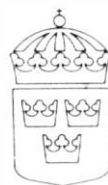


Motion till riksdagen

1985/86:Sk718

Bo Lundgren m. fl. (m, fp, c)

Rättssäkerheten i taxeringsprocessen



Mot.
1985/86:Sk718

I denna motion som väcks gemensamt av företrädare för moderata samlingspartiet, folkpartiet och centern framför vi en rad krav som syftar till att stärka rättssäkerheten i skatteprocessen.

Motionens förslag i sammanfattning

Betalningssäkringslagen

Förslaget avser att förbättra rättssäkerheten vid betalningssäkring. Bland annat föreslås att förutsättningarna för att betalningssäkring skall få företas preciseras ytterligare, vilket bl. a. får till följd att betalningssäkring inte skall kunna ske för att skaffa det allmänna särskild förmånsrätt vid befarad konkurs. Vidare föreslås att tidsgränsen införs för att dels påskynda processen, dels verka för att betalningssäkring inte varar längre än vad som är oundgängligen erforderligt. Rätten skall därför enligt förslaget periodiskt ompröva beslutet om betalningssäkring, varigenom den enskilde erhåller en möjlighet till fortlöpande opartisk kontroll av myndigheternas ingripande mot honom. Slutligen innehåller förslaget en bestämmelse om att staten skall utge skadestånd till den enskilde om tvångsmedlet används felaktigt.

Bevissäkringslagen

Bevissäkringslagen föreslås upphävd. Vid taxerings- och skatterevisioner skall endast vite få användas som tvång för att förmå den granskade att fullgöra sin skyldighet. Skattemyndigheterna skall således inte som för närvarande med tvång kunna bereda sig tillträde till privata utrymmen.

Den mer omfattande tvångsmedelsanvändningen, såsom intrång i privata utrymmen, skall i första hand användas vid misstanke om brott. De flesta brott i skattesammanhang har fängelse i straffskalan, varför det vid misstanke om sådant brott i stället bör företas en husrannsakan. Rättssäkerheten påbjuder att myndigheters befogenheter att intränga i privata utrymmen klart skall framgå av lag och att förutsättningarna för sådana befogenheter skall vara väl definierade i lagen. En generell befogenhet att när som helst och var som helst bereda sig tillträde till privata utrymmen, närhelst en tjänsteman vid skattemyndigheterna finner att så skulle vara erforderligt, kan icke anses förenligt med rättssäkerheten.

Om en enskild part vinner ett skattemål skall vederbörande få sina kostnader för processen ersatta.

Det kan ofta efter en process, som den enskilde har vunnit, hävdas att taxeringen har varit felaktig, och därför framstår det som besynnerligt att, som i dag är fallet, den enskilde med egna medel skall bekosta den utredning som varit erforderlig för att få rätt. Ytterligare har ett stort antal processer fyllt funktionen att skapa klarhet i rättspraxis – särskilt de som drivs ända till högsta instans – och det torde även i dessa fall vara svårt att försvara den ordning som innebär att den enskilde ensam skall bekosta att klarhet i rättsreglerna skapas. Detta blir särskilt tydligt i de fall där det allmänna driver ärendet vidare, men där den enskilde ändå till slut vinner målet.

Nya regler för taxeringsnämnds omprövning av taxeringsbeslut

Taxeringsnämnds möjlighet till omprövning av tidigare fattat beslut blir ibland verkningslöst då taxeringsbeslutet fattats så sent att den skattskyldige inte har någon möjlighet att med ett någorlunda väl motiverat yttrande över beslutet begära en omprövning innan taxeringsperioden har gått till ända. Vi föreslår därför en uppdelning av taxeringsperioden där taxeringsbeslutet skall ha fattats före september månads utgång under taxeringsåret, men med möjlighet till omprövning under oktober månad detta år.

Bättre motiverade beslut vid avvikelse från självdeklaration

Taxeringsnämndens beslut måste vara bättre motiverat då man avviker från deklarationen. Vi föreslår att motiveringsskyldighet ytterligare preciseras, samt sanktioneras. Redan enligt nuvarande lagstiftning följer att avvikelsebesluten skall motiveras, men regeln åtföljs inte alltid och saknar framför allt sanktioner. Om avvikelsebeslut inte motiveras på tillfredsställande sätt skall den skattskyldige enligt förslaget kunna vända sig till rätten, som då har att fastställa taxeringen utan att hänsyn tas till avvikelserna.

1. Rättssäkerheten

1.1 Allmänt om rättssäkerheten

I en rättstat skall den offentliga makten utövas under lagarna. Det demokratiska styrelseskicket förutsätter dessutom att lagarna skall ha tillkommit genom demokratiska beslut av riksdagen. Lagarna är förmodligen den mest betydelsefulla delen av vårt rättssystem i dag. Emellertid skall det i en rättstat ställas krav på lagarnas utformning och innehåll. Den offentliga makten utgår från folket, och riksdagen har att utöva denna under lagarna. Riksdagen skall således genom lag ange förutsättningarna för den offentliga maktutövningen. Lagar som enbart delegerar den offentliga makten kan inte anses fylla de krav på rättssäkerhet som man måste ställa i en rättstat. Tvärtom skall lagarna så noggrant ange förutsättningarna för den offentliga

maktutövningen, att det blir fråga om rättstillämpning och inte godtyckligt ingripande mot medborgarna. Dessutom skall alla medborgare vara lika inför lagen. Vi ställer alltså krav på att bl. a. legalitetsprincipen, förutsebarhetskravet och likhetsprincipen iakttas i den svenska rättsordningen. Om kraven på rättssäkerhet eftersätts hotas rättsstaten och i förlängningen också det demokratiska styrelseskicket.

Om inte förutsättningarna för maktutövningen klart är angiven i lag blir det domstolarnas uppgift att skapa rätt. En sådan delegation av normgivning måste anses konstitutionellt tveksam på områden där riksdagen icke äger delegera sin lagstiftningskompetens. Man kan förvisso hävda att praxis alltid har haft och kommer att ha en normskapande funktion, men här måste man ur rättssäkerhetssynpunkt skilja på det fall då domstolens uppgift är att bedöma hur ett i praktiken uppkommande fall förhåller sig till en viss norm, och det fall då även normen saknas och endast den politiska intentionen har angivits. I sistnämnda fall skall domarna fatta politiska beslut, varför deras personliga värderingar blir viktigare än professionaliteten. I Sverige har vi redan fått s. k. intresserepresentation i vissa domstolsinstanser (hyresnämnder, bostadsdomstolen, marknadsdomstolen m. fl.). Ju sämre förutsättningarna för offentlig maktutövning är reglerad i lag, ju större är möjligheterna att ta personliga och politiska hänsyn. Likhetsprincipen och andra rättssäkerhetsaspekter sätts åt sidan.

En rättsstat måste således tillse att rättssäkerheten upprätthålls. En annan uppgift för staten är att skydda medborgarna från att bli utsatta för handlingar som klassificerats som brott. Dessutom måste staten givetvis även skydda sin egen existens, bl. a. genom att förbjuda vissa handlingar som hotar denna. Upprätthållandet av statens existens fordrar också att medborgarna fullgör vissa förpliktelser mot denna. Bland sådana förpliktelser är inbetalandet av skatter mycket väsentligt. För att uppfylla alla dessa krav som ställs på staten och dess aktivitet, erfordras effektivitet. Med det nyss sagda avses att de ställda målen uppnås i hög grad. Man kan karaktärisera effektivitet som graden av måluppfyllelse för de på förvaltningen ställda kraven, eller, om man så vill, förvaltningens målrealisation.

Om målen inte uppnås i ett visst givet läge, kan man antingen ändra ambitionerna eller kräva att större resurser ställs till förfogande, för att effektiviteten skall vara god. Effektivitet kan uppnås på fler än ett sätt. En låg effektivitet medför en ojämlikhet. Vissa går fria från att straffas eller att betala skatt, trots att de borde ha drabbats av åtgärden enligt lagen, medan andra blir straffade eller får betala den lagstadgade skatten. Det är orättvist, såvida inte ineffektiviteten medför att alla slipper straff eller skatt, och detta kan underminera förtroendet för rättssystemet.

Uppnåendet av rättssäkerhet och effektivitet är således två för staten viktiga uppgifter. Detta innebär emellertid inte att man, med krav på adekvat språkbruk kan, som Eko-kommissionen (SOU 1984:15) gjort, benämna effektivitetssträvanden för "modern rättssäkerhet". Effektivitetssträvanden är varken moderna eller rättssäkerhet. Ett annat försök att föra in effektiviteten under rättssäkerheten har gjorts i proposition 1984/85:32, där man emellertid kallar den av Eko-kommissionen benämnda "moderna" rättssäkerheten, för "materiell" rättssäkerhet, vilket ställs mot den "formella"

Mot. 1985/86
Sk718

rättssäkerhetsbegreppet, varvid rättssäkerheten, som den ovan kommit till uttryck, åsyftas. Det kan påpekas att propositionen bygger på Eko-kommissionens rapport. Både Eko-kommissionen och propositionens författare försöker påskina att ett nytt rättssäkerhetsbegrepp skulle vara under utbildande; "under senare år" (nämnda prop, s. 11), i "den allmänna debatten" och "i dagligt tal" (SOU 1984:15, s. 129). Bakom försöken att inlemma effektiviteten i rättssäkerheten skymtar kritiken, just ur rättssäkerhetssynpunkt, mot Eko-kommissionens förslag om bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten, med bl. a. omvänd bevisbörda, som medel. Eko-kommissionen uttalar, att det kan vara lika olyckligt att en skyldig får gå fri, som att en oskyldig döms (SOU 1984:15, s. 131). Det vedertagna rättssäkerhetskravet, "hellre att 10 skyldiga går fria, än att en oskyldig döms", ställs här åt sidan. Det förefaller klart, att man syftar till att höja effektiviteten, på rättssäkerhetens bekostnad. Det kan förvisso betvivlas att man höjer effektiviteten genom att döma oskyldiga, vilket kan bli fallet vid sänkta rättssäkerhetskrav. I stället för att klart uttala att man avser att öka effektiviteten, definierar man i stället om begreppet, varvid man sedan åtminstone kan påstå att den "nya" rättssäkerheten (det "moderna" eller "materiella" rättssäkerhetsbegreppets innebörd) är tillgodosedd.

Det händer även att kollektivets intressen sammanblandas med den enskildes intresse. I t. ex. prop. 1975/76:11 (s. 108) anges, att man i rättssäkerhetsbegreppet bör inbegripa de enskildas intresse av att skatter, tullar och avgifter fördelas dem emellan på det sätt som lagstiftningen avser. Detta är, för det första, ett kollektivt intresse, även om kollektivet till syvende og sist självklart består av individer. För det andra, är det inte lagstiftarens avsikt att fördela skattebördan mellan olika individer, som grundlagsmässigt skall vara utslagsgivande vid beskattning, utan att visst rättshandlande enligt lag skall beskattas på visst sätt (jfr. 8:3 och 8:5 RF).

Rättssäkerheten skall alltså inte sammanblandas med effektiviteten, i meningen förvaltningens målrealisation. Stundom kan de båda intressena dock sträva åt samma håll – ett ineffektivt förfarande kan många gånger utgöra ett hot mot rättssäkerheten. Men skillnaden mellan de olika intressen som begreppen representerar, framstår som klarast, om man betänker följande alternativa lösningar på ineffektivitetsproblemet. I fall 1 kan man tänka sig att man väljer att öka kontrollmyndigheternas befogenheter inför ytterligare inskränkningar i den personliga integriteten samt tillskapar än mer "kautchuk-paragrafer", varmed man överlämnar åt domstolarna att "bekämpa skattefusket". I fall 2 förenklar man lagstiftningen, klargör alla mångtydiga lagrum samt undanröjer de av skattebetalarna mest omtvistade bestämmelserna. I båda fallen kan det hävdas att effektiviteten höjs genom åtgärderna – även om förluster ur denna synpunkt kan bli följden enligt vissa förslag i fall 1. Det torde emellertid vara uppenbart att fall 1 inte befrämjar rättssäkerheten, medan så torde bli följden i fall 2. Effektivitet kan således uppnås på flera sätt, men rättssäkerhetskraven markerar gränser som måste iaktas för att rättsstaten skall hållas vital. Det är självfallet också en rättssäkerhetsfråga att tillse att rättssäkerheten *effektivt upprätthålls*, vilket dock skall skiljas från effektivitet i den ovan angivna bemärkelsen.

Sammanfattningsvis kan sägas, att iakttagande av rättssäkerhetens krav på

rättsordningen, är av stor vikt för rättsstatens existens och vitalitet. Då rättsstaten torde vara en förutsättning för en parlamentarisk demokrati, måste rättssäkerhetens värden bevaras och ständigt hållas aktuella.

