltighet vid denna tids utgång med verkan som framgår av 18 § tredje stycket.

7 §.

I denna paragraf har upptagits en allmän bestämmelse, som giver tydligt uttryck åt principen om beskattningsmyndighetens skyldighet att sörja för den vidare utredning i skatteärendet, som kan utöver deklARATIONEN, därest sådan avgivits, erfordras för att det slutliga beslutet i skatteärendet skall bliva såvitt möjligt riktigt (jfr s. 81). Då här talas om slutligt beslut i skatteärendet, avses därmed självfallet icke blott ett beslut om fastställande av skatt utan även ett beslut innebärande att skatt icke skall utgå. Stadgandet är tillika att betrakta som inledningen till de efterföljande bestämmelserna om utredningen.

Behovet av utredning växlar beträffande olika skatter. I vissa fall torde deklARATIONEN regelmässigt utgöra tillräckligt utredningsmaterial. I andra fall ingår granskning hos den skattskyldige jämte inhämtande av uppgifter från utomstående såsom ett normalt led i utredningen. Införskaffandet av ytterligare upplysningar kan stundom vara påkallat. Särskilt i det fall att deklARATIONEN ej avgivits ställas betydande krav på beskattningsmyndighetens utredande verksamhet. Det måste bliva beskattningsmyndighetens sak att i varje särskilt skatteärende bedöma det föreliggande utredningsbehovet och på grund därav vidtaga sina åtgärder.

8 §.

Gällande rätt

Enligt åtskilliga författningar åligger det skattskyldig att utan ersättning tillhandahålla vissa varuprover, beskrivning av vara e. d. (4 § 3 mom. VaruskF, 17 § FörsäljningsskF, 5 § 2 mom. FettesmulsionsaccisF: prov å varan samt i förekommande fall beskrivning över densamma; 6 § 4 mom. MaltdrycksF: prov å vört eller tillverkad maltdryck; 3 § 3 mom. LäskedrycksskF: prov å råvaror och övriga vid tillverkningen använda förnödenheter samt å tillverkad läskedryck; 3 § 5 mom. BensinskF: prov å oljor; 11 § MotorfordonsomsskF och 6 § BrännoljeskF: fordonsbeskrivning; 12 § SpannmålsF: prov å spannmål och förmalnings- eller tillverkningsproduk-

ter; 7 § OljekraftfoderF: prov å oljekraftfoder och därtill avsedda råvaror; 15 § FettF: prov ur varulager; 8 § PotatisF: prov av stärkelse eller stärkelseprodukter; 7 § MajsF: prov av stärkelse, stärkelseprodukter eller därtill avsedda råvaror).

De sakkunniga

Prov och beskrivning kan, såsom framgår av vad nyss sagts, enligt skatteförfattningarna för närvarande krävas dels å skattepliktiga varor, dels ock å andra föremål såsom råvaror och emballage. Behovet av prov och beskrivning såsom utredningsmedel växlar avsevärt från en skatt till en annan. Det kan självfallet icke komma i fråga att i lagen intaga en uttömmande uppräknig av alla de föremål, beträffande vilka prov och beskrivning kunna erfordras. I stället torde vissa generellt hållna föreskrifter böra givas. Besvärssakkunniga ha sökt lösa det föreliggande problemet genom att i denna paragraf upptaga en generell bestämmelse om tillhandahållande av prov och beskrivning å skattepliktig vara — den viktigaste kategorien av föremål, å vilka prov och beskrivning erfordras — ävensom å vara, som brukas i verksamheten. Med den föreslagna avfattningen kommer visserligen den plikt, som ålägges den skattskyldige, att formellt sett bliva synnerligen vidsträckt. Detta torde dock i verkligheten icke medföra några olägenheter. Medan prov å skattepliktig vara vad angår flertalet skatter är oundgängligt såsom hjälpmedel vid en varas klassificering, kan sådant stundom vara helt utan betydelse, såsom då det gäller att bestämma brännoljeskatt och energiskatt. Prov kommer i dessa lägen självfallet icke heller att avfordras den skattskyldige. Liknande synpunkter göra sig gällande beträffande prov och beskrivning av i verksamheten brukad vara. Härmed avse de sakkunniga i anslutning till tullterminologien icke endast råvaror för framställande av skattepliktiga produkter utan även maskiner, emballage och andra föremål, som brukas vid framställning av sådana produkter eller vid deras utnyttjande. Med den avfattning, förslaget i denna del erhållit, vinnes den fördelen, att kompletterande regler icke torde erfordras i skatteförfattningarna. Den allmänna lagens regler förutsättas sålunda på denna punkt bliva uttömmande.

Det torde böra anförtros beskattningsmyndigheten att alltefter utredningens krav besluta, huruvida prov eller beskrivning skall tillhandahållas. Lagen ger möjlighet för myndigheten att begära såväl prov som beskrivning i fråga om samma vara. Ibland torde beskattningsmyndigheten få nöja sig med enbart beskrivning, t. ex. då fråga är om en vara eller ett föremål, som är utsatt för snabb förstöring, som har stort ekonomiskt värde eller som på grund av sin storlek eller art ej lämpligen kan flyttas.

Prov eller beskrivning bör tillhandahållas av den skattskyldige utan ersättning. Föreläggande att tillhandahålla prov eller beskrivning kan enligt 13 § sanktioneras med vite.

Gällande rätt

Såsom ett väsentligt led i beskattningsmyndighetens utredning i skatteärenden ingår inspektion hos de skattskyldiga för granskning av räkenskaper, varulager m. m.

Tillträde till samtliga för den skattskyldiges verksamhet använda *lokaler* skall, när helst kontrolltjänsteman resp. ombud för jordbruksnämnden det påfordrar, lämnas sådan person (4 § 2 mom. VaruskF, 4 § 2 mom. PälsvvaruskF, 14 § FörsäljningsskF, 5 § 1 mom. FettesmulsionsaccisF, 9 § SmöravgiftsF, 9 § FettvaruavgiftsF, 6 § 3 mom. MaltdrycksF, 3 § 2 mom. LäskedrycksskF, 8 § MotorfordonsomsskF, 31 § EnergiskF, 3 § 5 mom. BensinskF, 6 § BrännoljeskF, 7 § SpritdrycksF och 15 § FettF). Undersökning av lokal, som användes för den skattskyldiges verksamhet, må verkställas av jordbruksnämnden eller dess ombud för kontroll av efterlevnaden av de i vederbörande författning och med stöd därav givna föreskrifterna (12 § SpannmålsF, 7 § OljekraftfoderF, 7 § SlaktdjursF, 8 § PotatisF och 7 § MajsF).

I regel stadgas uttryckligen i författningarna, att skattskyldig vid anfordran skall *tillhandahålla* beskattningsmyndigheten eller dess ombud sina *handelsböcker och/eller anteckningar med tillhörande handlingar* (4 § 4 mom. VaruskF, 4 § 4 mom. PälsvvaruskF, 15 § FörsäljningsskF, 5 § 3 mom. FettesmulsionsaccisF, 9 § SmöravgiftsF, 9 § FettvaruavgiftsF, 6 § 6 mom. MaltdrycksF, 3 § 5 mom. LäskedrycksskF, 9 § MotorfordonsomsskF, 32 § EnergiskF, 3 § 5 mom. BensinskF, 8 § SpritdrycksF, 7 § MjolkproduktF, 13 § FiskF, 11 § SpannmålsF, 6 § OljekraftfoderF, 6 § SlaktdjursF, 15 § FettF, 7 § PotatisF och 6 § MajsF). Enligt dessa stadganden kan även insändande till beskattningsmyndigheten av ifrågavarande handlingar påfordras.

I åtskilliga författningar ålägges den skattskyldige ej blott att — såsom redan nämnts — lämna kontrolltjänsteman tillträde till sina lokaler utan även att *ställa för kontrollen nödiga hjälpmedel till förfogande och lämna behöflig handräkning* (4 § 3 mom. VaruskF, 4 § 3 mom. PälsvvaruskF, 17 § FörsäljningsskF, 5 § 2 mom. FettesmulsionsaccisF, 6 § 4 mom. MaltdrycksF, 3 § 3 mom. LäskedrycksskF, 11 § MotorfordonsomsskF, 3 § 5 mom. BensinskF, 6 § BrännoljeskF och 8 § SpritdrycksF).

Enligt några författningar äger kontrollstyrelsen för underlättande av utredningen föreskriva, att vissa *särskilda åtgärder* skola vidtagas: att skattskyldig skall låta installera särskilt mätinstrument i sitt motorfordon (7 § BrännoljeskF), låta föranstalta om inrättande av anordning för uppmätning av elektrisk kraft med avseende på energi och effekt (32 § EnergiskF), att den för bryggeri obligatoriska kontrollvågen skall anslutas till maltkross sålunda, att maltet ej kan krossas utan att först ha genomgått vågen (21 § MaltdrycksF). Vidare kan nämnas, att kontrolltjänsteman enligt 6 § BrännoljeskF äger att på anfordran när som helst kontrollera motorfordon.

De sakkunniga

I de skatteärenden, om vilka här är fråga, utgör granskningen av den skattskyldiges anteckningar och bokföring samt räkenskaper i övrigt ävensom av hans lokaler, varulager m. m. det främsta medel, som beskattningsmyndigheten äger, då det gäller att närmare utreda, huruvida de i deklARATIONEN lämnade uppgifterna äro riktiga. I taxeringsförfarandet har för detta ändamål taxeringsrevision tillskapats. Bestämmelserna härom motsvaras på konsumtionsbeskattningens område av reglerna om inspektion eller enligt de sakkunnigas terminologi granskning. De nuvarande stadgandena i ämnet torde i praktiken ha visat sig vara tillfredsställande utformade på de områden, där de tillämpas, och vara så beskaffade, att de kunna givas generell giltighet. Redan nu äro berörda stadganden i de olika författningarna tämligen enhetligt gestaltade. De sakkunniga ha därför i lagförslaget upptagit regler, som mycket nära ansluta sig till dessa. Behovet av särbestämmelser i specialförfattningarna ha de sakkunniga bedömt såsom obefintligt eller i allt fall ringa. Lagens generella regler ha under sådana omständigheter antagits kunna göras uttömmande.

Föremål för granskning böra alla handlingar kunna bliva, som höra till den verksamhet, i vilken skatten skall utgöras, t. ex. affärskorrespondens, kassaböcker, verifikationer samt brev och brevkopior, som höra till verksamheten. Handelsböcker med tillhörande verifikationer och korrespondens skola självfallet också, därest sådana finnas, tillhandahållas vid granskning. Även varulagret bör kunna bliva föremål för granskning, likaså maskiner och annan utrustning, som brukas i verksamheten. Till möjliggörande härav föreslås i förevarande paragraf skyldighet för den skattskyldige att lämna tillträde till de lokaler, som användas i verksamheten. Härutöver bör den skattskyldige ha att lämna granskningsmannen för hans arbete nödigt biträde. Med lokaler förstås här såväl fabrikslokaler, där verksamheten äger rum, som lagerlokaler, där råvaror o. d. material samt färdiga varor förvaras, samt självfallet även kontorslokaler.

Granskning måste enligt sakens natur i många fall verkställas hos den skattskyldige. I andra fall kan den ske hos myndigheten, sedan handlingar o. d. på anfordran insänts till denna. Det förutsättes, att granskning såvitt möjligt genomföres på sådant sätt och på sådan tid, att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den, hos vilken granskningen sker, ävensom att böcker och handlingar, som insänts för granskning, återställas så fort ske kan. Uttryckliga regler härom — motsvarande föreskrifterna i 56 § 3 mom. TaxF — ha dock icke ansetts nödvändiga. Vid granskning bör icke heller intrång få göras på områden, som böra vara skyddade med hänsyn till privatlivets helgd och andra liknande intressen, i den mån icke lagen ger klart stöd för ingripandet. Att sålunda privat korrespondens, som icke avser den ifrågavarande verksamheten, icke får bliva föremål för granskning är uppenbart. De sakkunniga ha bedömt behov icke föreligga i förevarande lag av regler vare sig i sådant syfte eller rörande handlingar,

i fråga om vilka tystnadsplikt gäller. Motsvarighet till bestämmelserna i 56 § 4 mom. TaxF saknas därför i lagförslaget.

Befogenhet att besluta om granskning tillkommer beskattningsmyndigheten. Sådant beslut förutsättes alltid avse viss namngiven skattskyldig. Vem som å beskattningsmyndighetens vägnar skall äga fatta beslutet får regleras i dennas instruktion. Som enda förutsättning för beslut om granskning angives i lagförslaget, att myndigheten finner sådan erforderlig. Stadgandet avses giva stöd dels åt fortlöpande, mera rutinmässiga granskningar av skattskyldigs verksamhet, dels ock åt särskilda granskningar i lägen, då anledning till sådana uppkommit. På områden, där granskning rutinmässigt företages hos alla skattskyldiga, torde en sådan, liksom nu i allmänhet är fallet, regelmässigt böra omfatta flera beskattningsperioder och sålunda avse flera skatteärenden med samma skattskyldig som part. Den tidsfrist, som i 18 § upptagits för slutligt besluts fattande i skatteärende, har bestämts så, att rutinmässig granskning, där sådan förekommer, icke behöver företagas beträffande varje skattskyldig oftare än omkring en gång årligen. Att i lagen intaga särskilda regler om vem som äger verkställa granskning har icke ansetts erforderligt. Bestämmelser härom torde ha sin plats i vederbörande instruktioner.

Till reglerna om granskning anknyta sig stadganden om vite i 13 §. Några särskilda straffbestämmelser avseende granskning m. m. ha däremot icke upptagits i lagförslaget.

10 §.

Gällande rätt

Det ligger i sakens natur att beskattningsmyndigheten vid inspektion eller eljest äger att av den skattskyldige begära de upplysningar, som erfordras för skattens bestämmande. I vissa författningar finnas uttryckliga föreskrifter härom. Sålunda stadgas i 9 § SmöravgiftsF och 9 § FettvaruavgiftsF, att skattskyldig är pliktig att meddela kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman alla begärda upplysningar angående inköp och förbrukning i rörelsen av smör respektive fettvaror. Enligt åtskilliga författningar på jordbruksregleringens område åligger det skattskyldig att tillhandahålla de uppgifter angående verksamheten, som jordbruksnämnden föreskriver (7 § MjölksproduktF, 13 § FiskF, 6 § OljekraftfoderF, 15 § FettF, 7 § PotatisF och 6 § Majsf).

De sakkunniga

Ofta torde beskattningsmyndigheten för att erhålla möjlighet att bedöma en deklarations riktighet behöva inhämta kompletterande upplysningar från den skattskyldige, t. ex. specifikationer rörande vissa poster i denna. Beskattningsmyndigheten bör för sådant ändamål kunna anmana den skattskyldige, skriftligen eller muntligen, att lämna uppgifter i skatteärendet.

Självfallet får beskattningemyndigheten därvid icke begära andra uppgifter än sådana, som erfordras för det slutliga beslutet om skatten. Kan en uppgift lämpligen inhämtas på annat sätt, t. ex. ur eget arkiv, bör dock den skattskyldige icke besvärmas med förfrågan.

En grundläggande fråga i allt förvaltningsförfarande är spørgsmålet huruvida part är skyldig att yttra sig i ärendet. Besvärssakkunniga ha under sitt allmänna utredningsarbete kommit till den uppfattningen, att part icke kan åläggas en generell upplysningsplikt i besvär förfarandet. En sådan plikt bör icke heller i förevarande beskattningsförfarande åläggas parten. Enligt lagförslaget är den skattskyldige pliktig att medverka med sådana upplysningar, som skola lämnas i deklaration — de kunna vid behov framtvingas genom föreläggande enligt 4 och 13 §§. I övrigt bör emellertid den skattskyldige icke vara skyldig att yttra sig. Är han av olika skäl — personliga eller affärsmässiga — obenägen att lämna begärda upplysningar, skall hans ståndpunkt respekteras. Beskattningemyndigheten får i ett sådant läge söka utreda frågan på annat sätt eller avgöra ärendet på befintlig utredning. Givetvis kan därvid den skattskyldiges vägran att yttra sig tillerkännas visst bevisvärde; jämför vad i sådant avseende är stadgat i 35:4 RB för rättegångsförfarandets del. I enlighet med den uppfattning, som här angivits, ha några tvångsmedel icke anknutits till sådan anmaning, som avses i denna paragraf.

11 §.

Beskattningemyndighetens utredande verksamhet kan icke inskränkas till sådana fall, då en skattskyldig vederbörligen anmält sin verksamhet och avgivit deklaration. För att tillse, att icke någon skattskyldig undandraget sig att iakttaga sina anmälnings- och deklarationsplikter, måste beskattningemyndigheten bedriva ett allmänt undersökningsarbete. Därvid måste den kunna rikta sin aktivitet även gentemot den, vars skattskyldighet ännu icke klarlagts men som skäligen kan antagas vara skattskyldig. Det är icke möjligt att i detta läge låta den enskilde vara fritagen från varje ingrepp på grund av att frågan om hans skattskyldighet ännu icke till fullo klarlagts.

Lagförslaget behandlar icke närmare det inledande utredningsarbete, som erfordras för att fastställa, att någon skäligen kan antagas vara skattskyldig. Med hänsyn till straffbestämmelserna i 67 § kunna stundom reglerna om förundersökning i brottmål bliva att tillämpa i detta sammanhang. Så snart någon skäligen kan antagas vara skattskyldig, föreligger emellertid ett skatteärende, som blir att handlägga enligt den föreslagna lagen.

Den fråga, som i ett sådant ärende angående presumtiv skattskyldig i främsta rummet skall besvaras, är, om skattskyldighet överhuvud är för handen. För klarläggande härav är beskattningemyndigheten i behov av utredningsmedel av i princip samma art som i mål, där tyngdpunkten lig-

ger på utredningen angående storleken av skatt, som en ostridigt skattskyldig har att erlægga. I första hand bör beskattningsmyndigheten kunna begära, att presumtiv skattskyldig lämnar de upplysningar, som erfordras för avgörande av huruvida han är skattskyldig. Vidare bör myndigheten kunna ålägga honom att lämna prov och beskrivning å vara i den utsträckning, som angives i 8 §, ävensom att underkasta sig granskning enligt 9 §. I förevarande paragraf hänvisas därför till sistnämnda båda lagrum. Hänvisningen till 8 §, där det talas om prov å »skattepliktig» vara, måste självfallet förstås så, att provet resp. beskrivningen skall avse den vara, om vars skatteplikt fråga är i ärendet.

Behov har däremot icke befunnits föreligga av att kunna förelägga presumtiv skattskyldig att avgiva deklARATION. Först sedan beskattningsmyndigheten blivit övertygad om att skattskyldighet i det aktuella fallet förefinnes, blir anledning att infordra deklARATION.

Till föreläggande enligt förevarande paragraf angående åtgärder, varom förmåles i 8 och 9 §§, kan, såsom närmare framgår av 13 §, knytas vites-sanktion.

12 §.

Gällande rätt

Enligt åtskilliga författningar äro *särskilda grupper av personer*, med vilka den skattskyldige står i affärsförbindelse, skyldiga att lämna för utredningen i skatteärende erforderliga *upplysningar* (4 § 6 mom. VaruskF, 5 § 5 och 6 mom. FettmulsionsaccisF och 11 § LäskedrycksskF: »återförsäljare av skattepliktig vara» och »den som idkar handel med vara, vilken användes vid framställning eller distribution av skattepliktig vara»; 4 § 6 mom. PälsvaruskF: »den för vilkens räkning skinn beretts», »den som för återförsäljning eller vidare bearbetning mottager sådan vara», »den som idkar handel med oberedda skinn eller för beredningen erforderliga varor»; 16 § FörsäljningsskF: »den som utan att vara registrerad säljare bedriver tillverkning eller försäljning eller förmedlar försäljning av skattepliktig vara» och »den som idkar handel med vara, vilken användes vid framställning eller distribution av skattepliktig vara»; 10 § SmöravgiftsF och 10 § FettvaruavgiftsF: »den som tillverkar eller försäljer maskiner eller fettvaror, som kunna användas vid tillverkningen»; 10 § MotorfordonsomsskF: »den som utan att vara skattskyldig bedriver försäljning eller förmedlar försäljning av motorfordon», »den som idkar handel med vara, vilken användes för framställning av motorfordon»; 33 § EnergiskF: »den som, utan att vara registrerad, producerar, försäljer eller förmedlar försäljning av skattepliktigt bränsle eller producerar eller distribuerar elektrisk kraft»; 9 § BrännoljeskF: »den som säljer eller förmedlar försäljning av eller eljest utlämnar petroleumprodukt» och »den som yrkesmässigt avsänder gods med brännoljedrivet motorfordon»; och 16 § FettF: »den som

idkar handel med skattepliktig vara eller med produkt vari dylik vara ingår»).

I några av de författningar, som stadga uppgiftsskyldighet för andra än skattskyldiga, åläggas vissa grupper av dessa — de som taga befattning med skattepliktig vara — även att *ordna sin bokföring* på sätt som kontrollstyrelsen finner erforderligt för sin kontroll (FörsäljningsskF, MotorfordonsomsskF och BrännoljeskF).

I åtskilliga författningar föreskrives, att uppgiftsskyldig skall icke blott lämna begärda upplysningar utan även *tillhandahålla sina handelsböcker med tillhörande handlingar* (VaruskF, PälsvvaruskF, FörsäljningsskF, Fett-emulsionsaccisF, LäskedrycksskF, EnergiskF, BrännoljeskF och FettF).

Enligt 11 § MotorfordonsomsskF är även icke skattskyldig rörelseidkare, som driver försäljning av motorfordon, pliktig att utan ersättning *tillhandahålla* kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman *fordonsbeskrivning* ävensom ställa för kontrollen nödiga hjälpmedel till förfogande och lämna behövlig handräckning.

Erhållna upplysningar användas av beskattningsmyndigheten i stor utsträckning för s. k. utbytesberäkningar, d. v. s. jämförelser mellan å ena sidan tillverkade myckenheter av den skattepliktiga varan och å andra sidan för denna produktion använda myckenheter råvaror. På grundval av dylika analyser, byggande på erhållna upplysningar om kvantiteter och priser beträffande såväl sålda varor som inköpta råvaror och förnödenheter, anser sig beskattningsmyndigheten kunna träffa avgörande i fall, då deklaration ej avgivits eller avgiven deklaration icke utgör tillförlitligt underlag för skattens beräkning.

Det framgår av det sagda, att reglerna i de nuvarande skatteförfattningarna taga sikte på väsentligen två huvudgrupper av uppgiftsskyldiga, nämligen dels de som taga befattning med skattepliktig vara utan att själva vara skattskyldiga, dels ock de som tillhandahålla de skattskyldiga råvaror eller andra förnödenheter. Vid sidan av dessa två huvudgrupper beröras i specialförfattningarna endast några få särgrupper såsom de »som yrkesmässigt avsända gods med brännoljedrivet motorfordon» (9 § BrännoljeskF) och de »för vilkas räkning skinn beretts» (4 § 6 mom. PälsvvaruskF). 10 § OmsskF innehöll en allmän bestämmelse om att granskning av handelsböcker och handlingar kunde äga rum hos envar, hos vilken uppgifter av betydelse för kontrollen över den allmänna omsättningsskatten kunde inhämtas.

De sakkunniga

Då det gällt att taga ställning till frågan om regler rörande plikt för annan än skattskyldig att medverka i utredningsarbetet i skatteärende, har ett första problem varit, huruvida tillräckligt preciserade bestämmelser av denna art över huvud kunna infogas i en allmän lag. Enligt de sakkunnigas

mening äro emellertid de bestämmelser, om vilka här är fråga, av så in-
gripande natur, att det icke lämpligen bör överlåtas till de olika specialför-
fattningarna att var för sig lösa denna fråga; ett allvarligt försök att
åstadkomma generella regler måste göras.

När besvärssakkunniga sålunda bestämt sig för att söka i lagen utforma
allmänna föreskrifter i ämnet, ha de ställts inför två huvudfrågor, nämligen
dels vilka grupper av utomstående som skola åläggas medverka, dels vilka
åtgärder som i detta sammanhang kunna komma i fråga.

Vad angår det första spørsmålet har valet stått mellan å ena sidan att
avfatta en generell regel av ungefär samma art som OmsskF:s och å andra
sidan att uppställa mera detaljerade bestämmelser av samma typ som de
nuvarande skatteförfattningarnas föreskrifter. Det förra alternativet skulle
innebära, att visserligen alla tänkbara kategorier av uppgiftslämnare in-
rymdes under beskrivningen men att tillika kretsen av medverkande bleve
mycket obestämd och vidare än som i och för sig erfordrades. En sådan all-
män beskrivning skulle medföra allvarliga vådor ur rättssäkerhetssynpunkt.
Väljes åter det senare alternativet, står man emellertid inför risken att sär-
skilda kategorier uppgiftslämnare, som behöva medtagas med hänsyn till
förfarandet i speciella skatteärenden, måste lämnas åsido, då lagen icke kan
belastas med fullständiga och uttömmande detaljbeskrivningar. I detta läge
ha de sakkunniga sökt följa en medelväg, som i viktiga avseenden förenar
båda metodernas fördelar.

Utgångspunkten har för de sakkunniga härvid varit att, då det bl. a.
gäller så kännbara ingrepp som granskning (se 9 §), det icke rimligen kan
komma i fråga att betunga utomstående i större utsträckning än som är
oundgängligen erforderligt. På lagen måste därför ställas det kravet, att
kretsen av dem, som skola åläggas medverka, avgränsas på ett otvetydigt
sätt. Härjämte ha de sakkunniga utgått från att behov icke föreligger för be-
skattningsmyndigheterna av att, såvitt angår nu gällande författningar,
vända sig till andra grupper än dem som ovan angivits. Någon vidgning av
kretsen uppgiftslämnare har sålunda icke i nuvarande läge bedömts vara
påkallad. Icke heller eventuellt kommande skatter ha — så långt nu kun-
nat överblickas — motiverat en skärpning i förevarande avseende.

Som naturligt är, då många specialregler skola sammanfattas i en be-
stämmelse, måste emellertid ett samlande stadgande komma att innebära
en utjämning av regelsystemet, så att vissa speciella grupper, till vilka be-
skattningsmyndigheten nu enligt någon skatteförfattning kan vända sig,
falla utanför eller inskränkas, andra grupper åter något vidgas, allt i syfte
att giva systemet en naturlig avrundning.

Besvärssakkunniga ha ansett att enligt lagen medverkan bör krävas blott
av de båda förut nämnda huvudgrupperna av nu uppgiftsskyldiga. Dessa
ha i lagförslaget sammanfattande beskrivits så: »den, som utan att vara
skattskyldig yrkesmässigt tillverkar, bearbetar, försäljer eller distribuerar

skattepliktig vara», och »den, som idkar handel med vara, vilken användes vid framställning eller distribution av skattepliktig vara». Beskrivningen torde täcka alla nu förefintliga kategorier av utomstående medverkande bortsett från de speciella grupper, som finnas upptagna i BrännoljeskF och PälsvvaruskF. Vad angår tillverkare av maskiner, som kunna användas i den skattepliktiga verksamheten (10 § SmöravgiftsF och 10 § FettvaravgiftsF), torde dessa inrymmas under beskrivningen med hänsyn till den vida betydelse, som i förevarande sammanhang givits uttrycket »vara» (se ovan s. 139). I den mån medverkan för någon skatts vidkommande obetingat erfordras jämväl från särgrupper, får undantag göras i förordnandet enligt 1 § för 12 § och de nödiga specialreglerna i stället meddelas i annan ordning.

Den omständigheten att lagens beskrivning av de uppgiftsskyldigas krets i sin generella form blivit tämligen vid, torde knappast föranleda någon olägenhet, då i varje särskilt fall blott den, som verkligen kan lämna uppgift av betydelse eller eljest bidra till utredningen, får bli föremål för utredningsåtgärd från beskattningsmyndighetens sida. Av paragrafens avfattning framgår också, att erforderlig utredning om att den utomstående har upplysningar av betydelse i skatteärendet att lämna måste föreligga för att han skall kunna anmodas lämna sin medverkan. Lagförslaget avses sålunda icke skola utgöra grund för generella ålägganden exempelvis för en grupp tillverkare att insända uppgifter vilka som helst till beskattningsmyndigheten. Föreläggande att medverka måste alltid avse beskattning av viss skattskyldig.

Vad härefter angår reglerna om arten av medverkan bör viss försiktighet iakttagas vid dess utformning, så att icke alltför stora bördor läggas på tredje man, varom här är fråga.

