

7. Rättssäkerheten i skatteprocessen

Av Anders Hultqvist

Skatteprocessen

De rättsregler som handlar om i vilka fall och under vilka förutsättningar som skatt skall utgå kallas vanligtvis *de materiella rättsreglerna*. För inkomst- och förmögenhetsbeskattningens del återfinns dessa regler främst i kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen har även en processuell sida, dvs förfaranderegler om hur beskattningen skall tillgå. *De processuella rättsreglerna* återfinns främst i taxeringslagen (1956:623) och förvaltningsprocesslagen (1971:291). Det är denna processuella sida som nedan diskuteras ur rättssäkerhetssynpunkt. Området är mycket stort och på dessa sidor kan därför endast ges en mycket summarisk bild av de regler som styr processen.

Taxering sker varje år. Samtliga skattskyldiga avger för detta ändamål en självdeklaration, vari skattepliktiga inkomster och avdragsgilla kostnader anges. Den period som skall taxeras kallas *beskattningsåret* och är, för samtliga fysiska personer och även de juridiska personer som inte har brutet räkenskapsår, det kalenderår som föregått taxeringsåret. Således taxeras 1988 de inkomster som intjänats under 1987 etc. Deklarationen skall avlämnas senast den 15 februari under taxeringsåret (för vissa skattskyldiga senast den 30 mars). Därefter granskas deklARATIONERNA och när detta är klart fattar *taxeringsnämnden* (TN) beslut om taxering. Sådant beslut måste ha fattats senast den 30 oktober under taxeringsåret. *Avviker* taxeringsnämnden från deklARATIONEN skall underrättelse om detta sändas till den skattskyldige. På den skattskyldiges begäran eller då anledning eljest förekommer, skall taxeringsbeslutet *omprövas*. Detta kan emellertid inte ske efter den 30 oktober under taxeringsåret, dvs när taxeringsnämndens arbete måste vara avslutat. Därefter sänds slutskattsedlarna ut, vanligen i november-december taxeringsåret, varvid en del personer får tillbaka skatt (överskjutande skatt) och andra måste betala in mer i skatt (kvarskatt), allt beroende av hur mycket preliminärskatt som har inbetalts under beskattningsåret.

Efter det att taxeringsperioden har gått till ända måste den skattskyldige vända sig till länsrätten om han vill överklaga TN:s beslut. (Vissa

uppenbara fel kan dock rättas av lokala skattemyndigheten.) Besvär måste normalt vara inkomna senast den sista februari året efter taxeringsåret. Har besvären inkommit senare, men före den 30 juni året efter taxeringsåret, prövas de om länsskattemyndigheten tillstyrker dem. Vidare finns det en extraordinär prövningsrätt. För det fall att den skattskyldige önskar överklaga ett beslut om avvikelse från hans självdeklaration och underrättelse om sådan avvikelse inte har erhållits före taxeringsårets utgång har han rätt att få besvären prövade om de inkommer senast den 31 december året efter taxeringsåret. Samma sak gäller om underrättelsen inte har "föreskriven" form, t ex är bristfälligt motiverad. Har den skattskyldige dessutom inte erhållit slutskattsedel under taxeringsåret är besvärfristen ett år från det att han fick skattsedeln. Det finns också andra möjligheter till extraordinära besvär, men då fordras att det föreligger uppenbara fel, ursäktliga omständigheter eller dylikt (se vidare 100 § TaxL). Det normala är emellertid att den skattskyldige måste överklaga sin taxering före den sista februari året efter taxeringsåret för att få sina besvär prövade.

Besvären prövas alltså av länsrätten, efter att länskattemyndigheten och den skattskyldige yttrat sig över varandras inlagor. Förfarandet är huvudsakligen *skriftligt*. Det är mycket sällan som man tillåter muntlig förhandling. Från och med 1988 års taxering skall besvären ges in till lokala skattemyndigheten som därefter skickar dem till länsrätten (tidigare skickades besvären direkt till länsrätten). Den nya ordningen är en anpassning till 1986 års förvaltningslag och en förberedelse för den besvärssordning som återfinns i ett av riksdagen antaget principförslag (se nedan).

Är den skattskyldige missnöjd med länsrättens dom kan han vända sig till *kammarrätten*. (Besvären skickas till länsrätten, men ställs till kammarrätten). Kammarrättens dom kan överklagas till *regeringsrätten*, men för att denna instans skall pröva besvären fordras att den ges *sk* *prövningstillstånd*. För att sådant tillstånd skall lämnas krävs vanligen att målet har prejudikatintresse eller att resningsgrund föreligger. Det är därför endast ett mycket litet antal kammarrättsdomar som prövas av regeringsrätten. Den skattskyldige har sammanfattningsvis rätt att få taxeringsnämndens beslut prövat i två instanser, läns- och kammarrätt.

Kontrollen av att de skattskyldiga har deklarerat sina inkomster på ett riktigt sätt sker först och främst genom granskningen av deklARATIONERNA. En sådan granskning ger en god kontroll när det gäller fysiska personer, varvid jämförelse sker med de kontrolluppgifter som arbetsgivare, banker m fl är skyldiga att tillhandahålla skattemyndigheterna. När det gäller företagen bygger deklARATIONEN och det skattemässiga resultatet på bokföringen. Därför måste även bokföringen och annat bakomliggan-

de material granskas för att kontrollen skall vara fullgod. Sådan kontroll sker dock av praktiska skäl inte årligen av varje företag. Istället gör skattemyndigheterna då och då kontroll av vissa företag och därvid granskas ett företags bokföring under ett eller flera år. Åtgärden kallas *taxeringsrevision*. Värgrar den skattskyldige att medverka vid revisionen kan skattemyndigheterna ålägga vite samt, om risk för undanhållande eller förvanskning föreligger, med tvång bereda sig tillträde till privata lokaler och genomsöka dessa, s k *bevissäkring*.

Även om den ordinarie besvärstiden för länsskattemyndigheten har löpt ut (30 juni året efter taxeringsåret) kan *eftertaxering* ske. Det fordras dock att den skattskyldige har lämnat *oriktigt meddelande* och att detta meddelande har följts eller eljest har medfört att skatt påförts med ett för lågt belopp. Detta är t ex vanligen fallet när man kostnadsfört något i bokföringen som inte är avdragsgillt och sedan glömt att återföra beloppet i deklarationen. Eftertaxering prövas av länsrätten och kan i normalfallet ske inom fem år efter det år då taxeringen bort verkställas i första instans (TN). Vidare kan skattetillägg också påföras när den skattskyldige lämnat *oriktig uppgift*. Skattetillägg utgår med 40 % på det skattebelopp som inte skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften hade följts. I vissa undantagsfall uppgår skattetillägget endast till 20 %. Skattetillägg utgår inte för oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital om korrekt uppgift har framgått av kontrolluppgift som varit tillgänglig för TN före taxeringsperiodens utgång. En annan påföljd är *för-seningsavgift* och den drabbar den som avlämnar deklaration för sent.

Tidpunkten för skattefordrans uppkomst är inte helt enkel att konstatera, men i och med att någon blivit taxerad för ett visst belopp är han skyldig att erlägga skatten, oavsett om han överklagar taxeringen eller ej. Den som har överklagat sin taxering kan begära anstånd med inbetalning av det skattebelopp som föranleds av besvåren. Det är emellertid den skattskyldiges motpart, länsskattemyndigheten, som till stor del bestämmer om anstånd skall medges eller ej. Länsrätten kan inte meddela inhibitionsbeslut i detta fall, dvs att åtgärden (taxeringen) tills vidare inte skall gälla.

Även om skattefordran inte är indrivningsbar eller inte ens är fastställd kan skattemyndigheterna med länsrättens hjälp säkra det belopp den skattskyldige kan komma att bli ålagd. Kraven för sådan åtgärd, s k *betalningssäkring*, är bl a att det föreligger påtaglig risk att den skattskyldige inte kommer att betala fordran när den väl blir indrivningsbar. (Se vidare nedan.)

Sammanfattningsvis kan sägas, att taxeringen sker av en lekman-nämnd med självdeklarationen som grund och intill dess länsrätten hunnit pröva eventuella besvär är den skattskyldige tvungen att betala

skatt i enlighet med beslutet om inte skattemyndigheten medger anstånd.

