

Något om tvångsmedlen m m i samband med taxeringsrevision

Av revisionsintendenten Sven Blomqvist

Sedan lång tid tillbaka har vakanserna på länsstyrelsernas revisionsdetalj varit många. En förbättring i detta avseende har dock inträffat och i åtskilliga län är tjänsterna numera besatta. Detta har medfört att antalet taxeringsrevisioner ökat och allt flera skattskyldiga blivit varse att trots att besvär ej anförts kan räkenskaperna i större eller mindre omfattning bli föremål för taxeringsrevision.

När den skattskyldige själv anför besvär brukar i de flesta fall av naturliga skäl någon svårighet ej föreligga för revisorn att få taga del av räkenskapsunderlaget. Gäller det däremot offensivrevisioner eller för att använda revisionsintendent Magnus af Ekenstams uttryck initiativrevisioner (Skattenytt nr 7 1970) går det inte alltid lika lätt. Särskilt svårt brukar det vara om den skattskyldige inte, som mestadels fortfarande sker, i förväg underrättats om besöket. Stundom vägrar särskilt om fråga är om det löpande årets räkenskaper den skattskyldige att lämna ut något material och åberopar därvid att han inte underrättats om revisionen. Denna invändning kan emellertid saklöst lämnas därefter. Detta framgår klart av TF 56 § 2 mom. Här utsäges: Den som har att verkställa taxeringsrevision må påfordra att i den utsträckning som är erforderlig för det med granskningen avsedda syftet, *genast* (kursiverat här) få taga del av handlingar som skola granskas. Enligt TF 56 § 3 mom skall taxeringsrevision såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte förorsakar hinder i verksamheten för den, hos vilken revisionen sker. Denna senare bestämmelse kan möjligtvis lägga hinder i vägen för nämnda offensivrevision. Så torde dock inte bli fallet. Oftast är det inte nödvändigt att revisionen sker i ett sammanhang. Det kan vara tillräckligt att revisorn i första hand gör sådana iakttagelser och anteckningar som förhindrar obehöriga åtgärder varefter revisionen sedermera slutförs (Hedborg m fl "Taxeringshandbok" sid 175).

Underlåter den skattskyldige att tillhandahålla räkenskaper eller andra handlingar må den, som beslutat revisionen förelägga den försumlige lämpligt vite (TF 58 §). För att detta medel skall kunna användas fordras givetvis att den skattskyldige underlåter att ställa handlingarna till förfogande. Den skattskyldige måste således först ha anmodats att frivilligt utlämna handlingarna. Sådan anmodan kan ske formlöst, t ex i telefon, och kan göras av den som skall verkställa revisionen. Vägrar vederbörande att efterkomma denna anmodan har många haft den åsikten att för att vitesföreläggande skall kunna ske, granskningsmannen måste prestera bevis av något slag att den skattskyldige verkligen anmodats förete räkenskaperna för revision. Den skattskyldige brukar därför ånyo anmodas att inom viss tid inkomma med de begärda handlingarna och för att erforderligt bevis om delgivningen skall

erhållas utsänds anmaningen i rekommenderat brev med mottagningsbevis. Denna sistnämnda åtgärd är dock inte erforderlig. Detta framgår av Taxeringshandboken sid 180. Vägrar vederbörande att efterkomma sådan anmodan (t ex per telefon) kan vitesföreläggande genast äga rum. Erhålles inte svar — anmodan har t ex sänts i brev — torde man dock böra vänta någon tid så att skäligen rådrum bereds vederbörande. Det bör emellertid beaktas att saken kan brådska. Framför allt är detta fallet, om t ex revisorn anser sig böra begagna sin rätt enligt 56 § 2 mom att genast få taga del av handlingar som skall granskas.

Nämnas kan att enligt TF 123 § första stycket vitet skall vara minst 100 och högst 5 000 kr. Påpekas bör även att när ett vitesföreläggande inte hörsammats, kan ett nytt sådant föreläggande bli aktuellt. Nytt vite kan dock inte föreläggas innan frågan om det första vitets utdömande blivit avgjort genom lagakraftvunnet beslut.

Uppger den skattskyldige, när han anmodats inkomma med räkenskaper, att dessa förkommit eller att de förstörts kan någon revision givetvis inte ifrågakomma. Tidigare har det åtminstone i de flesta fall stannat härvidlag. Revisorn kanske upprättar en promemoria av vilken framgår att någon revision ej kunnat komma till stånd beroende på att handlingarna förkommit eller förstörts. Någon åtgärd mot den skattskyldige har inte företagets vilket kan ha inneburit att vederbörande kommit i ett betydligt bättre läge än om han uppvisat räkenskaperna.

