

# Gärna effektivare revision – men först rejäl rättssäkerhet

*Av revisor Lennart Toftered*

Skattedebatten här i landet har på sistone vidgats på ett intressant sätt. Den handlar inte längre om enbart den materiella sidan utan även om den formella. Plötsligt tycks det ha gått upp för framför allt dagspressen att den enskilde stundom kan råka i kläm i ett samhälle, där skattelagstiftningen utvecklas mot en strävan efter inte främst rättvisa beskattningsregler men kontrollerbara. Att rättssäkerheten inom skatteområdet börjat diskuteras är inte förvånande. Att diskussionen inte startat tidigare är förvånande.

## **Det här med administrativa straff . . .**

Inledningsvis vill jag tala om, att jag hyser aversion mot det administrativa straffet skattetillägg. Det borde vara förvånande att denna lagstiftningshorrör ännu fyra år efter ikraftträdandet finns kvar i taxeringslagen. Att den allmänna opinionen på sistone fått upp ögonen för vilka ekonomiska övergrepp våra beskattningsmyndigheter och -domstolar tvingas genomföra under trycket av 116 a § TL känns uppfriskande. Jag hoppas mycket av det betänkande, som snart kommer från översynsutredningen.

## **Granskningspromemorior och skattetillägg**

Det skrivs promemorior, bl a över iakttagelser vid taxeringsrevisioner och skatterevisioner. Ett obligatorium i dessa promemorior tycks nu för tiden vara ett avsnitt med rubrik "Skattetillägg".

I detta avsnitt brukar granskningsmannen berätta inte bara att skattetillägg skall påföras utan även på vilket belopp det skall grundas.

Nu är det på det sättet att det allmännas talan i mål rörande skattetillägg skall föras av taxeringsintendent. En taxeringsintendents processuella ställning är inte svag; jag vågar påstå detta trots att motsatsen hävdats, nästan som en truism, av inget mindre än en statlig utredning (Fåmansbolag, SOU 1975: 54, s 84, 93). De skattskyldiga har i själva verket all möda i världen att någorlunda hålla sin motpart stången. Uppgiften blir inte mindre väldig om vederbörande granskningsman kliver in i målet som ett slags biträdande part genom att uttala sig i själva rättsfrågan.

## **En arbetsgrupp ser på frågan**

Nu kommer det i mitt tycke intressanta. Ett rykte visste berätta att förfa-

ringssättet var anbefallt från centralt håll. Det var lätt att få sin skepsis skingrad. Inte nog med det – man fick en hel bok, betitlad ”Effektivare revision”, ett genom sitt omfång imponerande arbete. Verket har presenterats i nr 4 1976 av denna tidskrift. Det har utförts som ett särskilt projekt, inordnat i RSV:s kontrollavdelning, av en arbetsgrupp med representanter från RSV och länsstyrelserna. Till projektet har varit knuten en referensgrupp med representanter från RSV, länsstyrelserna och statskontoret.

Vad som sägs i ”Effektivare revision” rörande skattetillägg är inte mer omfattande än att det kan återges i sin helhet.

”Sedan bestämmelserna om skattetillägg i 116 a – j §§ taxeringslagen trätt i kraft från 1972 års taxering kommer resultatet av en taxerings- och/eller skatterevision i många fall att leda till att skattetillägg påförs. Denna påföljd är ofta mycket kännbar. Den skattskyldige är därför angelägen om att snarast möjligt få veta hur skattemyndigheterna kommer att ställa sig till frågan om skattetillägg.

En torde man på flertalet län i samband med revision inte redovisa någon bestämd åsikt om skattetillägg skall påföras eller inte. I den mån revisorn över huvud taget berör frågan om skattetillägg sker detta ofta med uttryckssätt som, det kan ifrågasättas att skattetillägg skall påföras, och liknande.

Arbetsgruppen anser att revisorn normalt är den som har de bästa möjligheterna att få fram en fullständig utredning rörande förutsättningarna för skattetillägg. Särskilt gäller detta beträffande befrielsegrunderna. Med den utformning som institutet skattetillägg fått med en nära anknytning till bestämmelserna om eftertaxering och med hänsyn till att tillämpningen i flertalet fall är enkel anser arbetsgruppen att det är ett naturligt led i revisionen att utredningen också omfattar förutsättningarna för skattetillägg. Härigenom uppnås att den skattskyldige i omedelbar anslutning till revisionen får besked om hur revisorn ser på allt som har samband med taxeringen. Den skattskyldige får på detta vis också möjlighet att samtidigt yttra sig i frågan om skattetillägg. I övrigt kan i stort sett samma synpunkter anföras, inte minst rättssäkerhetsaspekter, för att revisorn bör lämna förslag till åtgärder ifråga om skattetillägg, som ovan redovisats när det gäller preciserade taxeringsförslag. Förslaget står i överensstämmelse med de riktlinjer som riksdagen antagit på förslag av RS-utredningen, som bl a föreslår att taxeringsnämnd skall besluta om skattetillägg. Detta förutsätter utredning och förslag beträffande skattetillägg av föredraganden, som i många fall kommer att vara samma person som utfört revision åt taxeringsnämnden i samma ärende. Arbetsgruppen föreslår av dessa skäl ett tillägg till 56 § 3 mom 4 st med följande innehåll: Föreligger anledning skall den som verkställt revisionen föreslå tillämpning av bestämmelserna i 116 a–b samt d §§.”

Vad lite vi skattskyldiga begriper vårt eget bästa! Någon eftertanke borde ju göra klart för oss att det är av *rättssäkerhetsskäl* som granskningsmannen talar om för intendenten vad denne bör yrka och för skatterätten hur den bör besluta!