Först och främst bör sådan person vara pliktig att tillhandagå med upplysningar angående sin verksamhet. Han bör dock icke kunna avfordras andra upplysningar än sådana, som gälla hans förbindelser med den skattskyldige, vilken ärendet angår. Meddelande om vilken skattskyldig den begärda upplysningen avser måste alltid lämnas den utomstående, till vilken beskattningsmyndigheten vänder sig med sin anmaning. Med hänsyn till beskattningsmyndighetens behov att erhålla allt erforderligt utredningsmaterial måste den utomstående vidare åläggas att på anfordran tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och övriga till verksamheten hörande handlingar. Till dessa äro att hänföra exempelvis även sådana räkenskaper av enklare slag, som icke bokföringsskyldiga eventuellt kunna föra.

Besvärssakkunniga ha ansett utomstående tredje mans skyldighet att medverka i skatteärende enligt lagen böra begränsas till nu nämnda båda former. Granskningen får sålunda exempelvis icke utsträckas till att gälla dennes lokaler och varulager. Vidare ha regler, innebärande skyldighet för utomstående att ordna sin bokföring på visst sätt, icke kunnat förordas. De

föreskrifter av sådan art, som för närvarande finnas i FörsäljningsskF, MotorfordonsomsskF och BrännoljeskF, ha föranletts av särskilda förhållanden beträffande de i dessa författningar berörda skatterna och kunna därför icke rimligen generaliseras. För övrigt ha redan tidigare förslag att utsträcka skyldigheten att ordna sin bokföring på visst sätt till att omfatta även återförsäljare och råvaruleverantörer, såvitt avsåge bl. a. varuskatten och läskedrycksskatten, avvisats (se KPr 1952: 135 s. 28). Icke heller har det ansetts kunna ifrågakomma att i en allmän lag upptaga sådana specialregler, som för närvarande finnas t. ex. i MotorfordonsomsskF om skyldighet att tillhandahålla fordonsbeskrivning. I den mån den allmänna regeln om skyldighet att lämna upplysning icke befinnes tillfyllest och sålunda specialbestämmelser utöver de i förevarande 12 § föreslagna allmänna stadgandena anses behövliga, återstår här som eljest den möjligheten — vilken dock endast bör tillgripas vid trängande behov — att för viss skatts del icke sätta 12 § i kraft utan i stället meddela särbestämmelser.

Beslut att vända sig till utomstående tredje man fattas, liksom beslut om granskning enligt 9 §, av beskattningsmyndigheten. Givetvis böra de befogenheter, som sålunda tillerkänts beskattningsmyndigheten, handhas på ett sådant sätt, att så långt möjligt de utomstående, som äro skyldiga att medverka, icke onödigtvis belastas. Även sekretessynpunkter böra i förekommande fall skänkas tillbörligt beaktande.

Skyldigheten att medverka i utredningen föreligger, oavsett om det ifrågavarande skatteärendet gäller en skattskyldig eller en presumtivt skattskyldig. Den, som ålägges att lämna uppgift eller tillhandahålla handling, kan icke undandraga sig att efterkomma anmaningen genom invändning att den skatteärendet gäller icke är skattskyldig, med mindre han verkligen förstår göra gällande, att ifrågavarande person icke skäligen kan antagas vara skattskyldig. Detta förhållande har kommit till uttryck däri, att som förutsättning för att beskattningsmyndigheten skall äga infordra uppgift m. m. det föreskrivits, att uppgiften skall vara erforderlig för skatts fastställande.

För att framtinga medverkan enligt denna paragraf få vitessanktioner tillgripas, såsom framgår av 13 §.

13 §.

Gällande rätt

Kontrollstyrelsen äger enligt författningarna i regel utsätta vite, då styrelsen förelägger någon att fullgöra vad som åligger honom enligt vederbörande författning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, dock icke i fall då föreläggande avser inbetalning av skatt (10 § VaruskF, 11 § PålsvruskF, 32 § FörsäljningsskF, 10 § FettesmulsionsaccisF, 13 och 15 §§ SmöravgiftsF, 13 och 15 §§ FettvaruavgiftsF, 15 § LäskedrycksskF, 27 § MotorfordonsomsskF, 37 § EnergiskF, 21 § BrännoljeskF och 21 § SpritdrycksF). Författningarna innehålla icke några bestämmelser om vites utdömande.

Har någon vägrat att lämna jordbruksnämnden eller dess ombud tillträde till lokal för verkställande av undersökning eller provtagning eller att på anfordran tillhandahålla handelsbok eller annan handling eller underlåtit att i föreskriven ordning avlämna deklaration eller uppgift, må nämnden förelägga honom lämpligt vite (19 § SpannmålsF, 13 § OljekraftfoderF, 13 § SlaktdjursF, 23 § FettF, 14 § PotatisF och 13 § MajsF). Enligt 10 § MjölkproduktF och 16 § FiskF föreligger vitesbefogenhet endast i de fall, då skattskyldig underlåter att tillhandahålla sina böcker, att lämna uppgifter om sin verksamhet och att avgiva deklaration. Länsstyrelse äger utdöma av jordbruksnämnden utsatt vite.

Författningarna sakna regler om vitesmaximum och vitesminimum.

De sakkunniga

De i gällande rätt förekommande vitesföreskrifterna äro mycket allmänt hållna och vidsträckta. Detta förhållande är ur rättssäkerhetssynpunkt ägnat att ingiva betänkligheter. I lagen bör fastmera noggrant preciseras, i vilka fall vitesföreläggande får begagnas.

Vid närmare överväganden i denna sak ha de sakkunniga, såsom redan anmärkts, funnit att, för att utredningsbefogenheterna i 8, 9, 11 och 12 §§ skola kunna utnyttjas effektivt, beskattningsmyndighets föreläggande enligt dessa paragrafer bör kunna förstärkas genom utsättande av vite. Så bör, såsom berörts i det föregående vid 4 §, kunna ske även vid infordrande av eller föreläggande om komplettering av deklaration. Däremot har anmaning till den skattskyldige enligt 10 § icke ansetts böra kunna förenas med vite. Icke heller för andra ändamål ha de sakkunniga funnit vite under utredningen hos beskattningsmyndigheten erforderligt. Förslaget innebär sålunda beträffande åtskilliga skatter en avsevärd begränsning i beskattningsmyndighetens nuvarande möjligheter att begagna vite.

Det förtjänar här anmärkas, att underlåtenhet att avgiva deklaration under vissa omständigheter straffbelagts i 67 §. Hinder möter emellertid icke mot att i situationer av denna art bruka såväl vitesföreläggande, vilket tar sikte på det föreliggande särskilda läget, som generellt verksamma straffregler.

Bestämmelserna om vite i denna paragraf ha utformats så, att de anknutits till stadgandena om de olika utredningsmöjligheterna. Hänvisningen till 4 § är så att förstå, att vite får föreläggas även vid tillämpning av föreskrifter, som med stöd av stadgande i nämnda lagrum meddelats i skatteförfattningarna.

Meningen är givetvis icke att såsom enligt RB vite skall schablonmässigt utsättas i varje föreläggande enligt de nämnda paragraferna. Så skall ske blott då beskattningsmyndigheten finner det påkallat.

I den föreslagna vitesbestämmelsen har intagits en föreskrift om hur vitets belopp skall beräknas, utformad med ledning av 9:8 RB. Sistnämnda lagrum innehåller såväl ett minimum som ett maximum för vites-

beloppen. Det förra har där satts till 5 kronor. Uppenbarligen kan ett vite, som bestämmes till ett så lågt belopp, icke fylla någon funktion. Ett lägsta belopp, som skulle ha någon mening, måste därför sättas åtskilligt högre. Emellertid finna de sakkunniga överflödigt att överhuvud belasta lagen med bestämmelser om lägsta vitesbeloppet. Däremot torde en högsta gräns för vite höra angivas i lagen. För taxeringsförfarandet gäller enligt 123 § TaxF en maximigräns av 5 000 kronor. Behovet av snabbt och kraftigt verkande viten är emellertid särskilt stort på förevarande beskattningsområde, varför de sakkunniga ansett maximibeloppet här lämpligen kunna fastställas till 10 000 kronor. Vid bestämmande av vitets storlek i det aktuella fallet skall hänsyn tagas till omständigheterna. En viktig sådan måste alltid vara storleken av den skatt varom är fråga i skatteärendet. Av betydelse är också vederbörandes ekonomiska förhållanden. Det får ankomma på beskattningsmyndigheten att i varje särskilt fall överväga frågan om vitesbeloppets storlek innan beslut därom fattas.

I och för sig resa sig vissa betänkligheter mot att låta en förvaltningsmyndighet i första instans själv utdöma ett försuttet vite. Anordningar av detta slag förekomma emellertid allt oftare i lagstiftningen. Starka praktiska skäl tala för en sådan ordning i förevarande fall, då fråga är om processuella viten. För de sakkunniga ha dessa synpunkter fått fälla avgörandet. Det föreslås därför, att beskattningsmyndigheten skall äga själv utdöma försuttna viten. Invändningarna mot denna anordning minska i styrka, då — såsom besvärssakkunniga jämväl föreslagit — själva vitesföreläggandet är överklagbart. Möjlighet finnes alltså att få frågan om vitet bort föreläggas prövat av högre instans, innan beskattningsmyndigheten tager ställning till frågan om dess utdömande. Även beslut om utdömande föreslås, såsom förut (s. 106) nämnts, skola få överklagas, i sista hand hos regeringsrätten (57 §).

14 §.

Gällande rätt

I vissa författningar stadgas, att kontrollstyrelsen må påkalla biträde av annan myndighet i och för utredningen av ett ärende. Bl. a. föreskrives, att kontrollstyrelsen äger påkalla biträde av polismyndighet för erhållande av upplysningar (13 § VaruskF, 14 § PälsvruskF, 36 § FörsäljningsskF, 13 § FettesmulsionsaccisF och 30 § MotorfordonsomsskF). Enligt 22 § BrännoljeskF åligger det vidare länsstyrelse, statistiska centralbyrån och polismyndighet att tillhandagå kontrollstyrelsen med upplysningar, som av kontrollstyrelsen kunna befinnas erforderliga för skattekontrollen. Någon motsvarighet till nu nämnda bestämmelser finnas icke i författningar angående skatter, som skola uppbäras av jordbruksnämnden. Att kontrollstyrelsen i praxis i vissa fall inhämtar yttrande från generaltullstyrelsen har redan berörts (se s. 45).

Bestämmelser om inhämtande av yttrande från enskild person, som besitter särskild sakkunskap, förekomma icke i författningarna. Beskattningsmyndigheterna torde dock äga vissa möjligheter i sådant avseende; till dels kunna de därvid hämta stöd i instruktionerna.

De sakkunniga

Sedan i föregående paragrafer beskattningsmyndighetens möjligheter behandlats att för utredningen inhämta upplysningar från den skattskyldige själv och från vissa särskilt angivna grupper av utomstående, skall i denna paragraf behovet av sakkunniguttalanden beaktas.

I viss omfattning kunna upplysningar av betydelse för skatteärendet erhållas från andra myndigheter, lokala eller centrala. Att dessa i stor utsträckning äro skyldiga att tillhandagå beskattningsmyndigheten med upplysningar, som kunna erfordras för utredningen i skatteärende, ävensom i vissa fall med mera expertbetonade yttranden följer av allmänna regler (se s. 83), stundom av speciella regler i instruktioner eller annorstädes. Bestämmelser härom synas icke påkallade i förevarande lag.

Däremot torde lagen böra innehålla bestämmelser om hur beskattningsmyndigheten skall förfara, då särskild fackkunskap kräves för bedömande av viss fråga och yttrande ej kan erhållas från myndighet, tjänsteman eller annan person, som är satt att tillhandagå med upplysningar i det aktuella spörsmålet. Det bör erinras om att myndigheternas plikt att bistå varandra icke kan vara obegränsad. I denna kan t. ex. regelmässigt icke anses ingå skyldighet att utan vidare föranstalta om större specialundersökningar. Ibland är över huvud ingen myndighet tänkbar som upplysningskälla. Regler i ämnet föreslås skola intagas i förevarande paragraf; de ha utformats med 40: 1 och 2 RB som närmaste förebild.

Besvärssakkunniga föreslå sålunda, att i det nyss angivna läget, då myndighets bistånd icke är tillfyllest, beskattningsmyndigheten må uppdraga åt viss person att såsom sakkunnig avgiva yttrande. I lagförslaget ha upptagits vissa allmänna krav på sakkunnigs kvalifikationer ävensom en allmän jävsregel. Självfallet bör myndigheten icke anlita annan sakkunnig än sådan, som kan antagas intaga en fullt opartisk ställning i den aktuella tvisten.

Det torde regelmässigt vara lämpligt att skattskyldig lämnas tillfälle yttra sig, innan sakkunnig utses. Skattskyldig kan ha invändningar mot att utomstående person beredes tillfälle taga del av hans tillverkningsmetoder eller av andra förhållanden, som han betraktar såsom sina affärshemligheter. Han kan sålunda stundom väntas motsätta sig att sakkunnig överhuvud utses eller ha vägande synpunkter att anföra beträffande valet av sakkunnig.

I anledning av att kontrollstyrelsen enligt rådande praxis för närvarande i viss utsträckning plägar införskaffa yttrande från generaltullstyrelsen, t. ex.

beträffande frågor om varors klassificering, vilja besvärssakkunniga framhålla, att en sådan ordning givetvis icke kan upprätthållas, om generaltullstyrelsen blir besvärinstans i förhållande till kontrollstyrelsen. Behovet av sakkunniga yttranden torde i sådant fall få tillgodoses på så sätt, att yttrande införskaffas — i stället för från generaltullstyrelsen — från tullverkets laboratorium eller från annan sakkunnig befattningshavare hos tullverket, vilken icke deltagit i besvärsmålets prövning.

Särskilda föreskrifter ha efter förebild av reglerna i 40 : 17 RB uppställts angående ersättning till sakkunnig. Då inhämtandet av yttrande från sakkunnig ingår som ett led i beskattningsmyndighetens utredningsverksamhet, bör ersättningen till denne gäldas av allmänna medel.

15 §.

I praktiken torde en avsevärd del av utredningsmaterialet i ett skatteärende inflyta till beskattningsmyndigheten i annan form än skriftligen. Betydelsefullt material kan framkomma exempelvis vid granskningar hos den skattskyldige eller hos utomstående tredje man. Upplysningar inhämtas vidare i stor utsträckning muntligen — vanligen per telefon — från andra myndigheter, från den skattskyldige och från enskilda. Det förekommer också i skatteärende, att den skattskyldige eller andra spontant lämna beskattningsmyndigheten muntliga upplysningar. Uppgifter kunna stundom också tillföras skatteärende från exempelvis beskattningsmyndighetens arkiv eller från handlingarna i andra löpande eller avslutade ärenden hos myndigheten. Mot dessa förfaringssätt finnes enligt de sakkunnigas mening i och för sig icke något att erinra. De äro praktiska och naturliga.

Av vikt är emellertid att det material, som på dessa eller andra liknande vägar kommer beskattningsmyndigheten till handa, icke bevaras blott i minnet hos en eller flera av myndighetens befattningshavare. Stor risk för förvanskning av utredningsmaterialet uppkommer redan på grund av det mänskliga minnets bristfällighet. Framför allt kunna emellertid muntliga utredningsformer, då icke omedelbarhet och koncentration tillämpas i förfarandet, medföra den väsentliga nackdelen, att hela det material, på vilket ärendet avgöres, icke blir tillgängligt för andra än den beslutande, icke ens för parter eller överinstanser.

Det är sålunda angeläget, att den skattskyldige kan få kännedom om hela det för utredningen relevanta material, som föreligger i hans skatteärende (se 17 §). Likaså bör utredningsmaterialet finnas bevarat för framtida bruk, bl. a. för den händelse besvär anföras. För att tillgodose dessa önskemål föreslå de sakkunniga en allmän uppteckningsplikt beträffande vad som framkommit vid utredning företagen enligt 9 eller 12 §. Härjämte förordas — för övrigt i anslutning till ett av justitieombudsmannen år 1947 gjort uttalande (första lagutskottets utl. 1948: 1 s. 6) — att i denna paragraf ett stadgande intages om att uppgift, som annorledes än skriftligen tillföres

beskattningsärende, skall upptecknas för att kunna vinna beaktande vid ärendets avgörande (se även ovan s. 83). Att s. k. notoriskt faktum, »omständighet, som är allmänt veterlig» (35 : 2 RB), icke behöver upptecknas är självfallet.

Uppteckningsskyldigheten kan fullgöras på olika sätt. Rörande granskning bör skriftlig redogörelse uppsättas. Till denna kan fogas avskrifter av relevanta handlingar, som framkommit vid granskningen. I andra fall kan uppteckningen lämpligen göras på ett särskilt papper, som bilägges akten. Mången gång torde det vara tillfyllest att anteckning göres på en redan förefintlig handling i ärendet. Uppteckning bör ange källa eller ursprung till meddelandet och dagen för dess mottagande samt bör signeras av den, som mottagit meddelandet och verkställt anteckningen. Vid uppteckning bör icke begagnas blyerts; den bör verkställas med bläck eller på annat beständigt sätt.

16 och 17 §§.

Att den skattskyldige får del av och tillfälle att yttra sig över vad som framkommer under utredningen i hans skatteärende är av grundläggande betydelse ur rättssäkerhetssynpunkt samt för säkerställande av tillförlitlig utredning. Kommunikation med den skattskyldige bör därför ske i fråga om varje handling, vars innehåll är av betydelse för det slutliga beslutet (se s. 83). Allmänna bestämmelser härom ha upptagits i 17 §. Avsteg från kommunikationsregeln kunna tänkas komma i fråga på grund av gällande sekretesslagstiftning. Beträffande dessa spörsmål torde vad som anföres nedan vid 44 § rörande handlingar i besvärsmål äga motsvarande tillämpning i förfarandet hos beskattningsmyndigheten.

Kommunikationskravet kan tillgodoses på olika sätt. I 16 § ha de sakkunniga utformat en särskild ordning för detta ändamål, som närmast är en utbyggnad av den praxis kontrollstyrelsen för närvarande tillämpar i vissa fall (s. 45). Det bör framhållas att den redogörelse, varom nämnda paragraf handlar, får en särskild betydelse med hänsyn till att i skatteärenden i första instans den skattskyldige saknar motpart och därför icke genom yrkande från motsidan får meddelande om de krav, som det allmänna riktar mot honom. Redogörelsen skall nämligen innehålla — förutom upplysning om vad vid utredningen framkommit — förslag till beslut och kan därför betraktas som ett surrogat för sådant yrkande, som därest tvåpartssystemet tillämpats hos beskattningsmyndigheten skulle ha framställts av det allmännas företrädare såsom den skattskyldiges motpart.

Enligt bestämmelserna i 16 § skall skriftlig redogörelse för vad vid utredningen framkommit upprättas i alla de fall, då anledning yppas att i det slutliga beslutet fastställa skatten annorledes än i överensstämmelse med deklaration eller med preliminärt beslut. Redogörelsen skall innefatta allt relevant material, oavsett hur detta införskaffats. Sålunda böra icke endast vid granskning erhållna upplysningar utan även på annat sätt inhämtade

uppgifter medtagas. Redogörelsen skall emellertid som nämnts därutöver innehålla en värdering av utredningsmaterialet, d. v. s. ett bedömande av vad som anses bevisat, samt tillika angiva storleken av den skatt, som ifrågasättes skola utgå, och grunden för dess beräkning, d. v. s. i realiteten innehålla förslag till beslut i ärendet. Redogörelsen skall sålunda giva en sammanfattning av utredningsmaterialet samt en klar bild över hur ärendet ligger till.

I lagförslaget har icke angivits vem som skall upprätta redogörelsen utan endast att dess utarbetande skall ske inom beskattningsmyndigheten. Föreligger icke annan utredning än den som framkommit vid granskning hos den skattskyldige, torde det i allmänhet ligga närmast till hands, att den som utfört granskningen också upprättar redogörelsen. Har åter utredningen företagits hos beskattningsmyndigheten, torde det vanligen bliva föredraganden, som upprättar redogörelsen.

Såsom nyss angivits återfinnes den egentliga kommunikationsregeln i 17 §.

I de fall, då redogörelse upprättas, sker kommunikation av utredningsmaterialet enklast med tillhjälp av detta aktstycke. I övriga fall får materialet delgivas den skattskyldige i vanlig ordning. Av särskild vikt för honom är att få del av sådana handlingar som provanalysbesked, sakkunnigutlåtanden, uppteckningar av muntliga upplysningar etc. Om handlingen upprättas hos myndigheten eller inkommit utifrån är i detta sammanhang likgiltigt. För den händelse i ärende, där redogörelse upprättats, sedermera ytterligare handlingar av betydelse inkomma, måste de delgivas särskilt.

Reglerna i 17 § taga emellertid icke sikte allenast på delgivning. Deras egentliga innebörd är att den skattskyldige skall beredas tillfälle att yttra sig över de mottagna handlingarna. Därav följer, att han skall erhålla skäligt rådrum för att avgiva sitt yttrande.

Jämte det att den skattskyldige blir satt i tillfälle att framföra sina synpunkter på det utredningsmaterial, som beskattningsmyndigheten insamlat från olika håll, måste självfallet beaktas, att den skattskyldige stundom kan spontant önska att klarlägga sin ställning eller att inkomma med nya bevis till stöd för sin ståndpunkt. Han kan exempelvis, först sedan han redan avgivit yttrande, ha erhållit ytterligare upplysningar av betydelse eller på ett sent stadium ha vunnit kännedom om sådana omständigheter och bevis, som tidigare varit obekanta för honom. Inom förvaltningsförfarandet bör det stå part fritt att vidare utveckla sin talan och förebringa den bevisning, han önskar. Besvärssakkunniga föreslå därför införande i 17 § av en allmän föreskrift om skattskyldigs rätt att utveckla sin talan och förebringa bevisning.

Givetvis ligger det ytterst i beskattningsmyndighetens hand att avgöra när utredningen i ärendet skall avslutas. Söker den skattskyldige begagna

sig av sin möjlighet att inkomma med nytt material i syfte att förhålla ärendet, är det beskattningsmyndigheten obetaget att avgöra detta i befintligt skick.

18 §.

När utredningen i skatteärendet är slutförd, skall slutligt beslut fattas i detta. Förevarande paragraf innehåller närmare regler om sådant beslut. De allmänna grundsatser, som tillämpats vid dessas utformning, ha utvecklats i det föregående (se s. 84). Här skall blott erinras om det som är konstitutivt för den av besvärssakkunniga föreslagna ordningen, nämligen att ett slutligt beslut skall i varje skatteärende meddelas inom beslutsfristen, oavsett om skatt anses skola utgå eller ej, oavsett om avvikelse finnes böra ske från den skattskyldiges deklaration eller ej och oavsett om preliminärt beslut meddelats tidigare i ärendet eller ej. Sedan slutligt beslut meddelats i ett skatteärende, få skattekrav avseende den ifrågavarande beskattningsperioden icke vidare aktualiseras gentemot den skattskyldige annorledes än genom besvär över beskattningsmyndighetens beslut eller, i den mån förutsättningar därför förefinnas, genom efterbeskattning (19 §) eller genom själv rättelse (20 §).

Den tid, inom vilken beskattningsmyndigheten skall ha fattat det slutliga beslutet i ärendet — 1 1/2 år — föreslås, som nämnts, skola räknas från vederbörande beskattningsperiods utgång. En annan möjlighet, som de sakkunniga övertvägt, vore att låta fristen löpa från den dag, då deklarationen senast skulle ha varit avgiven. Då denna tidpunkt emellertid varierar beträffande olika skatter och då dessutom beskattningsmyndigheten i vissa fall har möjlighet att själv bestämma, när deklarationen skall avlämnas, skulle lätt osäkerhet i de enskilda fallen uppkomma i fråga om fristens beräkning. Av dessa skäl ha de sakkunniga icke ansett sig kunna förorda sistnämnda alternativ.

Då här föreskrives att beslut skall ha meddelats inom beslutsfristen, är denna regel så att förstå, att inom denna tid beskattningsmyndighetens beslut skall vara tillgängligt. Det är sålunda icke tillfyllest att myndigheten fattat beslutet men ej har det klart att expedieras.

Beslutet skall innehålla beskattningsmyndighetens slutliga avgörande huruvida skatt skall utgå eller ej. I förra fallet har beskattningsmyndigheten att i beslutet fastställa skattens belopp. Närmare regler om beslutets innehåll meddelas i 21 §.

Slutligt beslut skall skriftligen delgivas den skattskyldige och allmänt ombud. Från denna regel har undantag ej gjorts ens för sådana beslut som innebära, att skatten fastställs i enlighet med deklarationen. Expedition för delgivning måste sålunda upprättas i varje ärende. Denna skyldighet torde dock bliva föga betungande för beskattningsmyndigheten, om blan-

ketter användas. Beslut avseende flera beskattningsperioder böra kunna upptagas i en och samma expedition. Stundom torde beslutet på sätt nu sker (se s. 45) kunna komma att fattas i samband med granskning hos den skattskyldige, därest granskningsmannen äger besluta å beskattningsmyndighetens vägnar. Det kan då uppsättas omedelbart på platsen genom ifyllande av en blankett och omedelbart delgivas den skattskyldige. Delgivningen måste ske i former, som garantera att beskattningsmyndigheten erhåller tillförlitlig bevisning om delgivningsdagen.

Beskattningsmyndigheten är icke pliktig vidtaga delgivningsåtgärder beträffande sådan klagoberättigad, som omförmåles i 35 § andra stycket.

Av den ordning, de sakkunniga föreslå för beslutsfattande, följer att, om beskattningsmyndigheten underlåter att meddela slutligt beslut i ett skatteärende före beslutsfristens utgång, det allmännas skatteanspråk för denna period förfaller, för den händelse icke förutsättningar för efterbeskattning skulle föreligga.

19 §.

Denna paragraf innehåller bestämmelser om efterbeskattning. I den allmänna motiveringen (s. 92) har institutet närmare beskrivits, sådant det framträder enligt de sakkunnigas förslag.

Efterbeskattning *innan beslutsfristen gått till ända* kommer ifråga endast om slutligt beslut meddelats om skatten före fristens utgång. De sakkunniga ha i lagförslaget beskrivit de förfaranden från den skattskyldiges sida, som kunna föranleda dylik efterbeskattning, sålunda: underlåtenhet att avgiva deklaration, underlåtenhet att rätteligen fullgöra åligganden enligt 8 eller 9 § samt lämnande av oriktig uppgift i skatteärendet. Det är här fråga om objektivt konstaterbara brister i den skattskyldiges bidrag till utredningen. Då den skattskyldige från början har att räkna med att slutligt besked om skatten icke med säkerhet kan erhållas förrän i beslutsfristens slutskede, har det syntts de sakkunniga icke vara orimligt att efterbeskattning under fristen kan företagas på grund av brister i utredningsmaterialet, till vilka den skattskyldige är orsak, även om någon försummelse eller något subjektivt fel icke kan läggas honom till last. Är en av den skattskyldige lämnad uppgift objektivt oriktig, kan sålunda efterbeskattning under denna tid komma i fråga, oaktat den skattskyldige trott den vara riktig. Efterbeskattning är dock utesluten, om beskattningsmyndigheten på redan vid avgörandet förhandenvarande material kunnat åvägabrunga ett riktigt beslut.

Då den skattskyldige *efter fristens utgång* bör kunna känna trygghet, har som villkor för efterbeskattning i detta läge utöver de krav, som angivits ovan för efterbeskattning före fristens utgång, uppställts krav på att den skattskyldige haft uppsåt att undandraga skatt eller förfarit grovt oaktsamt. Att här närmare angiva olika tänkbara fall av grov oaktsamhet skulle föra för långt. Viss ledning kan hämtas från skattestraffrättens praxis. Ofta torde

det bliva fråga om situationer, då anledning finnes att antaga, att den skattskyldige haft uppsåt att undandraga skatt, men detta icke kan till fullo bevisas.

Av vikt är att slå fast, att kausalitet måste råda mellan den brist i utredningen, vartill den skattskyldige varit upphov, och det förhållandet att skatt ej fastställts eller fastställts till för lågt belopp. Vid efterbeskattning får sålunda icke annan skatt tillkomma än den, som på grund av den angivna bristen i den skattskyldiges beteende icke fastställts. Skulle tidigare förbisedda felaktigheter upptäckas vid den förnyade utredning, som företages i efterbeskattningsärendet, kunna de icke föranleda efterbeskattning.