Mot. 1985/86
Sk718

1.2. Rättssäkerheten i beskattningen

Beskattningsmakten ligger hos riksdagen, och denna makt får icke delegeras (jfr. 8:3, 8:5 och 8:7 RF). Det är således endast på grund av bestämmelse i lag, som skatt kan uttas. Regeringens eller riksskatteverkets bestämmelser kan aldrig medföra någon ökad skattskyldighet, utöver vad som framgår av lag. Riksskatteverket meddelar anvisningar och föreskrifter för hur lagen, enligt verkets uppfattning, skall tolkas. RSV:s uppfattning har erhållit stor genomslagskraft i tillämpningen. Mest besynnerligt är detta, då lagen är så pass vid, att det egentligen inte går att säga om RSV har fel eller inte. Skattelag skall således vara så tydlig att den inte överlämnar skattenormgivning till myndigheterna.

Vad angår tolkningen av skattelag, bör en restriktivsubjektiv tolkning bäst befrämja rättssäkerheten. Ingen tolkning mot lagens bokstav får förekomma, och vid flera tolkningsalternativ, bör det alternativ som har mest stöd i förarbetena väljas, vilket är av vikt för förutsebarheten. Lagstiftning genom motiv kan vara en allvarlig olägenhet, om man har mycket intetsägende lagtext, varefter motiven sedan anger normen för skatt på ett svårtillgängligt sätt. Därför bör tolkningen vara restriktiv, så att otydligheter tolkas till nackdel för fiscus – "in dubio contra fiscum". En tolkning enligt lagmotiven, skall endast väljas då den klart och tydligt har stöd av lagtexten.

Rättssäkerheten kräver att man vid beskattningen bl. a. iakttar legalitetsprincipen, förutsebarhetskravet, retroaktivitetsförbudet och likformighetsprincipen. Dessa centrala rättssäkerhetskrav får inte åsidosättas i en rättsstat. Utöver vad nu sagts återfinns ytterligare principer, av tradition, i det svenska rättssystemet, t. ex. offentlighetsprincipen, objektivitetsprincipen, officialprincipen m. m. Rätten till prövning inför en opartisk instans i administrativa spörsmål, är en rättssäkerhetsgaranti som vuxit fram under 1900-talet, efter en kraftig debatt i denna fråga (jfr. bl. a. 1955:19, Administrativt rättsskydd), och ytterligare har det också hävdats att en ekonomisk möjlighet att föra sådan process är ett rättssäkerhetskrav (se förslaget angående ersättning för processkostnader).

I taxeringsprocessen har också tillskapats administrativa tvångsmedel för att effektivisera skatteuppbörden. Att ingripanden mot den enskildes person eller egendom genom tvångsmedel måste göras med största försiktighet torde icke behöva påpekas. Emellertid är det vår mening att rättssäkerheten stundom har åsidosatts till förmån för effektiviteten. Tvångslagar som brister i precision överlämnar normbildningen till tjänstemän och myndigheter. Det kan inte vara en tjänstemans uppgift att fastställa förutsättningarna för sina egna ingripanden. Risker för godtycke är påtagliga. Förvisso kan skador av sådana lagar begränsas om tjänstemännens omdömen i allmänhet är gott, men det räcker med att några få fall av dåligt omdöme inträffar för att förtroendet för rättssystemet skall svikta. Maktlösheten är framför allt påtaglig för den individ som har råkat ut för åtgärden. Om förutsättningarna för ingripandet är vaga, kan man inte heller säga att tjänstemannen handlade

felaktigt utan möjligen endast omdömeslöst.

Mot. 1985/86

Sk718

Rätten är den enskildes skydd gentemot den maktutövande förvaltningen, och genom domstolskontroll av myndigheternas verksamhet, kan den enskilde erhålla trygghet mot maktmissbruk. Domstolskontroll förutsätter emellertid tydliga lagar, så att domstolen verkligen kan pröva myndigheternas maktutövning i rättsligt hänseende.

Av ovan nämnda skäl skall vi nedan behandla några fall där rättssäkerheten kan förbättras.

2. Betalningssäkringslagen

2.1. Inledning

Förslaget nedan avser att *förbättra* rättssäkerheten vid betalningssäkring. Här har dock icke prövats om betalningssäkringsinstitutet över huvud kan anses motiverat, utan avsikten har endast varit att avhjälpa de rättssäkerhetsbrister som ligger i öppen dager. Bl. a. föreslås att förutsättningarna för att betalningssäkring skall få företas preciseras ytterligare, vilket bl. a. får till följd att betalningssäkring inte skall kunna ske för att skaffa det allmänna särskild förmånsrätt vid befarad konkurs. Vidare föreslås att tidsgränser införs för att dels påskynda processen, dels verka för att betalningssäkring inte varar längre än vad som är oundgängligen erforderligt. Rätten skall därför enligt förslaget periodiskt ompröva beslutet om betalningssäkring, varigenom den enskilde erhåller en möjlighet till fortlöpande opartisk kontroll av myndigheternas ingripanden mot honom. Slutligen innehåller förslaget en bestämmelse om skadestånd.

2.2. Allmän orientering

2.2.1. En kort redogörelse om nuvarande betalningssäkringslag

Kortfattat innebär lagen att det allmänna kan säkerställa sina fordringar på skatter om det föreligger *påtaglig risk* att en skattskyldig inte kommer att betala en skatteskuld som uppgår till betydande belopp. **Beslut** om betalningssäkring fattas av länsrätten, men granskningsledare kan interimistiskt ta egendom i förvar. Granskningsledaren skall omedelbart anmäla åtgärden till allmänt ombud, och detta ombud skall snarast göra framställan om betalningssäkring till länsrätten om han beslutar att egendomen skall bli kvar i förvar. Det finns emellertid ingen bestämmelse om när länsrätten senast skall ha fattat beslut i frågan. Om beslut om betalningssäkring meddelas skall egendomen bli kvar i förvar till dess **beslutet** har verkställts, såvida ej annat förordnas.

Om fordringen ej är fastställd får egendom, till det belopp som fordringen med hänsyn till omständigheterna kan antas bli fastställd, betalningssäkras. Betalningssäkringen medför att ägaren förlorar dispositionsrätten över sin egendom helt eller delvis, och kan således ej heller betala **sin** skatt med egendomen, inte **ens** den skuld för vilken egendomen utgör säkerhet. Vidare medför betalningssäkringen förmånsrätt för det allmänna i den betalnings-

säkrade egendomen. Till sist kan nämnas att det inte stadgas något om hur länge betalningssäkring får pågå eller att sådana mål skall behandlas med förtur eller liknande, men gäldenären kan i stället välja att ställa säkerhet.

Mot. 1985/86
Sk718

2.2.2. Bakgrunden till den nuvarande lagen

Under 1973 påbörjades ett utredningsarbete angående frågan om kvarstad, skingringsförbud m. m. i skatteprocessen, vilket 1975 ledde fram till ett förslag om betalningssäkrlingslag för skatte- och avgiftsprocessen (SOU 1975:104). 1978 framlades en proposition med förslag till lag om betalningssäkrling för skatter, tullar och avgifter m. m. (prop. 1978/79:28), vilken vann utskottets gillande (SkU 1978/79:13 och rskr. 83). Lagen trädde i kraft den 1 januari 1979.

Utredningen konstaterade att beloppen som hade överlämnats till indrivning hade tenderat att öka. Man förklarade förhållandet med penningvärdets fall och konjunkturförändringarna, samt att myndigheterna ökat kontrollen av skatt- och avgiftsskyldigheten. Utredningen framhöll också att en ytterligare orsak var att betalningsmotståndet hos skatt- och avgiftsskyldiga under senare år hade tilltagit. Utredningen var också av uppfattningen att det förelåg ett direkt samband mellan tiden då en fordran uppkom till dess att den kunde indrivas, och risken att det allmänna inte fick betalt. Risken ansågs vara särskilt uttalad då det vid granskning framkommit att den skattskyldige hade lämnat oriktiga eller ofullständiga uppgifter i skatteundandragande syfte.

De vägar som utredningen ansåg stå till buds för att stärka det allmännas här aktuella fordringar var, att utvidga det solidariska betalningsansvaret inom beskattningsområdet, att skapa ett snabbare och effektivare uppbördsförfarande med utökade möjligheter till preliminära beskattningsåtgärder, samt att förbättra det allmännas ställning vid exekution.

Utredningen föreslog att betalningssäkrling skulle få tillgripas så snart en fordran på skatt etc. förelåg, oberoende av om den hade debiterats eller fastställts av myndighet eller domstol. Kravet föreslogs vara att sådana omständigheter har inträffat som i sak grundar ett anspråk på skatt, tull eller avgift. Utredningen ansåg att betalningssäkrlingsinstitutet borde kunna användas redan innan beskattningsperioden hade gått till ända i fall då omständigheterna talade för att den skattskyldige inte hade några reella möjligheter att kvitta ut den uppkomna ökningen av skatte- eller avgiftsun-derlaget. Då fordran redan var debiterad eller fastställd kunde beslutsfattarens prövning begränsas till en mer formell kontroll.

Vad angick den ytterligare förutsättningen, riskrekvisitet, ansåg utredningen att det var tillräckligt att "viss risk" av konkret natur förelåg. I lagtextförslaget uttrycktes detta på följande sätt: "Beslut...får fattas om särskild risk föreligger att gäldenären icke kommer att betala fordran". Att gäldenären lämnat osanna och oriktiga uppgifter i deklarationen borde enligt utredningens mening oftast innebära att riskvillkoret var uppfyllt. Även då risk för betalningssabotage inte förelåg var det utredningens mening att tillräckliga skäl för betalningssäkrling fanns om det i stället t. ex. förelåg en risk att gäldenären även oavsiktligt kunde komma i en sådan situation att han vid nästa uppbördstillfälle inte skulle förmå betala sin skatt. Den långa

kredittiden anfördes som skäl för att få tillgripa åtgärden.

Mot. 1985/86
Sk718

Betalningssäkring skulle inte utan särskilda skäl få användas för att säkra fordringar som inte uppgick till betydande belopp, och beslutet skulle få fattas av den som hade att föra det allmännas talan i mål om den fordran som beslutet avsåg. Åtgärden försågs dessutom med förmånsrätt för att den inte skulle kunna göras verkningslös genom olika civilrättsliga dispositioner.

Mål, vari betalningssäkring meddelats, skulle av rättssäkerhetsskäl bedrivas skyndsamt. Däremot erfordrades inte lagstiftning om detta, enligt utredningens mening, utan det borde lösas på administrativ väg, då processen är mycket tidskrävande och den skattskyldige många gånger förhalar den.

I propositionen (prop. 1978/79:28) angavs till en början att de civilprocessuella åtgärderna enligt RB och UL (numera UB) inte fick användas för att säkerställa indrivning av skatt, tull eller avgift. Ej heller gav FPL något stöd för säkerställande av fordringar av denna typ. Det konstaterades således att det allmännas fordringar av typen i fråga inte kunde säkerställas.

Föredraganden anslöt sig till huvuddragen i utredningens överväganden. Utom såvitt avsåg reglerna om beslutsbehörigheten och tidpunkten när åtgärderna tidigast får sättas in, föreslog föredraganden att betalningssäkringsinstitutet skulle utformas enligt utredningsförslaget. Betalningssäkring borde utrustas med förmånsrätt, enligt föredraganden, och han anförde att kanske borde även kvarstad och skingringsförbud förses med en sådan.

I propositionens lagförslag använde man sig inte av det av utredningen föreslagna rekvisitet "särskild risk", utan det skulle föreligga "påtaglig risk" för att gäldenären inte skulle komma att betala för att betalningssäkring skulle få ske. Med uttrycket "påtaglig risk" avsågs att risken för betalningsunderlåtelse skulle kunna beläggas i det särskilda fallet. En helhetsbedömning av gäldenärens förhållanden skulle ge att det i det särskilda fallet förelåg en konkret risk. Även om sabotagerisk ej kunde konstateras, kunde betalningssäkring få företas, om man endast kunde befara framtida betalningsoförmåga (t. ex. insolvens), dock icke endast alltför temporär sådan. Vid denna bedömning var gäldenärens vilja att betala i och för sig inte avgörande.

I stället för vad utredningen hade föreslagit ansåg föredraganden att länsskatterätten (numera länsrätten) var det lämpligaste organet att besluta om betalningssäkring. Även vad angick tidpunkten då säkringsåtgärden skall få vidtas, anförde föredraganden annan mening än utredningen och menade att åtgärden inte skulle få företas förrän den tidsperiod till vilken slutlig skatt eller avgift är att hänföra hade gått till ända.