Enligt ett principförslag (prop 1986/87:47) som riksdagen antagit skall taxeringsbesluten fattas av skattemyndigheterna i stället för av taxeringsnämnderna. I vissa fall skall särskilda förtroendeorgan, skatteenämnder, medverka vid besluten. Vidare skall taxeringsbeslutet på den skattskyldiges begäran kunna omprövas inom fem år. Länsrätterna avlastas emellertid, då skattemyndigheterna först skall kunna fatta beslut om ändring innan ärendet går till länsrätten. Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel skall endast få fattas inom ett år efter taxeringsåret, men å andra sidan skall skattemyndigheterna få rätt att eftertaxera en person inom fem år efter taxeringsåret. Vid eftertaxering fordras emellertid att felaktigheten grundar sig på ett oriktigt meddelande. För närvarande ligger behörigheten att eftertaxera av rättssäkerhetsskäl hos länsrätten.

Rättssäkerheten i skatteprocessen

Enligt regeringsformen fordras att ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden har beslutats av riksdagen och givits föreskriftsform, dvs ingreppen skall framgå av lag. Med hänsyn till rättssäkerhetens krav, t ex förutsebarhet och likabehandling, bör lagreglerna dessutom vara så klara och tydliga, att såväl den enskilde, som myndigheter och domstolar, i förväg vet under vilka förutsättningar som sådana ingrepp kan ske. Det skall inte vara beroende av de enskilda tjänstemännens eller domarnas personliga uppfattning om ingrepp skall ske, utan det fordras att lagen noggrant anger de omständigheter som skall föreligga. Man brukar säga att rättssäkerheten fordrar att det inte ges utrymme för godtycke. Rättssäkerheten ställer således ett kvalitativt krav på lagreglerna i det här fallet.

En lag som säger att "ingrepp skall ske när det är erforderligt för att säkra skatt" är förvisso en lag, men den överlämnar till den enskilde tjänstemannen (eller vissa tjänstemän) att bestämma förutsättningarna. Det är vidare stor risk att olika tjänstemän bedömer liknande situationer olika, därför att de har olika uppfattning. Den enskilde medborgaren kan inte heller i förväg veta när och hur ingrepp i hans personliga sfär kommer att ske. Generalklausuler och andra mycket vaga bestämmelser bör av rättssäkerhetsskäl därför inte användas på skatteområdet.

I flera fall kan kravet på effektivitet och kravet på rättssäkerhet leda till samma resultat, t ex regler om snabb och säker prövning av hur mycket skatt som skall betalas av varje skattskyldig. Ibland ställs dock effektivitet och rättssäkerhet emot varandra. Staten får allt bättre befogen-

heter att ingripa mot den enskilde och har numera även tillgång till datorer och datorlagrat material, både hos myndigheter och hos enskilda företag. Den enskildes skydd mot felaktiga beslut har inte haft samma utveckling. Medan det har införts regler om uppgiftsskyldighet, viten, skattetillägg, förseningsavgift, betalningssäkring, bevissäkring m m för att tillförsäkra att de enskilda fullgör sin skattskyldighet, har ansvaret för tjänstemännen begränsats. Myndigheterna har ett mycket begränsat straff- och skadeståndsansvar. Vid processreglernas utformning har man inte alltid utnyttjat de möjligheter som finns för att ge de enskilda skydd mot felaktiga myndighetsbeslut. Nedan följer några exempel på förhållanden som kan förbättras ur rättssäkerhetssynpunkt. Det finns mycket att säga om dem, men här har enkelheten prioriterats framför detaljrikedomen.

Avvikelsebesked och omprövningsmånad

Det är viktigt att taxeringen blir korrekt. Taxeringsnämnden (TN) skall tillämpa de materiella skattelagarna när de taxerar någon. Det är inte tillåtet för taxeringsnämnden att "tycka" att någon skall betala mer skatt eller att någon skall anses ha haft mer inkomst än som uppgivits eller på annat sätt bevisats. När TN avviker från den skattskyldiges deklaration skall den därför kunna stödja sig på rättsregler. TN är skyldig att underätta den skattskyldige "om i vilka hänseenden deklarationen frångåtts samt om skälen härför och om möjligheten till omprövning" (69 § 1 mom TaxL). Undantag stadgas för vissa uppenbara felaktigheter.

Underrättelserna är emellertid ofta bristfälliga. Ibland framgår t ex bara att "nämnden inte finner skäl att medge ett visst avdrag" och det är då svårt att veta om det är nämndens tolkning av rättsreglerna som orsakat bedömningen eller om nämnden inte fann att omständigheterna var bevisade etc. JO har vidare framfört kritik mot förtryckta besluts-motiveringar och användande av standardformuleringar (se t ex SOU 1985:42, s 117-118). Ett väl motiverat avvikelsebeslut främjar inte bara den skattskyldiges möjligheter att bedöma huruvida beslutet skall överklagas, utan också att taxeringsnämnden verkligen tar ställning till fallet. Har nämnden svårt att formulera skälen för beslutet är det förmodligen inte ordentligt genomtänkt.

När motiveringen är bristfällig har den skattskyldige rätt att överklaga beslutet under hela året efter taxeringsåret, men det saknas ett kraftfullt instrument för att framtvinga en ordentlig motivering. Trots JO:s påpekanden upprepas missförhållandet år efter år. Man måste därför försöka ålägga taxeringsnämnderna, och i synnerhet deras ordförande, något sorts tjänsteansvar för korrekta motiveringar eller att helt enkelt underkänna dåligt motiverade avvikelsebeslut deras rättskraft, om man

på ett effektivt sätt vill komma till rätta med problemen. Den nuvarande ordningen är emellertid inte tillfredsställande.

Vidare inträffar det inte alltför sällan att skattskyldiga får underrättelserna när det endast återstår några dagar av taxeringsperioden. För att taxeringsnämnden skall kunna ompröva sitt beslut, vilket den enligt 69 § 3 mom TaxL är skyldig att göra på begäran av den skattskyldige, måste den skattskyldige i vissa fall utforma sin skrivelse på en eller två dagar. Eftersom omprövningsförfarandet är ett smidigt sätt att få rättelse, vore det bra om sista månaden i taxeringsperioden reserverades för detta ändamål. Avvikelsebesluten skulle därför behöva vara fattade senast en månad före taxeringsperiodens utgång. Den kommande taxeringsorganisationen må minska behovet av en sådan månad, men å andra sidan torde det vara relativt enkelt att omedelbart införa en sådan ordning.

Långa processtider

Nästa problem man stöter på i skatteprocessen är att det ofta tar lång tid att få taxeringsnämndens beslut prövat av domstol. Förhållandet blir särskilt allvarligt eftersom den enskilde måste betala in skatten redan efter taxeringsnämndens beslut. Enligt DV Rapport 1984:8 sid 5 var genomsnittsåldern för skattemål vid årsskiftet 83/84 i riksstatistiken ca 1 år och 3 månader vid länsrätterna. I en del länsrätter tar det naturligtvis längre tid och i andra går det fortare. Det är inte ovanligt att det tar uppemot 2 år att få målet prövat i länsrätt. Fortsätter målet sedan till kammarrätten går det vanligtvis ytterligare något eller några år.

Tiden intill dess att man fått målet prövat upplevs ofta som psykiskt påfrestande och det är inte heller ovanligt att taxeringsnämnden fortsätter med samma bedömning för kommande års taxeringar och att den skattskyldige till slut har både två och tre års taxeringar liggande hos länsrätten för prövning med i stort sett samma fråga som grund.

Det är inte bara resurserna hos förvaltningsdomstolarna som behöver förstärkas för att handläggningstiderna skall kunna förkortas. I flera län är det länsskattemyndigheternas bristande resurser som fördröjer processen. Det förekommer att det tar över ett år för länsskattemyndigheten att avge yttrande i målet och innan så har skett kan målet inte prövas av länsrätten. Därmed är det inte heller sannolikt att den kommande ordningen, enligt ovannämnda principförslag, kommer att förkorta handläggningstiderna i någon avsevärd mån. Länsskattemyndigheterna och länsrätterna gör säkerligen redan vad de kan för att hålla balanserna nere. Dåliga personella resurser medför också risk för att målen inte får den kvalitativa handläggning som de förtjänar.