Som förut nämnts bör efterbeskattning icke kunna företagas senare än fem år efter den ifrågavarande beskattningsperiodens utgång. Efterbeskattning förutsättes skola ske på initiativ av beskattningsmyndigheten själv. Allmänt ombud skall sålunda icke äga framställa något yrkande om efterbeskattning men bör givetvis vara oförhindrad att fästa myndighetens uppmärksamhet på fall, där efterbeskattning kan ifrågasättas. Har beskattningsmyndigheten icke meddelat något beslut om efterbeskattning inom femårsfristen, kan emellertid allmänt ombud varken i besvärsväg eller annorledes framställa några krav. I 115 § TaxF stadgas att, om skattskyldig avlidit, eftertaxering icke må åsättas hans dödsbo, med mindre fråga därom prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering. Någon motsvarighet till den begränsning, som denna regel innebär, ha besvärssakkunniga icke ansett sig böra föreslå på förevarande beskattningsområde med hänsyn till att efterbeskattningsmöjligheten här tager sikte blott på fall av kvalificerad försummelse från den skattskyldiges sida.

Uppkommer fråga om efterbeskattning, skola i sådant ärende de allmänna reglerna om förfarandet i första instans, d. v. s. bestämmelserna 8—17 §§, brukas i tillämpliga delar. De utredningsåtgärder, som stå till förfogande i det ordinära beskattningsförfarandet, böra vid behov kunna tillgripas även i efterbeskattningsärende. En hänvisning till vad förut stadgats i detta kapitel om utredning har under sådana omständigheter föreslagits skola ingå i 19 §.

Genom beslut om efterbeskattning göres ej ändring i ett eventuellt tidigare meddelat slutligt beslut. Efterbeskattningsbeslutet innebär allenast att den skatt, som tillkommer utöver vad tidigare kan ha beslutats, fastställles.

Då beslut om efterbeskattning avses skola kunna överklagas såväl av den skattskyldige som av allmänt ombud, bör det delgivas dem båda.

Fråga om efterbeskattning kan uppkomma, medan det slutliga beslutet i skatteärendet efter besvär är föremål för prövning i högre instans. Beskattningsmyndigheten har då att underrätta besvärsmyndigheten om att fråga om efterbeskattning uppkommit, så att denna på sätt i 47 § stadgas kan avvakta beskattningsmyndighetens beslut.

20 §.

Såsom framgår av den allmänna motiveringen (s. 91), är det avsett att vad där kallas själv rättelse i inskränkt mening i stort sett får begagnas blott för korrigerings av sådana uppenbara fel, som framgå av själva beslutet, t. ex. för att rätta skrivfel eller räknefel vid beslutets avfattande. Där emot kan själv rättelse icke användas exempelvis för att rätta räknefel, som uppkommit i utredningsmaterialet men icke synas i själva beslutet. Har skattskyldig räknat fel i sin deklaration och beskattningsmyndigheten utan att upptäcka detta fastställt skatten i överensstämmelse med deklarationen — utan att felet framgår av beslutet — kan sålunda själv rättelse enligt förevarande paragraf icke äga rum, utan ändring i beslutet får sökas i annan ordning, genom besvär eller, om besvärstiden utgått, genom resning. Om åter i beslutet ingår t. ex. en promemoria innehållande räknefel, som inverkat vid skattebeloppets fastställande, synes den här föreslagna själv rättelsemöjligheten kunna utnyttjas.

Beskattningsmyndigheten bör kunna besluta om rättelse självmant eller i anledning av påpekande av den skattskyldige eller av allmänt ombud. Uppkommer fråga om rättelse, skall skattskyldig beredas tillfälle att yttra sig, innan beslut meddelas. Någon vidlyftig utredning torde icke ifrågakomma i själv rättelseärenden.

Det bör understrykas, att det här ej är fråga om något rättsmedel, som står den skattskyldige till buds. Det tillkommer beskattningsmyndigheten att avgöra, huruvida frågan om rättelse över huvud skall upptagas till behandling. Upptäcker den skattskyldige någon felaktighet, måste han för att vara säkrad vid sin rätt anföra besvär. Synes felet honom uppenbart, är det dock naturligt att han i första hand vänder sig till beskattningsmyndigheten och efterhör, om den är villig att besluta om rättelse. Ställer sig denna avvisande härtill, står besvärsvägen öppen för honom.

Liksom i fråga om efterbeskattning bör beskattningsmyndigheten, därest besvär anförts över det beslut, som ifrågasättes skola rättas, underrätta besvärsmyndigheten om sitt ställningstagande.

Avslutningsvis må erinras om att ett själv rättelseinstitut av likartad typ numera införts även i taxeringsförfarandet beträffande prövningsnämnds beslut (91 § TaxF).

21 §.

Jämte det att beskattningsmyndigheten fattar preliminära och slutliga beslut om skatt samt beslut om efterbeskattning och själv rättelse, har den även att meddela andra beslut (beslut under utredningen och beslut om vites utdömande). Såsom redan nämnts (s. 106) föreslå de sakkunniga, att alla dessa beskattningsmyndighetens beslut skola vara överklagbara (se vidare vid 34 §). Reglerna om besluts utformning böra gestaltas med hänsyn härtill.

Allmänna regler om motivering av beslut och om besvärshänvisning ha upptagits i lagen. Härvidlag finnes måhända anledning att göra åtskillnad mellan beslut, som endast i undantagsfall kunna väntas komma att överklagas, t. ex. beslut om utredningsåtgärd eller beslut om självrättelse, och mera betydelsefulla beslut, beträffande vilka erfarenhetsmässigt besvär i viss utsträckning brukas anföras. De sakkunniga ha emellertid funnit lämpligt att i stället på visst sätt knyta an till de allmänna bestämmelser om beslut, som de ha för avsikt att senare framlägga (se SOU 1955: 19 s. 94—95). I enlighet härmed föreslås, att beslut skall innehålla de skäl, på vilka avgörandet grundas, i den mån det icke befinnes obehövt. Vad angår besvärshänvisning ställas kraven högre. Endast därest det finnes uppenbarligen obehövt att förse beslut med besvärshänvisning, bör detta kunna underlåtas.

Motivering bör i anslutning till vad nu anförts regelmässigt intagas i t. ex. preliminärt beslut om skatt, beslut om utdömande av vite, slutligt beslut om skatt samt beslut om efterbeskattning och om självrättelse. Kravet på motivering kan ofta tillgodoses på ganska enkelt sätt, t. ex. genom hänvisning till någon i skatteärendet redan förefintlig handling såsom deklaration eller sådan redogörelse, som avses i 16 §. I stor utsträckning lära blanketter, upptagande standardmotiveringar, kunna användas. Stundom måste dock beskattningsmyndigheten avfatta en särskild motivering.

Flertalet beslut under förfarandet torde framstå såsom rena rutinåtgärder, vilka icke kräva särskild motivering. Emellertid är dock så icke alltid fallet. I åtskilliga lägen torde det vara naturligt att beslut om utredningsåtgärd närmare motiveras, t. ex. om utomstående tredje man i ett tveksamt fall mot sin vilja åläggas underkasta sig granskning enligt 12 §.

I sitt betänkande om administrativt rättsskydd ha besvärssakkunniga understrukit betydelsen av att det klart bestämmes vad en besvärshänvisning skall innehålla (SOU 1955: 19 s. 95). I enlighet härmed föreslås nu att uttryckliga föreskrifter i ämnet skola intagas i förevarande paragraf. Besvärshänvisning tänkes sålunda skola innehålla uppgifter om besvärsmyndigheten, om namn och adress på den myndighet, till vilken besvärslagan skall ingivas, samt om besvärstiden. Besvärshänvisning torde kunna tryckas på sådana blanketter, som förutsättas skola komma till användning vid avfattande och expediering av beslut. Kravet att beslut skall förse med besvärshänvisning bör under sådana omständigheter icke betunga beslutsmyndigheten i alltför hög grad.

Det kan härutöver vara önskvärt att i beslutet intages en erinran om att det länder till omedelbar efterrättelse (se 22 §). Någon föreskrift härom har dock icke ansetts behövt.

Det kan anmärkas, att bestämmelserna i denna paragraf icke avse beslut angående uppbörd och återbetalning av skatt. I viss utsträckning torde de dock kunna vinna analog tillämpning även beträffande dessa.

22 §.

I lagförslaget torde böra närmare uppmärksammas i vilken utsträckning de beslut, om vilka är fråga i förevarande kapitel av lagförslaget, skola lända till omedelbar efterrättelse.

Såsom tidigare framhållits (s. 115) böra alla beskattningsmyndighetens beslut om skatt lända till omedelbar efterrättelse. I den mån beslutet innebär att ändring göres, böra sålunda genast åtgärder vidtagas i syfte att få in skatt eller betala tillbaka erlagt skattebelopp. Härom stadgas närmare i 3 kap.

Att även beslut under utredningen böra lända till omedelbar efterrättelse är tydligt. Skattskyldig bör t. ex. icke kunna uppehålla utredningen genom att överklaga ett honom meddelat vitesföreläggande. Detta måste kunna läggas till grund för beslut om utdömmande av vitet, oaktat föreläggandet ej vunnit laga kraft. Något undantag kan icke göras för förelägganden som riktas mot tredje man.

Från huvudregeln om att beslut ländes till omedelbar efterrättelse föreslås undantag allenast för beslut om utdömmande av vite. Beträffande dylikt beslut bör i enlighet med vad som allmänligen gäller stadgas, att det icke får verkställas förrän det vunnit laga kraft.

Den möjlighet, som lagförslaget erbjuder den skattskyldige eller annan att värna sina intressen, är att överklaga beslutet samt yrka inhibition (45 §). Vad angår beslut om skatt, som innebär skyldighet att omedelbart utbetala skatt, finns dock även den möjligheten, att den skattskyldige begär anstånd med skattens erläggande (26 §). Vad angår vitesbeslut förtjänar särskilt framhållas, att skattskyldig eller annan, som överklagat vitesföreläggande, bör överklaga även ett på föreläggandet stött beslut att utdöma vitet, som möjligen meddelas innan besvären beträffande föreläggandet slutligen prövats. Eljest kan han riskera att få erlægga vitet, trots att föreläggandet upphäves.

De närmare reglerna om på vad sätt beslut om skatt skola verkställas återfinnas som nämnts i kap. 3 om erläggande och återbetalning av skatt. En hänvisning till dessa stadganden har upptagits i förevarande paragraf.

23 §.

Gällande rätt

I 9 § OmsskF fanns en föreskrift, att hos länsstyrelse register över de skattskyldiga skulle upprättas. I detta skulle anteckning göras om inbetalda skattebelopp, om åtgärder vidtagna i beskattningsärenden samt om de förhållanden i övrigt som funnes vara av betydelse för kontroll å skattens behöriga utgörande. Sådana register för kontrollstyrelsen redan nu med avseende å de skatter, som den handhar (se s. 44).

De sakkunniga

Det torde regelmässigt av praktiska skäl vara nödvändigt för beskattningsmyndigheten att föra register över de skattskyldiga. Besvärssakkunniga föreslå därför införande av en allmän regel härom i lagen. Skulle på något särskilt beskattningsområde svårighet att föra register föreligga, torde förevarande paragraf få undantagas, då lagen ges tillämplighet för skattens del.

I registret bör antecknas allt som förekommit angående skattskyldighetens fullgörande, d. v. s. i huvudsak alla händelser, som inträffa från det den skattskyldige anmäler sin verksamhet till dess skatten slutligen fastställs sista gången. Anteckningarna böra göras på ett sådant sätt, att översikt kan vinnas över varje ärendes handläggning. Av registret bör alltså kunna utläsas tidpunkterna när anmälan gjorts samt när deklaration inkommit och skatt erlagts, senare inbetalningar och återbetalningar av skatt, de åtgärder beskattningsmyndigheten företagit i utredningshänseende, tiden för olika besluts meddelande, deras innehåll o. s. v. Lämpligen bör även anteckning göras i registret om händelser under den till beskattningsmyndigheten förlagda förberedelsen i besvärsmål (se 39 och 40 §§) ävensom om utslag och viktigare beslut i besvärsmål.

De sakkunniga utgå från att närmare föreskrifter om register samt om dettas uppställning och förande kunna meddelas i annan ordning.

Skatt som utgår vid införsel till eller utförsel från riket

24 §.

Angående förfarandet i första instans vid fastställande av tull och annan skatt, som utgår vid införsel till eller utförsel från riket, finnas för närvarande detaljerade föreskrifter i TullSt m. fl. författningar. Avsikten är, såsom förut (s. 72) framhållits, att dessa förfaranderegler skola tillsvidare bibehållas.

Kap. 3. Om erläggande och återbetalning av skatt

Skatt som utgår i samband med verksamhet driven inom riket

25 §.

Gällande rätt

Beträffande de skatter, som uppbäras av kontrollstyrelsen, åligger det, som ovan (s. 132) nämnts, skattskyldig att i deklaration, som avgives, uträkna den skatt, som belöper på de deklarerade beskattningsbara myckenheterna. Den sålunda beräknade skatten skall i regel *erläggas*

samtidigt med att deklarationen avgives genom insättning på kontrollstyrelsens postgirokonto eller å statsverkets checkräkning i riksbanken för kontrollstyrelsens räkning (7 § 1 mom. VaruskF, 7 § 1 mom. PålsvruskF, 22 § FörsäljningsskF, 8 § 1 mom. FettesmulsionsaccisF, 7 § SmöravgiftsF, 7 § FettvaruavgiftsF, 7 § 2 mom. LäskedrycksskF, 3 § 3 mom. och 4 § 4 mom. BensinskF, 16 § BrännoljeskF, 17 § MotorfordonsomsskF, 26 § EnergiskF och 13 § SpritdrycksF). Allenast ett undantag finnes från regeln att skatt skall inbetalas samtidigt med deklarationens avgivande, nämligen 18 § 2 mom. MaltdrycksF, vari föreskrives, att skatten skall inbetalas å femtonde dagen i varje månad, medan deklaration skall avgivas å åttonde dagen.

Enligt 3 § 3 mom. BensinskF äger kontrollstyrelsen under vissa förutsättningar medgiva, att med inbetalning av skatten må *anstå* högst fem månader från utgången av det kvartal, varunder bensinen utlämnats, och enligt 13 § SpritdrycksF må kontrollstyrelsen, när särskilda skäl därtill äro, medgiva anstånd med utskänkningsskattens erläggande.

I 26 § EnergiskF stadgas att, om deklaration icke insändes inom föreskriven tid, senast vid nämnda tidpunkt preliminär skatt skall erläggas, svarande mot det högsta skattebelopp, som upplupit under någon redovisningsperiod inom senast förflutna tolv kalendermånader, eller det lägre belopp, kontrollstyrelsen bestämmer.

Författningarna på j o r d b r u k s n ä m n d e n s område stadga i fråga om betalning av prisregleringsavgift i regel endast att avgiften skall inbetalas till jordbruksnämnden i den ordning nämnden bestämmer. Uppbördens av utjämningsavgift skall under kontroll av jordbruksnämnden omhändervhas av Svenska mejeriernas riksförening u. p. a. Av jordbruksnämnden meddelade bestämmelser om inbetalning av avgift äro föga enhetliga. Vissa avgifter, t. ex. förmalningsavgiften och avgiften på oljekraftfoder, skola inbetalas samtidigt med eller i nära anslutning till deklarations avgivande (statens jordbruksnämnds cirkulär 1954: 49 p. 14 samt 1954: 43 p. 4 och 8). Inbetalningen av andra avgifter åter är helt oberoende av tidpunkten för deklarations avgivande. Avgifterna skola i regel inbetalas genom insättning å något jordbruksnämndens postgirokonto.

De sakkunniga

Den för närvarande beträffande de av kontrollstyrelsen handhavda skatterna gällande principen om skatts erläggande i samband med deklarations avgivande torde böra lagfästas. De sakkunniga ha förutsatt, att principen skall kunna tillämpas över hela linjen. Skulle den icke passa för någon skatt, t. ex. på jordbruksnämndens område, får undantag i tillämpningsförrordnandet göras för förevarande paragraf och särbestämmelser intagas i skatteförfattningen. Specialregeln beträffande maltdrycksskatt torde dock knappast behöva bibehållas.

Möjlighet att erhålla anstånd med skatts erläggande måste rimligen finnas. Den bör emellertid icke få begagnas annat än då synnerliga skäl föreligga. En restriktiv tillämpning är på denna punkt angelägen, om beskattningsförfarandets effektivitet skall kunna upprätthållas. Normalt bör anstånd beviljas blott i de fall, då den skattskyldige ej själv ännu uppburit den skatt, han har att erlægga, av den, som skatten i sista hand skall drabba.

Besvärssakkunniga ha förutsatt, att beskattningsmyndigheten även skall vara uppbördsmyndighet och att sålunda skatten skall inbetalas till denna. Närmare föreskrifter om inbetalningssätt o. d. böra dock icke betunga lagtexten. Regler avseende postgirokonti o. d. bör beskattningsmyndigheten lämpligen själv kunna utfärda.

26 §.

Gällande rätt

Fastställes skatt genom särskilt beslut att utgå med högre belopp än det som erlagts på grundval av i deklaration verkställda beräkningar omedelbart i samband med dennas insändande, ankommer det å beskattningsmyndigheten att bestämma den tid, inom vilken skatten skall erläggas. Vissa författningar innehålla uttryckliga bestämmelser härom (7 § 1 mom. VaruskF, 7 § 1 mom. PälsvruskF, 22 § FörsäljningsskF, 8 § 1 mom. FettesmulsionsaccisF, 19 § 2 mom. MaltdrycksF, 8 § 2 mom. LäskedrycksskF, 17 § MotorfordonsomsskF, 29 § EnergiskF, 16 § BrännoljeskF och 13 § SpritdrycksF).

För den händelse skatten icke erlägges i rätt tid, kan den uttagas omedelbart genom utmätning, såsom framgår av vid 27 § anförda bestämmelser.

Enligt KK den 19 juni 1942, nr 531, med vissa bestämmelser rörande uppbörd av accis eller skatt, som skall inbetalas till kontrollstyrelsen, m. m., har den skattskyldige att vid indrivning av skatt, vars uppbörd tillkommer kontrollstyrelsen, erlægga avgift beräknad, när det oguldna beloppet ej överstiger 5 000 kronor, efter 6 öre för varje full krona därav samt eljest efter 6 procent om året å beloppet från den dag, då detsamma senast skulle ha erlagts, till dess betalning sker. I sistnämnda fall skall avgift dock ej erläggas med mindre belopp än 300 kronor. Avgiften kan förutom vid indrivning genom utmätningsman utgå även i samband med annan försenad inbetalning av oguldna skattebelopp, i den mån kontrollstyrelsen förordnar därom. I dessa senare fall har avgiften närmast karaktär av en moraränta.

Regler om indrivningsavgift och räntepåföring saknas på de beskattningsområden, som handhavas av jordbruksnämnden.

De sakkunniga

Beslut om skatt böra, såsom redan framhållits, lända till omedelbar efter rättelse. Därmed får icke anstå, tills lagakraftvunnet avgörande föreligger. I förevarande paragraf upptagas de i detta läge erforderliga bestämmelserna, i den mån de avse fall, då skatten fastställes att utgå med högre belopp än

enligt deklARATIONEN eller enligt närmast föregående beslut, om ett sådant föreligger.

Bestämmelserna i paragrafen ha avseende såväl å beslut av beskattningsmyndigheten som av besvärmyndighet, förutsatt att beslutet innebär en höjning av skatten i förhållande till vad närmast förut gällt. Hit hör sålunda även beslut som innebär, att skatt skall utgå i ett skatteärende, där tidigare skatt icke erlagts eller inbetald skatt återbetalats. En rad olika kombinationer äro tänkbara i den serie av beslut, som kan följa på deklARATIONEN (preliminärt beslut, slutligt beslut, efterbeskattning, självrättelse, utslag i besvärsmål; se 6, 18, 19, 20 och 46 §§). Åtgärd för uppbörd eller återbetalning av skatt skall, såsom nyss nämnts, vidtagas successivt beträffande varje sådant beslut.

Närmare bestämmelser äro behöfliga med avseende å tidpunkten när inbetalning skall ske trots att beslut om skatt avses skola lända till omedelbar efterrättelse. Sedan beslut fattats, måste nämligen den skattskyldige först erhålla del av detta och därefter rimligen åtnjuta någon kortare frist för beloppets erläggande. Besvärssakkunniga föreslå, att den nu ifrågavarande tidpunkten får bestämmas särskilt i varje fall för sig. Ränta bör då börja löpa från den dag då beloppet senast skolat inbetalas.

Enär beskattningsmyndighet skall vara uppbördsmyndighet, hos vilken all inbetalning av skatt är koncentrerad — även i de fall då besvärmyndighet fattat beslutet — måste det ankomma på beskattningsmyndigheten att besluta om den nu ifrågavarande tidpunkten för felande skattebeloppets erläggande. I de fall då beskattningsmyndigheten själv meddelat det beslut, om vars verkställighet är fråga, synes det mest ändamålsenligt att den i detta intager även sitt beslut om tiden för inbetalningen. Är åter fråga om verkställighet av en besvärmyndighets beslut, måste beskattningsmyndigheten, så snart den från besvärmyndigheten mottagit detta, meddela särskilt beslut angående tidpunkten för det felande skattebeloppets erläggande. Särskild bestämmelse har icke upptagits i lagförslaget om möjlighet för beskattningsmyndigheten att besluta om anstånd med betalning av felande skattebelopp. De sakkunniga ha nämligen utformat den föreslagna lagtexten så vidsträckt, att den kan anses innefatta även sådan befo genhet att medgiva anstånd med betalningen, varom för annat fall uttrycklig bestämmelse upptagits i 25 § andra stycket. I detta sammanhang kunna besvärssakkunniga erinra om 49 § UppbF, vars regler torde kunna tjäna till viss vägledning även på konsumtionsbeskattningens område i fall, då beskattningsmyndigheten ställes inför spörsmål om anstånd.

De nuvarande relativt komplicerade reglerna om erläggande av en sexprocentig indrivningsavgift, som kan drabba relativt ojämnt, föreslå de sakkunniga skola ersättas med föreskrifter om en allmän skyldighet att betala ränta efter fem procent om året å oguldet skattebelopp från den dag då beloppet senast skolat inbetalas. I de fall, då deklARATIONEN ej avgivits

och något belopp alltså ej från början erlagts, bör regeln tillämpas så, att ränta räknas från den dag, då deklarationen senast bort avgivas och skatten erläggas. Bestämmelser om erläggande av ränta saknas för närvarande beträffande skatter, som jordbruksnämnden uppbär. Det synes emellertid rimligt, att de ränteregler, som skola upptagas i lagen, givas generell giltighet.

Om räntetabeller anlitas, torde den föreslagna regeln icke föranleda någon ökad arbetsbelastning för beskattningsmyndigheten. Ovannämnda 1942 års kungörelse föreslås upphävd i berörda delar (1 och 2 §§).

27 §.

Gällande rätt

I författningarna finnas genomgående likalydande bestämmelser om att för uttagande av skattebelopp, som förfallit till betalning, utmätning må på framställning av beskattningsmyndigheten omedelbart verkställas (7 § 4 mom. VaruskF, 7 § 2 mom. PålsvvaruskF, 24 § FörsäljningsskF, 8 § 4 mom. FettesmulsionsaccisF, 8 § SmöravgiftsF, 8 § FettvaruavgiftsF, 18 § 3 mom. MaltdrycksF, 7 § 3 mom. LäskedrycksskF, 19 § MotorfordonsomsskF, 30 § EnergiskF, 3 § 3 mom. och 4 § 5 mom. BensinskF, 18 § BrännoljeskF, 16 § SpritdrycksF, 8 § MjölkkproduktF, 7 § FiskF, 4 § SpannmålsF, 2 § OljekraftfoderF, 4 § SlaktdjursF, 11 § FettF, 3 § PotatisF, 5 § MjölKF och 2 § MajsF).

Här kan även erinras om att enligt 3 § nyssnämnda KK den 19 juni 1942 med vissa bestämmelser rörande uppbörd av accis eller skatt, som skall inbetalas till kontrollstyrelsen m. m., kontrollstyrelsen må, om vid utmätningen den skattskyldige befinnes sakna utmätningbara tillgångar och utsikt icke finnes till skattebeloppets utfående, avskrivna fordringen. Avskrivning må jämväl ske i fråga om belopp, som finnes utestående hos skattskyldig, om vilkens vistelseort upplysning icke kunnat vinnas eller vilken jämlikt meddelade upplysningar antagits uppehålla sig å viss ort men icke kunnat där anträffas.

De sakkunniga

Den av de sakkunniga i denna paragraf föreslagna bestämmelsen om utmätning överensstämmer sakligt sett med gällande rätts bestämmelser i ämnet.

I regel kommer att som exekutionstitel föreligga ett beslut om skatt av beskattningsmyndigheten eller av besvärmyndighet. Då fråga är om skatt, som upptagits i deklaration men icke erlagts, finnes dock icke något sådant beslut, som kan tjäna som exekutionstitel. I detta fall synes deklarationen jämte beskattningsmyndighetens besked att beloppet ej erlagts och framställning om utmätning utgöra tillräcklig grund för ett utmätningförfarande.

Om den skattskyldige befinnes sakna utmättningsbara tillgångar, kan fråga bliva om avkortning eller avskrivning av skatt. Regler härom ha dock icke ansetts ha sin plats i denna lag.

28 §.

Gällande rätt

I 17 § SpritdrycksF stadgas att, om vid granskning av deklARATION befinnes, att utskänkningsskatt erlagts med högre belopp än som rätteligen bort utgå, det överskjutande beloppet så fort ske kan skall återbetalas till utskänkningsinnehavaren, dock att, om så finnes lämpligare, kontrollstyrelsen må föreskriva, att beloppet skall avdragas vid nästkommande skatteinbetalning. I övrigt sakna författningarna bestämmelser om återbetalning av felaktigt erlagd skatt men förutsätta givetvis, att sådan återbetalning skall ske. I praktiken tillgodoses den skattskyldige, som blivit berättigad till återbetalning, vanligen genom att hans konto krediteras det belopp, som skall återbetalas. Har den skattepliktiga verksamheten upphört, översändas emellertid medlen till skattebetalaren. Så sker ock om denne, efter det att han erhållit meddelande om krediteringen, påkallar utbetalning.

Enligt 18 § OmsskF skulle länsstyrelsen, då skattskyldig inbetalat allmän omsättningsskatt med högre belopp än vad han skolat erlægga, snarast möjligt utan särskild ansökan från den skattskyldige föranstalta om restitution.

De sakkunniga

Av den allmänna grundsatsen om att skattebeslut länder till omedelbar efterrättelse följer att, då skatt fastställes till lägre belopp än skattskyldig inbetalat på grund av deklARATION eller tidigare beslut, det överskjutande beloppet omedelbart skall återbetalas. Besvärssakkunniga föreslå, att en bestämmelse av sådan innebörd intages i denna paragraf. Återbetalning skall sålunda ske omedelbart, utan att laga kraft å beslutet avvaktas. Det bör ankomma på beskattningsmyndigheten att i egenskap av uppbördsmyndighet föranstalta även om återbetalning. Av vikt är att i fall, som avses i 18 § tredje stycket — då slutligt beslut i skatteärendet icke kommit till stånd inom beslutsfristen — beskattningsmyndigheten utan särskild påminnelse återbetalar eventuellt erlagda belopp.

Liksom det allmänna äger uppbära ränta å belopp, som icke inbetalas i tid, bör den skattskyldige erhålla ränta å skattebelopp, som återbetalas till honom. Ofta kan det beslut eller utslag, som föranleder återbetalning, låta vänta på sig avsevärd tid efter det att inbetalningen gjordes. Hans ränteförlust kan därför bliva betydande. Olika metoder för ränteberäkning kunna tänkas. Det kan nämnas, att det beträffande skatt, som uttages i taxeringsförfarandet, enligt 69 § UppbF gäller att, om den preliminära skatt, som gottskrives skattskyldig vid debitering av slutlig skatt, till den del den-

samma erlagts överstiger den slutliga skatten med minst en femtedel av denna eller med minst 10 000 kronor, den skattskyldige är berättigad att erhålla ränta med 4 procent, för en beräknad tid av ett år, å den del av det överskjutande beloppet som överstiger 1 000 kronor, dock med viss avrundning. Besvärssakkunniga ha ansett det vara av vikt att räntereglerna göras klara och entydiga. Vidare bör eftersträvas, att det allmänna och den skattskyldige behandlas i huvudsak lika. Då det torde bliva fråga om ett relativt begränsat antal återbetalningsfall, synes det icke nödvändigt att utforma så detaljerade räntebestämmelser som de i UppbF intagna. Besvärssakkunniga föreslå därför en bestämmelse av innehåll att ränta skall gäldas å återbetalat belopp efter samma räntesats som vid betalning enligt 26 §, d. v. s. fem procent om året. Den skattskyldige bör erhålla ränta från den dag då han erlagt beloppet.