Givetvis är det ur allmänpreventiv synpunkt förkastligt att den som tredskas eller på anmodan inte företer sina räkenskaper skall kunna uppnå fördelar genom att trotsa myndigheterna. Taxeringsrevision utgör ju som bekant den enda metod med vars hjälp rörelseidkare, fria företagare och även andra kan kontrolleras någorlunda effektivt. En svaghet är emellertid att myndigheten för genomförandet av taxeringsrevisioner i stor utsträckning är beroende av att handelsböcker och andra handlingar som skall bli föremål för revision frivilligt ställs till förfogande. Möjligheter finns dock att komma till rätta med en skattskyldig som av en eller annan orsak inte vill och kan ställa räkenskaperna till förfogande. Genom lagen den 16 juni 1961 om handräckning vid taxeringsrevision har tillskapats ett medel som om det verkligen utnyttjas kan bidra till att undanröja rådande missförhållanden. Sålunda stadgas i § 1 av nämnda lag: Har enligt TF eller förordningen om allmän varuskatt beslutats att taxeringsrevision skall verkställas hos någon, och tillhandahåller han icke på begäran de räkenskaper och andra handlingar som skola granskas, må handräckning enligt denna lag äga rum för handlingarnas eftersökande och omhändertagande hos honom. Handräckning må beslutas allenast om grundad anledning finnes antaga att den hos vilken revisionen skall ske, innehar men ej tillhandahåller handling som är av väsentlig betydelse för taxering eller för fastställande av skatt och först sedan det visat sig, att vitesföreläggande icke efterkommes: sådant föreläggande erfordras dock ej där det uppenbarligen skulle vara utan gagn eller fara är i dröjsmål.

Invändas kan att tvångsmedlet vite redan finns. Erfarenheten har emellertid visat att effektiviteten är mycket begränsad. Detta har bl a medfört att antalet vitesförelägganden är förhållandevis ringa. Har den skattskyldige uppgivit att handlingar inte upprättats eller att de förkommit kan vite inte användas.

För att handräckning skall få äga rum skall alltså följande kriterier vara uppfyllda.

- a beslut om taxeringsrevision har meddelats i enlighet med gällande förordningar.
- b den hos vilken revision beslutats underlåter att tillhandahålla räkenskaper och andra handlingar.
- c grundad anledning finns att antaga att den skattskyldige innehar men ej tillhandahåller handlingar som är av väsentlig betydelse för taxeringen.
- d vitesföreläggande skall ha skett; dylikt erfordras dock ej, om det skulle vara utan gagn eller fara är i dröjsmål.

I prop. nr 62 år 1961, med förslag till lag om handräckning vid taxeringsrevision, har departementschefen beträffande ovan nämnda punkter anfört bl a följande:

Näringslivets skattedelegation har i sitt yttrande uttalat, att eftersökande och omhändertagande av en handling, som en skattskyldig ostridigt innehar och som han obehörigen underlåtit att utlämna, ter sig som en näppeligen i och för sig diskutabel verkställighetsåtgärd. Delegationen vänder sig emellertid emot att det föreslagna tvångsmedlet skall kunna användas för att undersöka huruvida den skattskyldige innehar handling, vars existens eller innehav han förnekar. (Tillika uttalas — liksom från advokatsamfundets sida — farhågor för att befogade sekretessintressen skulle kunna kränkas.) I fråga om invändningen bör påpekas, att det väsentliga intrånget består i att myndigheterna bereder sig tillträde till den skattskyldiges lokaler och söker genom hans handlingar. Huruvida sökandet avser en bestämd handling eller ej synes härvidlag ha mindre betydelse. Det rör sig, som jag nyss framhållit, utslutande om handlingar som vederbörande författningensligt är skyldig att upprätta, bevara och tillhandahålla.

För egen del vill jag förorda att såsom förutsättning i lagtexten anges att den skattskyldige inte på begäran fullgjort honom åvilande skyldighet att tillhandahålla handlingar för granskning. Detta bör gälla vare sig underlåtenheten beror på att han inte, som bort ske, upprättat eller bevarat handlingarna i fråga eller att han väl innehar dem men inte vill ställa dem till förfogande. Vidare bör krävas att handlingarna kan antagas var av väsentlig betydelse för taxeringen. Därmed understrykes att förfarandet inte bör användas utan starka skäl. Vid prövningen av frågan bör givetvis den beslutande myndigheten göra sig noga underrättad angående omständigheterna i fallet, vilka åtgärder granskningsmannen vidtagit för att erhålla tillgång till handlingarna etc. I regel torde det vara lämpligt att granskningsmannen sammanfattar för prövningen relevanta förhållanden i en skriftlig anmälan.