En fungerande besvärsorganisation och snabbare handläggningsti-

der främjar således rättssäkerheten i flera avseenden. En målsättning bör därför vara att föregående års taxeringar skall vara avgjorda när besvärerna över nästa års taxeringar börjar komma in. Här ankommer det på riksdagen att tillse att myndigheterna och domstolarna får erforderliga personella resurser för att kunna avhjälpa bristerna.

Ersättning för processkostnader

Möjligheterna för den enskilde att erhålla ersättning av det allmänna för sina processkostnader i skattemål är för närvarande närmast obefintliga. För att *allmän rättshjälp* skall komma ifråga måste det både föreligga ett *behov* av bistånd och ett *befogat intresse* av att få saken prövad. Rättshjälp anses i allmänhet inte behövas därför att domstolar och myndigheter har en skyldighet att hjälpa den enskilde på olika sätt och även ta hänsyn till dennes intressen, enligt den sk officialprincipen. En annan möjlighet till ersättning är skadestånd, men enligt skadeståndslagen utgår skadestånd vid myndighetsutövning endast om myndigheten varit försumlig och dessutom har avvikit från skälig standard. Skadestånd är därför mycket sällsynt i skatteärenden. Slutligen kan nämnas att det numera finns frivilliga försäkringar som ersätter processkostnaderna och organisationer som åtar sig att sköta skattemål mot en mindre årlig försäkringsavgift, men å andra sidan är kostnaden då fortfarande kvar hos den skattskyldige i form av en försäkringsavgift. (En utförligare beskrivning av möjligheterna till ersättning finns i Ds Fi 1986:20 s 32-49.)

För snart två år sedan lämnade skatteförenklingskommittén ett förslag till "Lag om kostnadsersättning i ärenden och mål om skatt" (Ds Fi 1986:20). Med förslaget vill kommittén ge de enskilda en viss möjlighet att få ersättning för sina kostnader i skattemål, men även i fortsättningen skall huvudregeln vara att ersättning *inte* skall utgå. Ersättning skall endast ges för kostnad som skäligen varit påkallad för att ta tillvara den enskildes rätt. Vidare skall den endast utgå i den mån det med hänsyn till sakens beskaffenhet och handläggning, kostnadens storlek, ärendets eller målets utgång eller annat förhållande framstår som *uppenbart oskäligt* att kostnaden bärs av den enskilde eller om det annars föreligger *synnerliga skäl*.

Av förslaget följer således att det finns kostnader som skäligen varit påkallade för att tillvarata den enskildes rätt, men som inte ersätts, därför att det inte är uppenbart oskäligt att den enskilde bär kostnaden. Kostnaden för förslaget beräknas till 2 Mkr (200 fall $\times$ 10 000 kr). I Sverige överklagas drygt 100 000 taxeringar per år (Ds Fi 1986:20 s 63 och 87). Av en undersökning som företogs av skatteförenklingskommittén och domstolsverket (DV Rapport 1984:8) följer att den skattskyldige är klagande i ca 70 % av fallen och att han vinner i mer än hälften av dessa

mål. Det är emellertid svårt att säga om detta berodde på att taxeringsnämnden hade gjort fel, om den skattskyldige inte hade fullgjort sin uppgiftsskyldighet tidigare, om det var ett skattekunligt biträdes eller ombuds förtjänst etc. Vidare är det naturligtvis svårt att beräkna antalet fall som den skattskyldige skulle ha vunnit om han hade fått sakkunnig hjälp. Det torde emellertid finnas betydligt mer än 200 mål om året, där den skattskyldige verkligen är i behov av jurist för att kunna tillvarata sin rätt. Det säger, som sagt, den föreslagna lagtexten också indirekt.

Skatteförenklingskommittén framför som argument *mot* en ordning där de enskilda får ersättning för kostnader när de vunnit ett mål, bl a att det yttersta ansvaret för att taxeringarna blir riktiga alltså ligger på domstolarna i lika mån som på skattemyndigheterna (Ds Fi 1986:20, s 65). Detta påstående gör man trots att man tidigare i texten konstaterat att utredningen alltså kommit att bero på parterna (kontradiktorsrisk förfarande) och att man i den ovan nämnda undersökningen fann att länsrätten endast företar åtgärder ex officio i 2 promille (0,2 %) av fallen (DV Rapport 1984:8, tabell 15 b, bilaga 3 s 13).

Ett ytterligare argument som framförs av kommittén för att den enskilde skall bekosta sin skatteprocess är att han får stå för kostnaden för upprättandet av sin deklaration. Skatteförenklingskommittén anser att detta är ett *"tillräckligt motiv"* (DS Fi 1986:20, s 65-66). Kommittén redovisar inte närmare hur den gör språnget mellan skyldigheten att upprätta deklaration och skyldigheten att bekosta processen. Det kan tänkas att det finns sådana fall, nämligen då den skattskyldige inte har lämnat in någon deklaration och därför blivit sköntaxerad. Hur man däremot kan försvara att den enskilde skall bekosta processen för att överklaga en taxering där taxeringsnämnden tillämpat gällande rätt felaktigt är svårare att förstå. Det borde då vara mer befogat att lägga kostnaden för förfarandet på det allmänna. Således är deklarationsskyldigheten inget bra argument för att lägga kostnaden på de enskilda i detta fall.

Kommittén anför också att myndigheternas allmänna serviceskyldighet minskar den enskildes behov av annan kvalificerad hjälp (s 65). Även detta argument förefaller ohållbart. Det är inte särskilt sannolikt att skattemyndigheterna kommer att hjälpa den enskilde att vinna bifall till sin talan, när man redan intagit motsatt ståndpunkt. Lika litet som den tilltalade i en brottmålsprocess kan påräkna något stöd från åklagaren för sitt försvar, kan en skattskyldig påräkna något stöd av sin motpart, skattemyndigheten, under pågående process. Om så vore fallet borde processen aldrig ha uppkommit. Det finns undantag och det är när länsskattemyndigheten tillstyrker talan eller t o m anför besvär till den enskildes förmån. I andra fall behöver den skattskyldige, liksom den

tilltalade, biträde av någon sakkunig som kan granska argumenten i målet, ev göra en kompletterande rättsutredning och lyfta fram de skäl som talar för den skattskyldiges uppfattning. Först vid en sådan ordning blir rättssäkerheten fullgod i en process där parterna ansvarar för processmaterialet (kontradiktorisk process); vilket numera är det vanligaste förfarandet i praktiken även i skatteprocessen.

För att den enskilde bör få ersättning när han vinner målet talar flera skäl. Har deklarationen fullgjorts på ett korrekt sätt, och avviker taxeringsnämnden ändå från deklarationen, bör det allmänna ur rättvisesynpunkt ersätta den enskildes kostnader. Annars är det endast godtycket som avgör vem av de skattskyldiga som drabbas av processkostnader. De enskilda som inte blir feltaxerade slipper ju sådan extrakostnad. Vidare gör sig samma rättssäkerhetsskäl gällande i taxeringsprocessen som i straffprocessen, dvs att det inte skall bero på den enskildes inkomst- och förmögenhetsförhållanden om han skall kunna anlita ett sakkunnigt biträde eller ombud. Det är för närvarande svårare för låg- och medelinkomsttagare att skaffa sakkunnigt biträde i skattemål än i brottmål. Mindre skattemål blir dessutom olönsamma att driva, då arvodet inte sällan närmar sig det omtvistade beloppet.

Det enda hållbara argumentet mot en rätt till ersättning är att den enskilde inte är skyldig att ersätta statens kostnader när han förlorar målet. Mot detta argument kan dock invändas att många processer vållas av att skattelagstiftningen är mycket komplicerad. Ansvar för denna komplexitet vilar ytterst på riksdagen.

Sammantaget synes det finnas fler hållbara argument för än emot en ersättningsrätt när den enskilde vinner ett skattemål. Även för det fall att målet drivs av skattemyndigheterna hela vägen upp till regeringsrätten för att skapa ett prejudikat finns det goda skäl att ge den enskilde rätt till ersättning för sina processkostnader, även om han förlorar i sista instans. Detta har även skatteförenklingskommittén funnit (s 76). Ersättningen bör emellertid kunna jämkas, t ex om den enskilde orsakat att processen blivit mer omfattande än nödvändigt.