I vad mån kronan äger begagna fordringar av skiftande slag, som kronan kan äga gentemot enskild, för kvittning mot fordran, som den enskilde har på kronan, är icke till fullo klarlagt, och de sakkunniga vilja ej försöka att i detta begränsade sammanhang lösa problemet. Det förefaller dem dock uppenbart, att en kvittningsregel erfordras på här ifrågavarande område. De vilja därför föreslå, att kronan skall mot enskilds fordran avseende återbetalning av erlagt skattebelopp kunna kvitta kronans fordran å sådana till betalning förfallna men oguldna skattebelopp, som den skattskyldige har att gälda till den återbetalande beskattningsmyndigheten. Den skattefordran, vilken kronan får bruka för kvittning, kan sålunda hänföra sig till annat slag av skatt än den återbetalningen avser, förutsatt att beskattningsmyndigheten är gemensam uppbördsmyndighet. Exempelvis bör mot en skattskyldigs fordran å brännoljeskatt kunna kvittas en kronans fordran avseende ogulden varuskatt. Till frågan huruvida även andra kronans fordringar än de nu angivna skola kunna begagnas för kvittning tager den föreslagna lagen icke ställning. Allmänna kvittningsregler, som gälla med avseende å kvittning mot kronans fordringar och skulder, få i dylika fall tillämpas.

29 §.

Gällande rätt

Författningarna innehålla i allmänhet vissa bestämmelser om befrielse från och restitution av skatt på grund av särskilda förhållanden. I fråga om flera av de skatter, som skola inbetalas till kontrollstyrelsen, har det föreskrivits, dels att avdrag får göras i deklaration för beskattningsvärdet av t. ex. sådana varor, som utförts från riket eller till svensk frihamn, dels ock att kontrollstyrelsen må medgiva avdrag från i deklaration upptagna beskattningsbara myckenheter för beskattningsvärdet av varor, som den

skattskyldige återtagit från beställare på grund av fel eller brist i godset eller vilkas försäljning förorsakat honom förlust på grund av bristande betalning från köparen (6 § 2 mom. VaruskF, 6 § 1 mom. PålsvvaruskF, 19 § FörsäljningsskF, 15 § MotorfordonsomsskF samt 24 och 25 §§ Energi-skF). Enligt 7 § 2 mom. b) FettemulsionsaccisF må skattskyldig i deklara-tion tillgodoföra sig avdrag för varor, som återlevererats från återförsäl-jare såsom till försäljning odugliga. Då författningarna tala om deklara-tion förstås därmed i regel icke deklaration för viss bestämd period utan vilken deklaration som helst. Fråga blir alltså ofta om restitution i form av kvittning mot skatt för senare period. Ett undantag utgör 15 § Motor-fordonsomsskF, vari stadgas att avdrag bl. a. för motorfordon, som utförts ur riket, får göras i deklaration, endast i den mån de upptagits i denna. En särskild bestämmelse har därutöver givits i 20 § MotorfordonsomsskF om restitution av skatt, som erlagts för motorfordon, som utförts ur riket eller till svensk frihamn. De allmänna bestämmelserna om avdrag i dekla-ration för återtagna varor och kundförluster tillämpas så att, då fråga är om varor, som återtagits på grund av fel eller brist i godset, avdrag för be-skattningvärdet av dessa varor får göras antingen omedelbart i den be-rörda deklarationen eller i en senare. När fråga är om avdrag på grund av kundförluster, fordras däremot särskild skriftlig restitutionsansökan, vid vilken vissa handlingar skola fogas till styrkande av förlusterna. Ansök-ningen underkastas granskning hos kontrollstyrelsen och blir föremål för särskilt beslut, som delgives sökanden. Bifalles ansökningen, krediteras sö-kandens konto. Medlen kunna ock utbetalas till honom, därest han det begär.

Speciella restitutionsmöjligheter stå till buds enligt 5 § BensinskF för skatt å bensin, som använts till vissa ändamål m. m. Restitution skall i sistnämnda fall sökas hos generaltullstyrelsen.

Vid export må jordbruksnämnden enligt 5 § SpannmålsF, 3 § Oljekraft-foderF och 3 § MajsF medgiva återbäring av eller befrielse från avgift. Åter-bäring av avgift för fettvaror må efter ansökan lämnas för svinn, som upp-står vid härdning och raffinering, och för fettsyror, som framkomma vid raffinering av vegetabiliska oljor samt val- och annan sjödjursolja (12 § FettF).

Vidare må vid utförsel av vara till utrikes ort eller svensk frihamn efter ansökan åtnjutas återbäring av införselavgift resp. kompensationsavgift (10 § förordningen den 7 juni 1956, nr 401, angående reglering av införseln av vissa levande djur och jordbruksprodukter m. m., 5 a § MjölkkproduktF, 4 a § SpannmålsF, 4 a § SlaktdjursF, 5 § PotatisF, 5 § MjölkkF). I KK den 7 juni 1956, nr 415, med närmare bestämmelser om återbäring av införsel-avgift och kompensationsavgift på jordbruksregleringens område ha när-mare föreskrifter angående ansökan om återbäring samt prövning av sådan ansökan meddelats.

De sakkunniga

Att restitution av skatt i särskild ordning på grund av speciella förhållanden är nödvändig i åtskilliga situationer för att förhindra materiella orättvisor ävensom av andra skäl, t. ex. för att tillgodose vissa näringspolitiska syften, har närmare berörts i det föregående (se s. 122). Det är icke möjligt att i lagen införa regler om dylik restitution, som skulle kunna givas generell giltighet. Restitutionsbestämmelserna måste anpassas efter varje särskild skatts natur och konstruktion och torde för den skull böra intagas i vederbörande skatteförfattning; i den mån reglerna äro att hänföra till den materiella skatterätten, är deras placering därstädes också den enda naturliga. I denna paragraf avses därför blott en föreskrift skola upptagas, innefattande en erinran om att det i skatteförfattningarna kan stadgas om återbetalning av skatt genom beslut av beskattningsmyndigheten även under andra förutsättningar än de i 28 § angivna.

Någon motsvarande regel avseende möjligheten att befria från skatt har icke ansetts behöflig i förevarande lag. De sakkunniga ha betraktat frågan om beskattningsmyndighets möjlighet att besluta om skattebefrielse såsom ett spörsmål helt hörande till den materiella skatterätten.

Här kan anmärkas, att det i 62 § föreslås en allmän regel avseende befrielse från eller återbetalning av skatt i särskilda fall efter beslut av Kungl. Maj:t eller den Kungl. Maj:t därtill förordnar.

30 §.

Gällande rätt

Kontrollstyrelsen äger enligt åtskilliga författningar påfordra, att den skattskyldige skall ställa säkerhet för blivande skatts behöriga erläggande till belopp, som styrelsen finner erforderligt (7 § 3 mom. VaruskF, 8 § PålsvaruskF, 23 § FörsäljningsskF, 8 § 3 mom. FettesmulsionsaccisF, 8 § SmöravgiftsF, 8 § FettvaruavgiftsF, 18 § 4 mom. MaltdrycksF, 7 § 4 mom. Läske-drycksskF, 18 § MotorfordonsomsskF, 17 § BrännoljeskF och 15 § SpritdrycksF).

Beträffande de av jordbruksnämnden uppburna skatterna finnas inga bestämmelser om säkerhet för blivande skatts erläggande.

De sakkunniga

Redan enligt gällande rätt äro förefintliga bestämmelser om ställande av säkerhet för skatt tämligen enhetliga. Därav kan slutas, att förhållandena äro relativt likartade i detta avseende beträffande olika skatter. Det torde därför icke möta svårigheter att utforma en allmängiltig regel härom, lämplig att intagas i lagförslaget.

Då regler om ställande av säkerhet för närvarande icke finnas beträffande alla de skatter, som den här föreslagna lagen avses skola omfatta, innebär en generell regel att möjligheterna att fordra säkerhet vidgas till

nya områden. Om emellertid — såsom kan antagas vara fallet exempelvis beträffande åtskilliga av de skatter, som handhavas av jordbruksnämnden — ifråga om någon skatt behov av att kunna påfordra säkerhet icke föreligger, kan förfaras så, att förevarande paragraf icke gives tillämplighet för denna skatts del. Även om något sådant undantag för paragrafen icke göres i tillämpningsföroordnandet, synes någon större olägenhet icke vara förenad därmed. Föreligger icke behov av att fordra säkerhet, blir rimligen följden allenast den att beskattningsmyndigheten underlåter att göra bruk av de befogenheter, bestämmelserna i denna paragraf i och för sig skänka.

En avvägning måste här ske mellan statens ekonomiska intresse och kravet på rättssäkerhet. Enligt de sakkunnigas mening bör den senare synpunkten tillgodoses i högre grad än som skett i de nuvarande bestämmelserna. Dessa måste nämligen anses lämna myndigheterna alltför fria händer att besluta om säkerhetens storlek. Beskattningsmyndigheten synes erhålla tillräckligt vida befogenheter, även om föreskrifterna begränsas så att fordrad säkerhet icke får avse annan skatt än den, som den skattskyldige kan bli pliktig att erlægga för *en* beskattningsperiod. Då en första period gått till ända, har han att avgiva deklaration och inbetala skatt avseende verksamheten under denna. Fullgör han icke den senare skyldigheten, kan beskattningsmyndigheten gottgöra sig ur säkerheten för den gångna perioden. Ny säkerhet får då utkrävas för den nästföljande perioden. Om emellertid, såsom regelmässigt är fallet, skatten erlägges i vederbörlig ordning, kan säkerheten utformas så att den kvarstår period efter period. Skulle den skattepliktiga verksamheten utvidgas, kan beskattningsmyndigheten påfordra, att säkerhet ställes även för ett mot den ökade verksamheten svarande höjt skattebelopp.

Som enda förutsättning för beslut om att säkerhet skall ställas har i lagen angivits, att »det finnes erforderligt».

Säkerhet kan ställas i olika former. Vanligast torde vara att den får formen av en bankgaranti. Liksom beskattningsmyndigheten bestämmer storleken av den säkerhet, som skall fordras, har den att avgöra vilka förbindelser som kunna godtagas som säkerhet.

Innan skattskyldig förelägges att ställa säkerhet, bör han beredas tillfälle att yttra sig. Av särskilt intresse för honom torde vara att få yttra sig rörande storleken av det skattebelopp, som den fordrade säkerheten är avsedd att täcka.

31 §.

Gällande rätt

Enligt åtskilliga författningar må kontrollstyrelsen vid underlåtenhet att erlægga skatt eller att ställa påfordrad säkerhet meddela den skattskyldige förbud tills vidare, till dess skatten guldits eller säkerhet ställts, att utföra vissa i verksamheten väsentliga åtgärder (7 § 2 och 3 mom. VaruskF, 22 och 23 § FörsäljningsskF, 8 § 2 och 3 mom. FettesmulsionsaccisF: förbud att

förfoga över skattepliktig vara; 17 och 18 §§ MotorfordonsomsskF: förbud att förfoga över sådana motorfordon i rörelsen, för vilka den skattskyldige har att erlägga omsättningsskatt; 7 § 2 mom. och 8 § PålsvärsF.: förbud att bereda skinn, för vilka skatt skall erläggas; 8 § SmöravgiftsF och 8 § FettvaruavgiftsF: förbud att bedriva tillverkning; 18 § 3 och 4 mom. Malt-drycksF: förbud att utföra maltdrycker från bryggeriet; 7 § 3 och 4 mom. LäskedrycksskF: förbud att utlämna läskedrycker från tillverkningsstället; 16 och 17 §§ BrännoljeskF: förbud att förfoga över motorfordon, vilket drives med brännolja; 14 och 15 §§ SpritdrycksF: förbud att utskänka spritdrycker).

Jordbruksnämnden äger enligt 7 § FiskF, då särskilda skäl därtill äro, meddela skattskyldig, som underlåtit att inbetala skatt, förbud att tills vidare, till dess skatten guldits, bedriva sådan verksamhet som medför skyldighet att erlägga skatt.

De sakkunniga

De förbud, som kontrollstyrelsen och i ett fall jordbruksnämnden enligt gällande skatteförfattningar kunna bruka för att förmå skattskyldig att ställa säkerhet eller att betala skatt, äro ytterst kännbara. De utgöra mycket allvarliga ingrepp i den enskildes ekonomiska rörelsefrihet och i näringsfriheten. Möjlighet att meddela dylika förbud torde icke kunna undvaras men den bör brukas med stor varsamhet och endast i fall, då andra tänkbara åtgärder visat sig vara utan verkan. Förbud bör icke meddelas, med mindre skattskyldig visat försumlighet av grövre art eller tredska, och bör i allmänhet ej brukas i andra fall än då fråga är om ett mera betydande skattebelopp. Om det upptäcket, att skattskyldig ej deklarerat och icke heller erlagt skatt, bör i enlighet med vad nu anförts den första åtgärden mot honom icke vara att förfogandeförbud meddelas honom. I stället torde den skattskyldige böra föreläggas att deklarerera. Om han efterkommer föreläggandet och i deklARATIONEN upptager uppgifter om skattepliktig verksamhet, uppkommer tillika skyldighet att inbetala skatt i enlighet med deklARATIONEN. Först om han i detta läge skulle underlåta att erlägga sådan skatt, bör förbud kunna ifrågakomma.

Med hänsyn till ett förbuds djupt ingripande betydelse föreslå besvärssakkunniga, att beslutanderätten härom lägges hos besvärinstansen, generaltullstyrelsen. Till denna får sålunda beskattningsmyndigheten göra framställning, då den anser förbud böra tillgripas. I ärendet bör den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig.

Såsom framgår av översikten över gällande rätt förekomma förbuden i skiftande former. Det låter sig icke göra att i förevarande lag angiva alla de olika skepnader ett förbud bör kunna erhålla. Det måste beträffande varje skatt anpassas till dennas konstruktion för att bliva effektivt. I lagförslaget upptages därför blott en allmän regel av innebörd att — liksom

hittills — förbud kan meddelas att, innan viss förpliktelse fullgjorts, driva verksamhet eller förfoga över vara. Det torde böra ankomma på skatteförfattningarna att giva närmare bestämmelser om förbuds innehåll. Någon maximering av förbuds varaktighet har icke ansetts nödvändig i lagen. Generaltullstyrelsen förutsättes kontinuerligt ompröva, huruvida förbudet bör bestå. Så snart anledning därtill gives, skall förbudet upphävas.

32 §.

Att beslut rörande erläggande och återbetalning av skatt samt om säkerhet och förbud skola lända till omedelbar efterrättelse torde följa av sakens natur. I förevarande paragraf föreslås ett stadgande av sådan innebörd avseende alla beslut, som meddelats med stöd av bestämmelse i det nu behandlade kapitlet om erläggande och återbetalning av skatt. Överträdelse av förbud kan sålunda bestraffas enligt 67 §, även om förbudet icke vunnit laga kraft.

Skatt som utgår vid införsel till eller utförsel från riket

33 §.

Liksom bestämmelserna om förfarandet i första instans äro reglerna om erläggande och återbetalning av tull och andra skatter, som utgå vid införsel till utförsel från riket, för närvarande att söka i TullSt m. fl. författningar. Någon ändring härutinnan föreslås icke av de sakkunniga (jfr s. 161).

Kap. 4. Om besvär över beskattningsmyndighets beslut

För fullgörande av sitt tidigare erhållna uppdrag att verkställa fortsatt utredning rörande det administrativa besvärsinstitutet och därmed sammanhängande ämnen ha besvärssakkunniga uppgjort utkast till ett relativt omfattande lagförslag innehållande regler om en rad olika ämnen av processuell karaktär, t. ex. om ombud, jäv, avvisning av talan, utredningsåtgärder m. m. Under arbetet med det förevarande säruppdraget rörande förfarandet i konsumtionsskattemål ha de sakkunniga övervägt, i vilken utsträckning regler av denna allmänna art borde intagas i denna lag, som avses skola reglera endast en mindre sektor av förvaltningsförfarandet. De ha emellertid ansett angeläget att icke föregripa stadgandena i nämnda allmänna lag med alltför detaljerade föreskrifter. I förslaget upptagas sålunda allenast sådana regler, vilka befunnits nödvändiga för sammanhanget eller som varit konstitutiva för förfarandets utformning eller beträffande vilka särskilda lämplighetshänsyn förelegat.

I fråga om gällande rätt beträffande besvär över beskattningsmyndighets beslut hänvisas till redogörelserna å s. 46, 49 och 54.

34 §.

I förevarande paragraf upptages frågan om besluts överklagbarhet. Då här talas om överklagbarhet, avses därmed endast möjligheten att genom särskild klagan omedelbart angripa ett beslut hos högre myndighet. De sakkunniga ha nämligen icke velat ingå på tänkbara möjligheter att införa den hittills i förvaltningsförfarandet icke kända ordningen med formligt överklagande av ett tidigare beslut under förfarandet i samband med talan mot ett senare beslut, t. ex. avgörandet av huvudsaken.

Lagstiftningen bör givetvis blott avse beskattningsmyndighets beslut i skatteärende. Därmed förstå de sakkunniga varje beslut, som beskattningsmyndighet kan fatta i skatteärende, å vilket kap. 4 i lagen gjorts tillämpligt. Således åsyftas ej blott beslut fattade enligt denna lag (kap. 2 och 3) utan även beslut avseende beskattning i samband med införsel till eller utförsel från riket (jfr 24 och 33 §§) och beslut enligt andra författningar i de fall, då förfarandet i första instans faller helt utanför lagen. Det är fråga allenast om beslut i skatteärende, sålunda ej t. ex. beslut om att vara ej må införas eller må införas allenast efter särskilt tillstånd, beslut att vägra hinderslöshetsbevis enligt LäskedrycksskF eller beslut om oriktig ursprungsbeteckning. Av att endast beskattningsmyndighets beslut beaktats följer, att beslut, som icke fattas å myndighetens vägnar, t. ex. beslut av tjänstemän, som icke äga företräda myndigheten, lämnas å sido.

Besvärssakkunniga ha, såsom förut framhållits, ansett sig böra förorda en allmän regel att alla beskattningsmyndighetens beslut i skatteärenden skola vara överklagbara. Det återstår att närmare motivera denna ståndpunkt.

I sitt arbete på allmänna besvärshet bestämmelser ha besvärssakkunniga tänkt sig föreslå principiellt motiverade generella regler dels om överklagbarhet, dels ock om besvärshet, vilka borde göra särbestämmelser överflödiga. Då det nu gäller att i förväg lagstifta på ett speciellt område, äro emellertid dylika principiella övertåganden ej utan vidare aktuella. Det gäller här endast att utforma för nu ifrågavarande beskattningsförfarande praktiskt ändamålsenliga regler.

Till en början bör det därvid anmärkas, att besvärssakkunniga utgå från att enligt allmänna grundsatser vissa generella begränsningar gälla beträffande möjligheten att överklaga förvaltningsmyndighets åtgärder. Dessa allmänna regler förutsättas bliva tillämpliga även för de nu ifrågavarande beslutens vidkommande, utan att särskilda bestämmelser därom meddelas.

Vad besvärssakkunniga åsyfta är att beslut och åtgärder, som icke påverka någons rättliga ställning, ej kunna överklagas. Detta gäller om uttalanden eller åtgärder, som icke innefatta ett avgörande i egentlig mening från myndighetens sida, om oförbindande uttalanden, råd, anvisningar eller hänvändelser till enskilda eller myndigheter o. s. v. I överensstäm-

melse med vad nu anförts läser anmaning enligt 10 § lagförslaget till skattskyldig att lämna uppgift icke kunna överklagas, ej heller uppmaning att ingiva anmälan enligt 3 §, enär dessa åtgärder icke medföra några rättsverkningar. Motsvarande gäller om eventuella erinringar med avseende å räkenskapers förande och bokföring på grund av föreskrifterna i 5 §. Ytterligare må bland hit hörande beslut nämnas framställning, som en myndighet beslutar att göra till annan myndighet, t. ex. beslut om framställning till utökningsmyndighet jämlikt 27 § om utmätning eller till generaltullstyrelsen jämlikt 31 § om s. k. förfogandeförbud.

Bland verkliga beslut äro givetvis besluten om skatt de viktigaste. Härmed åsyftas i första hand kontrollstyrelsens, jordbruksnämndens och andra med stöd av 2 och 3 kap. verksamma beskattningsmyndigheters beslut, särskilt beslut om fastställande av skatt (såväl preliminära som slutliga), beslut om att skatt ej skall utgå, beslut om efterbeskattning och beslut om självrättelse; vidare motsvarande beslut, som fattats av lokal tullmyndighet eller annan enligt författningar, som avses i 24 och 33 §§, däribland även t. ex. beslut om tullindring, tullfrihet och temporär tullfrihet. I den mån besvärskapitlet blir tillämpligt även å andra skatter, tillkomma ytterligare kategorier av beslut.

Att skattebeslut av nu angivet slag skola kunna överklagas, är i stort sett självklart.

Endast de enligt 6 § fattade preliminära beslutens överklagbarhet kan diskuteras. Det kunde hävdas, att dessa icke innefatta ett slutligt avgörande av skatteärendet och att besvär böra anföras först mot det slutliga beslut, som sedermera ersätter det preliminära beslutet. Det kan också göras gällande, att ett överklagande av ett preliminärt beslut skulle kunna förrycka handläggningen av skatteärendet. Det måste emellertid observeras, att ett preliminärt beslut kan få betydande ekonomiska konsekvenser för den enskilde. Bortemot 1½ år kan förflyta, innan beslutet ersättes med det slutliga beslutet. Då preliminärt beslut i allmänhet endast torde komma att avse rättelse av lätt konstaterbara felaktigheter, kan den skattskyldige antagas blott sällan finna anledning att överklaga det, varför mål av detta slag måste förmodas bliva sällsynta. Skulle beslutet åter vara av större räckvidd eller innefatta principiella ställningtaganden, föreligga uppenbarligen starka skäl för överklagbarhet. Övervägande skäl tala av denna anledning för att en generell möjlighet att särskilt överklaga preliminärt beslut bör stå till buds. En annan sak är att talan mot preliminärt beslut förfaller så snart slutligt beslut meddelats i skatteärendet.

Bsluten under förfarandet bilda en heterogen grupp, i det däri ingå sådana beslut som beslut om utredningsåtgärder, ofta förenade med vitesföreläggande, riktade än mot den skattskyldige, än mot tredje man, beslut om jävsspörsmål och om avvisande av ombud, beslut om ersättning o. s. v. Det bör anmärkas, att beslut om utdömande av vite till skillnad mot vad som

stadgas i 49: 4 RB här icke betraktats som beslut under förfarandet. Icke minst inom tullförfarandet torde förekomma åtskilliga beslut av intresse i detta sammanhang. Det är enligt gällande rätt ganska oklart, huruvida beslut under förfarandet äro överklagbara. Enligt de sakkunnigas mening ter sig denna osäkerhet i många situationer mindre tillfredsställande, icke minst för den enskilde. De betrakta det som en viktig uppgift för en allmän besvärslagstiftning att söka åstadkomma den klarhet, som kräves beträffande möjligheten att överklaga beslut under förfarandet.

I förevarande läge ha de sakkunniga emellertid, som redan antytts, sett som sin uppgift att, utan en i detta sammanhang knappast genomförbar mera ingående analys av problemet, söka åstadkomma en praktiskt användbar lösning.

Starka skäl kunna anföras för att undantaga vissa av hithörande beslut från den generella regeln om överklagbarhet. Åtskilliga av dem äro i och för sig relativt betydelselösa. Härtill kommer att de oftast lända till omedelbar efter rättelse, varför ett överklagande får begränsad betydelse.

Å andra sidan har man att fasthålla, att just sistnämnda omständighet medför att ingen väsentlig olägenhet — i form av dröjsmål med ärendenas behandling — är att befara på grund av att beslut under förfarandet göras överklagbara. Visserligen kan besvärsmyndigheten meddela inhibition, men denna möjlighet kommer rimligtvis endast till användning, då riktigheten av beskattningsmyndighetens beslut kan allvarligt ifrågasättas. Överklagbarheten kan sålunda icke utnyttjas i förhållningssyfte. För den enskilde blir det av värde, att frågor av principiell karaktär kunna bliva prövade besvärsvägen. Det må även erinras om att, när ett beslut omedelbart skall lända till efter rättelse, den mot vilken det riktas i vissa fall kan vilja taga risken av att ej åtlyda detta i förhoppning att undgå påföljder, om beslutet efter besvär upphäves.

Vägas dessa synpunkter mot varandra, ledes man i olika fall till olika resultat.

Sålunda synes det de sakkunniga uppenbart att förelägganden, som meddelas enligt 4, 8, 9, 11, 12 §§ — vare sig de förenats med vite enligt 13 § eller ej — böra kunna överklagas. Detta gäller redan i fråga om beslut, vilka träffa skattskyldig, men i särskild grad då beslutet är riktat mot sådan tredje man som avses i 12 §. Lika klart är att talan måste få föras av sakkunnig beträffande beslut om ersättning till honom. Beslut om avvisning av ombud eller biträde böra få överklagas på detta område lika väl som i rättegång enligt 49: 4 RB.

I andra fall är behovet av överklagbarhet mindre påtagligt. Det kunde därför ifrågasättas att för vissa beslut under utredningen stadga undantag från den allmänna överklagbarhetsregeln. Det skulle emellertid i praktiken vara svårt att på ett ändamålsenligt sätt göra åtskillnad mellan överklagbara och icke överklagbara beslut. Nästan oöverkomliga te sig svårighe-

terna, då man därvid måste taga i betraktande jämväl beslut, som fattats med stöd av andra författningar än dem vilka förevarande förslag förutser och som för den skull omöjligen låta sig överblicka. En lagstiftning, innehållande en rad undantag från huvudregeln, skulle bliva synnerligen otymplig. Det ter sig knappast försvarligt att tynga lagtexten med en rad invecklade bestämmelser, då så föga därmed står att vinna. Det praktiska värdet av en detaljerad gränsdragning mellan överklagbara och icke överklagbara beslut skulle nämligen bliva obetydligt, då några olägenheter icke äro att befara av att huvudregeln om överklagbarhet undantagslöst upprätthålles på detta område.

Att beslut om vites utdömande måste vara överklagbart, är uppenbart. Eljest hade de sakkunniga ej ansett vitesutdömande kunna anförtros beskattningsmyndigheten.

En särskild grupp av beslut bilda de, som äga samband med skatts uppbörd och återbetalning, t. ex. beslut om tid och sätt för inbetalning av felande skatt, om återbetalning av överskjutande skatt och om ränta å dylik skatt samt om kvittning. Dessa beslut kunna antagas komma att ofta inflyta i respektive beslut om skatt, men i icke ringa utsträckning blir här fråga om självständiga beslut. Hithörande beslut kunna ej sällan innefatta avgöranden av för den skattskyldige väsentliga spörsmål. Ofta kunna just på verkställighetsstadiet intrikata spörsmål uppkomma, ej sällan av icke ringa ekonomisk betydelse, vilka böra kunna efter besvär prövas av högre myndighet. Påtagligt är detta fallet t. ex. med beslut enligt 30 § om ställande av säkerhet. Man kan med avseende å flertalet hithörande beslut — dock ej enligt 30 § — framhålla att, eftersom de omedelbart lända till efterrättelse, föga är vunnet med att de göras överklagbara, kanske mindre än beträffande vissa beslut under förfarandet. Men av skäl liknande dem, som anfördes beträffande beslut under förfarandet, icke minst de lagtekniska, bör denna omständighet ej fälla utslaget. Några undantag från huvudregeln synas under sådana förhållanden icke behöva göras för beslut av nu ifrågavarande art.