Däremot gick man inte de remissinstanser till mötes som hade framhållit att lagstiftningen borde innehålla bestämmelser om skyndsam handläggning. Föredraganden anförde att uppfattningen förvisso hade fog för sig, men att saken fick lösas i administrativ ordning. Ej heller ansåg man att åtgärden skulle tidsbegränsas, då processen i vårt land var tidskrävande och då den skattskyldige många gånger förhalar processen.

En remissinstans hade också framfört åsikten att lagen borde innehålla regler om skadeståndsskyldighet för det allmänna och hade därvid knutit an till de civilprocessuella reglerna om säkerhet för skada som tillfogas kvarstadsgäldenär. Föredraganden hänvisade emellertid till de regler som

finns i skadeståndslagen angående statens ansvar vid myndighetsutövning, och menade att några skäl för ett längre gående skadeståndsansvar i betalningssäkringssammanhang inte förelåg. Enligt skadeståndslagen skall staten (och kommun) ansvara för skada som uppstått på grund av fel eller försummelse vid myndighetsutövning i verksamhet för vilken staten ansvarade. Ersättningsskyldighet föreligger endast om de krav hade blivit åsidosatta som med hänsyn till verksamhetens art och ändamål skäligen kunde ställas på dess utövning.

Slutligen framhölls att personalen som hade att tillämpa lagstiftningen skulle genomgå erforderlig utbildning för att betalningssäkringen skulle bli ett smidigt och rättssäkert instrument.

I skatteutskottets betänkande, SkU 1978/79:13, hemställdes att de i propositionen framlagda förslagen skulle antas. Utskottet anförde bl. a. att det skulle vara tillräckligt med att det förelåg påtaglig fara för att gäldenären skulle komma att sakna förmåga att betala sin skuld vid kommande uppbördstillfälle, för att riskvillkoret "påtaglig risk" skulle vara uppfyllt.

2.3. Rättssäkerhetsaspekter på nuvarande lag

Betalningssäkring är ett mycket kraftfullt instrument för myndigheterna att säkra skattefordringar. I princip kan så gott som all den skattskyldiges tillgångar bli föremål för åtgärden. Den mot vilken åtgärden riktas, mister rådigheten över sin egendom till dess att förutsättningar för åtgärden inte längre föreligger, och han riskerar dessutom att dra på sig andras missaktning. Åtgärden är så pass ingripande i den enskildes ekonomi och personliga förhållanden, att den måste förses med alla tänkbara skydd, så att den inte ens av misstag utnyttjas i större omfattning än vad som är oundgängligen erforderligt.

Det torde vara uppenbart att det är effektivitetshänsyn som motiverat nuvarande betalningssäkringslag. Mot effektiviteten står oftast rättssäkerheten. Både i Eko-kommissionens förslag (SOU 1984:15) om ekonomisk brottslighet och i prop. 1984/85:32 sökte man inordna effektiviteten under rättssäkerheten och kallade företeelsen "modern rättssäkerhet" resp. "materiell rättssäkerhet". Stöd för ett sådant synsätt saknas. Den juridiska doktrinen framhåller motsatsen som det klassiska problemet. Således har effektiviteten varit ledstjärnan och därvid har rättssäkerhetshänsynen kommit i andra hand.

Rekvisitet "påtaglig risk" synes kunna utgöra ett gott skydd för den enskilde så länge domstolarna fordrar att skattemyndigheterna skall fullgöra denna stränga bevisskyldighet, varvid konkret fara skall påvisas. Grunden angående befarad insolvens inger emellertid betänkligheter. Denna torde innebära ett åsidosättande av de avvägningar som gjorts i konkurslagen där borgenär måste påvisa insolvens innan han kan försätta en gäldenär i konkurs. Den civile borgenären kan endast skaffa sig en förmånsrätt genom utmätning, vilket förutsätter en exekutionstitel. Innan någon borgenär kan söka gäldenären i konkurs lär ett läge uppkomma då *påtaglig risk* för insolvens inträder och då kan skattemyndigheterna företa betalningssäkring, och därmed skaffa särskild förmånsrätt för skattefordran (8 § förmånsrättsla-

gen), samt sätta gäldenären i en sådan situation att han förlorar samtliga möjligheter att ordna upp situationen. Både andra borgenärens och gäldenärens intressen eftersätts här genom ett systembrott mot vad som annars gäller vid befarad isolvens. Rättssäkerheten fordrar konsekvens och överskådlighet i lagstiftningen för att möjliggöra förutsebarhet. För att undvika godtycke torde man vara skyldig att vidta åtgärden mot varje skattskyldig som uppfyller förutsättningarna (likhetsprincipen). En sådan ordning bryter mot tankarna i konkurslagen, varför betalningssäkring på nu angivna grund är inkonsekvent och därmed oförenlig med rättssäkerhetskraven.

Enligt 7 § i nuvarande lag skall betalningssäkring hävas i den mån skäl för beslutet inte längre föreligger eller beslutet av annan anledning inte längre bör kvarstå. Här synes två faror mot rättssäkerheten föreligga. Dels lämnar man det åt skattemyndigheternas bedömande att bestämma hur snabbt ärendet skall handläggas och hur länge skäl för åtgärden föreligger, dels har den skattskyldige lämnats utan möjligheter att kontrollera att hans intressen inte eftersätts. Det torde vara uppenbart att en åtgärd av förevarande natur måste begränsas till vad som är oundgängligen erforderligt. Både när det gäller häktning (24 kap. RB) och kvarstad (15 och 26 kap. RB) kan den mot vilken åtgärden vidtagits påkalla rättens prövning för åtgärdens bestånd, och rätten skall tillse att åtgärderna inte får större omfattning än nödvändigt. Den enskildes rättssäkerhet påfordrar att motsvarande möjligheter finns vid betalningssäkring. Det kan inte anses tillfyllest att sådana föreskrifter utfärdas i administrativ ordning. Lagstiftaren bör ge myndigheterna direktiv i form av lagstiftning och inte som rekommendationer i förarbetsuttalanden. Eljest kan den enskilde inte åtnjuta det skydd mot myndigheterna som domstolskontrollen kan ge honom.

Slutligen skall skadestandsfrågan beröras. Föredraganden lät sig åtnöjas med reglerna i skadeståndslagen om statens ansvar vid myndighetsutövning. Skadeståndslagen ger, som behandlas nedan, ringa skydd vid felaktig rättstillämpning. Uppenbart är emellertid att ett felaktigt ingripande med stöd av betalningssäkringslagen kan tillfoga den enskilde avsevärd ekonomisk skada och personligt lidande. Kammarrätten i Stockholm har framhållit att man "mer än en gång funnit att en person har blivit felaktigt utsatt för betalningssäkring som medfört att hans rörelsekapital har beskurets och rörelsen därför måst läggas ner eller gått över styr". Vidare anförde man, "Motsvarande effekt har uppkommit när det – på grundval av betalningssäkringen – har kommit ut på orten att vederbörande haft 'skumma skatteaffärer', vilket har medfört att leverantörer och kunder uteblivit." (se Kammarrettens remissvar, 1983-11-25, i anledning av SOU 1983:36, s. 11).

Vid felaktigt frihetsberövande har den drabbade rätt till ersättning enligt lagen (1974:515) om ersättning vid frihetsinskränkning, och återkallas eller ogillas kärandens talan när kvarstadsinstitutet har använts, står denne strikt ansvar för den skada som tillfogats gäldenären i anledning av kvarstadsbeslutet.

Således är det en rättssäkerhetsbrist i nuvarande lag, att den enskilde får stå för kostnaderna för ett felaktigt beslut, om han inte kan påvisa att myndigheten varit försumlig, samt avvikit från skälig standard (3:2 och 3:3 skadeståndslagen).

2.4. Allmänna utgångspunkter för en reform

Mot. 1985/86

Sk718

Betalningssäkringslagen, i nuvarande utformning, kan kritiseras på en del punkter, vilket redovisats ovan. Vi har inte övervägt huruvida betalningssäkring är det urlagteknisk synvinkel bästa eller mest konsekventa sättet att lösa statens anspråk på att säkerställa sina fordringar. Det avgörande har i stället varit att komma till rätta med de rättssäkerhetsbrister som påvisats ovan.

Regeringsformen bygger på grundtanken att den enskilde skall vara skyddad från godtyckliga ingripanden mot sin person och sin egendom, och att sådana ingrepp endast skall få företas med stöd av lag. Legalitetsprincipen innefattar dels ett skydd mot retroaktiv lagstiftning, dels ett krav på att lagstiftaren anger de förutsättningar som skall ligga till grund för rättstillämpningen. Inskränkningar i den enskildes egendomsskydd måste vara försedda med rättssäkerhetsgarantier, och framför allt vara *förutsebara*. Godtycklighet får inte förekomma. Därför måste lagen klart ange förutsättningarna för åtgärden, den enskilde måste kunna kontrollera och bevaka att hans rättigheter tillvaratas, och felaktiga tvångsingripanden mot enskilda måste ersättas av staten. Ett tvångsingripande mot den enskilde ligger inte i hans egenintresse utan i kollektivets, och således skall kollektivet ersätta honom skadan om det icke fanns någon rätt till ingripandet enligt lag.

Av ovan redovisade skäl föreslås därför att en skadeståndsregel införs i lagen, att beslutet om åtgärden periodvis skall omprövas, samt att förutsättningarna för betalningssäkring förtydligas i lagtexten.

Vi utgår från att rekvisitet "påtaglig risk" behålls, då detta anger en tämligen sträng bevisskyldighet för det allmänna för att få använda åtgärden. Institutet betalningssäkring är redan så förmånligt för det allmänna att någon lindring i detta avseende inte bör företas.

Genom betalningssäkring kan det allmänna enligt nuvarande lagskaffasig särskild förmånsrätt i egendomen (8 § förmånsrättslagen) då påtaglig risk för ofrivillig insolvens föreligger. Att på detta sätt ge det allmänna en möjlighet att skaffa särskild förmånsrätt inför en befarad konkurs är tveksamt. Däremot finns inget att invända mot att förmånsrätt tillerkänns det allmänna då säkerhetsåtgärden vidtagits för att förhindra att gäldenären saboterar skatteindrivningen. I sistnämnda fall motiveras det av att göra säkringsåtgärden verkningsfull.

Vidare föreslår vi att säkringsåtgärden inte skall få avse skattetillägg, avgiftstillägg och förseningsavgift, då dessa typer inte kan motiveras av det allmännas intresse att säkerställa sina inkomstkällor, utan snarare att effektivisera "påföljderna" vid underlåtenhet i något avseende.

Åtgärdernas tidsmässiga längd måste begränsas till vad som är oundgängligen erforderligt. Ett ärende där fråga är om betalningssäkring måste behandlas med högsta prioritet. Ett sådant ärende får inte ligga en enda dag och vänta mer än vad som nödvändigtvis behövs. Därför förordar vi en tidsgräns för det allmänna ombudet, inom vilken han skall ha gjort framställning hos rätten om betalningssäkring när egendom tagits i förvar. Likaså bör beslutet om betalningssäkring ges en tidsbegränsad giltighet, en månad. Därefter måste beslutet omprövas för att betalningssäkringen skall bestå, varvid rätten har att tillse att saken inte drar ut längre på tiden än vad

som är oundgängligen erforderligt. Den enda verkningfulla kontrollen över att åtgärden inte består längre, är att låta rätten ompröva beslutet periodvis, varvid den skall kontrollera att myndigheterna fullgör sina skyldigheter. I detta avseende stärks således rättssäkerheten.

Vid interimistiskt beslut av domstolen och vid tagande av egendom i förvar är det viktigt att beslutet slutligt handläggs av domstolen så snart det är möjligt. Rätten skall vidare besluta i ärendet så snart ske kan, dock senast inom två veckor om ej synnerligt hinder möter (se vidare nedan). Skall man vidta en säkringsåtgärd av nyss nämnda slag, ställs stora krav på bevisning så att man senare kan nå ett slutligt beslut i enlighet med åtgärden. Därför torde det inte föreligga några starka skäl som talar emot att beslutet senast skall ha prövats efter två veckor. En möjlighet att pröva beslutet senare bör dock ges, för att tillgodose de fall där man inte kunnat nå gäldenären eller denne begär mer tid att förbereda sin talan, samt då annat synnerligt skäl föreligger.

Om taxering skall prövas i mål vari betalningssäkring föreligger, är det viktigt att taxeringen (oftast eftertaxeringen) snarast möjligt kan komma under rättens prövning. Rätten bör tillse att exempelvis utredning då man förbereder ansökan om eftertaxering, bedrivs så skyndsamt som möjligt.