Anstånd med skatt under process

Taxeringen sker med deklarationen som grund. Följer taxeringsnämnden deklarationen eller sker ändring på grund av kontrolluppgift eller någon annan mer uppenbar felaktighet överklagar den skattskyldige sällan taxeringsbeslutet. Avviker taxeringsnämnden däremot från deklarationen mot den skattskyldiges bestridande är det mer sannolikt att överklagande sker. Den skatt som följer av avvikelsebeslutet är då stridig och föremål för process.

För närvarande kan den som överklagar sin taxering få *anstånd med*

inbetalning av skatt, kvarskatteavgift och ränta *under förutsättning att skattemyndigheterna beslutar om detta*. Lokala skattemyndigheten har behörighet att besluta om anstånd bl a om länsskattemyndigheten antingen tillstyrker besvären eller åtminstone tillstyrker att anstånd medges med skatten. Vidare har länsskattemyndigheten möjlighet att medge anstånd om erläggandet av skatten skulle medföra betydande skadeverkningar eller eljest framstå som obilligt. Den skattskyldige måste dock i sistnämnda fall vanligen ställa nöjaktig säkerhet för anståndsbeloppet.

Länsrätten har däremot ingen möjlighet att besluta om anstånd eller att meddela beslut om s k *inhibition*, dvs förordna att det överklagade beslutet tills vidare inte skall gälla (28 § FPL). Beslutet i anståndsärendet kan heller inte överklagas till någon domstol av den enskilde.

Den nuvarande regleringen innebär således att skattemyndigheterna har möjlighet att efter fritt skön fatta beslut i anståndsärendet och att det inte finns någon möjlighet att få beslutet prövat av en opartisk instans. *Den skattskyldige är vid anståndsprövningen således helt beroende av sin motpart i skattemålet.*

Rättssäkerheten kan förbättras även på detta område. Prövningen av anståndsärenden bör inte ankomma på den skattskyldiges motpart i skattemålet, utan på domstol. Vidare kan reglerna preciseras. Det bör av lag klart framgå när anstånd skall medges och när så inte skall ske, så att lika fall behandlas lika. En lämplig lösning vore att anstånd regelmässigt medges, utom när det föreligger särskilda skäl, vilka tydligt framgår av lag. Exempel på sådana skäl kan vara att besvären är uppenbart ogrundade eller att det föreligger påtaglig risk att den skattskyldige försöker undgå betalning av skatten. Man kan även tänka sig en beloppsgräns. Fördelen ur rättssäkerhetssynpunkt med en sådan ordning är att skälen måste anges och bevisas när anstånd inte medges. Vidare får den skattskyldige frågan prövad av en opartisk instans och möjlighet att bemöta skattemyndighetens påståenden.

Taxeringsrevision och bevissäkring

Kontrollsystemet

Kontrollen av att de skattskyldiga betalar rätt skatt sker på olika sätt. Den som endast har vanlig löneinkomst, en villa och lite sparkapital på banken kan numera avlämna s k förenklad självdeklaration, varvid uppgifter om inkomster huvudsakligen lämnas av andra än den skattskyldige själv (arbetsgivare, banker m fl). Den skattskyldige skall främst kontrollera att uppgifterna som lämnats på kontrolluppgift är korrekta.

Näringsidkare och jordbrukare måste redovisa dels de anställdas inkomster, dels sina egna. Den egna skattskyldigheten beror på verk-

samhetens resultat och bestäms därför med bokföringen som grund. För låg skatt kan således ha sitt ursprung i en felaktig överföring av uppgifterna från bokföringen till deklarationen, men vanligast är dock att något är felaktigt i bokföringen. Det kan t ex vara fråga om kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla eller om intäkter som inte har blivit bokförda. För att kunna kontrollera att allt blivit korrekt bokfört behöver skattemyndigheterna dels ha tillgång till bokföringen och dels kunna kontrollera verifikationer och andra handlingar av betydelse för redovisningen. Vidare anser skattemyndigheterna att man behöver kunna göra inventering av kassa, lager och inventarier samt kontrollera den skattskyldiges kunder och leverantörer. Har någon kostnadsfört en utgift bör den ha lett till en intäkt hos någon annan osv.

Kontrollen av att resultatet är korrekt överfört på deklarationen och en mer översiktlig kontroll av detta kan enkelt göras i och med att resultat- och balansräkning skall bifogas deklarationen. Vidare skall den s k revisionsberättelsen bifogas för aktiebolag m fl. Revisorn är dels skyldig att kontrollera att bokföringen uppfyller kraven i bokföringslagen, dels skyldig att anmärka på vissa skattemässiga förhållanden. Deklarationen och andra uppgifter till ledning för taxeringen lämnas under straffansvar. Det innebär att skattskyldig som uppsåtligen ("med vett och vilja") eller av grov vårdslöshet lämnar felaktiga uppgifter döms till straff enligt *skattebrottslagen*. Vidare påförs en sanktionsavgift, *skattetillägg*, vid felaktiga uppgifter, även om det bara var av misstag som den oriktiga uppgiften lämnades. Avgiften uppgår till 40 % av det skattebelopp som inte skulle ha blivit påfört om den felaktiga uppgiften hade följts.

En mer ingående kontroll av att skattskyldigheten fullgjorts på ett korrekt sätt förutsätter att kontroll av verifikationer m m görs vid en s k *taxeringsrevision*. Den skattskyldige får då lämna ifrån sig allt bokföringsmaterial för kontroll. Skattemyndigheterna har även rätt att företa kontrollen i den skattskyldiges lokaler. Sådan kontroll får ske hos alla bokföringsskyldiga utan att särskilda skäl föranleder det. Hos annan, t ex vanliga löntagare, fordras däremot särskilda skäl. Vägrar den som skall kontrolleras att medverka kan skattemyndigheten dels förelägga vite, dels besluta om s k *bevissäkring* (vissa åtgärder i t ex bostäder fordrar dock beslut av länsrätten). Vite är en ekonomisk sanktion och innebär att visst penningbelopp måste betalas om föreläggandet inte följs. Bevissäkring är ett sammanfattande begrepp för åtgärderna *beslag*, *försegling* och *eftersökning*. Eftersökning innebär i stort sett samma sak som husrannsakan vid brottsutredningar, dvs att skattemyndigheten genomsöker lokalerna för att leta efter allt som kan vara av betydelse för skatteutredningen. För eftersökning i verksamhetslokaler fordras att "risk föreligger att bevismedel kommer att undanhållas eller

förvanskas". För att åtgärden skall få företas i andra utrymmen krävs dessutom att "det finns anledning antaga att bevismedel finns där". Sätter sig den kontrollerade till motvärn kan kronofogdemyndigheten och i sista hand även polis se till att åtgärden kan genomföras.

Det material som den kontrollerade måste lämna i från sig är inte preciserat i lag. Där anges endast att granskning får ske av "räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer samt av korrespondens, protokoll och andra handlingar som rör verksamheten". Med handling förstås även ADB-baserat material. Vidare får den som verkställer kontrollen även inventera kassan samt granska varulager, maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. Den kontrollerade skall medverka vid kontrollen genom att tillhandahålla handlingar, lämna upplysningar, lämna tillträde till utrymmen och i övrigt ge den hjälp som behövs. Skattemyndighetens personal har rätt att hos den kontrollerade få tillgång till terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att kunna ta del av material som t ex är lagrat i ett ADB-system. Revisionen får inte utan särskilda skäl verkställas mellan kl 19 och kl 8.

Skattemyndigheten har rätt att ta del av handlingar som är av betydelse för revisionen, även om den hos vilken revisionen sker skall iakttaga tystnad om deras innehåll. Således omfattar revisionen även material som inte ens polisen får ta del av vid brottsutredningar (jfr 27:2, 36:3 och 36:5 RB). Länsrätten får dock på framställning av den granskade besluta att material skall undantas från granskningen om det föreligger *synnerliga skäl* för detta. Länsrättens beslut får inte överklagas. Enligt en nyinförd bestämmelse i bevissäkringslagen skall, om framställning inte är uppenbart ogrundad, materialet förseglas till dess att rätten avgjort frågan.