Den nu i korthet verkställda genomgången av olika beslut av beskattningsmyndighet har givit vid handen, att ett tydligt behov av överklagbarhet förefinnes för flertalet beslut, som kunna meddelas enligt lagförslagets kapitel 2 och 3, och för motsvarande beslut, som meddelas av beskattningsmyndighet enligt andra författningar. Endast beträffande vissa slag av relativt oviktiga beslut synes detta mindre framträdande eller helt obefintligt. En genomförd uppdelning i överklagbara och icke överklagbara beslut — som vore mycket vanskelig att genomföra — skulle sålunda leda till att kravet på enkelhet och tydlighet i lagtexten icke kunde tillgodoses och medföra komplikationer, som icke vore sakligt motiverade. De sakkunniga ha ur detta förhållande hämtat stöd, då de bestämt sig för att för-

orda en generell och undantagslös regel om att beskattningsmyndighets beslut skall vara överklagbart.

Om generaltullstyrelsen som besvärmyndighet har talats närmare i det föregående (se s. 101—103).

35 §.

Reglerna om besvärsrätten ha besvärssakkunniga behandlat utförligt i den allmänna motiveringen, till vilken de vilja hänvisa (s. 107 ff). De sakkunniga äro medvetna om att uttrycket »väsentlig skada eller förlust» icke är så klart och entydigt som önskvärt vore. Praxis med avseende å besvärsrätt har dock vanligen fått utvecklas just på grundval av dylika tämligen vaga stadganden. Rättstillämpningen har i allmänhet rätt snart kunnat stabiliseras efter vissa linjer. Så torde också kunna ske i förevarande fall.

36 §.

Gällande rätt m. m.

I den allmänna redogörelsen för förfarandet vid skatternas bestämmande och uppbörd samt för rättelsemöjligheterna ha uppgifter lämnats om de besvärstider, som finnas stadgade för klagan över beslut av beskattningsmyndighet — kontrollstyrelsen, lokal tullmyndighet och jordbruksnämnden (se s. 46 ff). Erinras må här om att, då allmänna verksstadgan är tillämplig beträffande kontrollstyrelsen och jordbruksnämnden, i fråga om besvärstid vid överklagande av dessa myndigheters beslut gäller vad som är stadgat i lag den 4 juni 1954, nr 355, om besvärstid vid talan mot förvaltande myndighets beslut. Besvär skola sålunda, om ej annat följer av lag eller författning, vid äventyr av talans förlust hava inkommit till vederbörande myndighet inom tre veckor från det klaganden fick del av beslutet; dock skall besvärstiden för menighet vara fem veckor.

Besvär över kontrollstyrelsens beslut skola i regel ingivas till finansdepartementet och besvär över jordbruksnämndens beslut till jordbruksdepartementet. Besvär över lokal tullmyndighets beslut skola i princip ingivas till den myndighet, som meddelat beslutet, men kunna även utan rättsförlust för klaganden ingivas till generaltullstyrelsen (5 § generaltullstyrelsens cirkulär den 27 april 1953 med vissa bestämmelser angående restitution eller befrielse från erläggande av tull m. m. vid oriktig avgiftsberäkning).

I fråga om tillkomsten år 1928 av de nuvarande bestämmelserna om olika frister i Ora är följande av visst intresse i förevarande sammanhang.

Före tillkomsten av Ora gällde sedan gammalt vid underdebitering av tull en preskriptionstid av 3 år, räknat från uppbördsårets utgång, och vid överdebitering en preskriptionstid av 1 år, räknat från förtullningsdagen. Fråga om ändring av dessa bestämmelser hade väckts redan 1907 genom en motion i riksdagens andra kammare (mot. 1907 II: 49). I anledning av denna motion anhöll riksdagen i skrivelse den 2 maj 1907 (nr 99), att Kungl. Maj:t måtte låta verkställa utredning, i

vad mån ej mindre tullverkets rätt att för införd vara utkräva ytterligare tull än även varuägares rätt att återbekomma redan erlagd, för högt debiterad tullavgift lämpligen skulle kunna inskränkas, samt därefter för riksdagen framlägga de förslag, vartill utredningen kunde giva anledning. Till 1909 års riksdag avlät Kungl. Maj:ts proposition i ämnet (KPr 1909: 22), däri föreslogs en enhetlig preskriptionstid av två år efter uppboråsårets utgång. Såsom skäl för att preskriptionstiden vid underdebitering ej borde sättas kortare än två år anfördes i propositionen (s. 13), att importörerna i detta avseende ej borde intaga en gynnsammare ställning än andra statens gäldenärer samt att granskningen av lokaltullförvaltningens redogörelsehandlingar och handläggningen av anmärkningsärenden vore tidskrävande. I huvudsak samma skäl ansågs tala för en utsträckning av tiden för återsökande och restitution av för högt debiterad tull till två år. Propositionen bifölls, men författning utfärdades aldrig i ämnet. Sedan handlingarna i ärendet överlämnats till 1914 års tullkommission föreslog denna (Betänkande den 24 februari 1920, del III, s. 29—55) för såväl tullverket som varuhavaren följande preskriptionstider, nämligen vid felaktig debitering 2 år och vid oriktig tullbehandling 30 dagar, räknat i båda fallen från tullbehandlingstillfället. Med den kortare preskriptionstiden vid oriktig tullbehandling avsågs att minska de risker i ekonomiskt hänseende, som importörerna utsattes för genom tullverkets möjligheter till efterdebitering. Kommissionen framhöll, att importören i regel icke hade möjlighet att av sin köpare utfå det skillnadsbelopp, som kunde bliva efterdebiterat, utan detta bleve för honom en ren förlust. Från importörens synpunkt vore det härvid utan betydelse om feldebitering eller oriktig tullbehandling föreläge. Den skillnaden vore dock rådande att, medan vid feldebitering importören lika väl som tulltjänstemannen borde märka ett fel, detta icke kunde sägas vara fallet vid oriktig tullbehandling, då hos importören ej finge förutsättas specialinsikter i tulltaxans tillämpning. Då de mot varandra stående parterna, tullverket och importören, borde tillerkännas en lika gynnsam ställning, uttalade sig kommissionen för att besvärstiden skulle vara lika för båda parterna. Generaltullstyrelsen föreslog i yttrande över kommissionens förslag, att den tid, inom vilken krav mot varuägaren eller tullverket skulle få anföras, skulle fastställas till, vid oriktig tillämpning av tulltaxan sextio dagar och vid annan feldebitering två år. Såsom framgår av redogörelsen för gällande rätt, blev detta förslag förverkligat och regler härom intogos i Ora år 1928.

De sakkunniga

I förevarande paragraf regleras i huvudsak två spörsmål, nämligen dels frågan om besvärstidens längd, dels ock frågan om till vilken myndighet besvärslinlaga skall ingivas.

Av vad besvärssakkunniga ovan anført (s. 110) framgår, att de funnit sig nödgade att i sitt lagförslag upptaga regler om olika besvärstider avsedda för olika situationer. Fristen för normalfallen vid talan mot beslut om skatt — med undantag för preliminärt beslut — föreslås bliva två månader räknat från delgivningsdagen. Har beslutet fattats av lokal tullmyndighet, föreslås dock fristen förlängd till sex månader räknat från delgivningsdagen. Då det gäller beslut av annan art, t. ex. preliminärt beslut om skatt, beslut under utredningen eller beslut jämlikt stadgande i kap. 3 om uppörd eller återbetalning av skatt, avses den sedvanliga besvärstiden av tre veckor från delgivningsdagen skola tillämpas. Därutöver föreslås två

särregler för särskilda klagande. Sålunda avses de nämnda besvärstiderna för annan än skattskyldig eller allmänt ombud, som klagar över beslut om skatt — d. v. s. för tredje man som avses i 35 § andra st. — skola räknas från beslutets dag. Vidare föreslås en besvärstid av fem år för allmänt ombud vid talan mot lokal tullmyndighets beslut i vissa fall, då besvärsinstitutet fyller samma funktioner som efterbeskattningsinstitutet.

De sakkunniga ha i den allmänna motiveringen (s. 110) närmare redogjort för sina motiv till dessa förslag utom vad angår den föreslagna längre besvärstiden om sex månader vid talan mot lokal tullmyndighets beslut.

De nuvarande bestämmelserna om när i tullärende den ena eller den andra av de i Ora angivna fristerna — sextio dagar resp. två år — skall tillämpas äro oklara och ha enligt vad de sakkunniga erfarit medfört avsevärda tillämpningssvårigheter till men icke minst för de skattskyldiga. En enhetlig besvärstid måste uppenbarligen vara att föredraga. Skilda besvärstider torde, såvitt kunnat utrönas, i själva verket icke heller behövas för fall av oriktig tillämpning av tulltaxan och för andra fall.

Den nuvarande kortare fristen å sextio dagar, då fråga är om oriktig tillämpning av tulltaxan, torde icke enbart vara till fördel för importörerna. En inom generaltullstyrelsen företagen undersökning utvisar, att styrelsen under åren 1954 och 1955 vid prövning av besvärsmål, i vilka sextiodagarsfristen gällt, avvisat 81 respektive 87 mål — motsvarande omkring 8 å 10 % av alla prövade mål av detta slag — på grund av att besvärstiden icke iakttagits. Det jämförelsevis stora antalet avvisade mål torde bero dels på missförstånd beträffande de svårtydda reglernas innebörd, dels ock på att sextiodagarsfristen är väl kort i förhållande till vad de praktiska omständigheterna kräva. För en längre besvärstid talar det förhållandet, att tullbehandlingen numera i stor utsträckning sker å annan ort än den, där importören är bosatt, och att han därvid företrädes av speditör eller post- eller järnvägsförvaltning. Å andra sidan synes den i övriga mål gällande längre tiden å två år sällan utnyttjas fullt ut. Såvitt framgår av ett antal undersökta mål, där tvåårsfristen gällt, är det endast i undantagsfall, som importörerna begagna sig av en längre tid än sex månader för anhängiggörande av besvärstalan hos generaltullstyrelsen. Då denna tid torde vara fullt tillräcklig även för allmänt ombud, ha de sakkunniga under nuvarande omständigheter funnit en besvärstid av sex månader böra vara lämplig vid talan mot alla beslut av lokal tullmyndighet om skatt. En förkortning av denna tid synes dock framdeles, då förhållandena det medgiva, böra eftersträvas.

I detta sammanhang torde ett problem, främst föranlett av de föreslagna längre besvärfristerna i tullmål, böra beröras. Regelmässigt anses gälla att, då en part anfört besvär, besvärmyndigheten bör invänta besvärstidens utgång även för annan klagoberättigad, innan besvären avgöras. Sedan besvär över ett beslut prövats, anses nämligen i allmänhet beslutet icke

kunna bli föremål för prövning på nytt i anledning av besvär anförda av annan än den först klagande, åtminstone ej om icke i de senare besvären nya grunder åberopas, varigenom en ny besvärprövning kan sägas ha annat föremål än den tidigare. Vad nu sagts gäller i varje fall beträffande beslut om skatt i taxeringsförfarandet. Stundom kan det emellertid på grund av långa besvärfrister vara svårt att följa den angivna grundsatsen. Att den i andra stycket stadgade femårsfristens utgång icke kan avvaktas är självfallet. Vidare kunna förekomma mål, där besvärstalan kräver ett snabbt avgörande och där ett dröjsmål i avbidan på besvärstidens slut för alla klagoberättigade kan innebära en stor olägenhet. För den händelse i dylika lägen motparten till den klagande antingen förklarar sig icke själv ämna anförda besvär eller ock tillstyrker bifall till anförda besvär, synes naturligt och försvarligt att besvärmyndigheten avgör besvärsålet utan att invänta besvärstidens utgång. Hänsyn behöver då icke tagas till att besvärstiden allttjämt löper för sådan person, som omförmäles i 35 § andra st. Undantag från huvudregeln om att besvärfristernas utgång skall avvaktas före målets avgörande böra dock göras med viss försiktighet.

Vad härefter angår frågan om till vilken myndighet besvärslinlaga bör ingivas ha de sakkunniga i sitt arbete med en allmän besvärslagstiftning haft att överväga detta spörsmål ur allmänna synpunkter. Valet har därvid stått mellan besvärmyndigheten och beslutsmyndigheten såsom mottagande organ. Tidigare gällde allmänt inom förvaltningen liksom i gamla rättgångsbalken att besvären skulle ingivas till besvärmyndigheten. För rättgång är emellertid efter nya RB:s ikraftträdande stadgat, att vade-, besvärsoch revisionsinlagor skola ingivas till den domstol, vars dom eller beslut överklagas. Motsvarande grundsats har efterhand också genomförts på åtskilliga förvaltningsområden. I taxeringsförfarandet har denna princip exempelvis vunnit tillämpning vid klagan från prövningsnämnd till kamarrätten (96 § TaxF). De sakkunniga har för sin del funnit övervägande skäl tala för att den får allmän giltighet inom förvaltningen, såsom närmare anges i de sakkunnigas betänkande om »Administrativt rättsskydd» (se SOU 1955: 19 s. 88), och föreslå därför nu — såvitt gäller förevarande område — att besvärslinlagan skall ingivas till beskattningsmyndigheten som beslutsmyndighet. Härigenom möjliggöres anordnande av ett förberedelseförfarande hos beskattningsmyndigheten, varom närmare regler återfinnas i 39 och 40 §§.

I enlighet med allmänt tillämpade förvaltningsrättsliga principer bör, om klaganden skulle begå det ursäktliga misstaget att insända sin besvärslinlaga direkt till generaltullstyrelsen, han dock icke för den skull lida rättsförlust. Har besvärslinlaga inkommit i rätt tid till generaltullstyrelsen, torde styrelsen böra — efter påteckning av uppgift om den tid då inlagan inkom — ofördröjligen översända denna till beskattningsmyndigheten; uttryck-

liga regler av likartad innebörd finnas för taxeringsförfarandets del i 96 § TaxF.

37 §.

I denna paragraf ha intagits regler om anslutningsbesvär. De ha, som förut framhållits (s. 112), utformats efter mönster av RB och 108 § TaxF samt de allmänna regler i ämnet, vilka besvärssakkunniga förbereda.

Möjligheten att anföra anslutningsbesvär har begränsats till beslut om skatt med undantag för preliminärt beslut.

38 §.

Under sitt arbete med en allmän besvärslagstiftning ha besvärssakkunniga haft att taga ställning till frågan om besvärslagens innehåll. Vid utformningen av reglerna härom ha RB:s regler om inlaga i rättegång och om vadeinlaga tagits till förebild. Avvikelser i vissa väsentliga hänseenden från RB:s regler om vadeinlaga ha dock befunnits erforderliga med hänsyn till att i det administrativa besvär förfarandet talan regelmässigt bör utvecklas redan i besvärslagan, medan i rättegång — om huvudförhandling hålles — talan skall utvecklas först på ett senare stadium. I det administrativa besvär förfarandet bör inlagan vara av beskaffenhet att kunna tjäna som underlag för besvärsmålets omedelbara avgörande. Med hänsyn till dessa omständigheter ha de sakkunniga ansett det böra i lagen uttryckligen angivas vad besvärslaga bör innehålla. Förslag till bestämmelser härom ha intagits i förevarande paragraf. De brister, som besvärslagor för närvarande ofta förete, torde till stor del vara att tillskriva frånvaron av sådana tydliga och för allmänheten vägledande stadganden.

I överensstämmelse med de grunder, efter vilka 33:1 RB utformats, torde här böra föreskrivas, att besvärslaga skall ställas till generaltullstyrelsen samt innehålla uppgift om klagandens namn, yrke och postadress. Om klaganden är allmänt ombud, kunna självfallet dessa uppgifter förenklas. Däremot synes uttrycklig föreskrift om att uppgifter rörande motpart skola lämnas icke vara påkallad. Givetvis måste allmänt ombud angiva vilken skattskyldig ett av honom överklagat beslut avser. Även utomstående tredje man, som klagat över beslut om fastställande av skatt, måste — då han skall identifiera det beslut han överklagar — lämna besked om bl. a. namn på den skattskyldige, som beslutet gäller.

I besvärslagan bör tydligt angivas vilket beslut som överklagas. Uppgifterna härom böra vara så utförliga, att någon tvekan icke kan uppstå vid beslutets identifiering. Däremot bör icke fordras, att klaganden bifogar det överklagade beslutet. Beskattningsmyndigheten har ju detta tillgängligt hos sig. Att beslutet skall insändas till generaltullstyrelsen som besvärsmyndighet, därom stadgas i 40 §.

Vad angår innehållet i övrigt i besvärslagan är det av vikt att däri klart anges i vilken del beslutet överklagas ävensom och framför allt den änd-

ring som klaganden yrkar däri. Härjämte bör klaganden uppgiva grunderna för sin besvärstalan.

Yrkandet måste vara preciserat. Därav måste bl. a. tydligt framgå, om beslutet överklagas i sin helhet eller allenast i viss del. Stundom torde det icke vara möjligt för den skattskyldige att exakt ange belopp, med vilket han önskar skatt nedsatt. Han måste emellertid redan i besvärslagan bestämma grunderna för sin talan så tydligt, att med stöd därav de belopp, om vilka det kan bli fråga, kunna framräknas. Det vid överklagande av beskattningsmyndighets beslut framställda yrkandet innebär tillika bestämmande av ramen för klagandens talan hos besvärinstanserna.

Vad angår grunderna för besvärstalan kunna dessa avse olika faktorer i målet, t. ex. de faktiska omständigheter, på vilka beslutet vilar, bevisprövningen, rättstillämpningen, skönsmässiga uppskattningar, brister i förfarandet m. m. Har klaganden redan i yttrande till beskattningsmyndigheten före det överklagade beslutets meddelande klargjort sin ståndpunkt och därvid utvecklats grunderna för sin talan, kan det ofta vara tillfyllest om han i besvärslagan åberopar vad han tidigare andragit i saken, därest intet nytt tillkommit.

En förutsättning för att önskad enkelhet och snabbhet skall kunna uppnås i besvär förfarandet är, som ovan framhållits, att klaganden medverkar genom att göra besvärslagan så utförlig, att ingivande av ytterligare skrifter från hans sida blir obehövt. Besvärslagan bör därför i princip innehålla allt som klaganden önskar andraga såvitt avser både plädering och bevisning. Vill han åberopa nya bevis, böra dessa om möjligt fogas vid själva inlagen. Så bör förfaras, oavsett om fråga är om skriftliga bevis eller bevis av annan art, t. ex. prov. Likaså bör klaganden ange, om han önskar, att besvärmyndigheten skall föranstalta om utredning i något hänseende, t. ex. höra sakkunnig eller anordna förhör.

Det i lagförslaget i anslutning till vad som sagts uppställda kravet att besvärstalan skall utvecklas i besvärslagan och att denna skall innehålla uppgift om de bevis, som klaganden vill åberopa, får dock icke förstås så, att klaganden efter inlagans ingivande skulle vara avskuren från att vidare utveckla sin talan eller åberopa andra bevis än de i inlagen uppgivna. Härom stadgas närmare i 44 §.

Att besvärslagan skall vara egenhändigt undertecknad av klaganden eller hans ombud, är en i förvaltningsförfarandet allmänt gällande regel, som bör tillämpas även på förevarande område.

Det bör ankomma på beskattningsmyndigheten att, så snart besvärslagan inkommit, granska denna och kontrollera, att den fyller de i den nu behandlade paragrafen uppställda fordringarna. Därest brist skulle föreligga i besvärslagan i något hänseende, bör beskattningsmyndigheten bereda klaganden tillfälle att avhjälpa den. Detta följer av numera allmänt tillämpade grundsatser (jfr RÅ 1952 ref. 3), och några särskilda bestäm-

melser i sådant avseende ha icke ansetts erforderliga. Såsom vidare utvecklas vid nästföljande paragraf (se s. 184), måste besvärmyndigheten kunna avvisa besvärstalan, därest besvärslagan är så bristfällig, att den icke kan utgöra grund för ett besvärs mål. Under sådana förhållanden bör beskattningsmyndigheten ha möjlighet att begära fullständigande av besvärslaga vid äventyr av att talan eljest kan komma att avvisas. Icke heller i detta avseende synas några närmare föreskrifter vara behövlige i lagen.

39 §.

Vad angår målens beredning för avgörande (jfr s. 112) föreslås en ordning, som tillägger beskattningsmyndigheten vissa uppgifter, vilka kunna lösas relativt rutinmässigt. Ett av skälen till att besvärslagan föreslås skola ingivas till beskattningsmyndigheten är just att denna myndighet skall ombesörja den förberedande utredningen i målet. Den kan emellertid icke efter eget skön fritt få bedöma vilken utredning som skall verkställas; vissa formella regler måste därför givas i detta avseende. Enligt de sakkunnigas mening böra dessa gå ut på att beskattningsmyndigheten skall inhämta motparts förklaring över inkomna besvär och därpå avgiva eget yttrande. Detta utredningsmaterial förutsättes skola vara tillräckligt för besvärs målets avgörande i flertalet fall.

Sedan beskattningsmyndigheten företagit den nyss omförmälda granskningen av besvärslagan samt eventuellt föranstaltat om behövlige kompletteringar av denna, har den att låta kommunicera besvärslagan med klagandens motpart, d. v. s. allmänna ombudet, om den skattskyldige är klagande, och den skattskyldige, om allmänt ombud klagat. Allmänt ombud är att betrakta som motpart till skattskyldig, icke blott då besvär anföras mot beslut om skatt utan även då beslut under utredningen överklagas. Klagat åter sådan tredje man, som avses i 35 § andra st., beträffande beslut om skatt, torde den skattskyldige eller allmänt ombud, ej sällan bägge, få anses intaga motpartsställning. Partsställningen får bedömas efter omständigheterna från fall till fall. Klagat person, med vilken skattskyldig har affärsförbindelse, över beslut, varigenom han förpliktats underkasta sig granskning, t. ex. genom att tillhandahålla sin bokföring, kunna också både allmänt ombud och skattskyldig komma att intaga motpartsställning, vanligen dock blott den förre. Har annan än skattskyldig hänvänt sig till beskattningsmyndigheten med upplysningar (jfr s. 81), synes det naturligt att besvärslaga kommuniceras även med honom.

Om den, med vilken besvärslagan skall kommuniceras, icke erhållit del av det överklagade beslutet, bör detta delgivas samtidigt med besvärslagan. Allmänt ombud har exempelvis regelmässigt icke erhållit del av preliminära beslut och beslut under utredningen.

Kommunikationen bör ske utan dröjsmål. Detta är angeläget särskilt med

hänsyn till reglerna om anslutningsbesvär i 37 §. Endast om klagandens motpart får del av besvärslagen inom skäligen tid före utgången av den för anförande av anslutningsbesvär gällande fristen, har han möjlighet att bedöma om han skall utnyttja denna rätt eller ej. Att kommunikationen icke bör omfatta endast själva besvärslagen utan även de vid denna fogade handlingarna är uppenbart.

Vid kommunikation bör beskattningsmyndigheten ha att förelägga motparten att till myndigheten inkomma med skriftlig förklaring, som skall vara ställd till generaltullstyrelsen. Förklarings tiden bör bestämmas så, att vederbörande erhåller skäligt rådrum att yttra sig. Skyldighet att efterkomma sådant föreläggande bör dock åvila endast allmänt ombud. Stadgande härom bör icke upptagas i lagen men väl i instruktionerna för de allmänna ombuden. Enskild motpart bör däremot kunna underlåta att avge förklaring, om han så önskar.

Med hänsyn till vad förut sagts om att allt erforderligt material i flertalet mål bör kunna framkomma redan under förberedelsen förutsättes, att motpart i sin förklaring utvecklar sin talan och vid denna fogar den bevisning han för sin del kan önska åberopa.

Självfallet måste möjlighet att avvisa besvärstalan förefinnas. Annan myndighet än besvärsmyndigheten kan icke äga besluta härom. Spörsmål om avvissning kan dock uppkomma på olika stadier av ett måls handläggning, ofta nog i ett inledande skede, t. ex. i fall då besvärslagen inkommit först efter besvärstidens utgång eller om besvärslagen befinnes otjänlig såsom grundlag för en besvärspövning och trots givet föreläggande icke kompletteras. I andra fall blir det först på ett senare stadium klart att avvissning kan ifrågakomma. Skulle den situationen föreligga, att redan beskattningsmyndigheten finner ett avvissningsfall uppenbarligen vara för handen, synes besvärslagen icke böra kommuniceras med motpart. Denne bör icke föranledas att i ett sådant läge ingå å ett bemötande i sak av vad klaganden andragit. I dylika fall bör beskattningsmyndigheten — med anmälan om att enligt dess mening avvissning kan ifrågakomma — snarast möjligt insända handlingarna i målet till besvärsmyndigheten.

De sakkunniga ha i sitt förslag till allmän besvärslagstiftning upptagit relativt utförliga regler om avvissning och förfarandet därvid. Emellertid synas i en speciallagstiftning av nu förevarande slag regler av mera vidlyftig art icke vara behövliga. Det torde vara tillfyllest med en föreskrift att kommunikation skall underlåtas, då det är uppenbart, att talan skall avvisas. Härav följer utan särskilt stadgande att beskattningsmyndigheten i ett dylikt läge har att insända handlingarna i målet till besvärsmyndigheten för avvissningsfrågans avgörande.

Yrkas inhibition (se 45 §), har beskattningsmyndigheten likaså att omedelbart underställa besvärsmyndigheten denna fråga. Det bör dock därvid tillses, att om möjligt förberedelsen av besvärsmålet i övrigt går sin

gilla gång och att målets handläggning icke upphålles av att inhibitionsfrågan upptages till omedelbart avgörande hos besvärsmyndigheten.

Ansvar för och ledningen av utredningen i besvärsmål måste i princip ligga hos besvärsmyndigheten. Det kan därför icke få vara beskattningsmyndighetens sak att inhämta utredning i besvärsmål från andra än parterna. Det måste ankomma på generaltullstyrelsen som besvärsmyndighet att bl. a. med begagnande av de möjligheter, reglerna i 41 och 42 §§ erbjuda, införskaffa det ytterligare utredningsmaterial som kan erfordras i målet utöver vad besvärslaga, motparts förklaring och beskattningsmyndighetens yttrande innehålla.

40 §.

Sedan tiden för förklarings ingivande utgått, har beskattningsmyndigheten att skriftligen avgiva eget utlåtande i målet till generaltullstyrelsen. En positiv föreskrift härom bör enligt de sakkunnigas mening intagas i lagen. Att denna redan i praxis iakttagna ordning uttryckligen fastslås är i och för sig av värde. Det är därjämte av betydelse att det i lagen närmare anges vad beskattningsmyndighetens utlåtande skall innehålla. Allenast en kortfattad hemställan om besvärens ogillande är i regel icke tillfyllest. I första hand bör myndigheten ha att yttra sig om vad klagande och förklarande anfört och särskilt ange sin mening om de nya omständigheter, bevis och argument, som därvid kunna ha åberopats. Ej sällan torde exempelvis i besvärslaga eller förklaring ny utredning framkomma, som icke varit under beskattningsmyndighetens bedömning vid ärendets avgörande. Vidare bör beskattningsmyndigheten i utlåtandet ange de skäl, på vilka det överklagade beslutet grundats, i den mån dessa icke framgå av beslutet.

I och med att beskattningsmyndigheten färdigställt sitt utlåtande är förberedelsen avslutad. Därefter återstår för beskattningsmyndigheten blott att till generaltullstyrelsen insända samtliga handlingar i målet, d. v. s. den ingivna besvärslagan jämte därvid fogade handlingar, inkomna förklaringar, det överklagade beslutet samt den till beslutet hörande akten. Skulle härutöver ytterligare handlingar ha inkommit i målet — klaganden kan t. ex. ha avgivit påminnelser — böra givetvis även dessa medsändas. Om sedermera beskattningsmyndigheten får mottaga än ytterligare utredningsmaterial, bör också detta överlämnas till generaltullstyrelsen.

Den här föreslagna ordningen för måls beredande föreslås skola tillämpas i alla besvärsmål, som skola behandlas enligt lagen. Med avseende å förfarandet i tullmål, ävensom beträffande förfarandet i mål om andra skatter, rörande vilka lagens regler icke skola tillämpas i första instans, kunna för sådant ändamål vissa jämkningar i gällande författningar bliva erforderliga.

Beskattningsmyndigheten bör giva klaganden del av inkomna förkla-

ringar och såväl klaganden som förklaranden del av beskattningsmyndighetens utlåtande, lämpligen genom att avskrifter översändas till vederbörande. Regler av detta innehåll föreslås skola intagas i lagen. De böra dock icke utesluta att, om så visar sig praktiskt, allmänt ombud, som förklarar sig över skattskyldigs besvär, anförtros att själv ombesörja översändandet av en avskrift av sin förklaring till klaganden. I samband med att beskattningsmyndigheten sänder ut sitt utlåtande till parterna, torde den böra upplysa dem om att den som har ytterligare att anföra i målet har att hänvända sig till generaltullstyrelsen.