Enligt promemorieförslaget skall som huvudregel gälla, att det föreslagna förfarandet inte tillgripes utan att försök dessförinnan gjorts med vitesföreläggande. I denna del har invändningar framförts i flera yttranden. Enligt min mening bör bestämmelsen kvarstå som ett uttryck för att förfarandet skall tillgripas endast om andra åtgärder inte är tillfyllest. Emellertid kan förtjäna framhållas, att förhållandena ej sällan torde vara sådana att ett vitesföreläggande skulle vara utan gagn och därför enligt de föreslagna reglerna kan underlåtas. Så är uppenbarligen fal-

let, om granskningsmannens anmodan att ställa handlingar till förfogande besvaras med en uppgift att handlingarna i fråga aldrig upprättats eller att de förkommit och det finns grundad anledning antaga att denna uppgift är oriktig. Anledning att underlåta vitesföreläggande kan vidare, såsom länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekat, föreligga, om den, som skall bli föremål för taxeringsrevision, tidigare har försökt undandraga sig sådan granskning.

Av intresse i detta sammanhang kan vara riksskattenämndens remissyttrande. Nämnden säger sålunda: På sätt framhållits i promemorian är det emellertid av vikt att tvångsmedlen skola kunna komma till användning även för de fall, där den skattskyldige uppgiver att handlingar förkommit etc eller där fråga är om efterforskning, huruvida viss handling överhuvud finns hos den skattskyldige. Lagtexten bör klart angiva, att husrannsakan må ske även för eftersökande av handlingar, vilkas existens förnekas av den skattskyldige. Husrannsakan och beslag böra sålunda få ske dels då den skattskyldige vägrar utlämna av honom innehavda handlingar, och dels då den skattskyldige förklarar att räkenskapshandlingar, som lagligen skola finnas eller som med hänsyn till omständigheterna rimligen böra finnas, inte existera.

Har handräkningsbeslut på anförda grunder meddelats av länsstyrelsen¹ och handräckningen kommit till stånd kan mycket väl det förhållandet inträffa att några handlingar inte påträffas. Några åtgärder i taxeringshänseende torde då i regel inte kunna vidtagas.

Innebär ovanstående att en skattskyldig, som har kastat sina räkenskaper, undgår påföljd? — Så behöver ingalunda vara fallet. Sålunda stadgas i 121 § TF: Har någon uppsåtligt eller av grov oaktsamhet åsidosatt skyldigheten enligt 20 § första och andra styckena att sörja för och bevara underlag och har han därigenom omöjliggjort eller allvarligt försvårat fullgörande av deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet eller kontroll därav, dömes till dagsböter. Föreligga vid uppsåtligt brott synnerligen försvårande omständigheter, må till fängelse i högst sex månader dömas.

I detta sammanhang bör påpekas att även bestämmelserna i brottsbalken 14: 4 är tillämpliga. Att så verkligen är fallet framgår av docenten, nuvarande professorn Hans Thornstedts intressanta artikel ”Jag brände mina böcker” i Svensk Juristtidning 1952.

Fall har förekommit, då skattskyldiga, vars räkenskaper varit föremål för taxeringsrevision och som tredskats genom att inte förete erforderliga handlingar vänt sig till länsstyrelsen och klagat bl a över revisorns ”polisiära fogdementalitet” och hans ”hotelser om handräckning för att få ut önskade handlingar”. I anledning härav torde böra uppmärksammas dep.chefens uttalande (prop 62 år 1961 sid 39): Det ligger i sakens natur att redan granskningsmannen i förekommande fall bör göra klart för vederbörande att tvångsmedel kan komma att tillgripas. Att meddela föreskrifter om ett särskilt varningsförfarande finner jag emellertid inte påkallat.

Det har vid flera tillfällen framkommit att på de flesta håll kändedomen såväl om bestämmelserna i 56, 58 och 121 §§ TF som om förordningen om handräckning är

¹ Efter 1 juli 1971 läns-skatte-rätten.

ringa för att inte säga obefintlig. Uppmärksammas bör därför kammarrättens yttrande återgivet i prop 100 år 1961: Som särskilt önskvärt framstår att man genom effektiv upplysningsverksamhet bringar till de skattskyldigas kännedom vilka skyldigheter som härvidlag åvilar dem och vilken påföljd som kan följa av att skyldigheterna åsidosättes. – Departementschefen har i prop nr 63 år 1961 framhållit följande: Befogenheternas största betydelse borde ligga däri att allmänheten är medveten om deras förhandenvaro.

Jfr RR:s utslag 28.1.71 ang. handräckning vid tax.revision utan föregående vitesföreläggande.