Sammanfattningsvis kan sägas att skattemyndigheterna har rätt att hos näringsidkare kontrollera allt material som rör verksamheten och som är av betydelse för taxeringen, även om det inte föreligger några särskilda skäl för åtgärden. Om den som skall kontrolleras sätter sig till motvärn, kan skatte- och kronofogdemyndigheten med tvång se till att åtgärden ändå genomförs. Det finns ingen uppräkningslagen på de handlingar som får kontrolleras, utan det är ändamålsbestämt och det ankommer slutligen på den verkställande tjänstemannen att besluta vilka handlingar som skall införas respektive eftersökas. Det enda skyddet den kontrollerade har, är att vädja till länsrätten om undantagande av handling, vilket tillstyrks om rätten finner synnerliga skäl föreligga för att så skall ske. Sker bevissäkring har den skattskyldige dessutom rätt att få sådant material förseglat till dess att rätten fattat beslut i frågan, om framställningen inte är uppenbart ogrundad.

Synpunkter

Det torde vara uppenbart att denna lagstiftning är mycket integritetskränkande. Enligt 2 kap 6 § regeringsformen är varje medborgare skyddad mot bl a husrannsakan. Begränsningar i detta skydd får enligt 2 kap 12 § regeringsformen *endast* ske med stöd av lag och *endast* för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle. En begränsning får heller aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den. Vid behandlingen av det förslag som nyligen utvidgade skattemyndigheternas befogenheter vid taxeringsrevision efterlyste lagrådet en analys av skattemyndigheternas befogenheter i detta avseende, särskilt med hänsyn till att reglerna för taxeringsrevision aldrig har blivit granskade med hänsyn till det nu aktuella skyddet för medborgerliga fri- och rättigheter (se prop 1987/88:65 s 120). Departementschefen bemötte detta med att säga, att taxeringsrevision enligt hans mening inte är något tvångsmedel, varför någon sådan analys inte befanns vara erforderlig (se nämnda prop s 42). Uttalandet är anmärkningsvärt och skall därför kommenteras i det följande.

Man kan måhända påstå, som departementschefen gör, att själva beslutet om taxeringsrevision inte är något tvångsmedel. Emellertid torde det till bestämmelserna om taxeringsrevision kopplade *vitet* vara ett s k tvångsmedel. Sådant får föreläggas om inte den granskade frivilligt efterkommer beslutet om taxeringsrevision. Föreligger risk att de handlingar som skall granskas enligt taxeringslagens revisionsbestämmelser kommer att undanhållas eller förvanskas kan även bevissäkring ske (jfr 2, 4 och 6 §§ bevissäkringslagen). Att *hotet* om bevissäkring har denna *preventiva effekt* på den granskade att frivilligt medverka till taxeringsrevision framhålls t o m av departementschefen själv (se prop 1987/88:65 s 70). En utvidgning av bestämmelserna om taxeringsrevision är därför direkt eller indirekt (vilken ståndpunkt man nu än intar) en inskränkning av de mänskliga fri- och rättigheter som skyddas i 2 kap 6 § regeringsformen. I regeringsformens förarbeten sägs följande:

Som utredningen har påpekat är den nu nämnda regleringen ägnad att understryka kravet på att lagstiftaren, när en fri- och rättighetsinskränkande lag beslutas, noga redovisar sina syften. (prop 1975/76:209, s 153)

Med hänsyn till regeringsformens bestämmelser borde reglerna om taxeringsrevisionens gränser och reglernas utformning noggrant ha analyserats, särskilt med hänsyn till att reglerna om skattemyndigheternas befogenheter aldrig tidigare har fått denna behandling, vilket också framhölls av lagrådet.

Lagrådet vill därför starkt understryka vikten av att revisionsinstitutionen ges en klar och tydlig utformning och att tillämpningen av reglerna kommer att präglas av restriktivitet och urskillning. Det är vidare mycket väsentligt att vid en taxeringsrevision endast sådana handlingar blir genomgångna och granskade som har ett typiskt samband med den verksamhet som den skattskyldige bedriver. (prop 1987/88:65, s 120)

Departementschefen nöjde sig emellertid med att föreslå att den sk proportionalitetsprincipen blev lagfäst i bevissäkringslagen, dvs att vikten av att säkringsåtgärden sker uppväger den enskildes men av åtgärden. Detta gav måhända sken av att rättssäkerheten stärktes, men principen gäller redan sedan länge i svensk rätt och följer av allmänna rättsgrundsatser, vilket också påpekades av flera remissinstanser.

Jämför man med bestämmelserna för husrannsakan vid utredning av brott finner man att skattemyndigheternas befogenheter är större i flera hänseenden. Enligt rättegångsbalken får husrannsakan endast företas hos den som är *skäligen misstänkt* för brott, där brottet förövats eller där den misstänkte gripits. Hos annan får husrannsakan endast företas om *synnerlig anledning* förekommer att beslagsföremål skall påträffas eller annan utredning om brottet kan vinnas. Bevissäkringslagen kräver emellertid bara att det föreligger "risk" att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas och, vad gäller andra lokaler än verksamhetslokaler, att det dessutom föreligger "grundad anledning" att finna bevismedel. Denna lag kan användas även om brottsmisstanke föreligger (27 §). Möjligheterna till kontroll och därmed bevissäkring hos annan än den som egentligen granskas gör befogenheterna än större.

Varje skattesystem behöver naturligtvis en fungerande kontroll, annars blir beskattningen godtycklig genom att endast vissa skattesubjekt fullgör sin skattskyldighet, medan andra undgår beskattning i större eller mindre omfattning. Å andra sidan måste man beakta rättssäkerheten och det grundlagsstadgade skyddet för integriteten. Med hänsyn till rättssäkerheten krävs att ingreppen mot både fysiska och juridiska personer är noggrannt reglerade i lag. En allmän befogenhet för skattemyndigheterna att företa vad de finner erforderligt innebär att det ges utrymme för godtycke och det strider således både mot legalitets- och likabehandlingsprinciperna i grundlagen. Enligt 2 kap 12 § regeringsformen skall begränsningarna i integritetsskyddet vara reglerade i lag. Av taxeringslagen framgår att taxeringsrevision får företas av alla skattskyldiga som är bokföringsskyldiga utan att särskilda skäl föreligger. Vidare får både vitesföreläggande och bevissäkring användas om den skattskyldige motsätter sig sådan kontroll. Det är emellertid fortfarande,

enligt lag, oklart hur långt en sådan kontroll får gå, t ex vilket material som omfattas av kontrollen. Det har överlämnats till kontrollpersonalen, och i viss mån länsrätterna, att avgöra.

Genom möjligheten till eftersökning i privata utrymmen och beslag av handlingar, har den enskildes skydd för integritetskänsliga uppgifter reducerats till en möjlighet för länsrätten att undanta handling från offentlig insyn. Det framgår inte av lag när detta skall ske, utan endast om "synnerliga skäl" föreligger. Länsrättens beslut kan inte överklagas, varför även prejudikatbildning omöjliggörs.

Om 2 kap 6 § regeringsformen skall ha något som helst innehåll, måste det utredas och av lag framgå vilka uppgifter som får kontrolleras och vilka som skall åtnjuta skydd. Det räcker inte med att hänvisa till att kontrollpersonalen har tystnadsplikt och att de har en allmän skyldighet att iaktta den s k proportionalitetsprincipen vid sina ingrepp. Skyddet i 2 kap 6 § regeringsformen innebär nämligen att uppgifterna inte ens skall komma till myndigheternas kännedom. Vidare är frågan hur skattemyndigheterna skall förfara med s k överskottsinformation inte löst, t ex när man med hjälp av sådan finner skäl att misstänka andra brott än skattebrott. Inte heller de rättssäkerhetsproblem som kan uppstå vid parallella skatte- och brottsutredningar är utredda. Den som är misstänkt för skattebrott riskerar att inte erhålla det skydd som rättegångsbalken ger. En annan viktig fråga är vilken tillgång till ADB-baserat material som skattemyndigheterna skall ha. Frågan var mycket omstridd både vid remissbehandlingen och vid riksdagsbehandlingen och den har tillsvidare lösts med en provisorisk lagstiftning. En grundlig översyn av skattemyndigheternas befogenheter med hänsyn till skyddet i regeringsformen och rättssäkerhetens krav är därför nödvändig.