41 §.

Den i 39 och 40 §§ stadgade ordningen innebär att, då besvärsakten inkommer till generaltullstyrelsen, allt grundläggande utredningsmaterial skall vara samlat hos denna: beskattningsmyndighetens akt, det överklagade beslutet, besvärslagan med därtill hörande handlingar, eventuella förklaringar och beskattningsmyndighetens utlåtande. Det blir därefter generaltullstyrelsens sak att taga ställning till huruvida detta material är tillfyllest för målets avgörande. Det är av vikt att generaltullstyrelsen så snart som möjligt observerar förefintliga brister i utredningsmaterialet, så att dessa snabbt kunna avhjälpas.

I den mån generaltullstyrelsen finner det från beskattningsmyndigheten överlämnade utredningsmaterialet otillräckligt, ankommer det på styrelsen, vilken som besvärsmyndighet är ansvarig för att fullgott underlag för en prövning av klagandens talan förefinnes, att i erforderlig omfattning komplettera detta material. För den skull måste generaltullstyrelsen ha vissa med hänsyn till utredningsarbetet grundläggande befogenheter, även om beskattningsmyndigheten icke skulle vara i besittning av dem. Därutöver bör i enlighet med allmänna principer gälla, att styrelsen icke skall vara sämre ställd än den beskattningsmyndighet, vilken tidigare beslutat i saken. Den måste därför äga samma utredningsbefogenheter, som tillkommit den i målet verksamma beskattningsmyndigheten, oavsett om denna är kontrollstyrelsen, jordbruksnämnden, lokal tullmyndighet, länsstyrelse eller annan myndighet.

Lagtekniskt ha de anförda synpunkterna tillgodosetts på så sätt, att generaltullstyrelsen som besvärsmyndighet tillerkänts dels vissa närmare angivna befogenheter, dels de ytterligare befogenheter, som därutöver kunna ha tillkommit beskattningsmyndigheten. I förra avseendet innehåller lagförslaget en hänvisning till reglerna i 2 kap. och vad där stadgas om beskattningsmyndighets befogenheter vid fastställande av skatt i samband med verksamhet driven inom riket samt i 42 § bestämmelser om förhör. I det senare avseendet blir innehållet i de speciella skatteförfattningarna m. fl. författningar bestämmande i varje särskilt fall, t. ex. i fråga om tullmål i detta sammanhang aktuella regler i tullförfattningarna etc.

Resultatet blir enligt förslaget följande. I fråga om alla mål, såväl de, som i första instans handlagts enligt reglerna i 3—23 §§, som de, vilka handlagts enligt andra författningar, t. ex. tullförfattningarna, föreslås generaltullstyrelsen skola kunna förelägga skattskyldig att fullständiga eventuell deklARATION (4 §) och att tillhandahålla prov och beskrivning (8 §) samt besluta om granskning (9 §). Styrelsen skall vidare äga inhämta upplysningar från tredje man och föranstalta om granskning beträffande dennes bokföring (12 §) samt anlita sakkunnig (14 §). Av det sagda följer tillika, att generaltullstyrelsen generellt tillägges befogenhet att utsätta och utdöma vite, varom stadgas i 13 §. I fråga om mål, som i första instans handlagts enligt annan författning än denna lag, får generaltullstyrelsen förutom ovan nämnda befogenheter även de särskilda befogenheter som myndighet, vilken tidigare beslutat i målet, enligt särskilda regler kan ha ägt.

I detta sammanhang kan förtjäna framhållas, att verkställande av granskning, som generaltullstyrelsen beslutat, bör kunna ske antingen hos den skattskyldige respektive tredje man eller inför styrelsen. I förra fallet bör styrelsen kunna anlita tjänsteman hos sig själv eller hos beskattningsmyndigheten. Hålles muntligt förhör hos generaltullstyrelsen, kan viss granskning ske i samband därmed inför styrelsen.

Vad här anförts om besvärsmyndighetens ansvar för utredningen innebär självfallet icke, att arbetet med införskaffande av utredningsmaterial vilar på myndigheten ensam. I föreliggande fall, då ett tvåpartsförhållande tillämpas, kan ofta nog det behövlige materialet framkomma från parterna själva. Ej sällan kunna dessa på eget initiativ förebringa vad som erfordras. I andra fall måste besvärsmyndigheten utöva en verksamhet av vägledande art och lämna anvisningar till parterna om de kompletteringar av utredningen som äro behövlige. Med hänsyn till det stora allmänna intresset av att besluten bliva riktiga måste emellertid besvärsmyndigheten kunna påkalla parternas medverkan i olika avseenden helt oberoende av dessas egna önsknings.

I och för sig bör av *enskild part*, som klagar, kunna fordras, att han bidrager med framläggande av för honom kända relevanta fakta samt de bevis, över vilka han förfogar. Ofta kan han emellertid icke själv utan vidare fullgöra dessa prestanda. Vanligen anlitar han icke juridiskt biträde; så stora krav kunna normalt icke heller ställas på hans sätt att föra sin talan, att han nödgas härtill. Motparts förklaring torde icke heller alltid vara honom till verklig ledning då han skall göra klart för sig vilket material han bör ingiva. Som redan nämnts blir det då besvärsmyndighetens uppgift att för klaganden angiva på vilka punkter han bör förebringa utredningsmaterial. Tvångsmedel bör dock icke få brukas för att förmå part att lämna upplysningar i egen sak i vidare omfattning än som är förhållandet i första instans. Har klaganden försummat att medverka vid utredningen, kan sådan underlåtenhet emellertid få ogynnsamma konsekvenser, i det

han riskerar att hans talan ogillas. — Vad nu sagts gäller i princip även för fall då enskild intager ställning som motpart.

På *allmänt ombud* ställas självfallet särskilda anspråk, oavsett om han intager ställning som klagande eller förklarande. Han har att som tjänsteplikt tillse att allt för honom tillgängligt material av betydelse tillföres målet. Han har vidare i lika mån som enskild part möjlighet att framställa yrkande hos besvärsmyndigheten om vidtagande av utredningsåtgärd, som enligt hans mening är behövlig.

42 §.

I det föregående (s. 114) ha besvärssakkunniga lämnat motivering för sitt förslag att generaltullstyrelsen som besvärsmyndighet skall kunna föranstalta om muntligt förhör.

Av vad tidigare anförts framgår, att generaltullstyrelsen avses ha avgörandet, om förhör skall komma till stånd eller ej, i sin hand. Rimligtvis bör styrelsen själv kunna taga initiativet till förhör, om den finner sådant önskvärt. Lika vanligt eller törhända vanligare torde emellertid bliva att förhör kommer till stånd på parts begäran. När part begär förhör, skall därom förordnas, om det ej finnes obehövt. För de föreslagna förutsättningarna för beslut om förhör ha de sakkunniga redogjort i det föregående (s. 114). Vikt måste därvid fästas vid villkoret att part icke oskäligen betungas. En avvägning måste sålunda komma till stånd mellan å ena sidan behovet av förhöret med hänsyn till utredningen och å den andra olägenheterna för parterna av ett förhör. Då det gäller att bedöma om enskild part genom förhöret kommer att oskäligen betungas, måste beaktande skänkas bl. a. avståndet till hans bostadsort samt hans ekonomiska ställning. På eget initiativ torde styrelsen ej böra upptaga fråga om förhör, med mindre utredning ej står att utan betydande svårigheter vinna på annat sätt än genom att part muntligen höres.

För att begränsa de olägenheter för enskild part, som föranledas av att generaltullstyrelsen har sitt säte i Stockholm, förutsättes att, om t. ex. parten bor på stort avstånd från huvudstaden, förhör skall kunna hållas på plats, där han vistas, eller i närheten därav. I förevarande paragraf föreslås därför, att förhöret skall hållas på lämplig plats. Möjligheterna för att förhör hålles utanför Stockholm underlättas genom en föreslagen bestämmelse i 63 § att generaltullstyrelsen vid förhör må bestå av allenast en lagfaren ledamot.

Då förhör skall hållas, skall icke blott den part, som kan ha påkallat förhöret, utan även övriga parter i målet erhålla kallelse till detta. Det förutsättes givetvis, att part skall kunna företrädas av ombud. Om generaltullstyrelsen önskar höra parten själv, bör denne emellertid kunna anmanas att inställa sig personligen.

Bl. a. av det skälet att part icke kan erhålla ersättning för sina kostnader av motpart, anse besvärssakkunniga, att särskilt tvångsmedel för att förmå part att inställa sig till förhör icke bör föreskrivas. Påföljden för underlåtenhet att inställa sig respektive inställa sig personligen till förhör kan alltså icke bli annan än den, att målet kan komma att avgöras i befintligt skick. I kallelse må kunna erinras om denna påföljd.

Den här föreslagna formen för muntligt förhör är avsedd att möjliggöra parts hörande. Ehuru de sakkunniga tänkt sig att för den allmänna besvärslagstiftningens del föreslå regler om inkallande vid vite av andra än parter och ehuru i 81 § TaxF stadgats rätt för prövningsnämnd att till muntlig förhandling vid vite kalla annan person än part, ha de sakkunniga icke funnit lämpligt att redan nu på förevarande begränsade område gå längre än till att föreslå en allmän regel av innehåll, att jämväl annan än part, som antages kunna lämna upplysning i saken, må kallas till förhör. Något tvångsmedel har icke stadgats. Underlåter den som kallats att inställa sig, drabbas han icke av någon som helst påföljd.

Besvärssakkunniga ha vid utarbetandet av sina riktlinjer för en allmän lagstiftning tänkt sig, att förhör skola vara offentliga (se SOU 1955: 19 s. 89). Offentlighetsintresset måste emellertid på förevarande område stå tillbaka för de enskildas intresse av sekretesskydd. Vad som avhandlas vid förhör i beskattningsmål berör ofta nog förhållanden, särskilt ekonomiska, vilka den enskilde kan fordra icke bringas till allmän kännedom. Som huvudregel torde därför böra gälla att förhör skall hållas inom lyckta dörrar. Generaltullstyrelsen bör dock med parternas medgivande kunna förordna, att förhör skall vara offentligt. Därest part hemställer, att förhör skall hållas offentligt, och motpart icke har någon erinran häremot, bör enligt de sakkunnigas mening partens önskan tillmötesgå. Det kan nämligen stundom vara i en parts eller i båda parter intresse att allmänheten vid offentligt förhör beredes inblick i förhållandena på ett visst område. Generellt gäller, att besvärsmyndigheten har att så långt möjligt tillgodose offentlighetsintresset. Den här valda lösningen överensstämmer i sak nära med de för muntlig förhandling inför prövningsnämnden enligt 82 § TaxF gällande reglerna. Angeläget är att, då förhör skall hållas offentligen, det på lämpligt sätt annonseras i myndighetens lokal.

Protokoll skall föras över vad som förekommer vid förhör. Däri bör — särskilt med hänsyn till att mål kunna föras vidare till högre instans — antecknas allt som kan antagas vara av betydelse för målet.

43 §.

Beträffande denna paragraf få de sakkunniga hänvisa till vad som anförts vid 15 §.

Besvärssakkunniga ha i det föregående (s. 153) utvecklat grundsatsen om kommunikation: envar part bör, helst successivt, få del av det relevanta materialet i målet ävensom beredas tillfälle att yttra sig därom. I 39 § ha intagits föreskrifter i sådant syfte med avseende å besvärslinlaga jämte bilagor och i 40 § rörande beskattningsmyndighetens utlåtande och motparts förklaring. Även förhör enligt 42 § kan komma att tjäna kommunikationssyftet. I förevarande paragraf ges därutöver en generell regel som säkerställer, att jämväl handlingar, som inkomma eller upprättas sedan målet kommit till besvärmyndigheten och ej förebringas vid förhör, kommuniceras med parterna med tillfälle för dessa att yttra sig.

I detta sammanhang synes frågan om hemliga handlingars partsoffentlighet böra beröras. I nu gällande lagstiftning finnas åtskilliga regler, enligt vilka handlingar av den art, som kunna väntas förekomma i besvärsmål rörande skatter av hithörande art, äro underkastade sekretess av olika art. Se härom även s. 108—109.

Enligt 17 § sekretesslagen gäller det som en huvudregel, att till myndighet överlämnade uppgifter för beräkning av skatt icke utan den skattskyldiges samtycke må utlämnas till annan tidigare än tjugo år efter uppgiftens datum i andra fall än i vederbörande skatteförfattning stadgas. Rörande till tullverket inkomna och där upprättade handlingar finnas föreskrifterna i 28 § sekretesslagen. Dyliga handlingar rörande varor, som behandlas vid tullverket, må enligt lagrummet, såvitt angår deras angelägenheter, som anlita eller eljest träda i beröring med tullverket, icke utan samtycke av dem handlingen sålunda angår utlämnas till annan tidigare än tjugo år efter dess datum, där ej, med hänsyn till det ändamål för vilket utlämnande åstundas och omständigheterna i övrigt, trygghet kan anses vara för handen, att det ej kommer att missbrukas till deras skada.

Av stor betydelse i förevarande sammanhang äro vidare de sekretessbestämmelser, som med stöd av olika stadganden i sekretesslagen intagits i KK den 4 januari 1939, nr 7, med förordnanden på civilförvaltningens område jämlikt sekretesslagen. I 1 § nämnda kungörelse återfinnas sekretessregler avseende handlingar upprättade för kontrollstyrelsens gransknings- eller inspektionsverksamhet. 2 § i kungörelsen innehåller en lång katalog över handlingar av skilda slag rörande statlig utredning och kontroll med avseende å näringslivet. Där föreskrives beträffande dessa handlingar, att de, i vad de innefatta sådana upplysningar om enskilda företags eller sammanslutningars affärs- eller driftförhållanden, vilkas offentliggörande kan lända vederbörande företag eller sammanslutning till men, icke må utan samtycke från företagets eller sammanslutningens sida utlämnas, förrän tjugo år förflutit från handlingens datum. Bland de till denna grupp hänförliga handlingarna äro bl. a. hos kontrollstyrelsen förda

räkenskapshandlingar, i den mån de innehålla uppgifter om skatter och avgifter, som påförts eller erlagts av näringsidkare, likaså handlingar i vissa andra ärenden, vilka angå kontrollstyrelsens eller styrelsen underställda tjänstemäns tillsyn över tillverkning eller försäljning av varor. Ur katalogen kunna vidare nämnas rapporter och andra handlingar avseende tillsynsverksamhet, som utövas av statsinspektören över köttkontrollen, mejeriinspektör eller tillsyningsman vid tillverkning av margarin, margarinost, fettemulsion och konstister. En särskild grupp bilda deklARATIONER, kontrollrapporter och andra handlingar, som inkomma till statens jordbruksnämnd eller där upprättas och som avse dess verksamhet i prisreglerande och avsättningsfrämjande syfte på jordbrukets eller fiskets område. — I detta sammanhang bör vidare nämnas KK den 12 april 1940, nr 204, med förordnande angående vissa tullverkets handlingar jämlikt 4 § andra stycket sekretesslagen. Där stadgas, att till tullverket inkomna eller där upprättade handlingar rörande varor eller transportmedel, som vid verket anmälts, ej må utlämnas till annan än den handlingarna angå, förrän tio år förflutit från handlingarnas datum eller Kungl. Maj:t dessförinnan annorledes förordnat, såframt ej utlämnande finnes kunna ske utan skada för rikets försvar, folkhushållningen eller näringslivets behöriga fortgång eller eljest utan våda för rikets säkerhet.

Bestämmelser i fråga om sekretess delvis meddelade med stöd av 17 § sekretesslagen finnas i 11 § SmöravgiftsF och 11 § FettvaruavgiftsF, där det stadgas, att granskning av deklARATIONER ej må verkställas av annan än kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman samt att deklARATIONERNA skola tillhandahållas dem, som i och för sin befattning böra därav erhålla del. I övrigt må enligt dessa bestämmelser deklARATIONER icke vara för någon tillgänglig utan att den, som avgivit deklARATIONEN, medgivit dess offentliggörande; dock må deklARATIONER, på sätt Kungl. Maj:t förordnar, för statistisk bearbetning utlämnas till ämbetsmyndighet eller tjänsteman, åt vilken Kungl. Maj:t uppdrager utförandet av sådan bearbetning.

Ovannämnda regler i sekretesslagen utgöra icke i allmänhet något hinder för part att — på sätt föreskrives i förevarande paragraf — få taga del av och yttra sig över handling i målet, oaktat denna omfattas av sådan sekretessbestämmelse. I 39 § sekretesslagen är nämligen föreskrivet, att vad i lagen stadgas icke länder till inskränkning i parts rätt att i mål hos myndighet utbekomma beslut eller annan handling. Dock förefinnes i sistnämnda paragraf i sekretesslagen ett undantag från den allmänna regeln om partsoffentlighet: finnes av hänsyn till allmänna eller enskilda intressen vara av synnerlig vikt att innehållet i annan handling än dom eller beslut icke uppenbaras, må dock med stöd av stadgande i sekretesslagen utlämnande av sådan handling till parten vägras.

Sistnämnda stadgande, som alltså kan begränsa partsoffentligheten, kan tänkas bliva aktuellt i hithörande besvärsmål, särskilt i sådana fall då

utomstående tredje man klagat i mål om skatt och därigenom erhållit ställning som part i målet. Man får här lita till att i förevarande hänseende en lämplig praxis kommer att utveckla sig, som innebär ett rimligt hänsynstagande till å ena sidan partens intresse av att få taga del av allt material av betydelse för målet och å andra sidan de ovan nämnda allmänna och enskilda intressena. För övrigt kan även här erinras om den förestående översynen av sekretesslagens bestämmelser (jfr ovan s. 109).

De ovan refererade stadgandena i SmöravgiftsF och FettvaruavgiftsF innehålla bestämmelser jämväl rörande i vad mån handlingar i skatteärende få utlämnas till annan myndighet. Detta ämne ha de sakkunniga icke ansett sig ha anledning att taga upp till generell behandling i förevarande lagstiftningsarbete.

I övrigt få de sakkunniga, såvitt angår förevarande paragraf, hänvisa till vad som anförts vid 17 §.

45 §.

Beskattningsmyndighets beslut länder enligt 22 och 32 §§ till omedelbar efterrättelse, såvitt det icke avser utdömande av vite. Det är, såsom förut (s. 115) framhållits, nödvändigt att besvärsmyndigheten har möjlighet att genom inhibition befria part från omedelbar åtlydnad av beskattningsmyndighetens överklagade beslut. Ett inhibitionsbeslut innebär, att exekutiva åtgärder för genomförande av ett meddelat beslut omedelbart avbrytas — att »vidare åtgärd för verkställighet ej skall äga rum» (50: 8 andra st. RB) — t. ex. att utmätning inställas. Status quo bibehålles sålunda. I de fall, då exekutiva åtgärder ej ifrågakomma, begränsas däremot inhibitionsbeslutets verkningar till att den förpliktade fritages från att åtlyda beslutet.

Såsom ovan nämnts bör beskattningsmyndigheten, därest i besvärslägen eller eljest under förberedelse inhibitionsyrkande väckes, omedelbart underställa denna fråga besvärsmyndighetens avgörande. Några föreskrifter här om ha dock ej ansetts behövlige.

Vad angår beslut, som rör fråga om betalning av skatt, bör som nämnts möjlighet finnas att erhålla inhibition, t. ex. på den grund att skattskyldighet uppenbarligen icke föreligger. Stor försiktighet måste emellertid iakttagas i fråga om inhibition i dylika lägen med hänsyn till beskattningens effektivitet. Bestämmelserna i 49 § 1 mom. UppbF om anstånd med inbetalning av skatt vid besvär över beslut om taxering kunna tjäna till viss ledning för praxis. Beträffande beslut under utredningen, som äro förenade med vitessanktion, göra sig betänkligheter i mindre grad gällande mot att använda inhibition; har skattskyldig eller annan vid vite ålagts att före viss tidpunkt fullgöra en prestation, såsom att ingiva prov eller tillhandahålla handelsböcker, bör inhibition kunna meddelas. Med tanke på att skatteärende såvitt möjligt icke bör uppehållas, torde emellertid även i dessa fall inhibition böra begagnas med viss försiktighet.

46 §.

Generaltullstyrelsens slutliga avgöranden av besvärsmål ha av de sakkunniga benämnts utslag och övriga avgöranden beslut.

På ett utslag måste undantagslöst ställas krav, att det innehåller de skäl, på vilka avgörandet grundats, ävensom att det är försett med klagobesked. Med sistnämnda ej förut i lagstiftning begagnade term förstå de sakkunniga ett besked, huruvida ett utslag eller ett beslut må överklagas. Klagobesked, som innebär att utslag eller beslut må överklagas, skall innefatta besvärshänvisning; om denna skall gälla vad i 21 § andra stycket stadgas.

Beträffande generaltullstyrelsens beslut torde såvitt angår motiveringen böra gälla detsamma som enligt 21 § första stycket föreslås i fråga om beskattningsmyndighets beslut. Beslut föreslås vidare alltid skola förses med klagobesked. Någon begränsning i detta avseende liknande den i 21 § andra stycket intagna ha de sakkunniga icke velat förorda beträffande generaltullstyrelsens beslut.

Den allmänna principen om att avgöranden, träffade i ett skatteförfarande, skola lända till omedelbar efterrättelse ha de sakkunniga, som förut angivits, funnit böra tillämpas jämväl med avseende å generaltullstyrelsens ställningstaganden, såväl utslag som beslut. Enahanda undantag från nämnda huvudregel, som i 22 § gjorts beträffande beslut om utdömande av vite, föreslås dock skola iakttagas även med avseende å generaltullstyrelsens utslag och beslut.

Delgivning av utslag och beslut med parterna bör ombesörjas av generaltullstyrelsen.

47 §.

Fall av kollision mellan efterbeskattning och självrättelse å ena samt besvär å andra sidan kunna tänkas uppstå. Olika situationer äro därvid tänkbara.

En lagregel har befunnits önskvärd för det fall, att fråga uppkommer hos beskattningsmyndigheten om efterbeskattning eller om självrättelse i visst skatteärende, medan ärendet på grund av besvär är beroende på generaltullstyrelsens prövning. Givetvis ankommer det i ett sådant läge å beskattningsmyndighet att omedelbart anmäla sakförhållandet för besvärsmyndigheten. Det synes naturligtast att det med avgörande av besvärsmålet då får anstå, tills frågan om efterbeskattning eller självrättelse avgjorts och klarhet vunnits om den slutliga utgången av skatteärendet i första instans. En regel av sådan innebörd har föreslagits skola upptagas i denna paragraf.

Kap. 5. Om förhandsbesked

48 §.

Gällande rätt

Beträffande nuvarande bestämmelser i fråga om förhandsbesked få besvärssakkunniga hänvisa till redogörelsen ovan s. 58.

De sakkunniga

Besvärssakkunniga ha i det föregående (s. 116 ff) redogjort för sin allmänna ståndpunkt till frågan om förhandsbesked. I förevarande paragraf ha de grundläggande reglerna om detta institut upptagits.

Den som ansöker om förhandsbesked har icke ovillkorlig rätt att erhålla sådant besked. Generaltullstyrelsen har att meddela förhandsbesked endast för den händelse tillgänglig utredning det medger. Finner generaltullstyrelsen det föreliggande materialet vara otillräckligt för ett bedömande av den fråga, förhandsbeskedet skall avse, har styrelsen att besluta att förhandsbesked icke kan meddelas.

Därest ärende om förhandsbesked ännu icke avgjorts, då skyldighet ett erlägga skatt inträder, t. ex. därför att den vara, som förhandsbeskedet skolat avse, inkommer till riket och anmäles till förtullning eller den avsedda beskattningsperioden utgår, skulle det läget kunna uppstå att generaltullstyrelsen och beskattningsmyndigheten parallellt toge befattning med fråga om skatt i ett och samma fall. Dylika kollisioner förebyggas lämpligen genom en regel av innehåll, att förhandsbesked må utfärdas endast för beskattningsperiod, som ännu icke utgått, eller för senare period eller för blivande införsel eller utförsel. Ärende om förhandsbesked, som icke blivit avgjort före den kritiska tidpunkten, måste, i den mån det icke avser även tid därefter, förfalla; ansökan kan då blott föranleda ett avskrivningsbeslut.

49 §.

Besvärssakkunniga kunna beträffande innehållet i denna paragraf i huvudsak hänvisa till vad som anförts i den allmänna motiveringen (s. 120).

Ansökan förutsättes skola göras individuellt av envar, som önskar erhålla förhandsbesked. Sökanden bör däri noggrant angiva, vilken eller vilka beskattningsperioder respektive vilken tid som ansökningen avser.

50 §.

Enligt den av besvärssakkunniga föreslagna ordningen skall allmänt ombud hos generaltullstyrelsen ha att uppträda som sökandens motpart i ärenden angående förhandsbesked. En näringsidkare, som ansöker om förhandsbesked, har i regel behov av att snabbt erhålla detta. Med hänsyn därtill bör delgivning av ansökan med allmänt ombud ske omgående och denne erhålla en tämligen kort frist för att avgiva sitt yttrande. Om ända-

målet med förhandsbeskedet skall kunna nås, måste handläggningen av dylika ärenden påskyndas så mycket som möjligt.

51 §.

Som förut nämnts bör generaltullstyrelsen ha möjlighet att i ärende om förhandsbesked anlita sakkunnig och föranstalta om förhör (s. 121). Sådana utredningsåtgärder kan generaltullstyrelsen vidtaga antingen på eget initiativ eller efter anhållan av sökanden. Begär sökanden förhör, bör det icke förvägras honom, med mindre förhöret befinnes obehövt. De allmänna reglerna om förhör i 42 § skola nämligen tillämpas jämväl i ärende om förhandsbesked. Likaså bliva reglerna om sakkunnig i 14 § att tillämpa, då fråga om begagnande av detta utredningsmedel uppkommer i förhandsbeskedsärende. Generaltullstyrelsen förutsättes sålunda skola få frihet att efter eget bedömande uppdraga åt sakkunnig att avgiva utlåtande.

Sambandet med kostnadsreglerna i 54 § måste emellertid beaktas, så snart fråga uppkommer om särskild undersökning eller om anlåtande av sakkunnig. Medgiver sökanden icke sådan utredningsåtgärd, ehuru generaltullstyrelsen anser den erforderlig — han kanske icke finner förhandsbeskedet värt den kostnad åtgärden föranleder — bör generaltullstyrelsen, även om förhandsbesked icke skulle kunna meddelas på grundval av i övrigt tillgänglig utredning, likväl med hänsyn till kostnaderna icke föranstalta om utredningen, med mindre ur allmän synpunkt starka skäl finnas, att beskedet bör meddelas i det föreliggande fallet. Regelmässigt torde sålunda styrelsen i detta läge komma att besluta att ej meddela förhandsbesked. Dock torde exempelvis i fall, då skatteförfattningen är synnerligen oklar och ett klarläggande även ur allmän synpunkt angeläget, det stundom vara befogat, att styrelsen låter anställa särskild undersökning eller anlitar sakkunnig, oaktat kostnaderna härför komma att stanna å statsverket, enär medgivande av sökanden saknas (se 54 §), allt i syfte att ett besked skall kunna lämnas.

52 §.

Även såvitt angår förfarandet vid meddelande av förhandsbesked torde böra finnas en regel om upptecknande av uppgifter, som annorledes än skriftligen tillföres utredningen, motsvarande stadganden i 15 och 43 §§ (jfr s. 83 och 152).

53 §.

Att kommunikationsprincipen bör fullt ut tillämpas jämväl i ärende om förhandsbesked är enligt besvärssakkunnigas mening ställt utom diskussion. De förordade därför beträffande de nu förevarande ärendena upptagandet i lagen av ett stadgande av enahanda slag som för besvärsmålens del föreslagits intaget i 44 §. För närmare motivering få de hänvisa till denna paragraf (se s. 190).

54 §.

Vid utformningen av kostnadsreglerna för ärende angående förhandsbesked måste i första hand beaktas, att förhandsbesked meddelas i sökandens intresse och till dennes hjälp. Behovet har emellertid uppkommit som en följd av den oklarhet, som enligt sakens natur ofta måste vidlåda skattelagstiftningen. Det har därför ansetts vara det allmännas sak att sörja för att de skattskyldiga kunna erhålla förhandsbesked i sådana fall, där skatteförfattningen som sådan icke lämnar och icke kan lämna tillräckligt tydligt besked. Även till dessa synpunkter måste hänsyn tagas, då kostnaderna i ärende angående förhandsbesked skola fördelas.