Vad angår förslaget till skadestånd kan följande nämnas. Betalningssäkring är ett ytterst allvarligt ingripande i den enskildes ekonomi och integritet. En sådan åtgärd kan leda både till ekonomisk ruin och andras missaktning, vilket bl. a. har påpekats av kammarrätten i Stockholm (remissvar 1983-11-25 i anledning av SOU 1983:36, s. 11). I nämnda remissvar framhålls att betalningssäkring även har företagits när förutsättningar för ingripandet har saknats. Den skada som uppkommer vid ett felaktigt beslut om betalningssäkring måste uppenbarligen bäras av någon, av den enskilde eller av staten. Fråga uppkommer då i vilken mån den enskilde kan söka ersättning av staten för ett felaktigt beslut.

Enligt 3 kap. skadeståndslagen är staten skyldig att ersätta skada som vållats genom fel eller försummelse vid myndighetsutövning, om de krav som kan ställas på verksamhetens utövning har blivit åsidosatta (3:3 och 3:4 SkadestL). Det erfordras således både culpa och att de krav som den s. k. standardregeln uppställer har åsidosatts. Departementschefen anförde följande angående felaktig rättstillämpning:

En felaktig rättstillämpning torde endast i undantagsfall vara så uppenbart oriktig att man över huvud taget kan tala om fel eller försummelse, dvs. culpa, från myndighetens sida. Men när sådan oriktighet föreligger, lär det mera sällan bli utrymme för en tillämpning av standardregeln. Man kan visserligen inte kräva absolut ofelbarhet när det gäller myndigheternas lagtolkning, men man kan göra anspråk på en grad av omsorg som inte underskrider culparegelns nivå. När det gäller skador genom beslut som grundar sig på en mer eller mindre diskretionär prövning av en myndighet torde man sällan kunna visa fog för påståendet att myndigheten vid denna prövning har förfarit culpöst. Endast grava felbedömningar lär kunna anses som culpa, och i sådana fall finns det å andra sidan i allmänhet inte anledning att tillämpa standardregeln. (Kprop. 1972:5, s. 518).

Som skäl för begränsningar i skadeståndsansvaret för myndighetsutövningen angavs att medborgarna får, som ett pris för den nytta de har av myndigheter-

nas verksamhet, vara beredda att betala förluster som smärre förbiseenden och misstag orsakar (jfr nämnda prop. s. 326).

Mot. 1985/86
Sk718

I förarbetena till betalningssäkringslagen anförde departementschefen att han inte fann skäl att föra in ett längre gående skadeståndsansvar i betalningssäkringssammanhang, och han menade att reglerna i betalningssäkringslagen garanterade att gäldenären inte skulle lida några rättsförluster (se prop. 1978/79:28, s. 117).

Vi föreslår att betalningssäkringsinstitutet förstärks på en rad punkter ur rättssäkerhetssynpunkt. Främst avser reglerna om länsrättens prövning och omprövning av betalningssäkringen att utgöra ett ordentligt skydd för den enskilde. Emellertid har det, som kammarrätten påpekat, förekommit felaktiga ingripanden och då har den enskilde fått stå för kostnaderna om han inte kunnat påvisa att myndigheten har förfarit vårdslöst, samt avvikit från skälig standard. Motivet för att begränsa skadeståndansvaret gör sig inte, med samma kraft, gällande på detta område. Betalningssäkring är ett tvångsmedel och ingen serviceverksamhet. För att göra de föreslagna rättssäkerhetsförstärkningarna av lagen effektiva torde det erfordras att den enskilde erhåller ersättning då tvångsmedlet använts felaktigt. Det är således främst skadeståndets reparativa effekt som eftersträvas, men även dess preventiva effekt torde få betydelse.

Motsvarande strikta ansvar återfinns i 8 § lagen (1970:215) om arbetsgivarers kvittningsrätt, där det stadgas att arbetsgivare är skadeståndsskyldig om han kvittat utan att kvittningsförutsättningar enligt lagen förelåg, eller om han icke kontaktat kronofogdemyndigheten för fastställande av utmätningsskatt belopp.

2.5. Detaljfrågor

2.5.1. Ytterligare begränsningar i lagens tillämpningsområde

Som förutsättningar för att betalningssäkring skall få användas bör för det första krävas att fordran – en eller flera fordringar – på betydande belopp antingen skall vara fastställd mot gäldenären, eller att det görs sannolikt att sådan kommer att fastställas mot denne. En icke fastställd fordran skall göras sannolik, vilket innebär att tämligen stark bevisning erfordras. Om det förvisso är sannolikt att fordran kommer att fastställas, men osäkert till vilket belopp, bör inte större belopp få betalningssäkras än vad fordringen med all sannolikhet kommer att uppgå till. Detta krav är strängare än vad som gäller i nuvarande lag där det stadgas att säkerställande får ske till det belopp som fordringen "kan antas bli fastställd". I övrigt skall fordran, liksom för närvarande, uppgå till betydande belopp.

Riskrekvisitet bör omformuleras för att betona att det är gäldenärens subjektiva moment som är det avgörande. Det skall föreligga påtaglig risk att gäldenären genom att avvika eller undanskaffa egendom eller annorledes undandrar sig att betala fordran. Det skall således av rätten konstateras i vilket avseende som gäldenären inte kan tänkas vilja göra rätt för sig. I förarbetena till rättegångsbalken, där samma formulering återfinns angående undandragandet vid användande av kvarstadsinstitutet, uttalade man

bl. a. att åtgärden skulle kunna användas "även då fara föreligger, att han (gäldenären) skall väsentligt försämra denna (egendomen)" (SOU 1938:44, s. 200 ang. 15:1 RB). Det skall således göras skillnad mellan det fall då en skattskyldig kämpar så gott han kan med en verksamhet för att få den att gå ihop, men där konkurs kan befaras, och det fall då vederbörande säljer av sig egendomen, ger bort egendomen eller på annat sätt försöker att tillse att inget blir kvar till att täcka det allmännas fordringar på skatt m. m.

Vissa typer av fordringar bör inte kunna säkerställas med betalningssäk-ring. Institutet skall inte längre kunna användas för att säkra skatte- och avgiftstillägg, samt förseningsavgift.

2.5.2. Betalningssäkringsmål

I fall då någon interimistisk åtgärd inte har företagits finns inte samma behov av en snabb åtgärd ur rättssäkerhetssynpunkt. Däremot talar effektivitets-skäl för att mål om betalningssäkring prövas snarast, vilket motiverar införandet av bestämmelse härom. Även gäldenären kan ha ett intresse att saken snabbt förs upp till prövning, då det kan vara svårt att besluta om framtida dispositioner när hot om betalningssäkring föreligger.

Domstolen kan enligt nuvarande lag fatta interimistiskt beslut och så bör även kunna ske i fortsättningen. En bestämmelse bör intas i lagen som innebär att det interimistiska beslutet skall omprövas av rätten vid en ordinär handläggning.

2.5.3. Allmänna ombudets tidsmarginal

En tidsmarginal för ombudet bör fastställas, inom vilken han har att inkomma till rätten med en framställan om betalningssäkring. I nuvarande lag stadgas att nu avsedda åtgärd skall ske snarast. Vi föreslår inte någon ändring i detta avseende, men som yttersta tidsgräns för sådan framställan bör stadgas att den skall ha skett innan fem dagar gått från det att ombudet först fick fatta beslut i frågan. Fem dagar kan verka kort tid, men det torde inte bereda det allmänna ombudet några större problem, då ett sådant beslutsunderlag redan måste ha förelegat då han själv fattade beslut om att egendomen skulle kvarbliva i förvar.

Om det allmänna ombudet ej gör någon sådan framställan, föreslår vi att egendomen omedelbart skall återställas.

2.5.4. Rättens beslutsfrist

Rätten bör ha fattat beslut senast två veckor efter det att framställan från det allmänna ombudet har inkommit, i anledning av att egendom tagits i förvar, såvida icke synnerliga skäl föreligger. Tidsgränsen motiveras av rättssäker-hetsskäl. Granskningsledaren och allmänna ombudet är, som framgick ovan, tvungna att vid sina beslut tillse att lagens förutsättningar är uppfyllda. Det kan därför inte vara mer än i rena undantagsfall som utredningen måste kompletteras. Om gäldenären inte kan nås torde synnerligt hinder ofta föreligga och det är då av stor vikt att denne får tillfälle att före beslutet

framföra sina synpunkter. Sak samma torde gälla då denne framställer önskemål om längre tid för att förbereda sin talan. Man skall vid prövningen om synnerligt hinder föreligger, ha i åtanke att det är i den enskildes intresse som rättssäkerhetsaspekten skall ses.

Mot. 1985/86
Sk718

2.5.5. Beslutets varaktighet

För att uppnå effekten att taxering eller annan skatt- eller avgiftsskyldighet, för vilken egendom betalningssäkrets, blir fastställd snarast möjligt – det torde oftast vara fråga om eftertaxeringsmål – är det ett berättigat rättssäkerhetskrav att domstol tillser att utredningen resp. taxeringen sker så skyndsamt som möjligt. Därför föreslås att beslut om betalningssäkring endast gäller i en månad, varefter beslutet måste omprövas. Vid denna omprövning skall rätten således tillse att utredningen bedrivs skyndsamt. Rätten bör därvid rikta särskild uppmärksamhet på vad som skett under perioden och efterhöra med det allmänna ombudet vad som motiverar ytterligare en period.

Om det inte är fråga om eftertaxering, utan en säkringsåtgärd för att t. ex. ordinarie taxering ännu inte är slutförd, bör rätten beakta att denna handläggs av ett annat organ än den som beslutat om säkringsåtgärden. Emellertid är det inget som hindrar att rätten påpekar för taxeringsnämnden att betalningssäkring företagits och att det, för den enskilde, är av största betydelse med ett snabbt taxeringsbeslut, för att bereda den skattskyldige möjlighet att besvara sig över taxeringen, om han finner den oriktig.

Har taxeringsbeslut tagits och har den skattskyldige eller taxeringsintendenten besvarat sig över detta, skall rätten handlägga målet snabbast möjligt.

Den/de som har att utreda ärende vari betalningssäkring är beslutad, skall ha att så skyndsamt som omständigheterna medger, bringa utredningen till ända. Detta innebär att den angivna typen av ärenden skall bedrivas med förtur och åtnjuta högsta prioritet. Försening som uppstår på grund av den skattskyldiges dröjsmål kan givetvis inte läggas myndigheten till last, om denna gjort vad som ankommer på den för att uppmärksamma den skattskyldige på sin rätt att få ärendet skyndsamt behandlat.

Motsvarande vad som gäller för taxeringspersonalen, gäller också för handläggare av andra skatte- eller avgiftsmål, där fordran förekommer som har betalningssäkrets.

2.5.6. Hävande av betalningssäkring

Som framhållits ovan bör beslutet om betalningssäkring omprövas varje månad varvid rätten skall kontrollera att utredningen bedrivs så skyndsamt som möjligt. Av det allmänna ombudet bör det därför krävas att framställa om förlängning inkommer till rätten, vari det redogörs för skälen för en förlängning, hur långt utredningen fortskridit och hur lång tid den beräknas ta. Inkommer inte någon sådan framställan, eller befinns det att åtgärden ej längre bör kvarstå, skall rätten häva betalningssäkringen. Så skall också ske om utredning e. d. inte har bedrivits med den skyndsamhet som kan krävas.

Det kan vara olika händelser som onödiggör att fordran vidare säkras

genom betalningssäkring. Åtgärden är t. ex. inte längre nödvändig om gäldenären ställer säkerhet, eller om rätten vid prövning finner att taxering skall ske till ett lägre belopp än vad som tidigare befunnits vara ett sannolikt fordringsbelopp. Rätten bör då häva betalningssäkringen i den del det ej längre är motiverat med åtgärden. Det kan också visa sig att det inte längre föreligger påtaglig risk att gäldenären undandrar sig betalning. Då skall rätten helt häva åtgärden. Det ankommer även på skattemyndigheterna att tillse att egendom inte är betalningssäkrad under längre tid än vad som är oundgängligen erforderligt.

Det lär ha förekommit att länsrätten låtit större belopp kvarstå säkrat än vad som följer av dess beslut i taxeringsfrågan, vilket har motiverats med att kammarrätten kunde komma till ett annat slut. En bestämmelse bör klargöra att man inte skall förfara på det sättet. Tilltron till domstolarna fordrar att rätten fattar konsekventa beslut, och därför sänker eller helt häver säkringsåtgärden i enlighet med sitt beslut i taxeringsfrågan.

2.5.7. Skadestånd

Konstateras det att betalningssäkring vidtagits utan att skäl förelåg till åtgärden, bör den enskilde vara berättigad till ersättning för skada som uppkommit i anledning av åtgärden.

Vid ett felaktigt beslut bör myndigheterna således inte undgå ansvar för skada genom att hänvisa till stor arbetsbelastning e. d. Myndigheterna och förvaltningsdomstolarna måste därför tillse att varje beslut om betalningssäkring får en omsorgsfull och noggrann prövning.