Ett av målen med en sådan utredning bör vara att ange vilka handlingar som skall få kontrolleras. Om man noggrant reglerade de uppgifter och de handlingar som varje fysisk och juridisk person skall vara skyldig att tillhandahålla för granskning uppnår man en rad fördelar. Det skulle då på förhand stå klart för var och en vilken information som skall avges respektive lämnas ut för granskning (förutsebarhetskravet). Vidare blir skattemyndigheternas befogenheter klart reglerade i lag (legalitetskravet). Den skattskyldige kan därefter föreläggas att lämna ut vissa specificerade handlingar, i förekommande fall förenat med ett vitesföreläggande. Skulle föreläggandet inte efterkommas bör skattemyndigheten kunna begära handräckning av kronofogdemyndigheten, efter beslut av länsrätten. På så sätt blir befogenheterna mer preciserade, integritetsskyddet bättre och domstolskontroll erhålls. Var och en vet i förväg vad som fordras av honom och har en möjlighet att frivilligt fullgöra sina skyldigheter. Skattemyndigheterna får ut det material de

har rätt att kontrollera, men får inte någon ovillkorlig rätt att vistas i den skattskyldiges lokaler. Det bör naturligtvis finnas en möjlighet för skattemyndigheterna och den som skall granskas att komma överens om att kontrollen får företas i den granskades lokaler, då detta i flera fall även är till fördel för den granskade.

I de fall där man kan misstänka att den skattskyldige har gjort kontrollmaterialet oåtkomligt eller förvanskad det, skulle man bli tvungen att vända sig till åklagarmyndigheten och anmäla misstanke om skattebrott. Misstanken måste då vara underbyggd och kunna redovisas för åklagaren för att husrannsakan skall kunna företas. Härigenom erhålls dessutom en överprövning av skattemyndighetens bedömning. Åklagare och polis anser att de numera även har erforderlig kompetens för komplicerade skattebrottsutredningar, vilket bl a framgår av remisskritiken från polis- och åklagarhåll angående förslaget till lag om skatteintendenter (se prop 1987/88:65, s 25). Den domstolskontroll och de rättssäkerhetsgarantier som härvid finns, skulle då även omfatta den som misstänks för skattebrott, vilket bl a innebär ett bättre skydd för känsliga uppgifter och rätten att få åtgärden prövad av allmän domstol.

Den effektivitetsförlust som skulle bli följd av en sådan ordning, är att "risk för undanhållande eller förvanskning" vid eftersökning byts mot "skälig misstanke om brott", t ex försvårande av skattekontroll, vid husrannsakan. Det skulle med andra ord fordras mer substans vad gäller sakomständigheterna och dessutom att misstanke om brottslig gärning föreligger. Å andra sidan skulle de vinster som görs i rättssäkerhetshänseende vara betydande, då den nuvarande regleringen i bevissäkringslagen ger mycket stort utrymme för godtycke.

Betalningssäkring

Betalningssäkring innebär att skattemyndigheten i förväg omhändertar egendom från den person eller det företag man tror inte kommer att betala sin skatt. Med hjälp av kronofogdemyndigheten spärras bankkonton, hämtas kontanter och annan värdefull egendom m m. Den drabbade personen kan inte längre förfoga över den betalningssäkrade egendomen.

Anledningen till att man infört en möjlighet till betalningssäkring är bl a att det förlöper en relativt lång tid mellan beskattningsårets utgång och till den dag då skatten måste betalas. En annan kritisk period är den som förflyter mellan det att taxeringsrevision inleds till dess att beslut om eftertaxering kan fattas. Grunden för eftertaxering är, som ovan nämnts, att s k *oriktigt meddelande* har lämnats. Finner man under de inledande momenten vid en taxeringsrevision, att det finns oriktiga uppgifter i t ex bokföringen, har man ibland skäl att misstänka att den skatt-

skyldige under pågående utredning försöker göra sina tillgångar oåtkomliga för en senare exekution i enlighet med eftertaxeringsbeslutet. För att undanröja denna risk kan man därför, om misstanken kan bevisas, betalningssäkra det skattebelopp man tror kommer att följa av ett senare eftertaxeringsbeslut. Betalningssäkring används oftast i dessa sistnämnda fall.

Motsvarande problem kan uppstå för företag och privatpersoner som har en fordran på någon annan. Privatpersoner och företag får inte själva tvinga andra att betala. Det är endast kronofogdemyndigheten som får göra detta. För att kunna anlita denna myndighet måste man vanligen ha en lagakraftvunnen dom på sin fordran (alternativt ett lagsökningsutslag eller ett betalningsföreläggande). Under den tid det tar att få fordran prövad i domstol kan det också inträffa att det finns risk för att motparten gör vad han kan för att försvåra eller för att förhindra en kommande exekution av fordringen. Under denna kritiska tid kan beslut om *kvarstad* meddelas. Den som begär sådan åtgärd har dock ett strikt skadeståndsansvar, varför han måste ställa säkerhet för den skada som kan tillfogas motparten med ingreppet, om det senare visar sig att t ex någon fordran inte finns. Säkerhet behöver dock inte ställas av staten, kommuner eller kommunförbund då dessa alltid anses kunna betala ändå. Vidare kan undantag göras om det föreligger synnerliga skäl. Kvarstad kan även användas i straffprocessen för att säkra böter, värdet av förverkad egendom, företagsböter eller annan ersättning till det allmänna samt skadestånd eller annan ersättning till målsäganden.

Förutsättningarna för betalningssäkring

För att betalningssäkring skall få ske måste följande förutsättningar vara uppfyllda:

- 1) att beslutet är fattat av länsrätten,
- 2) att det föreligger *påtaglig risk* för att personen, mot vilken åtgärden riktar sig (gäldenären), inte kommer att betala fordringen,
- 3) att fordringen, eller fordringarna (tillsammans), uppgår till *betydande belopp*, och
- 4) att perioden, till vilken fordringen hänförs, har gått till ända, eller att fordringen dessförinnan har förfallit till betalning.

Vad angår kravet på påtaglig risk (punkt 2 ovan) sägs i förarbetena att det skall vara fråga om en konkret risk som kan beläggas i varje enskilt fall. Exempel på vad som kan vara av betydelse vid riskbedömningen är

- a) att förhållandena tyder på att den skattskyldige medvetet sökt undgå beskattning för viss inkomst eller förmögenhet (t ex genom underlåtenhet att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldighet),
- b) att omständigheterna pekar på att han avser att göra sin egendom oåtkomlig för en kommande verkställighet,
- c) att personen i fråga tidigare har visat betalningsovilja eller försökt undgå sina förpliktelser, samt
- d) att bokföringen eller anteckningsskyldigheten är anmärkningsvärd i ett eller annat avseende.

Vad angår kravet på att fordringsbeloppet skall vara betydande har det antagits att beloppet inte bör understiga *ett basbelopp* (Se NJA 1984 I s 520 och Wennerholm, Peter, Något om tolkningen av begreppet fordran och påtaglig risk i betalningssäkringslagen, Skattenytt 1986, s 546). Kammarrätten i Stockholm betalningssäkrade dock 1985 ett belopp på 15 367 kronor (dom 1985-07-11, mål nr 7385-1984).