Enligt den avvägning, de sakkunniga företagit, bör den sökande själv stå för kostnad för särskild undersökning, varom generaltullstyrelsen kan ha föranstaltat med hans medgivande beträffande varas beskaffenhet, t. ex. kostnad för särskild laboratorieundersökning, ävensom för ersättning till sakkunnig, som myndigheten anlitat och till vars hörande sökanden lämnat sitt medgivande. I övrigt skola kostnaderna stanna å statsverket.

Enligt förslaget skall den gottgörelse, sökanden har att erlægga till statsverket, utgivas enligt generaltullstyrelsens bestämmande. Härigenom öppnas en möjlighet för styrelsen att i särskilda fall icke påkalla, att gottgörelse skall erläggas med fullt ut det belopp, till vilket staten i och för sig skulle kunna vara berättigad. I sådana situationer, då skatteförfattningens regler äro synnerligen oklara, kan det, oaktat sökanden genom eget medgivande påtagit sig kostnaderna, stundom vara billigt, att statsverket själv bär en del av eller hela kostnaden för viss utredning, som erfordrats för att närmare klarlägga författningens verkliga innebörd.

Generaltullstyrelsen bör kunna fordra, att sökanden i ansökningsärende ställer säkerhet för blivande kostnader och ersättningar, som kunna komma att åvila honom. Efterkommer sökanden icke beslut rörande ställande av säkerhet, kan påföljden bliva att förhandsbesked icke meddelas.

55 §.

Med hänsyn till den brådskande naturen av ärende om förhandsbesked, vilken redan betonats, bör sådant ärende behandlas med förtur av generaltullstyrelsen.

Som förut anmärkts skall generaltullstyrelsens beslut om förhandsbesked vara överklagbart. Under sådana omständigheter är det betydelsefullt, att sådant beslut innehåller en tydlig motivering. Att det bör förses med klagobesked är uppenbart.

För närvarande avgöres ärende angående förhandsbesked av generaltullstyrelsen bestående av generaldirektören såsom ensam beslutande samt två byråchefer eller eventuellt en byråchef och en byrådirektör. Enligt förslaget skall sådant ärende i stället avgöras av styrelsen i kollegial samsättning; se 63 §.

56 §.

Gällande rätt m. m.

I fråga om giltighet av upplysning rörande tullbehandlingen av varor, meddelad av generaltullstyrelsen, hänvisa besvärssakkunniga till vad som ovan anförts; se s. 59.

Vid bedömande av frågan om förhandsbeskeds giltighet vid ändring av myndigheternas rättspraxis kan det vara av intresse att något dröja vid de överväganden, som ligga till grund för de nuvarande bestämmelserna om giltigheten av förhandsupplysning rörande tullbehandlingsfråga. Enligt dessa regler förlorar en förhandsupplysning under vissa omständigheter sin giltighet, då tillämpningen av gällande stadganden om den ifrågavarande varans tullbehandling ändras i skärpande riktning. Bestämmelserna, vilka äro intagna i en förordning från år 1907, tillkommo på föranledande av ett svenskt åtagande vid avslutande den 8 maj 1906 av en handels- och sjöfartstraktat med Tyska riket. En kort redogörelse för bestämmelsernas tillkomst må lämnas.

Uppdraget att utarbeta förslag till bestämmelser om bindande upplysning rörande tullbehandling av varor vid deras införsel till Sverige gavs i detta sammanhang åt kommittén för revision av tulltaxan (tulltaxekommittén), som avgav förslag i ämnet den 2 oktober 1906. Som förebild till de föreslagna bestämmelserna hade tagits de i Tyskland gällande bestämmelserna på området. Tulltaxekommittén utgick som en naturlig förutsättning från att ändrad praxis skulle medföra en meddelad upplysnings ogiltighet. I den tyska lagstiftningen hade emellertid gjorts den eftergiften att upplysningens giltighet icke skulle upphöra förrän tre månader efter det praxis ändrats. Tulltaxekommittén anförde härom att detta sätt att ordna saken syntes naturligt i Tyskland, där i stor utsträckning tulleftergifter beviljades av billighetsskäl. I Sverige däremot, där dylika billighetsskäl dittills icke fått göra sig gällande, skulle möjligen infördandet av en sådan ny princip kunna väcka vissa betänkligheter. Av rent praktiska skäl syntes man dock böra utsträcka upplysningens bindande kraft utöver den tidpunkt då ändring i tullbehandlingspraxis inträdde. Tulltaxekommittén hade inhämtat, att under tiden från och med 1901 skärpning i tullbeskattningshänseende utan att vara föranledd av ändrad lagstiftning ägt rum i sexton fall, samtliga tillkomna på grund av beslut av generaltullstyrelsen. Den förändrade tullbehandlingen hade i regel berott på att nya sakkunniga blivit hörda. Tulltaxekommittén fann härav, att det ur statskassans synpunkt icke kunde möta någon synnerlig betänklighet att med avseende å inträffad skärpning i tullbehandlingspraxis medgiva bindande verkan av förut meddelad tullbehandlingsupplysning under någon tid efter det ändringen ägt rum, om blott denna tid icke tilltoges alltför rundligt. För utsträckning allenast till en kortare tid talade jämväl den omständigheten att importören, som erhållit förhandsbeskedet, ej borde sättas i en alltför gynnad ställning i förhållande till konkurrenter mot vilka den nya ordningen tillämpades. Tulltaxekommittén föreslog därför bestämmelser av det innehåll, som nu återfinnes i förordningen.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Swartz, anförde i proposition angående anslag till bestridande av kostnader för en tullbehandlings- och upplysningsbyrå inom generaltullstyrelsen (KPr 1907: 32 s. 49), efter att först ha berört frågan om betydelsen av en författningsändring för förhandsupplysningens gilt-

tighet: »Om däremot en ändring i tillämpningen av de stadganden, varom fråga är, vidtages, ställer sig frågan något mera invecklad. Å ena sidan har man härvid att taga hänsyn till importörens berättigade intresse att, så länge han icke erhållit kännedom om ändringen, åtminstone under en viss *bestämd*, icke alltför begränsad tid kunna trygga sig till den av honom meddelade upplysningen i avseende å tullbehandlingen av vara, som han ärnar hit till riket införa. Å andra sidan har man ock att tillse att statens intresse, att varan varder riktigt tullbehandlad, icke trädes för nära, likasom ock att missbruk, såvitt möjligt, förebyggas.» Efter en sammanfattning av de föreslagna bestämmelsernas innehåll fortsatte departementschefen: »De sålunda föreslagna bestämmelserna, vilka i allt väsentligt ansluta sig till de i Tyskland gällande och där lära befunnits ändamålsenliga, synas mig vara i allo väl avvägda och ägnade att, i den mån med den ifrågavarande anordningen är förenligt, tillgodose såväl den enskildes som statens intresse. Det sist omnämnda medgivandet innefattar visserligen en ganska betydande avvikelse från hittills hos oss följda grundsatser inom tullagstiftningen. Givet är emellertid, att, som hänsyn icke i någon mån toges till i god tro uppgjorda leveransavtal, hela det avsedda förfarandet skulle förlora en stor del av sitt värde för importören. Med avseende härå och då, enligt vad den av tulltaxekommittén härutinnan lämnade utredningen giver vid handen, betydelsen av ett dylikt stadgande för statsverket antagligen komme att varda skäligen ringa, synes någon betänklighet däremot icke böra möta, helst enligt förslaget en var framställning i förevarande avseende skulle underställas Kungl. Maj:ts prövning, varigenom faran för missbruk synes vara i möjligaste mån förebyggd.»

De sakkunniga

Av ifrågavarande bestämmelser om giltigheten av sådan förhandsupplysning, som för närvarande kan meddelas i tullfrågor, framgår, att dessa en gång tillkommo efter omsorgsfulla avvägningar mellan skilda intressen — sökandens intresse av trygghet, statens fiskaliska intresse och konkurrenters ekonomiska intressen. De sakkunniga ha emellertid på grunder, som närmare redovisats i det föregående (s. 119), funnit en ändring av dessa regler påkallad samtidigt som de anpassas till vad som gäller på den direkta beskattningens område. Den ledande grundsatsen har därvid varit att ett lämnat förhandsbesked under en på förhand bestämd tid skall stå fast och vara bindande för statsverket under förutsättning att lagstiftningen icke ändras. Den nuvarande ordningen hos tullverket torde därför böra frångås och en övergång ske till den av de sakkunniga föreslagna.

Kap. 6. Om besvär över generaltullstyrelsens utslag och beslut

57 §.

I det föregående ha besvärssakkunniga redogjort för skälen för sitt förslag att i konsumtionsskattemål införa en treinstansordning: beskattningsmyndigheten — generaltullstyrelsen — Kungl. Maj:t (regeringsrätten). Bl. a. avses sålunda kammarrättens nuvarande uppgift som mellaninstans mellan generaltullstyrelsen och regeringsrätten (i vissa anmärkningsmål)

skola upphöra. Den föreslagna instansordningen är främst avsedd för avgörande av de egentliga skattefrågorna, oavsett om besluten fattats i den ordning, som angives i 18—20 §§, eller på annat sätt enligt specialförfattning. Däremot synes för vissa andra grupper av beslut av beskattningsmyndighet en tvåinstansordning vara fullt tillräcklig, d. v. s. fullföljden från generaltullstyrelsen till Kungl. Maj:t skulle kunna avskäras. Självfallet kan det icke heller bliva fråga om mer än två instanser i de fall, då generaltullstyrelsen beslutar i första instans.

Beträffande *generaltullstyrelsens beslut*, d. v. s. avgöranden träffade av styrelsen i första instans, t. ex. om förbud enligt 31 §, om förhandsbesked, om utredningsåtgärder i hos styrelsen anhängiga besvärsmål och om inhibition av beskattningsmyndighets beslut, torde endast en inskränkning med avseende å överklagbarheten böra gälla, nämligen beträffande beslut av styrelsen av innehåll att förhandsbesked icke meddelas. I praktiken behöva överklaganden knappast ifrågakomma beträffande sådant beslut. Sökanden har här alltid möjlighet att under återopande av ny utredning inkomma med förnyad ansökan om förhandsbesked. Av samma skäl som anförts under 34 § ha i övrigt några inskränkningar i överklagbarheten av styrelsens beslut icke föreslagits. En konsekvens av förslaget i denna del blir visserligen att, medan fullföljden i fråga om beslut fattade under utredningen i ett besvärsmål är obegränsad, talan rörande avgörandet i huvudsaken i vissa fall kan vara avskuren (se nedan), men några praktiska olägenheter kan detta förhållande knappast medföra.

Begränsningar med avseende å fullföljden till regeringsrätten torde, som nyss antytts, böra göras beträffande vissa av *generaltullstyrelsens utslag*, d. v. s. styrelsens avgöranden av besvärsmål. Sådana inskränkningar äro påkallade av hänsyn dels till angelägenheten av att icke belasta regeringsrätten med alltför obetydliga frågor, dels till förfarandets effektivitet. Av angivna skäl föreslå de sakkunniga, att generaltullstyrelsens utslag avseende preliminärt beslut om skatt och beslut under utredningen (där ibland även beslut avseende tredje man) icke skola vara överklagbara. Beträffande dessa beslut måste det anses tillfyllest, om möjlighet finnes att klaga i en instans. Förfarandet i skatteärenden skulle kunna fördröjas i avsevärd mån, om beslut av sådan art kunde överklagas i två instanser.

De sakkunniga ha övervägt att föreslå fullföljdsförbud även i fråga om utslag avseende uppbörds- och återbetalningsspörsmål. Dessa kunna emellertid vara av sådan betydelse för de skattskyldiga, att någon inskränkning beträffande fullföljdsrätten i fråga om dem icke bör stadgas. Utslag avseende utdömande av vite böra självfallet också kunna överklagas ända upp till regeringsrätten.

Det kunde möjligen göras gällande, att en viss olägenhet vore förenad med de här föreslagna fullföljdsförbuden i fråga om utslag. Det torde nämligen förekomma, att kärnpunkten i ett besvärsmål, som avser utredningsåtgärd, t. ex. föreläggande att avgiva deklARATION, är huruvida viss

vara är skattepliktig eller efter vilken skattesats skatt i visst fall är att bestämma. Man måste enligt vad de sakkunniga föreslå nöja sig med mellaninstansens bedömande av denna fråga och kan ej draga den under regeringsrättens bedömande förrän då slutligt beslut om skatt föreligger i ärendet. Avsevärd tid kan på detta sätt komma att förflyta, innan den egentliga tvistefrågan blir prövad. Ett sådant resonemang torde dock knappast vara avgörande. Det synes i själva verket mindre tillfredsställande ur systematisk synpunkt att, vid sidan av institutet förhandsbesked, tillskapa ytterligare en möjlighet för vederbörande att vinna upplysning i förväg, d. v. s. före överprövningen av meddelat slutligt beslut om skatt, om den högsta instansens uppfattning, huruvida eller i vad mån skatteplikt i visst fall föreligger. Beskedet i fråga skulle för övrigt endast erhållas i form av ett principiellt oförbindande domskäl. De sakkunniga ha därför stannat för att föreslå ovillkorligt förbud mot fullföljd beträffande generaltullstyrelsens utslag i mål, avseende utredningsåtgärd.

58 §.

Vidkommande besvärsrätten vid talan mot generaltullstyrelsens avgöranden föreslås, såsom förut nämnts (s. 110), i huvudsak enahanda regler, som gälla ifråga om besvärsrätt vid talan mot beskattningsmyndighets beslut.

Besvärsrätt bör sålunda generellt tillkomma den som varit part i det mål eller ärende hos generaltullstyrelsen, i vilket det beslut, om vars överklagande fråga är, blivit fattat. Några begränsningar härvidlag synas icke böra uppställas. Allmänt ombud bör sålunda vara oförhindrad att överklaga ett utslag, som generalstullstyrelsen på talan av skattskyldig meddelat beträffande något beskattningsmyndighetens beslut under utredningen, oaktat han ej haft besvärsrätt med avseende å sistnämnda beslut. Han bör likaså kunna överklaga ett av generaltullstyrelsen i ett hos styrelsen anhängigt besvärsmål meddelat beslut under utredningen. Att skattskyldig såsom part bör äga besvärsrätt i samma utsträckning som nu sagts i fråga om allmänt ombud, torde ligga i öppen dag. Har tredje man med stöd av regeln i 35 § andra stycket fört talan hos generaltullstyrelsen och sålunda där fått ställning av part, bör han givetvis i denna sin egenskap äga besvärsrätt beträffande generaltullstyrelsens utslag i besvärsmålet liksom för övrigt även beträffande dess beslut under utredningen i besvärsmålet.

I den mån generaltullstyrelsen fattar beslut under utredningen avseende annan än part, t. ex. om ersättning till sakkunnig eller om granskning, bör självfallet den som beröres av beslutet äga besvära sig däröver. Detsamma måste gälla för det fall, att generaltullstyrelsen förpliktat annan än part att utgiva ett försuttet vite. Stadganden av sådan innebörd ha intagits i lagförslaget.

Härutöver erfordras emellertid särskilda regler jämväl om besvärsrätt för tredje man såsom konkurrent eller konsument (se s. 110). En konsekvens av besvärssakkunnigas förslag att låta sådan tredje man föra talan mot beskattningsmyndighets beslut om skatt, vilket länder honom till väsentlig skada eller förlust, måste vara att sådan tredje man, även om han icke varit part hos generaltullstyrelsen, får överklaga styrelsens utslag i mål om skatt, i den mån utslaget innebär ändring i beskattningsmyndighetens beslut och detta därigenom länder honom till väsentlig skada eller förlust. Besvärssakkunniga ha särskilt övervägt frågan om sådan tredje man skall tillåtas överklaga jämväl beslut om förhandsbesked. Med hänsyn till att beslut härom kan vara av stor ekonomisk eller av prejudicerande betydelse jämväl för utomstående, ha de funnit rimligt att tredje man tillåtes föra talan även mot sådant beslut, därest detta länder honom till väsentlig skada eller förlust.

59 §.

Regler om besvärstid vid talan från generaltullstyrelsen till regeringsrätten ha icke upptagits i lagen. Stadgandena i 1954 års besvärstidslag avses skola tillämpas. Någon anledning att här frångå den allmänna besvärstiden — tre veckor från delgivningsdagen o. s. v. — har icke ansetts föreligga i vidare mån än att besvärstiden för sådan tredje man, som avses i 58 § andra och tredje st., föreslås skola vara tre veckor från utslagets eller beslutets dag.

I enlighet med de av de sakkunniga förordade allmänna grundsatserna för besvär förfarandet föreslås besvärslagan skola ingivas till den myndighet, som fattat det överklagade avgörandet, d. v. s. generaltullstyrelsen.

60 §.

I denna paragraf ha upptagits regler om anslutningsbesvär vid talan från generaltullstyrelsen till regeringsrätten. Dessa regler ha utformats på samma sätt som motsvarande bestämmelser i 37 §. Möjligheterna att anföra besvär i denna ordning ha dock begränsats till att gälla vid talan mot generaltullstyrelsens utslag samt styrelsens beslut om förhandsbesked, däremot icke andra styrelsens beslut.

61 §.

Den ordning för besvärsmåls förberedande, som de sakkunniga förordat skola tillämpas vid överklagande av beskattningsmyndighetens beslut hos generaltullstyrelsen, torde i sina huvuddrag kunna brukas även då generaltullstyrelsens beslut överklagas hos regeringsrätten. I lagförslaget upptagas sålunda bestämmelser, som avse besvärslagan ävensom den del av målets förberedande till avgörande i regeringsrätten, vilken föreslås skola ankomma på generaltullstyrelsen. Dessa regler ha givits formen av hänvisning till stadgandena i 38—40 §§ om förberedelsen i de till styrelsen fullföljda målen.

Däremot upptager lagförslaget, i överensstämmelse med vad som i allmänhet är brukligt, inga regler om förfarandet hos regeringsrätten (se s. 113).

Kap. 7. Särskilda bestämmelser

62 §.

Gällande rätt

Enligt 3 a § VaruskF, 9 § FörsäljningsskF, 4 § FettesmulsionsaccisF, 7 § MotorfordonsomsskF, 3 § EnergiskF, 4 § BrännoljeskF och 18 § SpritdrycksF (beträffande utskänkningskatt) äger Kungl. Maj:t, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av skatt. Enligt MotorfordonsomsskF, EnergiskF, BrännoljeskF och SpritdrycksF må Kungl. Maj:t uppdraga åt myndighet — för brännoljeskattens och utskänkningskattens del kontrollstyrelsen — att besluta i dylik fråga. Beträffande varuskatt, försäljningsskatt och energiskatt kan befrielse eller återbetalning beviljas såväl vid beskattning i samband med verksamhet inom riket som vid beskattning i samband med införsel till riket.

Direkt motsvarighet till förutnämnda bestämmelser finnes icke beträffande tull. I 6 § KF den 4 oktober 1929, nr 307, angående tullrestitution finnas emellertid regler om särskild restitution, som dels i fråga om vara, som ännu icke utlämnats från tullverket, dels ock vid återutförsel av från tullverket utlämnad vara, kan medgivas bl. a. då synnerliga skäl föreligga.

Jordbruksnämnden äger enligt 15 § MjölkkproduktF och 11 § FiskF, då särskilda omständigheter därtill föranleda, meddela befrielse från utjämningsavgift respektive prisregleringsavgift ävensom förordna om avkortning av sådan avgift. Då särskilda skäl därtill äro, må jordbruksnämnden enligt 5 § SpannmålsF, 3 § OljekraftfoderF och 3 § MajsF medgiva återbäring av eller befrielse från avgift. Enligt 2 § SlaktdjursF äger jordbruksnämnden från skattskyldigheten medgiva undantag, där så med hänsyn till särskilda förhållanden finnes skäligt. Därest särskilda skäl föreligga, må Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, jordbruksnämnden enligt 13 § FettF meddela befrielse, helt eller delvis, från skyldighet att erlagga avgift så ock medgiva återbäring, helt eller delvis, av avgift för fettvaror. Liknande bestämmelser finnas beträffande införselavgifter och den utjämningsavgift, som uttages vid utförsel. Enligt 4 § PotatisF må jordbruksnämnden, då särskilda skäl därtill äro, medgiva återbäring av eller befrielse från avgift. Då särskilda omständigheter därtill föranleda, må enligt de föreskrifter Kungl. Maj:t meddelar mjölkavgift kunna efterskänkas (2 § 4 mom. MjölkkF).

De sakkunniga

De ovan återgivna reglerna ha tillkommit för att möjliggöra för skattskyldig antingen att erhålla befrielse från skyldighet att erlagga skatt eller

att återfå redan erlagd skatt i sådana lägen, då beskattningen med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet ter sig obillig eller obefogad. Bestämmelserna äro sålunda tillämpliga bl. a. på det fall, att en skattskyldig haft goda skäl antaga, att viss försäljning vore skattefria, och därför underlåtit att uttaga skatt av sina kunder. Omständigheterna kunna därvid vara sådana att en beskattning, som sker först lång tid därefter, kommer att få orimliga verkningar. Se härom KPr 1945:250, varmed jämföres första särskilda utskottet 1940 U: 10 s. 26 ff.

Med den av de sakkunniga föreslagna ordningen, enligt vilken beskattningen bindes i fastare former, blir det än angelägnare, att i särskilt fall befrielse från eller återbetalning av skatt kan medgivas. Denna möjlighet till skattelindring kan sägas utgöra en integrerande del av de sakkunnigas förslag. Enligt den förordade ordningen skall skatt erläggas, så snart, objektivt sett, skattskyldighet föreligger, oavsett om den skattskyldige kunnat inse denna sin skyldighet och oavsett om han haft tillfälle att övervältra skatten eller ej. Vid detta förslags framläggande ha de sakkunniga — såsom förut understrukits (s. 122) — räknat med att obilliga konsekvenser av dessa stränga regler i särskilda fall skola elimineras med tillhjälp av skattelindringsbestämmelser. Om de restitutionsregler, som skola kunna meddelas med stöd av 29 §, har talats i det föregående (se s. 169). Förevarande bestämmelse är avsedd att komma till användning i sådana lägen, som icke täckas av mera generellt utformade restitutionsföreskrifter.

I praktiken lär den i paragrafen angivna möjligheten att erhålla skattelindring behöva utnyttjas i olika omfattning beträffande olika skatter. Exempelvis torde denna möjlighet få större praktisk betydelse i fråga om varuskatt än beträffande läskedrycksskatt. Ursäktliga misstag, som kunna föranleda bestämmelsens tillämpning, uppkomma sannolikt oftare beträffande mera allmänt utformade skatter än i fråga om skatter avseende något bestämt varuslag, rörande vilka en fast praxis snabbt utvecklas.

Beträffande skatter, som utgå vid införsel till eller utförsel från riket, råda särskilda förhållanden. Behovet av en skattelindringsregel är för dessas del icke lika stort som för skatter, vilka utgå i samband med inhemsk verksamhet. Skatten beslutas nämligen i förra fallet, redan innan varan föres ut i marknaden. Importören, respektive exportören har för den skull jämförelsevis bättre möjlighet att övervältra skatten på konsumenterna. Mycket ofta har dock importören sålt varan redan före införseln till visst pris; har han därvid missräknat sig på tullen, får han själv bära därav föranledd förlust. Vidare kan inträffa, att krav på erläggande av skatt framkommer, först sedan den skattskyldige redan infört och sålt de skattepliktiga varorna, t. ex. då allmänt ombud anför besvär över lokal tullmyndighets beslut.

För närvarande saknas i gällande rätt en allmän restitutionsbestämmelse av den art här diskuteras beträffande tull. Av skäl, som ovan an-

förts, ha de sakkunniga, då de föreslå intagande av en bestämmelse, motsvarande den som nu finnes i en rad författningar, i det föreliggande lagförslaget, icke ansett att något undantag bör göras för tull. De sakkunniga ha emellertid förutsatt att stadgandet skall komma till sparsam användning, såvitt angår denna skatt. Att visst avseende i detta sammanhang måste fästas vid huruvida den tull, om vars restituerande är fråga, är en skyddstull eller en finanstull, har tidigare framhållits (se s. 124).

63 §.

Bestämmelserna om generaltullstyrelsens sammansättning vid handläggning av mål och ärenden enligt lagförslaget ha berörts i det föregående (s. 102). Här skall blott tilläggas, att de sakkunniga förutsatt, att generaldirektören regelmässigt förordnas som ledamot av generaltullstyrelsen, då den handhar uppgifter enligt denna lag.

64 §.

Envar ledamot i generaltullstyrelsen bör vid avgörande av mål och ärenden enligt denna lag ha en röst. Svårigheter att nå ett resultat vid omröstning kunna då endast uppkomma, därest de tre i avgörandet medverkande ha envar sin egen mening. För detta fall synes den i 16:4 RB intagna sammanläggningsregeln vara lämplig. Också i övrigt torde de i 16 kap. RB upptagna bestämmelserna om omröstning vara väl ägnade att vinna motsvarande tillämpning i förfarandet hos generaltullstyrelsen. En generell hänvisning till detta kapitel i RB får därför antagas giva tillräcklig vägledning vid lösande av de omröstningsproblem, som kunna uppkomma.

65 §.

Särskilda jävsbestämmelser saknas för närvarande på konsumtionsbeskattningens område. Då nu förfarandet på detta fält föreslås skola bliva föremål för närmare reglering, synes ändamålsenligt att vissa allmänna stadganden om jäv givas, avsedda att gälla vid såväl beskattningsmyndighetens som generaltullstyrelsens befattning med hithörande skatteärenden. En lämplig lösning ha de sakkunniga trots sig finna, då de föreslå, att reglerna i 4:13 RB om domarejäv göras i motsvarande mån tillämpliga beträffande envar, som deltagar i handläggningen av mål eller ärende enligt lagen. Bestämmelserna avses sålunda skola gälla även personal med föredragnings- eller andra beredningsuppgifter hos beskattningsmyndigheter och hos generaltullstyrelsen.

66 §.

Gällande rätt

De nuvarande skatteförfattningarna innehålla i allmänhet bestämmelser om skyldighet för den, som tager befattning med beskattning, att iakt-

taga tystnad rörande vissa förhållanden: skattskyldigs yrkeshemlighet eller affärsförhållanden (12 § VaruskF, 13 § PälsvaruskF, 35 § FörsäljningsskF, 12 § FettesmulsionsaccisF, 16 § SmöravgiftsF, 16 § FettvaruavgiftsF, 18 § LäskedrycksskF, 10 § BensinskF och 24 § BrännoljeskF) eller rörande vad som inhämtats vid skattekontroll (36 § MaltdrycksF, 29 § MotorfordonsomsskF, 38 § EnergiskF och 23 § SpritdrycksF) eller av deklARATION, handelsbok eller annan handling m. m. (11 § MjölksproduktF, 17 § FiskF, 13 § SpannmålsF, 8 § OljekraftfoderF, 8 § SlaktdjursF, 17 § FettF, 9 § PotatisF och 8 § MajsF). Flertalet författningar föreskriva vidare, att tjänsteman som bryter mot tystnadsplikt är underkastad ansvar såsom för tjänstefel, medan annan än tjänsteman, som gör sig skyldig till förseelse av ifrågavarande slag, skall straffas med dagsböter. Brott mot tystnadsplikt må, där det icke skall straffas enligt allmänna strafflagen, enligt vissa författningar åtalas allenast efter angivelse av målsäganden.

Enligt 27 § TullSt må tulltjänsteman icke i oträngt mål muntligen eller skriftligen yppa vad han i tjänsten erfarit beträffande enskildas affärsförhållanden.

De sakkunniga

Bestämmelser om tystnadsplikt torde icke kunna undvaras i den här föreslagna allmänna lagen. Vad de sakkunniga i denna del förorda tager sikte på de situationer, som de nuvarande reglerna i specialförfattningarna avse att behandla, även om förslaget fått en något vidare avfattning. Självfallet är att vad som genom allmän handlings tillhandahållande blivit offentligt icke kan omfattas av tystnadsplikt.

Bryter någon, som är underkastad tjänstemannaansvar, mot tystnadsplikt, gör han sig skyldig till tjänstefel, för vilket han har att ansvara enligt 25:3 strafflagen. Straffbestämmelse erfordras därför endast ifråga om den, som icke är verksam i skatteförfarandet under ansvar som tjänsteman t. ex. sakkunnig i vissa fall.