Häver t. ex. kammarrätten länsrättens beslut om betalningssäkring, kan det dels hävas att beslutet var felaktigt av länsrätten, dels att beslutet var riktigt, men skäl för säkringsåtgärd ej längre förelåg. I första fallet torde det vara skäl att utdöma skadestånd, men knappast i det andra fallet, såvida man inte dröjt längre än nödvändigt med att häva åtgärden. Det kan i sistnämnda fallet tänkas att det allmänna orsakat gäldenären skada endast under den tid som man dröjde med hävandet, och då får man uppskatta storleken på skadan som uppstått på grund av dröjsmålet.

I övrigt får det överlåtas åt domstolarna att finna lämpliga lösningar på de fall som kan uppstå, i enlighet med vedertagna skadeståndsrättsliga principer. Det kan påpekas att parterna disponerar över en sådan process, varför förlikning bör vara möjlig.

Om granskningsledare har tagit egendom i förvar och länsrätten konstaterar att skäl för sådan åtgärd inte förelåg, i samband med att man prövar det allmänna ombudets framställan, bör länsrätten kunna tillerkänna den enskilde skadestånd direkt vid prövningen av framställan. Har det allmänna ombudet icke gjort någon framställan till länsrätten om betalningssäkring, utan återställt egendomen då skäl för tagande av egendom i förvar inte bedömts föreligga, bör den enskilde kunna väcka skadeståndstalan i den länsrätt där målet eljest skulle ha handlagts.

Om länsrätten har fattat beslut om betalningssäkring och hovrätten finner att skäl för sådan åtgärd icke förelåg, bör det ankomma på denna instans att, i samband med besvärsmålet, pröva frågan om skadestånd.

Vid skadeståndsbedömningen bör man även ta hänsyn till skada som inte är av ekonomisk natur, ideellt skadestånd. Motsvarande bestämmelse finns i 8 § lagen (1970:215) om arbetsgivares kvittningsrätt.

Mot. 1985/86
Sk718

3. Ändrad ordning vid taxeringsrevision

3.1. Inledning

Förslagen nedan avser att stärka rättssäkerheten och minska de problem som har uppkommit i samband med kontrollen av att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett lagenligt sätt. Vid taxerings- och skatterevisio- ner skall endast vite få användas som tvång för att förmå den granskade att fullgöra sin skyldighet. Skattemyndigheterna skall således inte som för närvarande med tvång kunna bereda sig tillträde till privata utrymmen. Bevissäkringslagen föreslås upphävd.

Den mer omfattande tvångsmedelsanvändningen, såsom intrång i privata utrymmen, skall i första hand användas vid misstanke om brott. De flesta brott i skattesammanhang har fängelse i straffskalan, varför det vid misstanke om sådant brott i stället bör företas en husrannsakan. Rättssäkerheten påbjuder att myndigheters befogenheter att intränga i privata utrym- men klart skall framgå av lag och att förutsättningarna för sådana befogenhe- ter skall vara väl definierade i lagen. En generell befogenhet att när som helst och var som helst bereda sig tillträde till privata utrymmen, närhelst en tjänsteman vid skattemyndigheterna finner att så skulle vara erforderligt, kan icke anses förenligt med rättssäkerheten.

3.2. Bakgrunden till bevissäkringslagen

I förslaget om bevissäkringslag redovisade man resultatet av enkäter till länsstyrelserna och vissa kronofogdemyndigheter. Av dessa framgick att det under 1970-talet företagits tiotusentals taxeringsrevisioner årligen. För att få fram räkenskapshandlingar hade man under åren 1970–1972 använt vitesfö- reläggande vid 217, 207 resp. 173 tillfällen. Förelagt vite hade endast utdömts i 133 fall. Antalet fall där räkenskapshandlingar över huvud taget inte tillhandahölls var 456, 538 resp. 878. Det förekom därutöver flerdubbelt antal fall där räkenskapsmaterial delvis saknades.

Överraskningsrevisioner hade använts i 64, 56 resp. 82 fall. Fördelen med dessa var att den uppgiftsskyldige inte gavs möjlighet:

- att undanskaffa eller förstöra räkenskapsmaterial
- att kontakta bokföringsmedhjälpare eller annan för att få råd om hur han skall besvara granskningsmannens frågor eller vilka handlingar han inte bör visa upp
- att skriva om eller "frisera" räkenskaperna
- att på förhand kontakta kunder eller leverantörer för att meddela att skattemyndigheterna kan komma att "avstämma" bokföringarna mot varandra.

Vidare anfördes att det vid ett oanmält besök kunde ges god information om en verksamhets normaltillstånd, och att granskningsmannen ofta fick en

tillrättalagd bild av den skattskyldiges verksamhet om besöket föränmålades.

Nackdelarna med ett oanmält besök var att den man avsåg att granska kunde vara sysselsatt med något som granskningsmannen inte gärna kunde fordra att han skulle avbryta, eller att vederbörande helt enkelt inte var anträffbar. Räkenskaperna kanske inte ens fanns där. Förhållandet mellan granskningsmannen och den granskade blev mera spänt än annorledes. De granskade kände sig speciellt utpekade (i alla fall så länge som oanmällda besök var ovanliga). Besöket kunde också komma olägligt för den granskade, om han hade andra på besök.

Som allmänna synpunkter på en reform framfördes, att redan en översiktlig analys av gällande lagstiftning och dess funktion i det praktiska rättslivet visade, att klart uttalade behov förelåg inom hela området för utredningens uppdrag. Med förtur ansåg man sig dock tvungen att behandla kontrollmyndigheternas möjligheter att säkra bevismaterial på ett effektivare och smidigare sätt än vad den då gällande handräckningslagen medgav. Man anförde bl. a. att det var en olägenhet att beslutet om handräckning tillagts länsskatterätten, samt att det endast var de mest omfattande åtgärderna som var reglerade i lagen (eftersökande i bostad och andra lokaler). Ytterligare framhölls att beviskravet på granskningsmyndigheterna var för omfattande. Det krävdes "grundad anledning", vilket innebar ett betydande krav på sannolikhet, som enligt utredningens mening var svårt att uppfylla. Kritik riktades också mot kravet på att handräckning skulle föregås av ansökan om vite, vilket medförde att man gick miste om överraskningseffekten vid en senare handräckning.

Vidare angavs att man ej i tillräcklig grad hade tagit hänsyn till det allmännas ställning i beskattningsförfarandet. De speciella omständigheter som i detta avseende förelåg var att staten inte hade samma möjlighet som enskilda borgenärer att välja sina gäldenärer, samt att flera av de medel som finns att säkra betalningsanspråk i vanliga fordringsförhållanden saknades för beskattningsmyndigheterna.

Vad angår möjligheterna för administrativa myndigheter att fatta beslut om handräckningsåtgärder ansåg utredningen att de betänkligheter som tidigare funnits ej längre gjorde sig gällande med samma tyngd. Man visade exempel på att rättsutvecklingen hade gått mot att allt fler sanktioner mot enskilda kunde beslutas av administrativa myndigheter.

Föredraganden hade i princip samma synpunkter som utredningen och pekade på att förfarandet vid handräckning var alltför omständligt och tungrovt för att kunna hanteras i praktiken. Han ansåg att utredningsförslaget syftade till en smidigare och effektivare ordning än den som då gällde. Angående rättssäkerhetsaspekten framhöll föredraganden att myndigheterna måste ha rätt att med tvång få ut handlingarna då det var fråga om vägran att fullgöra en lagstadgad skyldighet. Dessutom anfördes att rättssäkerhetsbegreppet också måste anses inbegripa de enskildas intresse av att skatter, tullar och avgifter fördelas lika dem emellan på det sätt som lagstiftningen avsåg att åstadkomma (se prop. 1975/76:11 s. 108). Slutligen hänvisades till att utredningen hade ägnat frågan om balans mellan privatintressen och effektivitet särskild uppmärksamhet.

Utskottet menade att de dåvarande processuella tvångsmedel som stod till

buds inte var tillräckligt effektiva för att förmå de skatt- och avgiftsskyldiga att fullgöra sina åligganden (SkU 1975/76:12). Man framhöll att reformbehovet var synnerligen angeläget, då metoderna för skatteundandragande hade blivit alltmer kvalificerade och svåra att upptäcka. Utskottet fann vid avvägningen mellan effektivitetskraven och kraven på rättssäkerhet, att rimliga hänsyn hade tagits till den enskildes berättigade intressen. Dessutom framhölls att det var otillfredsställande från rättssäkerhetssynpunkt, att granskningsmännen saknade möjlighet att granska material som den skattskyldige vägrade lämna ut utan godtagbar anledning.

Ett justitieråd anförde i lagrådets yttrande över förslaget, betänkligheter mot att låta tjänstemän fatta beslut i de åtgärder varom det var fråga. Dessa tjänstemän skulle många gånger sakna juridisk utbildning (se propositionen, s. 176 ff). Utskottet, som var medvetet om förhållandet, menade att riksskatteverkets närmast möjligt borde anordna utbildningsverksamhet för de berörda (se utskottets betänkande, s. 21).

3.3. Allmänna utgångspunkter

Det är främst tre förhållanden som man med bevissäkringslagen sökt komma till rätta med, nämligen: skatteundandragande, underlåtenhet att föra räkenskaper och underlåtenhet att lämna ut räkenskapsmaterialet. De två första fallen är brottsliga förfaranden (jfr främst 2 och 10 §§ skattebrottslagen), medan det sistnämnda är ett fall av tredska som inte är brottsligt.

Vår utgångspunkt är att det vid brottsliga förfaranden skall användas brottsprocessuella tvångsmedel och inte något substitut som är speciellt för skatterätten. Man kan dels fråga sig vad det är som motiverar att myndigheterna skall kunna tränga in i den enskildes privata utrymmen för att kontrollera att han fullgjort sin deklarations- eller uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt, om misstanke om brott inte finns mot honom, dels om detta kan ske på ett rättssäkert sätt. I motiven till bevissäkringslagen anförts att *begreppet rättssäkerhet* skulle inbegripa de enskildas intresse av att skatter, tullar och avgifter fördelas dem emellan på det sätt som lagstiftningen avser, samt att det var otillfredsställande ur *rättssäkerhetssynpunkt* att granskningsmännen saknade möjlighet att kontrollera bevismaterialet som den granskade utan godtagbar anledning vägrade att utlämna (prop. 1975/76:11, s. 108, resp. SkU 1975/76:12, s. 20). Återigen har man förväxlat det kollektiva intresset av effektivitet och begreppet rättssäkerhet. Effektivitetsintresset och rättssäkerhetsintresset står ofta mot varandra, vilket mestadels leder till en kompromiss mellan de båda. Att det är rättssäkerheten som fått ge plats för effektiviteten i bevissäkringslagen torde det knappast vara något tveklöst om. Rättssäkerhetsaspekterna har inte ens fått en rättvisande belysning. Kravet på rättssäkerhet, vilket bl. a. innefattar legalitets- och förutsebarhetsaspekter, är det enda skydd den enskilde har gentemot en stark offentlig myndighet. Den enskilde medborgaren skall inte behöva förlita sig på att myndigheterna även skall ta hänsyn till hans intressen, utan rättsreglerna skall också ge honom ett skydd mot myndigheterna.

Ovan har redovisats de överväganden som låg till grund för förslaget till bevissäkringslag. Man anförde bl. a. att utvecklingen gick mot att allt fler

sanktionsbeslut mot den enskilde fattades av administrativa myndigheter, att bevissäkring skulle vara ett smidigare och effektivare sätt (än dåvarande möjligheter), och att det var fråga om vägran att fullgöra en lagstadgad skyldighet. Om detta kan följande anföras. En utveckling bort från domstolskontroll kan näppeligen befrämja rättssäkerheten. Bl. a. har kammarrätten i Stockholm redovisat en kritisk syn på förhållandet att tjänstemän på myndigheter tilläggs omfattande befogenheter att besluta om tvångsåtgärder (i remissvar 1983-11-25 ang. SOU 1983:36). Det går knappast att emotsäga att bevissäkring är mer *effektivt* för den som bedriver kontrollverksamheten, men mot effektivitetsaspekten måste ställas den enskildes krav på integritet och rättssäkerhet.