Det fjärde kravet (ovan), att den period till vilken fordringen hänför sig skall ha gått till ända, innebär för inkomst- och förmögenhetsbeskattningens del, att beskattningsåret måste ha gått till ända. Preliminärskatt förfaller dock till betalning redan under beskattningsårets gång. Preliminär A-skatt redovisas av arbetsgivare varje månad, medan preliminär B-skatt redovisas varannan månad av den skattskyldige själv. I förarbetena angav departementschefen att ett beslut om betalningssäkring på preliminär B-skatt t ex den 1 juli ett år endast kunde avse den skatt som skulle ha erlagts de två första uppbördsterminerna samt som skall erläggas under den tredje uppbördsterminen (prop 1978/79:28, s 145). Departementschefen menade att denna "nackdel" ur fiskal synpunkt uppvägs av skattemyndighetens möjlighet att höja den preliminära skatten genom ett jämningsbeslut. Regeringsrätten har dock beviljat resning i ett fall från 1986 och undanröjt skattemyndigheternas beslut om höjning av preliminärskatt (RÅ 1986 ref 99). Regeringsrätten framhöll därvid att försiktighetskravet i uppbördslagen får till följd att myndigheterna, vid höjning av preliminär skatt utan den skattskyldiges medgivande, endast bör lägga sådana faktiska omständigheter och rättsliga bedömningar till grund varom det inte rimligen kan råda någon tvekan. Beslutet motiveras också med det förhållandet att preliminärskattebeslut normalt inte kan överklagas till domstol (om inte grund för resning föreligger, som i det här fallet).

Betalningssäkringen behöver inte grunda sig på en fastställd fordran, utan den får avse belopp vilket fordringen med hänsyn till omständigheterna *kan antas* bli fastställd. Därvid krävs en mer ingående bedömning

av beskattningsunderlaget, än när fordringen är fastställd. Beviskravet för fordringens existens är otydligt och lagens lydelse kan mycket väl ge stöd för uppfattningen att det är det låga beviskravet *antagligt* som gäller. Det har emellertid hävdats att man ur regeringsrättens praxis kan utläsa att fordran skall ha gjorts *sannolik*, vilket är ett högre beviskrav än antagligt (se Wennerholms ovan nämnda artikel, s 546 och SOU 1987:75 s 43 ff).

Beslutet får fattas, utan att den som drabbas av åtgärden blivit under rättad och kunnat ge sin syn på saken, s k *interimistiskt beslut*, vilket även är det vanligaste förfaringssättet. I sådana fall måste länsrätten ompröva beslutet när personen i fråga fått tillfälle att yttra sig. Även verkställighet kan ske utan föregående varning till den som drabbas av åtgärden och detta förfaringssätt är regelmässigt.

För det fall att fordringen, efter viss tids utredning, visar sig uppgå till lägre belopp än det säkrade, skall betalningssäkringen hävas i den delen. Förelåg det ingen fordran alls eller saknas påtaglig risk skall åtgärden hävas i sin helhet. Den drabbade får då tillbaka sin egendom.

Skadestånd utgår endast om förutsättningarna i skadeståndslagen är uppfyllda, dvs skadan måste ha vållats genom fel eller försummelse och dessutom måste de krav som med hänsyn till verksamhetens art och ändamål skäligen kan ställas på myndighetsutövningen blivit åsidosatta (den s k *standardregeln*). Det innebär att man normalt inte får sin skada ersatt, även om det i efterhand visar sig att någon fordran på skatt inte förelåg.

Utredning om lagens tillämpning

En begränsad undersökning om lagens tillämpning vid kammarrätten i Stockholm företogs 1986 av författaren tillsammans med jur kand Carina Hultqvist för Företagareförbundets räkning. Den undersökningen visade bl a att handläggningstiderna är mycket långa. Från det att länsrätten fattar ett interimistiskt beslut, varvid den som utsätts för åtgärden inte får veta något, till dess att beslutet omprövas tog det i ungefär hälften av målen mer än fyra månader. Överklagades det interimistiska beslutet till kammarrätten tog det i hälften av målen mer än fyra månader innan kammarrätten hann pröva beslutet. Innan det slutliga avgörandet av länsrätten hann prövas av kammarrätten tog det i drygt hälften av målen mer än ett halvår.

Vidare framgår av undersökningen att länsrätterna motiverade besluten och domarna mycket knapphändigt. Skattefordran var endast fastställd i en knapp tiondel av målen och det interimistiska förfarandet användes i mer än 90 % av fallen. Kammarrätten undanröjde åtgärden helt

i en femtedel av fallen och sänkte det betalningssäkrade beloppet i ytterligare några fall.

Nyligen blev en statlig utredning klar med en utvärdering om lagens tillämpning (SOU 1987:75). Utredningens undersökningar gav till stor del motsvarande resultat som undersökningen ovan, angående de långa handläggningstiderna. Man fann också att det i i nio fall av tio är frågan om en icke fastställd fordran och att det i lika många fall är interimistiskt förfarande som används. Utredningen fann vidare att det allmännas ursprungliga framställning i betalningssäkringsmålet bifölls i sin helhet i 67 % av fallen, bifölls delvis i 13 % och inte ledde till någon åtgärd i 20 % av fallen (betänkandet s 181). Man konstaterade dock att endast en mindre del av de fall där betalningssäkring inte skett påvisade att förutsättningar för betalningssäkring inte hade förelegat. Utredningen har även följt upp det efterkommande eftertaxeringsmålet. Därvid fann man dels att det tagit lång tid från det ursprungliga beslutet om betalningssäkring till dess att länsrätten prövat eftertaxeringsmålet (endast hälften av målen var avgjorda efter 18 månader), dels att den slutliga taxeringen ofta avvek från vad som preliminärt hade betalningssäkrats. Taxeringen blev både högre och lägre än det betalningssäkrade beloppet. 14 % av fallen skedde ingen taxering över huvud taget och i ytterligare 17 % fastställdes taxeringen till mindre än hälften av det betalningssäkrade beloppet. Totalt sett fastställdes taxeringen till lägre belopp än vad som betalningssäkrats i ungefär hälften av målen.

Rättssäkerhetsaspekter

De brister som finns i betalningssäkringslagen är av sådan lagteknisk och principiell art att det egentligen inte behövs någon statistik över lagens tillämpning som stöd för kritiken. De undersökningar som nu genomförts visar emellertid att bristerna också uppenbarats i praktiken. Det är främst den bristande kontrollen av handläggningstiderna och de dåliga möjligheterna till ersättning som kan kritiseras. En lämplig utgångspunkt kan vara att reglerna om betalningssäkring inte, utan särskilda skäl, bör vara sämre från rättssäkerhetssynpunkt än vad som gäller vid kvarstad, då instituten motsvarar varandra och då reglerna om kvarstad fick tjäna som förebild vid inrättandet av betalningssäkringsinstitutet.

Det bör för det första vara samma beviskrav för fordringens existens vid betalningssäkring som vid kvarstad, dvs den skall göras sannolik. Oavsett om detta kan anses följa av praxis eller inte, bör detta klart och tydligt framgå av lagtexten.

Vidare saknas det bestämmelser om handläggningstider för betalningssäkringsmålet och även om samordning och skyndsamhet vid

handläggningen av det i regel efterkommande eftertaxeringsmålet. Vid lagens införande trodde man att det skulle räcka med föreskrifter i administrativ form. De ovan redovisade undersökningarna har emellertid visat att målen inte alls handläggs med största möjliga skyndsamhet. Den som utsätts för betalningssäkring, utan att bli underrättad om åtgärden, måste naturligtvis få frågan omprövad så snabbt det är möjligt efter det att han haft tillfälle att bemöta anklagelserna. Att bli utsatt för betalningssäkring är ofta både psykiskt och ekonomiskt mycket påfrestande för den enskilde. Av en rapport från kammarrätten i Stockholm 1983 framgår att domstolen mer än en gång funnit att en person har blivit felaktigt utsatt för betalningssäkring som medfört att hans rörelsekapital beskurets och att rörelsen därför måst läggas ner eller gått över styr. Vidare fann kammarrätten att motsvarande effekt uppkommit när det blivit känt på orten att vederbörande "haft skumma skatteaffärer", vilket medförde att leverantörer och kunder uteblivit (se remissvar på SOU 1983:36 från kammarrätten i Stockholm 1983-11-25, s 11). Ett snabbt avgörande torde minska lidandet och den skada som följer av ett felaktigt ingrepp. Enbart den omständigheten, att det interimistiska beslutet är fattat utan att den skattskyldige haft tillfälle att bemöta skattemyndighetens framställan, är tillräckligt för att man av rättssäkerhetsskäl skall kunna påfordra en snabb omprövning. Det bör därför i lag slås fast den tid som maximalt får förflyta innan beslutet omprövas, om inte uppskov begärs av den som drabbats av åtgärden. Det bör här inte röra sig om mer än någon eller några veckor.