Brott mot tystnadsplikt synes böra ligga under allmänt åtal.

67 §.

Gällande rätt

I den mån nuvarande skatteförfattningar stadga anmälningsskyldighet för idkare av skattepliktig verksamhet, är denna straffsanktionerad. I några författningar har som den straffbara förseelsen angivits underlåtenhet att avgiva anmälan (26 § MotorfordonsomsskF, 35 § EnergiskF, 19 § BrännoljeskF, 15 § SpannmålsF, 9 § OljekraftfoderF och 9 § MajsF), i andra bestraffas verksamhetens bedrivande utan föreskriven anmälan (9 § VaruskF, 9 § FettesmulsionsaccisF, 12 § SmöravgiftsF, 12 § FettvaruavgiftsF och 8 § BensinskF). I de flesta av de författningar, som föreskriva,

att särskilt bevis skall utfärdas eller liknande åtgärd vidtagas, innan verksamheten får igångsättas, har man valt att stadga påföljd för verksamhetens bedrivande i strid mot bestämmelserna i författningen (10 § PälsvaruskF, 31 § FörsäljningsskF, 29 § MaltdrycksF och 12 § LäskedrycksskF).

Innehålla författningarna bestämmelser om s. k. förfogandeförbud, stadgas även påföljd för den som bryter mot sådant förbud (9 § VaruskF, 31 § FörsäljningsskF, 9 § FettesmulsionsaccisF, 12 § SmöravgiftsF, 12 § FettvaruavgiftsF, 31 § MaltdrycksF, 14 § LäskedrycksskF, 26 § MotorfordonsomsskF, 19 § BrännoljeskF, 19 § SpritdrycksF och 15 § FiskF). Som särskild påföljd utöver det allmänna straffet föreskrives i MaltdrycksF och LäskedrycksskF att i strid mot förbud utlämnade drycker skola vara förverkade.

Några författningar stadga straff för underlåtenhet att lämna deklARATION eller liknande uppgift (13 § SmöravgiftsF, 13 § FettvaruavgiftsF, 10 § MjölksproduktF, 16 § FiskF, 15 § SpannmålsF, 9 § OljekraftfoderF, 9 § SlaktdjursF, 21 § FettF, 10 § PotatisF och 9 § MajsF), för underlåtenhet att föra anteckningar eller försumlighet vid anteckningarnas förande (17 § SmöravgiftsF, 17 § FettvaruavgiftsF, 33 § MaltdrycksF, 15 § LäskedrycksskF, 15 § SpannmålsF, 9 § OljekraftfoderF, 21 § FettF, 10 § PotatisF och 9 § MajsF) samt för vägran att tillhandahålla handlingar (10 § MjölksproduktF, 16 § FiskF, 15 § SpannmålsF, 9 § OljekraftfoderF, 9 § SlaktdjursF, 21 § FettF, 10 § PotatisF och 9 § MajsF).

Andra författningar innehålla en allmän bestämmelse om ansvar för den som underlåter att i andra fall än förut sagts (t. ex. underlåten anmälan, brott mot förfogandeförbud) fullgöra vad honom åligger enligt skatteförfattningarna eller med stöd av däri meddelade föreskrifter (9 § VaruskF, 10 § PälsvaruskF, 31 § FörsäljningsskF, 9 § FettesmulsionsaccisF, 15 § SmöravgiftsF, 15 § FettvaruavgiftsF, 34 § MaltdrycksF, 16 § LäskedrycksskF, 26 § MotorfordonsomsskF, 35 § EnergiskF, 9 § BensinskF, 19 § BrännoljeskF och 19 § SpritdrycksF). Till nu återgivna allmänna ansvarsbestämmelse är i regel fogad en bestämmelse om att förseelse av ifrågavarande slag må åtalas av allmän åklagare allenast efter anmälan av vederbörande skattemyndighet.

Såsom påföljder för ovan angivna förseelser stadgas penningböter, dagsböter, dagsböter ej under tjuugu eller ej under fyrtio, vid försvårande omständigheter fängelse i högst sex månader samt i två fall förverkande.

I några författningar finnas regler om utdömande av skatt i brottmål (se ovan s. 94). Enligt 29 § MaltdrycksF skall den, som fälles till ansvar för det han yrkesmäsigt eller eljest i större omfattning tillverkat malt-drycker för försäljning utan att vara därtill berättigad enligt bestämmelserna i MaltdrycksF, ock dömas skyldig att för den tillverkade myckenheten gälda skatt, vilken skall beräknas efter den för starköl bestämda skattesatsen, såvitt icke visas, att de tillverkade malt-dryckerna varit att hänföra till

öl, då skatten skall beräknas efter skattesatsen för denna vara. I intet fall må dock skatten utgå med mindre belopp än tvåhundrafemtio kronor. Vad nu sagts skall dock icke äga tillämpning, då det visas sannolika skäl för att de tillverkade maldryckerna varit att hänföra till lättöl, samt ej heller då skatt för dem påförts eller kommer att påföras i vanlig ordning. Enligt 12 § LäskedrycksskF skall den, som fälles till ansvar för det han yrkesmässigt eller eljest i större omfattning bedrivit tillverkning av läskedrycker utan att vara därtill berättigad enligt bestämmelserna i LäskedrycksskF, ock förpliktas att för den tillverkade myckenheten gälda skatt enligt fastställd skattesats, dock minst ethundra kronor. Liknande bestämmelser återfinnas även i 12 § SmöravgiftsF och 12 § FettvaruavgiftsF, varest stadgas, att den som utan anmälan bedrivit tillverkning skall dels straffas med dagsböter, dels förpliktas att erlægga avgift med belopp, som skolat utgöras, därest anmälningsskyldigheten fullgjorts.

Enligt vissa författningar är skattskyldig ansvarig för förseelse mot vissa författningsföreskrifter, som begås av hans husfolk eller i hans arbete antagen person, liksom vore förseelsen begången av honom själv, såframt ej omständigheterna göra sannolikt, att förseelsen skett utan hans vetskap och vilja (35 § MالدrycksF, 17 § LäskedrycksskF, 20 § SpritdrycksF, 12 § MjölksproduktF, 18 § FiskF, 17 § SpannmålsF, 11 § OljekraftfoderF, 11 § SlaktdjursF, 22 § FettF, 12 § PotatisF och 11 § MajsF).

Några författningar innehålla regler om forum för åtal av förseelser mot bestämmelser i dem. Enligt dessa regler må förseelse åtalas, förutom vid laga domstol i brottmål, vid den rätt, där rörelseidkaren skall svara i tvistemål i allmänhet, eller vid rätten i den ort, där rörelsen bedrivs (14 § VaruskF, 15 § PålsvaruskF, 37 § FörsäljningsskF och 14 § FettesmulsionsaccisF).

De sakkunniga

Inledningsvis vilja besvärssakkunniga påminna om att skattestrafflagen självfallet är tillämplig även på konsumtionsbeskattningens område. Särskild erinran härom synes icke böra intagas i förevarande lag. Enligt besvärssakkunnigas mening är det ur rättssäkerhetssynpunkt en angelägen uppgift att tillse att de straffbestämmelser, som erfordras vid sidan av skattestrafflagens bestämmelser, bliva så klara och tydliga som möjligt. De nuvarande delvis mycket allmänt hållna gärningsbeskrivningarna äro otillfredsställande ur nu angiven synpunkt. På grundval av en närmare granskning av förekommande regler ha de sakkunniga funnit, att reglerna i ämnet framgent kunna begränsas till att gälla tre situationer, nämligen underlåtenhet att anmäla enligt 3 §, försummelse att avgiva deklaration enligt 4 § och överträdelse av förbud enligt 31 §. Några straffbestämmelser rörande tullförfarandet i första instans anse de sakkunniga sig icke

böra föreslå; erforderliga stadganden av sådan art få upptagas anno städes.

Vad angår utformningen av generella regler om straff vid underlåter anmälan finnas, såsom synes av de nu gällande reglerna, olika möjligheter. I sak torde de tre nuvarande konstruktionerna icke nämnvärt skilja sig från varandra; de ha alla till syfte att garantera anmälningsskyldighetens behöriga fullgörande. Lämpligast torde vara att begagna den konstruktion, som beskriver den straffbara gärningen såsom drivande av verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, utan att verksamheten täckes av vederbörlig anmälan. Med hänsyn till den betydelse anmälningsplikens fullgörande har för förfarandet ha de sakkunniga velat betrakta underlåtenhet att göra anmälan som en ordningsföreseelse.

Underlåtenhet att avgiva deklaration ha de sakkunniga däremot icke ansett böra kriminaliseras oberoende av om försumlighet kan påvisas, såsom skett i 120 § första st. TaxF för taxeringsförfarandets del. För straffbarhet ha de sakkunniga fastmera ansett i subjektivt avseende böra fordras uppsåt eller grov oaktsamhet (se s. 82). Härigenom vinnes även, att man vid efterbeskattning enligt 19 § andra stycket lagförslaget i fall då skattskyldig underlåtit att avgiva deklaration kan finna viss ledning av allmän domstols avgörande i frågan huruvida det också för efterbeskattning stipulerade subjektiva rekvisitet — uppsåt eller grov oaktsamhet — förelegat.

Som påföljd för nu nämnda förseelser kan upptagas den i nuvarande skatteförfattningar vanligast förekommande, nämligen dagsböter, ej under tjugo.

Bestämmelserna om straff för den som överträder förbud enligt 31 § ha utformats på samma sätt som motsvarande stadganden i gällande rätt.

Andra påföljder än de allmänna straffarterna torde icke böra föreskrivas i denna allmänna lag. Sålunda ha bestämmelser om förverkande antagits vara obehövlige. Att införa straffskatt som påföljd för de i denna paragraf behandlade brotten torde icke böra ifrågakomma. Behov av att på detta område kunna differentiera straffmätningen med hänsyn till storleken av det skattebelopp, varom är fråga, kan antagas endast sällan komma att föreligga.

Redan förut (se ovan s. 94) ha de sakkunniga tagit avstånd från ordningen att låta allmän domstol i brottmål utdöma skatt, som undandragits. Genom efterbeskattning i här föreslagna former ha tillfredsställande möjligheter öppnats att uttaga sådan skatt.

Icke heller ha de sakkunniga ansett erforderligt att i lagen intaga särskilda regler om husbondeansvar, vilket finge begränsad betydelse med avseende å de brott, om vilka här är fråga. Allmänna regler om företagaransvar torde vara tillfyllest.

De sakkunniga ha icke övertygats om behovet av särskilda forumregler,

som finnas endast i ett fåtal författningar, och ha därför icke upptagit några sådana regler i sitt förslag.

Ikraftträdandebestämmelser

Lagen torde i och för sig kunna träda i kraft, så snart den blivit antagen. Praktisk betydelse få dock lagens bestämmelser först i den mån förordnande enligt 1 § meddelas. Sådan föreskrift om lagens tillämplighet beträffande viss skatt kan dock icke givas såvitt avser nu utgående skatter, förrän berörda skatteförfattning omarbetats och anpassats till lagen. För beaktande vid detta arbete ha de sakkunniga, som förut nämnts (s. 79), med ledning av de i betänkandet angivna grundsatserna upprättat ett utkast till en omarbetad VaruskF, vilket utkast bifogas (Bilaga).

Om lagen kommer att vinna tillämpning beträffande alla hithörande skatter, torde vissa av de nu gällande författningarna på området kunna upphävas. Så snart lagens bestämmelser om förhandsbesked bliva tillämpliga beträffande tull, måste självfallet TullupplysnF sättas ur kraft. Likaså måste Ora och TillOra upphävas, då föreskrift meddelas om lagens tillämplighet med avseende å tull. Besvärssakkunniga äro medvetna om att dessa båda författningar, vilka lagen i huvudsak kommer att ersätta, kunna på någon särskild punkt behöva ersättas jämväl av bestämmelser tillkomna i annan ordning. Det kan exempelvis ifrågasättas, huruvida icke ytterligare regler komma att bliva erforderliga beträffande lokal tullmyndighets möjligheter att besluta om självrättelse, därest Ora upphör att gälla. Besvärssakkunniga ha emellertid icke sett som sin uppgift att framlägga förslag av sådan art.

I den mån särskilda regler om redogöraransvaret anses allttjämt behövliga, sedan anmärkningsförfarandet upphört att vara den normala vägen, på vilken kronan har att tillvarataga sina ekonomiska intressen beträffande skatter av hithörande slag, får ett sådant behov tillgodoses i annan ordning. Besvärssakkunniga vilja här endast erinra om att särskilda sakkunniga nu ha i uppdrag att närmare pröva bl. a. frågan om redogöraransvaret (se s. 63—64).

Kungörelsen den 19 juni 1942, nr 531, med vissa bestämmelser rörande uppbörd av accis eller skatt, som skall inbetalas till kontrollstyrelsen, m. m. innehåller i 1 och 2 §§ bestämmelser, som avses skola ersättas av regler i lagen. Dessa båda paragrafer synas därför böra upphävas, när lagen gjorts tillämplig på alla de skatter, kontrollstyrelsen uppbär. Om under ett övergångsskede nu förevarande båda paragrafer måste vara i kraft beträffande viss skatt i avbidan på att förfarandet beträffande denna skall kunna inordnas under lagens allmänna föreskrifter, kan måhända bliva nödvändigt att något skjuta på dessa bestämmelsers upphävande.

Såsom framgår av vad nyss anförts ha besvärssakkunniga icke förbi-

sett att nu gällande stadganden icke lämpligen kunna alltigenom upphöra att gälla samtidigt med lagens ikraftträdande. Dessa koordinationsfrågor äro dock icke möjliga att överblicka på närvarande stadium. I lagförslaget har därför intagits en fullmakt för Kungl. Maj:t att bestämma tid för de ifrågasvarande stadgandenas upphävande.

Utkast
till
Förordning om varuskatt

Allmänna bestämmelser

1 §.

1 mom. För vara, som är upptagen i en vid denna förordning fogad förteckning, skall, där den tillverkas yrkesmässigt inom riket för avsalu eller för vidare bearbetning eller ock införes till riket, enligt vad nedan sägs till staten erläggas särskild skatt (*varuskatt*).

Såsom tillverkning är att anse även omformning eller omarbetning av vara, avsedd att hållas till salu i sålunda förändrat skick. I fråga om varor, avsedda att saluhållas i särskild förpackning, såsom flaskor, tuber, burkar eller dylikt, är varans anbringande i förpackningen jämväl att anse såsom tillverkning.

2 mom. Skatt utgår icke för

- a) vara som å apotek beredes för försäljning enligt recept av läkare, veterinär eller tandläkare,
- b) inom riket tillverkad vara, som enligt bevis av tullmyndighet utförts ur riket eller till svensk frihamn,
- c) vara, som införes till riket under sådana omständigheter, att för densamma åtnjutes tullfrihet enligt 5, 6 eller 8 § tulltaxeförordningen.

Oavsett vad i första stycket stadgas föreligger skatteplikt vid återinförsel av vara, för vilken skatt icke erlagts eller för vilken erlagd skatt restituerats.

2 §.

Skattskyldig är för vara, som tillverkas inom riket, tillverkaren och för vara, som införes till riket, den för vars räkning införseln äger rum.

Skatt, som utgår i samband med tillverkning inom riket, fastställs av kontrollstyrelsen och skatt, som utgår vid införsel till riket, av lokal tullmyndighet.

3 §.

1 mom. Skatten utgår med det procenttal av varans beskattningsvärde, som anges i förteckningen; dock skall den, som inom riket tillverkar skattepliktig vara, erlägga varuskatt med lägst femtio kronor för varje månad, under vilken han enligt vad nedan sägs ägt bedriva rörelsen.

2 mom. Varans beskattningsvärde 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 bedrives, det lägsta pris den skattskyldige kan antagas hava betingat sig, därest sådan försäljning skett; och skall i intetdera fallet varuskatten inberäknas i priset. Såsom beskattningsvärde må icke angivas pris, som gäller allenast för en mindre betydande del av den skattepliktiga försäljningen.

Vid beräkning av beskattningsvärdet av vara, som tillverkas inom riket, må avdrag göras för beskattningsvärdet av vara, som använts vid tillverkningen och visas hava tidigare blivit påfordrad varuskatt.

För vara, som införes till riket för att saluhållas efter omformning eller omarbetning eller efter anbringande i särskild förpackning eller eljest för att användas vid tillverkning i förvärvssyfte av annan vara, är dock beskattningsvärdet lika med varans värde, beräknat enligt 4 § tulltaxeförordningen, med tillägg av den å varan belöpande tullen. Enligt samma grund beräknas beskattningsvärdet för vara, som införes till riket för annat ändamål än försäljning eller användning i förvärvssyfte.

4 §.

Å varuskatt skall vad i lagen om förfarandet vid konsumtionsbeskattning är stadgat äga tillämpning.

5 §.

Kungl. Maj:t äger utfärda för tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Särskilda bestämmelser avseende tillverkning inom riket

6 §.

1 mom. Anmälan om upptagande av tillverkning, som i 1 § 1 mom. avses, skall göras till kontrollstyrelsen minst fjorton dagar före tillverkningens påbörjande med angivande av företagets namn och belägenhet, tillverkarens fullständiga namn och postadress, det eller de varuslag, tillverkningen är avsedd att omfatta, samt dagen för dess påbörjande.

Inträder ändring i förhållande, varom uppgift lämnats i anmälan, skall tillverkaren inom åtta dagar underrätta kontrollstyrelsen därom.

2 mom. Önskar tillverkare göra avbrott i rörelsen, skall han i förväg göra anmälan därom till kontrollstyrelsen. Anmälan bör innehålla uppgift om den tid avbrottet avser; kan sådan uppgift icke lämnas, skall tillverkaren, då han ämnar återupptaga rörelsen, i förväg göra anmälan därom till kontrollstyrelsen.

Anmälan om nedläggande av rörelsen skall göras till kontrollstyrelsen minst åtta dagar före nedläggandet med uppgift om dagen, då detta kommer att ske.

7 §.

Deklaration skall avgivas till kontrollstyrelsen senast å femtonde dagen i andra månaden efter varje kalendermånads utgång och innehålla uppgift om beskattningsvärdet av de varor, som under kalendermånaden av den skattskyldige eller för hans räkning levererats till köpare eller tagits i anspråk för vidare bearbetning.

Om särskilda skäl därtill äro, äger kontrollstyrelsen föreskriva, att deklARATION skall avse kalenderkvartal i stället för kalendermånad, i vilket fall deklARATION skall insändas inom annan tid än i det föregående är sagt, dock tidigast inom femton dagar och senast inom två månader efter utgången av den månad eller det kvartal deklARATIONEN avser.

Deklaration skall vara till riktigheten styrkt av två trovärdiga personer.

8 §.

Skattskyldig, som direkt eller genom eget nederlag eller försäljningsbolag avyttrar skattepliktiga varor till återförsäljare eller egna detaljaffärer, skall över varje försäljning upprätta faktura, innehållande uppgift om varans försäljningsvärde samt dess beskattningsvärde eller den å varan belöpande skatten. Samtliga fakturor, som upptaga skattepliktiga varor, skola uppföras å särskilt fakturasammandrag.

Säljer skattskyldig hela sin produktion eller den väsentligaste delen därav direkt till konsument, skall tillverkningsjournal föras. Såsom beskattningsvärde må i sådant fall i deklARATIONEN upptagas det beskattningsvärde som journalen utvisar. Vill skattskyldig i deklARATIONEN upptaga beskattningsvärdet för verkliga försålda varukvantiteter i stället för nämnda värde, skall han förutom tillverkningsjournal föra särskild försäljningsjournal.

9 §.

På ansökan av skattskyldig må kontrollstyrelsen besluta om återbetalning, helt eller delvis, av skatt, som erlagts för varor, vilka den skattskyldige återtagit eller vilkas försäljning förorsakat honom förlust på grund av bristande betalning från köparen.

10 §.

Förbud, som meddelas skattskyldig vid försummelse att ställa säkerhet eller att erlagga förfallet skattebelopp, skall avse förfogande över skattepliktig vara.

Särskilda bestämmelser avseende införsel till riket

11 §.

Skatt, som belöper på införd vara, skall erläggas till tullmyndigheten samtidigt med tullen. Vad i fråga om tull finnes stadgat rörande betalningsanstånd, ställande av säkerhet samt påföljd för fördröjd eller utebliven betalning skall äga motsvarande tillämpning beträffande skatten.

12 §.

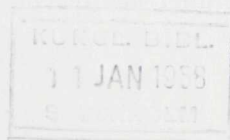
Beträffande sådan skattepliktig vara, som avses i 3 § 2 mom. tredje stycket skall den skattskyldige i samband med tulltaxeringen av varan till tullmyndigheten avlämna skriftlig försäkran rörande ändamålet med införseln; dock att sådan försäkran icke erfordras därest det är uppenbart att varan införes för annat ändamål än försäljning eller användning i förvärvssyfte.

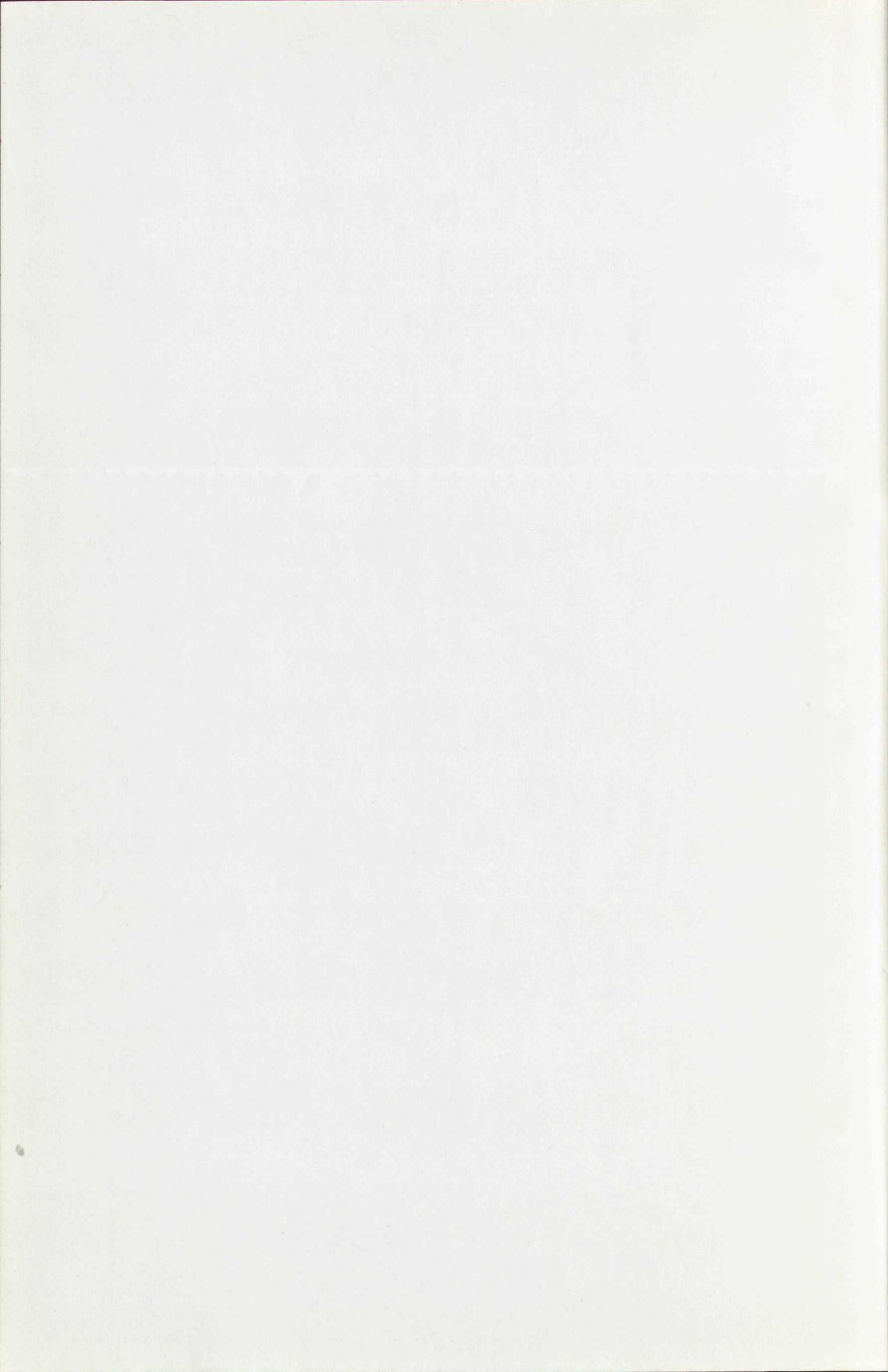
Beträffande annan vara skall den skattskyldige till tullmyndigheten på heder och samvete avgiva deklARATION angående varans beskattningsvärde.

13 §.

Kontrollstyrelsen äger bevilja skattskyldig restitution av skatt för till riket införd vara, som styrkes vara obrukbar på grund av fel eller brist i godset. Ansökan om restitution, varom i detta stycket förmäles, bör göras inom en månad från det införseln skedde.

För vara, som införts till riket men sedermera utförts ur riket eller till svensk frihamn, må åtnjutas restitution av skatt i den ordning och omfattning, som Kungl. Maj:t bestämmer.





Statens offentliga utredningar 1957

Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.)

Allmän lagstiftning. Rättsskipning. Fångvård.

JO och kommunerna. [2]
Fördringspreskription m. m. [11]
Förenklad byggnadslagstiftning. [21]
Stads- och häradsfängelser. [34]
Offentlig förevisning av djur. [38]
Sjömanskatt. [39]
Indragning av oförtjänt jordvärdestegring. [43]
Arvsbeskattning. [48]
Förfarandet vid konsumtionsbeskattning. [50]

Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Statens institut för folkhälsan arbetsuppgifter och organisation. [6]
Kanslister i administrativ tjänst. [23]

Kommunalförvaltning.

Statens och kommunernas finansväsen.

Fullföljdsbegränsning i skattemål. [3]
Den statliga indirekta beskattningen. [13]
Statliga företagsformer. 4. Statens vattenfallsverk. [26]
Löne- och skattegrupperingarna. [42]

Politi.

Nationalekonomi och socialpolitik.

Allmänna pensionberedningen. 1. Förbättrad pensionering. [7] 2. Remissyttranden. [16]
1955 års långtidsutredning. 2. Balanserad expansion. Bilagor. [10] 3. Remissyttranden. [22]
Beroende uppdragstagare. [14]
Bostäder för äldre och invalider. [31]
Allmän familjerådgivning. [33]
Förenklad bostadslånggivning. [44]
Statens byggnadsbesparingsutredning 2. Offentliga byggnader. Organisation och ekonomi. [47]
Barnavårdskommittén. Betänkande 3. Följdförfattningar till ny barnavårdslag m. m. [49]

Hälsa- och sjukvård.

Nordiskt samarbete inom näringsforskningen. [1]
Psykisk barn- och ungdomsvård. [40]

Allmänt näringsväsen.

Oljelagring. [4]

Fast egendom. Jordbruk med binärningar.

Jordbruks förstärkande med skog. [8]
Markvård och erosionsskydd. [17]
Utredning med förslag till ny veterinärtaxa m. m. [20]
Ströängar. [30]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Industri.

Stommateriell från jord- och stenindustrin. [12]
Statliga betongbestämmelser. Del 2 a. [25]

Handel och sjöfart.

Mönstring och registrering av sjöfolk. [29]

Kommunikationsväsen.

Trafiksäkerhet. 2. [18]

Bank-, kredit- och penningväsen.

Försäkringsväsen.

Krigsskada å egendom. [5]
Trafikförsäkring. [36]

Kyrkovaen. Undervisningsvaen.

Andlig odling i övrigt.

Församlingslag. [15]
Biskopsvalkommittén. 1. Biskopsval. [19] 2. Arkebiskopsval. [27]
1955 års universitetsutredning. 1. Den akademiska undervisningen. Forskarekryteringen. [24]
Läroutbildningen på det husliga området. [28]
Statens skogsskolor. [32]
Utbildning av lärare i manlig slöjd. [35]
Idrotten och samhället. [41]
Församlingslag för Stockholm. [45]
Seminarieorganisationen II. [46]

Försvarsväsen.

Örlogsvarvens organisation m. m. [9]

Utrikes ärenden. Internationell rätt.

Nordiskt ekonomiskt samarbete. Allmän del. [37]