Säkringsåtgärd kan företas mot envar deklarations- och uppgiftsskyldig som inte är lojal mot skattemyndigheterna. Vad angår förutsättningarna för att eftersökning skall få företas räcker det med att den granskade ej endast tillfälligt använder utrymmet för sin verksamhet, samt att "risk föreligger att bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas" (6 § bevissäkringslagen). Hos annan än den granskade kan man företa eftersökning om utrymmet yrkesmässigt används av denne och om han har uppdrag för den granskade i dennes verksamhet. Det kan vara fråga om ett tillfälligt uppdrag, och det finns inget krav på misstanke om att bevismaterial verkligen finns där. Har räkenskapshandling förvarats under en längre tidsrymd i den granskades bostad, skall bostaden (eller del av bostaden) anses som "verksamhetsutrymme" (se prop. 1975/76:11, s. 132 ff). I de ovan nämnda fallen kan granskningsledaren fatta beslut om eftersökning. Skall man gå in i annat utrymme fordras "grundad anledning antaga att bevismedel finns där", samt att "risk föreligger att det kommer att undanhållas eller förvanskas" (6 § 2 stycket). I sistnämnda fall ankommer det på rätten att besluta om eftersökning.

Eftersökning är i princip detsamma som husrannsakan (28:1 RB). Husrannsakan får företas hos den som är *skäligen misstänkt för brott* varå fängelse kan följa, samt hos annan om brottet förövats där, om den misstänkte gripits där, eller om eljest *synnerlig anledning* förekommer att föremål som kan bli föremål för beslag skall anträffas där eller annan utredning om brottet kan vinnas.

Då det för husrannsakan krävs synnerlig anledning för att eftersöka bevismaterial hos annan än den som är misstänkt för brott krävs det endast "grundad anledning antaga" vid eftersökande enligt bevissäkringslagen. I motiven till bevissäkringslagen anfördes bl. a.:

Vid prövningen av om sabotagerisk föreligger kan myndighetens tidigare erfarenheter av den person, som man har att göra med, eller dennes yttranden eller beteenden i övrigt vid tidigare kontakter med myndigheten ha betydelse (prop. 1975/76:11, s. 128).

När misstanke om brott föreligger torde det riktiga förfaringssättet ofta vara att använda sig av husrannsakaninstitutet i stället för eftersökande enligt bevissäkringslagen. Det återstår då endast det fall då de skattskyldiga inte kan misstänkas för brott, men då de ändå tredsкас med skattemyndigheterna. Riksskatteverket anförde i sitt remissvar angående lagförslaget att den

enskilde inför *hotet om säkringsåtgärder* skulle bli benägen att frivilligt förete bevismaterial och att lagstiftningen därför skulle få betydelsefull preventiv verkan, vilket utskottet tog fasta på (utskottsbetänkandet, s. 20).

De lagstadgade förutsättningarna för ingripandet synes vara så vaga och vida, att det till stor del beror på tjänstemännens omdöme och gottfinnande, hos vem och när eftersökande skall företas. Justitieombudsmannen framhöll i en rapport 1982 följande: "De olika situationer där bevissäkringslagen skall tillämpas som beskrivits i dessa avsnitt belyser klart och tydligt att bevissäkringslagen innehåller en komplicerad reglering." Han konstaterade vidare att man var tvungen att vara lyhörd för rättsskyddsbehoven och att det var stora krav som måste ställas på de tjänstemän som ansvarar för åtgärderna (JO om skattemyndigheterna, 1982:S 1, s. 20).

Sammanfattningsvis kan sägas att rättssäkerheten återigen fick vika för effektiviteten. Skattemyndigheterna har erhållit vidsträckt befogenheter att bereda sig tillträde till lokaler hos envar deklarations- eller uppgiftsskyldig som man inte finner samarbetsvillig. Den enskildes förtröstan står till tjänstemännens omdöme. Bedömningen hos vem man skall vidta eftersökning torde behöva ske tämligen godtyckligt, men rättssäkerheten fordrar emellertid att rätten ger den enskilde ett skydd gentemot offentlig maktutövning. Den offentliga makten skall utövas under lagarna (1:1, 3 stycket RF), men om rekvisiten är vaga och lämnar alltför mycket utrymme åt tjänstemännens omdöme blir det en svårkontrollerad rättstillämpning. Rättssäkerheten får ge vika.

För att förmå andra tredskande deklarations- och uppgiftsskyldiga än de som kan misstänkas för brott, att lämna ifrån sig material för granskning, torde det vara tillräckligt med vitesföreläggande.

3.4. Allmänna synpunkter på en reform

För att skattesystemet skall fungera erfordras att flertalet skattskyldiga tillfredsställande fullgör sina skyldigheter och så torde det också förhålla sig. Det är således endast mot vissa skattskyldiga som tvångsåtgärderna måste användas. I flera fall där tvångsåtgärder verkligen är nödvändiga torde också misstanke om brott föreligga. Endast i det fallet att man är brottsmisstänkt skall man behöva tåla att myndigheterna skall kunna bereda sig tillträde till privata utrymmen. Därvid uppnår man också att bevissäkringslagens kontroversiella ståndpunkt i sekretessfrågan elimineras. Husrannsakansbestämmelserna i rättegångsbalken tar hänsyn till detta. Man vinner också den fördelen att intrånget utförs av polismän som har erfarenhet av att verkställa tvångsåtgärder. Till nackdelarna hör att taxeringspersonalen ofta är den mest kompetenta att avgöra vad som skall beslagtas, men utvecklingen mot att inrätta särskilda tjänster för eko-brottslighet både vid polismyndigheterna och vid åklagarmyndigheterna torde leda till att den efterfrågade kompetensen snart kommer att finnas även där. Man kan dra en parallell med narkotikabrottsligheten som för några decennier sedan slog rot i landet, varvid polisen snart hade skaffat sig stor kunnighet i narkotikaproblemet.

För det fall att den skattskyldige vägrar att lämna ut materialet, får vite tillgripas. Härvid råder ingen beloppsbegränsning, utan lämpligt vite kan

Mot. 1985/86
Sk718

användas för att förmå den skattskyldige att fullgöra sin skyldighet. Finner skattemyndigheten skäl för misstanke om brott, kan den anmäla detta för polis och åklagare, vilka då har att ta ställning till om husrannsakan skall företas.

Mot. 1985/86
Sk718

Material, om vars innehåll den granskade har att iaktta tystnad, bör ej omfattas av taxeringsrevisionen. Rättssäkerheten torde fordra viss konsekvens i lagstiftningen, och framför allt gör sig den enskildes rätt till integritet gällande. Om man på andra håll i lagstiftningen, efter noggrant övervägande, funnit att den enskildes integritet fordrar att vissa typer av handlingar och uppgifter skall undantas från brottsutredningar m. m., framstår det som synnerligen inkonsekvent att samma regler inte gäller på skatteprocessens område (jfr 27:2, 36:5 och 38:2, 2 stycket rättegångsbalken). Nuvarande reglering är ej tillfyllest härvidlag. Dessutom bör ordningen vara att skattemyndigheterna inte skall få tillgång till materialet förrän länsrätten har avgjort att handlingen *inte* är av den karaktären att den skall undantas från revisionen. Därför föreslås att handlingen skall förseglas om skattemyndigheterna begär att få tillgång till densamma. Det ankommer sedan på den som har att verkställa revisionen att påyrka länsrättens prövning eller att återlämna handlingen.

3.5. Detaljfrågor

3.5.1. Upphävande av bevissäkringslagen

Vi föreslår på ovan angivna grunder att bevissäkringslagen upphävs, varvid tvångsingripanden mot skattskyldiga endast kommer att kunna ske om de är misstänkta för brott, varvid reglerna i rättegångsbalken blir tillämpliga. Övervägande antalet brott mot skattelagstiftningen stadgar fängelse i straffskalan, varför husrannsakan kan genomföras vid misstanke om brott. Omvänt skall myndigheterna icke kunna bereda sig tillträde till den skattskyldiges lokaler om han inte kan misstänkas för brott. Det tvångsmedel som kvarstår mot icke brottsmisstänkta tredskande skattskyldiga blir då vitet.

3.5.2. Taxeringsrevisionens genomförande

Den som har att verkställa granskningen bör inta en servicevänlig attityd och försöka komma överens med den som skall granskas om tid och sätt för överlämnande av handlingarna. Någon ovillkorlig rätt för myndigheterna att genomföra revisionen i den granskades lokaler anser vi inte skall föreligga. Om den som skall granskas och den som har att verkställa granskningen finner det lämpligt att åtgärden företas i den förres lokaler, kan detta ske. Det måste dock ha stått klart för den granskade att han *inte är skyldig* att ställa sina lokaliteter till förfogande. Ytterligare skall det betonas att detta inte ger myndigheten någon rätt att företa någon undersökning i lokalerna, utan det är endast tillåtet att granska det material som har tillhandahållits. Om man har anledning att misstänka brott, får man i vanlig ordning sätta sig i förbindelse med polis eller åklagare och därefter ankommer det på dessa att

vidta erforderliga åtgärder. Revision i den skattskyldiges lokaler skall uppfattas som en möjlighet för den granskade och skattemyndigheten att på ett för båda parter smidigt sätt verkställa revisionen, varför den skall präglas av respekt för den granskades integritet.

En för brott misstänkt person är inte skyldig att tillhandagå myndigheterna med upplysningar, utan har rätt att tåga. På samma sätt bör man av rättssäkerhetsskäl inte heller kunna ålägga en granskad en sådan skyldighet, men i flertalet fall torde det även ligga i dennes intresse att man genom en dialog kan reda ut eventuella missuppfattningar eller oklarheter. Det bör av lagen därför framgå att det endast är en rekommendation till den granskade att lämna erforderliga upplysningar. Myndigheten har självklart också en skyldighet att kommunicera med den granskade.

Taxeringsrevisionen får inte förorsaka större hinder i verksamheten än nödvändigt, med hänsyn till omständigheterna. I första hand skall man undvika att över huvud taget hindra verksamheten, och i andra hand att begränsa olägenheterna. Bestämmelser bör införas som ålägger vederbörande tjänsteman att tillse att så sker. Om handlingarna omhändertas skall kvitto utfärdas vid överlämnandet. Respekten för den enskildes integritet gäller i allra högsta grad innehållet i de handlingar som överlämnats för granskning. Det är viktigt att handlingarna hanteras på ett sådant sätt att endast de som har att verkställa tjänsteåtgärden har tillgång till dem, och att obehöriga inte kan ta del av innehållet.

Handlingarna skall återställas så snart ske kan, vilket innebär att revisionen skall bedrivas skyndsamt, samt att handlingarna därefter omedelbart återlämnas till den granskade, som också snarast skall meddelas resultatet av revisionen, i vad angår hans taxering.

3.5.3. Material om vars innehåll den granskade har tystnadsplikt

Material, vars innehåll är av sådan karaktär att den granskade har tystnadsplikt om detsamma, måste, enligt vår mening, undantas från revisionen. Anser den skattskyldige att sådant material har infordrats bör han kunna anmärka på förhållandet, varvid handlingen skall *förseglas*. Meningen är således att den som företar granskningen inte skall få tillgång till handlingen förrän det är avgjort av länsrätten att den inte hade uppgiven karaktär. Det är å andra sidan viktigt att handlingen inte får undanhållas, utan att prövning kommer till stånd, varför den granskade måste finna sig i att handlingen infordras, om än förseglad.

Det bör också vara den tjänsteman som har ansvar för att genomföra revisionen som skall yrka att länsrätten prövar handlingens karaktär. Då länsrätten skall pröva saken kan den givetvis begära att den granskade skall ange de omständigheter som låg till grund för hans bedömning, med påföljd att ärendet ändå avgörs vid uteblivet svar. Länsrätten bör dock vid prövningen i möjligaste mån, ex officio, beakta den granskades intressen. Yrkande skall ske utan oskäligt uppehåll, men det kan förekomma fall där det befinnes att resten av materialet är tillräckligt för att kunna genomföra revisionen, varför den förseglade handlingen lika väl kan återlämnas. Då skulle det vara onödigt att belasta länsrätten med en prövning, och det räcker

därför med att handlingen återställs. Detta måste dock ske innan tidsfristen har löpt ut.

Länsrättens beslut skall liksom nu vara slutligt. Om beslutet är till den granskades förmån skall handlingarna omedelbart återlämnas.

Mot. 1985/86

Sk718

4. Förslag till regler om processkostnadsersättning i taxeringsprocessen

4.1. Inledning

Då kommunalskattelagen, lagen om statlig inkomstskatt och lagen om statlig förmögenhetsskatt i dag inte präglas av enkelhet anser vi att det är ett rättssäkerhetskrav att envar skall ha möjlighet att, i anledning av en process, kunna anlita hjälp av någon sakkunnig på området, oavsett ekonomiska resurser. Å andra sidan vore det olämpligt att uppmuntra till utsiktslösa processer och dessutom stödja dem med allmänna medel, vilket torde leda till ytterligare belastning på länsrätterna. Av dessa skäl måste det vara att föredra ett system där vinnande enskild part skall få sina kostnader för processen ersatta, i stället för att gå vägen över rättshjälpsinstitutet.