För det fall betalningssäkring beslutas under tiden en taxeringsrevision pågår, bör man kunna fordra att revisionen och det påföljande eftertaxeringsmålet skall handläggas så snabbt som möjligt. I mål mellan privatpersoner krävs att den som som begär kvarstad väcker talan inom en månad (15:7 RB). Inom straffprocessen skall rätten bestämma den tid inom vilken åtal måste ha väckts och denna tid får inte bestämmas längre än vad som är *oundgängligen erforderligt* (26:5 RB). Förlängning kan sedan medges, men då måste det visas att tiden varit otillräcklig. Med motsvarande bestämmelser i betalningssäkringslagen skulle utredningstiderna säkerligen kunna förkortas avsevärt. Det bör vara ett oavslutligt rättssäkerhetskrav att en säkerhetsåtgärd av denna art inte kvarstår längre än vad som är oundgängligen erforderligt och att detta kontrolleras av domstol, som är en opartisk instans.

Både vid kvarstad och vid betalningssäkring finns det en möjlighet för åklagare respektive granskningsledare att *ta egendom i förvar* i avvaktan på domstolens beslut. I båda fallen måste framställning till rätten göras så snart det kan ske, men enligt kvarstadsbestämmelserna finns det en yttersta tidsgräns på fem dagar. Någon motsvarande tidsgräns

finns inte i betalningssäkringslagen. Det förefaller inte som att det finns några hållbara skäl till en sådan skillnad, varför det bör kunna krävas att en yttersta tidsgräns också stadgas i betalningssäkringslagen.

När domstolen beslutar om betalningssäkring respektive kvarstad sker detta efter en preliminär bedömning av en fordrings förekomst. Det innebär att domstolen inte med säkerhet vet att någon fordran föreligger. Den som begär kvarstad tar å andra sidan risken att få betala skadestånd om det i efterhand visar sig att någon fordran inte förelåg. Han har s k *strikt skadeståndsansvar* (se Ekelöf, P-O, Rättegång III § 17). Det innebär dels att kvarstad säkerligen inte begärs om inte mycket starka bevis för fordran föreligger och dels att den som oskyldigt drabbas av kvarstad erhåller ersättning för den skada som ingreppet medfört.

Vid betalningssäkring förhåller det sig emellertid annorlunda. Här finns inte samma rätt till ersättning för skada som det finns vid kvarstad. Endast för det fall att myndighet eller domstol har åsidosatt de krav som med hänsyn till verksamhetens art och ändamål skäligen kan ställas på dess utövning (den s k *standardregeln*) har den som felaktigt drabbats av betalningssäkring rätt till ersättning. Departementschefen fann inte skäl föreligga att införa någon ytterligare ersättningsmöjlighet vid betalningssäkringslagens tillkomst (prop 1978/79:28, s 117). Detta innebär att det finns fall där betalningssäkringsåtgärden hävts för att den varit felaktig, men där skadeståndsskyldighet för det allmänna inte har förelegat. Enligt kammarrättens uttalande ovan följer att näringsidkare kan bli tvungen att lägga ner sin verksamhet när han drabbats av betalningssäkring. *I ett sådant fall föreligger uppenbarligen en skada. Frågan är sedan om det är det allmänna eller den enskilde som skall stå för skadan.* Idag utges vanligen ingen ersättning och den enskilde får därför bära kostnaden för det felaktiga ingreppet. Detta är en mycket allvarlig rättssäkerhetsbrist. Det är mer konsekvent att använda samma skadeståndsansvar vid betalningssäkring som vid kvarstad, än att hänvisa till vad som gäller vid övrig myndighetsutövning. Naturligtvis bör ersättningen kunna jämkas då skadan beror på att den skattskyldige varit medvällande. Här räcker det emellertid med att hänvisa till vad som eljest gäller i skadeståndssammanhang.

Betalningssäkringslagen bör därför ändras i följande avseenden. Beviskravet *sannolikt* angående fordringens existens bör skrivas in i lagtexten. Handläggningstiderna bör förkortas och regleras i lag, både vad gäller själva betalningssäkringsmålet och det följande eftertaxeringsmålet. Slutligen bör betalningssäkring endast få ske under strikt skadeståndsansvar.

Den statliga utredningens förslag

Nyligen framlades ett betänkande av Betalningssäkringsutredningen,

SOU 1987:75. För att förkorta handläggningstiderna och underlätta det för den enskilde att föra sin talan föreslår utredningen att muntlig förhandling skall hållas inom tre veckor från det att den enskilde får del av beslutet om betalningssäkring. Vidare skall åtgärden hävas om inte eftertaxeringsmålet anhängiggörs vid domstol inom sex månader från dagen för beslutet om betalningssäkring eller fordringen inom samma tid fastställs i annan ordning. Båda tidsfristerna kan dock förlängas av länsrätten. Har egendom tagits i förvar skall skattemyndigheten, enligt förslaget, göra framställning till länsrätten så snart det kan ske, dock senast fem dagar efter åtgärden. Utredningen anser också att kravet på att fordringen skall göras sannolik skall skrivas in i lagen. Vidare avser man att komma till rätta med en del samordningsproblem på myndighetssidan. Slutligen föreslås också förbättrade möjligheter för den enskilde att erhålla skadestånd vid felaktiga betalningssäkringsbeslut.

Både förslaget att skriva in beviskravet sannolikt i lagen och förslagen att förkorta handläggningstiderna är tillfredsställande ur rättssäkerhetssynpunkt. Man skulle möjligen kunna förkorta tidsfristerna något, framförallt vad gäller handläggningen av det följande eftertaxeringsmålet, men den föreslagna regleringen är en bra början.

När det gäller ersättningsbestämmelsen har utredningen dock varit försiktig. Utredningen föreslår att en skadeståndsbestämmelse tas in i lagen, som innebär att skadeståndsansvaret utvidgas i förhållande till vad som för närvarande gäller. Utredningen har emellertid funnit att det bör iakttas "återhållsamhet" och "restriktivitet" vid utformningen av reglerna. Som skäl anføres att betalningssäkring är myndighetsutövning till skillnad från statens roll vid kvarstadsprocesser, att staten inte väljer sina gäldenärer vid beskattning, varför deras kreditvärdighet aldrig blir föremål för prövning, och att det inom skatte- och uppbördsförfarandet i övrigt finns mycket begränsade möjligheter till skadestånd. Ersättning föreslås därför bara utgå vid *betydande skada* till följd av ett beslut om betalningssäkring för en *icke fastställd fordran*. Vidare begränsas rätten till ersättning till förlorad arbetsförtjänst och intrång i näringsverksamhet. Utredningen anser att den enskilde inte rimligen skall kunna få ersättning för all skada som orsakats av ett felaktigt beslut.

Argumentens hållbarhet kan ifrågasättas. För det första torde det även vara myndighetsutövning när åklagare medverkar vid förvarstaggande övriga åtgärder vid kvarstad inom straffprocessen. Då gäller det strikta ansvaret. För det andra väljer inte kvarstadsborgenärer alltid sin gäldenär, t ex då fordran grundas på ett utomobligatoriskt skadestånd i samband med en halkolycka, kollision mellan två trafikanter etc. Då gäller emellertid det strikta ansvaret. För det tredje är det just betalningssäkringens förprocessuella karaktär som motiverar att man gör undan-

tag från det skadeståndsansvar som eljest gäller inom skatte- och upp-
bördsförfarandet. Besluten fattas med mycket sämre beslutsunderlag
än när beslut tas vid ordinarie taxering eller vid eftertaxering, vilket
också utredningen konstaterar inledningsvis. Slutligen kan man ifråga-
sätta utredningens bedömning att det är mer rimligt att den enskilde
själv skall svara för annan skada än den som föreslås bli ersättningsgill,
än att staten blir skyldig att även ersätta den.

Sammanfattningsvis kan sägas, att det är positivt att utredningen
tagit fasta på den rättssäkerhetskritik som framförts mot betalningssä-
ringslagen. Utredningens förslag torde leda till att flera brister avhjälpas.
Skälen för att iaktta särskild återhållsamhet och försiktighet vid skade-
ståndsbestämmelsernas utformning kan dock ifrågasättas. På denna
punkt kan förslaget förbättras.