Det kan mången gång efter en process, som den enskilde har vunnit, hävdas att taxeringen har varit felaktig, och därför framstår det som besynnerligt att den enskilde med egna medel skall bekosta den utredning som varit erforderlig för att få rätt. Ytterligare har ett stort antal processer funktioner att skapa klarhet i rättspraxis – särskilt de som drivs ända till högsta instans – och det torde även i dessa fall vara svårt att försvara en ordning som innebär att den enskilde ensam skall bekosta att klarhet i rättsreglerna skapas. Detta blir särskilt tydligt i de fall där det allmänna driver ärendet vidare, men där den enskilde ändå till sist vinner målet.

4.2. Allmänt om en reform

Domstolen har en skyldighet att ex. officio företa åtgärder för att tillvarata den enskildes intressen, men som framhålls i domstolsverkets rapport, DV Rapport 1984:8, s. 11, görs detta sällan. Även taxeringsintendenten skall beakta omständigheter som talar till den skattskyldiges förmån och skattechefen skall, enligt 14 § taxeringslagen, verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa.

Då processen emellertid alltmer kommit att likna ett kontradiktoriskt förfarande, föreligger det ett behov för den enskilde att anlita biträde av jurist eller annan sakkunnig för att tillvarata de möjligheter som kan stå honom till buds. Det förefaller varken vara praktiskt eller psykologiskt riktigt att den enskilde skall vara hänvisad till att förlita sig på motpartens välvilja och omdöme att vara opartisk. Det allmänna ombudet intar i detta avseende samma ställning som åklagaren i brottmål, men likväl har det av rättssäkerhetsskäl ansetts vara viktigt att den enskilde har en försvarare vid sin sida i brottmål. Det komplicerade skatterättsliga systemet ställer i dag allt större krav på dem som skall hantera det. Den fiskala sidan har anskaffat alltmer sakkunnig personal. Den enskilde har ingen reell möjlighet att själv

kontrollera skattemyndigheternas rättsliga bedömning. Han måste konsultera en sakkunnig på området, vanligen en jurist.

En skatteprocess kan många gånger vara invecklad och bestå av en mängd svåra rättsliga bedömningar. Utgifterna som den enskilde har i samband med processen, får han i dag inte tillbaka. Kostnaden för att få sakkunnig hjälp är för många alltför hög, vilket torde medföra att flertalet får avstå från sådan. Departementschefen framhöll just den ekonomiska faktorn som ett rättsskyddsbehov i motiven till rättshjälpslagen: "För att den enskildes rättsskyddsbehov skall vara tillgodosett krävs också att han har ekonomiska förutsättningar att utnyttja detta förfarande." (prop. 1972:4, s. 224 f). För att alla skall ha lika möjlighet att tillvarata sin rätt, måste man i ett rättssystem där man nödvändiggjort specialisering också tillse att alla har ekonomiska förutsättningar att anlita ombud med den särskilda sakkunskap som erfordras. Ett juridiskt ombud kan efter en kortare konsultation göra en bedömning om det finns skäl att fortsätta processen eller ej. Beslutar sig den enskilde för att fortsätta, får han möjlighet att föra processen på ett relevant och sakkunnigt sätt, vilket även torde vara till fördel för domstolarna och det allmänna ombudet. Medges ersättning till vinnande enskild part får han således endast ersättning för sina kostnader om han vinner, eller till den del han vinner, men inte om han förlorar, utan han blir då tvungen att stå för kostnaderna själv. Denna risk torde räcka för att förhindra en ökning av antalet utsiktslösa processer.

Även ur en rent principiell synpunkt är det motiverat med processkostnadsersättning till vinnande enskild part, nämligen att det är en felaktig taxering som föranlett processen. Om taxeringsnämnden har taxerat en skattskyldig felaktigt, synes det vara principiellt riktigt att staten också får bära kostnaden för att den enskilde skall få taxeringen ändrad.

Allmän rättshjälp utgår inte mer än i rena undantagsfall i taxeringsmål, och vi menar också att en utvidgning av rättshjälpen inte är det bästa sättet att nå de önskade rättssäkerhetsmålen. Enligt förvaltningsprocesslagen kan den enskilde få vissa kostnader ersatta, men dessa kan icke anses vara tillfyllest för att tillgodose kravet på rättssäkerhet för den enskilde.

4.3. Förslaget

Vinnande enskild part bör ersättas sina utgifter för processen. Det är främst fråga om kostnader han haft för biträde och/eller ombud, men dessutom bör även andra med processen förknippade kostnader ersättas i viss omfattning, t. ex. kostnader för bevisning och inställelsekostnader vid muntlig förhandling. Däremot finner vi det inte lika angeläget att t. ex. den enskildes egen beräknade inkomstförlust för att förbereda sin talan och kostnader som uppstått innan han beslutar sig för att besvara sig över taxeringen till länsrätten, skall vara ersättningsgilla. I det först nämnda fallet är det fråga om mycket svårstyrkta kostnader och vad det andra fallet beträffar må anföras att det är först då processen har nått domstol som rättssäkerhetsaspekterna i här föreliggande avseende gör sig gällande med särskild styrka (där erfordras särskild juridisk kunskap för att fullt kunna tillgodogöra sig alla möjligheter som talar till den skattskyldiges förmån). Till detta kommer

att det i förvaltningsdomstolarna är fråga om att möjliggöra en säker prövning när taxeringsfunktionärer och den skattskyldige inte har kunnat enas om vad som skall anses vara en riktig och lagenlig taxering.

Av förvaltningsprocesslagen (15. 20–27 §§) framgår att vissa kostnader redan i dag skall ersättas av allmänna medel och någon ändring i dessa regler vill vi inte föreslå, utan med förslaget avser vi endast att utvidga rätten till ekonomisk kompensation.

Den i praktiken viktigaste kostnaden torde vara utgifter som den enskilde haft för ombud och/eller biträde. Ersättning bör utgå för kostnader som han haft för att förbereda målet till process i länsrätten, dvs. för upprättandet av inlagor och svar på det allmänna ombudets yttrande resp. ansökan, samt för eventuell muntlig förhandling. Fortsätter processen därefter i kammarrätt och regeringsrätten, bör ersättning utgå för motsvarande kostnader. Det är dock inte vår mening att kostnader som uppkommer i samband med upprättande av deklaration eller då den enskilde begär omprövning hos taxeringsnämnden, skall ersättas. Det är först när han begär att målet skall prövas i första instans som ersättningsgilla kostnader uppstår. Den enskilde kan således ej heller i efterhand tillgodogöra sig kostnaderna han haft tidigare. Om den enskilde har underlåtit att utreda omständigheter av betydelse under taxeringen och först sedan hans taxering blivit föremål för prövning, verkställer utredning, bör den kostnaden inte ersättas. Detta innebär dock inte att den enskilde inte kan komplettera tidigare utredning, utan vi avser här klar underlåtenhet att presterat nödvändig sådan, t. ex. sammanställning av kvitton, redogörelser varifrån kostnaderna härrör o. d.

Vinner den enskilde huvuddelen, vilket torde vara omkring 85–90 % av det omtvistade beloppet, bör full ersättning utgå, om inte någon särskild omständighet talar för att frångå en sådan regel, t. ex. att kostnaderna till större delen är hänförliga till de 10–15 % som parten förlorade.

I andra fall, då parten t. ex. endast vinner 60 % av vad som yrkats, bör man i första hand försöka åstadkomma en uppdelning av kostnaderna på de olika yrkandena i målet, och bestämma ersättningen efter vad parten uppnått i dessa. I sista hand, när det ter sig förenat med stora svårigheter att åstadkomma en fördelning av kostnaderna till målets olika delar, torde det få ankomma på rätten att göra en skälighetsbedömning av hur stor del av de totala kostnaderna den enskilde haft, som skall ersättas.

En möjlighet bör öppnas för rätten att tillerkänna den enskilde ersättning om frågan t. ex. beror på en mycket svartolkad bestämmelse. Det finns anledning att framhålla att det inte kan anses rimligt att en enskild part skall behöva bekosta en process som det allmänna ombudet drivit för att skapa klarhet i rättspraxis. Mål som syftar till att få fram prejudikat gagnar sällan enbart den enskilde, utan torde vara ett allmänt intresse. Sådana mål kan många gånger leda till att den enskilde belastas med mycket stora kostnader, vilka rätteligen, åtminstone till viss del, borde åvila det allmänna.

Ersättningen skall kunna jämkas då part inte bemödat sig om att framställa alla yrkanden eller uppges alla omständigheter av betydelse från början i processen, utan inkommer med dessa senare och det alltså är fråga om culpöst beteende. Jämkning skall kunna ske både uppåt och nedåt av beloppet. Om t. ex. den enskilde endast vinner delvis beroende på att det

allmänna ombudet först i ett sent skede framställer kvittningsyrkanden, bör han kunna erhålla en högre ersättning än vad som eljest skulle ha utgått, dock inte mer än att kostnaderna enligt tidigare täcks.

Slutligen skall framhållas att frågan om processkostnadsersättning bör avgöras av varje rätt som handlägger taxeringsmål, men att frågan slutligen blir beroende av avgörandet i den rätt som sist handlägger målet, och att yrkande om ersättning måste framställas innan handläggningen av målet har avslutats.

En möjlighet vore att införa bestämmelserna om processkostnadsersättning i slutet på taxeringslagen, så att de skatter som omfattas av nämnda lag föll in under bestämmelserna om processkostnadsersättning. Paragraferna skulle t. ex. kunna utformas på följande sätt:

XVII. Om ersättning för processkostnader

131 §. Vinner enskild part målet sedan det anhängiggjorts vid länsrätt, skall rätten tillerkänna honom ersättning av allmänna medel, för hans kostnad för ombud, biträde, för vittne eller sakkunnig, eller eljest för bevisning som föranletts av målet, så ock kostnad för inställelse vid rätten och annan utgift som varit skäligen påkallad för tillvaratagande av den enskildes rätt.

Av förvaltningsprocesslagen (1971:291) följer att kostnaden för bevisning i vissa fall alltid skall utgå av allmänna medel oberoende av vem som vinner.

132 §. Är i målet flera yrkanden, och vinner enskild part huvuddelen av dem eller av vad som har yrkats, skall han tillerkännas full ersättning. I annat fall skall ersättningen, om kostnaderna kan särskiljas till olika delar av målet, bestämmas därefter. Annars bestämmes den efter vadsom kan anses skäligt. Samma sak gäller då endast ett yrkande föreligger, och part endast vinner delvis.

Om utgången i målet beror på yrkanden som framställts efter det att målet handlagts i länsrätt, eller eljest har inkommit sent i processen, må ersättningen jämkas.

133 §. Fullföljes mål till högre rätt, bestämmer denna i vilken mån ersättning till enskild part skall utgå av allmänna medel, på grundval av utgången i målet i denna rätt.

Återförvisas mål, prövas ersättningsfrågan vid denna handläggning.

134 §. Vill den enskilde erhålla ersättning för sina processkostnader, skall han framställa yrkande därom, innan handläggningen av målet avslutats och uppge vari kostnaden består. Gör han ej det, äge han ej därefter tala å den kostnad, som uppkommit vid samma rätt. Arvode till ombud eller biträde skall särskilt angivas.

5. Förslag till nya regler för taxeringsnämnds omprövning av taxeringsbeslut

5.1. Inledning

Taxeringsnämnds möjlighet till omprövning av tidigare fattat beslut blir stundom illusorisk då taxeringsbeslutet fattats så sent att den skattskyldige inte har någon möjlighet att med ett någorlunda väl motiverat yttrande över

beslutet begära en omprövning innan taxeringsperioden har gått till ända. Villkoren för det relativt enkla – och för den skattskyldige mest bekväma – sättet att ånyo få taxeringen prövad bör förbättras.

Mot. 1985/86
Sk718

5.2. Bakgrunden

Den nuvarande ordningen innebär att taxeringsnämnden före oktober månads utgång under taxeringsåret skall ha fattat sitt beslut om taxering (71 § TL, där det dock anges november månad, men oktober månad gäller tills vidare på grund av ikraftträdandebestämmelser i lag 1 juni 1978 (nr 316)). Har nämnden avvikit från den skattskyldiges deklaration skall den skattskyldige underrättas om detta. Om den skattskyldige begär det eller skäl annars föreligger, skall nämnden ompröva sitt beslut (69 § 3 mom., se även ikraftträdandebestämmelser, som ovan). I praktiken förekommer det stundom att taxeringsnämnden fattar sitt beslut några dagar före taxeringsperiodens utgång och då omprövning ej får ske efter denna periods utgång föreligger det mycket små förutsättningar för att ett så sent fattat beslut skall kunna omprövas. Den skattskyldige hinner inte skaffa nödigt underlag för en argumentering, nämnden hinner inte göra några nya överväganden m. m. Flertalet taxeringar klaras säkerligen av utan tidspress, men det förekommer alltför ofta att taxeringsbeslut fattas i taxeringsperiodens slutskede. Samtliga skattskyldiga skall ha samma möjlighet till omprövning.

5.3. Förslaget

Den nuvarande situationen får till följd att somliga skattskyldiga aldrig får möjlighet till en reell omprövning av beslutet i taxeringsnämnden. Då omprövningsmöjligheten är ett tämligen smidigt sätt att rätta felaktigheter och missförstånd, bör man se till att den också kan användas. Många missförstånd kan lätt undanröjas på detta stadium och kompletteringar kan företas. Det är också ur processekonomisk synvinkel bra om så många presumtiva besvär som möjligt redan löses på denna nivå.

Det kan diskuteras om inte taxeringsperioden behöver förlängas, men vi avser inte att gå in på den frågan. En förlängning för med sig en rad följdändringar (slutskattsedeln skall ut före jul, besvärstider, uppbörd av kvarskatt m. m.). I SOU 1985:42. Principförslag om förenklad taxering, skisseras en helt ny ordning för omprövningsförfarandet (s. 174 ff). Vi avser emellertid inte att gå in på någon mer övergripande reform, utan endast att komma till rätta med ett mindre missförhållande som för närvarande råder. Därför föreslår vi endast en uppdelning av taxeringsperioden, varvid taxeringsbeslut skall ha fattats före september månads utgång under taxeringsåret, men möjlighet till omprövning finnas under oktober månad detta år. Omprövning av beslutet kan självfallet ske tidigare, men under sista månaden av taxeringsperioden får enbart omprövningsbeslut fattas. Förslaget medför således att taxeringsnämnderna endast kommer att sysselsätta sig med omprövningsbeslut den sista månaden. Härmed ökar möjligheterna till en omsorgsfull prövning av begäran om omprövning.

6. Förslag till bättre motiverade beslut vid avvikelser från självdeklaration

Mot. 1985/86
Sk718

6.1. Inledning

Nedan skall vi behandla frågan om hur taxeringsnämndens beslut skall vara motiverat då man avviker från deklarationen. Vi föreslår att motiveringsskyldigheten ytterligare preciseras, samt sanktioneras. Redan enligt nuvarande lagstiftning följer att avvikelsebesluten skall motiveras, men regeln åtföljs inte alltid och saknar framför allt sanktioner. Om avvikelsebeslutet inte motiveras på tillfredsställande sätt skall den skattskyldige enligt förslaget kunna vända sig till rätten, som då har att fastställa taxeringen utan att hänsyn tas till avvikelserna.

6.2. Bakgrunden

Frågan om motivering av taxeringsnämnds avvikelsebeslut var bl. a. uppe till diskussion vid behandlingen av propositionen om ny taxeringsorganisation i första instans m. m. Genom proposition 1977/78:181 företogs ändringar bl. a. vad angår underrättelseförfarandet (jfr. s. 216–224 i nämnda prop.). Några remissinstanser framhöll därvid att hela processordningen skulle vinna på bättre beslutsmotiveringar redan i första instans. Därför uttalade man tveksamheter mot s. k. standardtexter i motiveringen. Departementschefen framhöll att sådana motiveringar endast skulle få användas i den mån de korrekt återgav beslutet. I vilken utsträckning de i praktiken kunde komma till användning ansåg departementschefen inte vara helt klarlagt (prop. s. 222). De stora vinster som ett maskinellt system gav, medförde att man inte utan vidare kunde avstå från framställande av underrättelser med hjälp av ADB. Det framhölls vidare att beslutet borde passera föredraganden för en slutlig kontroll – åtminstone i ett inledningsskede. Någon ändring i 69 § 1 mom. företogs emellertid inte, utan det var endast reglerna angående underrättelsens distribution, som ändrades.

Även i SOU 1985:42, Principförslag om förenklad taxering, diskuterades frågan, varvid det konstaterades att bättre motiveringar var en förutsättning för att minska besvärshänsynen (s. 117 f).

Det är, som både framhållits i propositionen och utredningen ovan, av största vikt att besluten är klart och fullständigt motiverade, så att den skattskyldige dels kan kontrollera att beslutet är riktigt, dels vet vad han skall utgå från om han avser att begära omprövning resp. anföra besvär. På sina håll förekommer det att man avslår yrkade avdrag med motiveringar som "TN finner ej skäl att bifalla yrkandet om avdrag", "TN anser ej att avdraget skall medges" etc. T. o. m. förtryckta svar förekommer (se SOU 1985:42, s. 117 f), vilket JO har kritiserat vid ett flertal tillfällen. Man kan vid sådana motiveringar förmoda att beslutet berott på att man ej ansett beviskraven uppfyllda, men det kan också tänkas att man ansett att kostnaden över huvud taget inte är avdragsgill. I sådana situationer blir det onödigt svårt för den skattskyldige att utforma begäran om omprövning eller att anföra besvär. Skall han anlita juridiskt biträde eller skall han endast komplettera bevisningen?

En ytterligare aspekt på fördelen med väl motiverade beslut är att det i allmänhet förhåller sig på det viset att man blir tvungen att tänka igenom sitt beslut bättre om man skall motivera det.

Det råder egentligen ingen tvetydighet i saken i nuvarande bestämmelse i taxeringslagen. Underrättelsen om avvikelse skall bl. a. innehålla "skälen härför". Det torde emellertid vara allmänt känt att motiveringarna inte alltid är fullgoda.

6.3. Förslaget

På grund av vad som ovan anförts förordar vi en tydligare formulering av 69 § 1 mom., samt en sanktion mot dåligt motiverade beslut. Första stycket i nämnda lagrum skulle t. ex. kunna få följande lydelse:

69 § 1 mom. Har självdeklaration icke blivit följd vid taxeringen skall deklarationen förse med uppgift om avvikelserna och skälen därför. Tillika skall till den skattskyldige sändas en underrättelse om i vilka hänseenden deklarationen har frångåtts och om möjligheten till omprövning enligt 3 mom. Underrättelsen skall vara väl motiverad och ange

1. den eller de uppgifter i deklarationen som ej följts.
2. vad som i stället för uppgiften lagts till grund för taxeringen,
3. hänvisning till lagrum, föreskrift, anvisning, eller vad åtgärden eljest grundar sig på.

Vad nu sagts skall också gälla beträffande utredning som den skattskyldige bifogat till stöd för uppgift i deklarationen, så ock i fråga om annan uppgift eller upplysning.

Beslutet bör således vara så väl motiverat att man med lätthet kan sluta sig till vad som varit avgörande för att taxeringsnämnden inte har följt deklarationen. Vi föreslår att tre kategorier av uppgifter alltid skall anges; vilken eller vilka uppgifter i deklarationen som ej följts, vad som i stället för uppgiften lagts till grund för taxeringen och vilket auktoritativt stöd man har (lag, anvisning, avgörande i praxis m. m.). Utöver dessa uppgifter skall även andra betydelsefulla sakskalet och bedömningar redovisas i motiveringen.

Har taxeringsnämnden t. ex. inte delat den skattskyldiges uppfattning att tidsvinsten med egen bil är två timmar jämfört med allmänna kommunikationsmedel, skall det redovisas vilken tidsvinst som nämnden anser att han gjort och på vilka grunder – egen utredning om det inte är uppenbart – om det inte är så att den skattskyldiges utredning är så bristfällig att han inte kan anses ha styrkt uppgiften. Dessutom skall lagrum anges (i det här fallet: anvisningspunkt 4 till 33 § kommunalskattelagen).

En sådan motivering skulle öka möjligheterna för den skattskyldige att avgöra om nämnden fattat ett, enligt hans mening, riktigt beslut. Han ser kanske med en gång att tidsangivelserna för de olika sträckorna är riktiga, eller också upptäcker han var man gjort felet. Nämnden torde ändå vara tvungen att göra beräkningen för att kunna avgöra tidsvinsten och då bör det inte vara något större merarbete att redovisa denna i motiveringen. Det förebygger dessutom att man avslår yrkandet enbart på den grunden att man "tycker" att tidsvinsten bör ha varit mindre. Om taxeringsnämnden anser att

yrkandet är av den art att det inte behövs någon utredning från nämndens sida (t. ex. uppenbart felaktigt), skall det också framgå av motiveringen.

Mot. 1985/86
Sk718

Samma krav som gäller vid avvikelse från uppgift i deklarationen bör också gälla vid avvikelse från annan uppgift som haft betydelse vid taxering, t. ex. bifogad utredning eller på anmaning senare ingiven sådan.

Som sanktion mot dåligt motiverade beslut föreslås att taxeringen inte skall få grundas på avvikelsebeslutet. Har beslutet således icke motiverats i enlighet med kraven i 69 § 1 mom., skall taxeringen i stället grundas på deklarationen, eller möjligen delvis på avvikelsebeslutet i den mån det motiverats fullgott. Det kan förhålla sig så att man avvikit från deklarationen på ett flertal punkter. En sådan ordning torde medföra att taxeringsbeslutet skulle kunna överklagas enbart på nu aktuell grund, varvid rätten skulle ha att fastställa taxeringen till det belopp som blir följderna om man inte tar hänsyn till avvikelsen.

Bestämmelsen skulle exempelvis kunna utformas på följande sätt:

Har underrättelse om avvikelse från självdeklaration ej utformats i enlighet med 69 § 1 mom., får taxeringen ej grundas på avvikelsen, utan skall ske i enlighet med deklarationen.

Om taxering skett i strid med första stycket, skall rätten på talan av den skattskyldige ändra taxeringen.

En reglering av här föreslagen karaktär torde inte vara alltför betungande för nämnderna och flertalet beslut i dag uppfyller säkerligen kraven, men det bör av rättssäkerhetsskäl kunna krävas att den skattskyldige alltid erhåller en fullgod motivering, när avvikelse sker från deklarationen, vilken ingivits på heder och samvete. Man ställer i flera fall stora krav på den skattskyldige vad angår utredning vid avdragsyrkande, och då bör det kunna krävas att myndigheterna i sin tur motiverar varför man inte godtar yrkandet eller utredningen.

7. Hemställan

Med hänvisning till vad som anförts ovan i denna motion hemställer vi

1. att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad i motionen anförts i fråga om betalningssäkrings- och bevissäkringslagarna,
2. att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad i motionen anförts i fråga om taxeringsnämnds omprövning av taxeringsbeslut,
3. att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad i motionen anförts om bättre motiverade avvikelser från självdeklaration,

[4. att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad i motionen anförts i fråga om rättegångskostnad i taxeringsprocess.¹] Mot. 1985/86
Sk718

Stockholm den 24 januari 1986

Bo Lundgren (m)

Britta Bjelle (fp)

Martin Olsson (c)

Gunilla André (c)

Björn Körlof (m)

Karin Ahrlund (fp)

¹ 1985/86:Ju720.

1. Rättssäkerheten

1.1.	Allmänt om rättssäkerheten	2
1.2.	Rättssäkerheten i beskattningen	5

2. Betalningssäkringslagen

2.1.	Inledning	6
2.2.	Allmän orientering	6
2.2.1.	En kort redogörelse om nuvarande betalningssäkringslag	6
2.2.2.	Bakgrunden till den nuvarande lagen	7
2.3.	Rättssäkerhetsaspekter på nuvarande lag	9
2.4.	Allmänna utgångspunkter för en reform	11
2.5.	Detaljfrågor	13
2.5.1.	Ytterligare begränsningar i lagens tillämpningsområde	13
2.5.2.	Betalningssäkringsmål	14
2.5.3.	Allmänna ombudets tidsmarginal	14
2.5.4.	Rättens beslutsfrist	14
2.5.5.	Beslutets varaktighet	15
2.5.6.	Hävande av betalningssäkring	15
2.5.7.	Skadestånd	16

3. Ändrad ordning vid taxeringsrevision

3.1.	Inledning	17
3.2.	Bakgrunden till bevissäkringslagen	17
3.3.	Allmänna utgångspunkter	19
3.4.	Allmänna synpunkter på en reform	21
3.5.	Detaljfrågor	22
3.5.1.	Upphävande av bevissäkringslagen	22
3.5.2.	Taxeringsrevisionens genomförande	22
3.5.3.	Material om vars innehåll den granskade har tystnadsplikt	23

4. Förslag till regler om processkostnadsersättning i taxeringsprocessen

4.1.	Inledning	24
4.2.	Allmänt om en reform	24
4.3.	Förslaget	25

**5. Förslag till nya regler för taxeringsnämnds omprövning av
taxeringsbeslut**

Mot. 1985/86
Sk718

5.1. Inledning	27
5.2. Bakgrunden	28
5.3. Förslaget	28

**6. Förslag till bättre motiverade beslut vid avvikelser från
självdeklaration**

6.1. Inledning	29
6.2. Bakgrunden	29
6.3. Förslaget	30

7. Hemställan 31