Allvarligt talat, jag håller inte med om någonting av det i citatet sagda! För att få en bakgrund till det hela måste man emellertid gå baklänges i handlingen och något beröra arbetsgruppens allmänna syn på hur en revisionspromemoria bör vara utformad.

### En arbetsgrupp föreslår

Arbetsgruppens resonemang i avsnittet "Revisionspromemorian" leder fram till förslaget att 56 § 3 mom 4 st taxeringslagen skall erhålla följande ändrade lydelse:

"Meddelande om resultatet av revisionen, *innefattande taxeringsförslag*, skall snarast lämnas den hos vilken revisionen skett, i vad avser hans taxering."

Som motiv för att granskningsmannen skall vara skyldig avge ett preciserat taxeringsförslag framförs en hel rad argument, alla ohållbara. De redovisas nedan i koncentrerat skick men – hoppas jag – i sak oförvanskade. Jag vill kommentera dem samtliga.

1. Man förfar idag olika länen emellan. Likformighet är önskvärd.

#### *Kommentar*

Likformighet är önskvärd. Därför bör man inom inget län låta revisorerna lämna preciserade taxeringsförslag.

2. Revisorn uppfattas numera knappast som en opartisk utredningsman av de skattskyldiga, utan som en skattekontrollant. Särskilt påtagligt blir detta när revisorn agerar för att säkra bevisning.

#### *Kommentar*

Det var ju illa. Skulle inte kontrollavdelningen kunna banka in i granskningsmännen: Ni är opartiska! Ni skall arbeta utan förutfattade meningar! Ni skall objektivt och sakligt redovisa edra iakttagelser – även till skattskyldigs fördel! Ni skall uppträda korrekt och diskret!

Det är förstås det här med bevissäkringen men det ordnar sig säkert! I bästa fall kan man hoppas att riksdagen hyfsar till den alltför hastigt hopkomna bevissäkringslagen. Men även om så inte sker – så där våldsamt frekvent är det väl ändå inte meningen att detta vapen skall bli i vårt nymjuka samhälle? Har det inte gjorts en del uttalanden i återhållsamhetens tecken?

3. I de fall då revisorerna inte tillåts precisera resultatet av revisionen beloppsmässigt kommer bedömningen av resultatet av granskningen att göras av en taxeringsintendent, som inte annat än undantagsvis tagit del av räkenskaperna, träffat den skattskyldige eller besökt hans rörelselokaler.

#### *Kommentar*

Menar arbetsgruppen att taxeringsintendenten inte skall bedöma resultatet av granskningen?

4. Ett direktcitat:

"Arbetsgruppen vill i detta sammanhang också peka på de svårigheter och risker som finns ifråga om den språkliga nyanseringen. Samma uttrycksätt kan uppfattas på flera

sätt av olika befattningshavare. Om taxeringsförslag inte lämnas i promemorian kan revisorns åsikt i vissa delar inte utläsas annat än indirekt. Det är uppenbart att detta kan leda till felaktiga slutsatser av den som vidare skall handlägga målet. Det är sålunda långt ifrån säkert att den som skall föra målet som taxeringsintendent eller i övrigt ta befattning med det ger rätt tolkning av ett uttryckssätt i en promemoria. Man måste också komma ihåg att personalomsättningen är relativt stor vilket innebär att det inte alltid är möjligt att komma i kontakt med den som skrivit en revisionspromemoria. Promemorian måste i sådana fall tolkas beträffande vad revisorn egentligen ansett om de räkenskaper som varit föremål för revision. Om beloppsmässiga preciseringar finns i promemorian reduceras enligt arbetsgruppens mening den största risken för feltolkning av vad som framkommit vid revisionen.”

#### *Kommentar*

Skonsammast vore att glida förbi detta avsnitt men det är omöjligt!

Skatteprocessen är i princip skriftlig. Den omfattas inte av den allmänna rättshjälpen. Jag har inte hört talas om att någon arbets- eller referensgrupp uttryckt oro för de skattskyldigas svårigheter ifråga om den språkliga nyanseringen.

Kan en taxeringsrevisor inte redovisa sina iakttagelser på ett för taxeringsintendent och skattedomstolar (och varför glömma den skattskyldige?) begripligt sätt skall han sättas på andra arbetsuppgifter.

5. Den skattskyldige och dennes ombud kan inte enbart på basis av revisionspromemorian ta ställning till vad revisionen utmynnat i.

#### *Kommentar*

Åjo.

6. Någon risk att revisorn binder taxeringsintendenten genom att framlägga preciserade taxeringsförslag föreligger inte enligt vad arbetsgruppen erfarit. ”Det förekommer således inte sällan att taxeringsintendenten finner anledning att på någon punkt gå ifrån revisorns förslag.”

#### *Kommentar*

Talar arbetsgruppen inte här i viss mån emot sig själv? – det faktiska värdet av preciserade taxeringsförslag minskar väl i samma mån som intendents obundenhet tar sig konkreta uttryck!

Statistik rörande omfattningen av taxeringsintendenternas avvikande från preciserade taxeringsförslag hade varit intressant att ta del av.

#### **Sanning eller dåligt skämt?**

Intressant är att arbetsgruppen ständigt återkommer till rättssäkerheten; det är av rättssäkerhetsskäl som revisorn skall upphöjas till biträdande part. Rättssäkerhetssynpunkter har i andra sammanhang lagts på den här frågan. Jag har bl a flera gånger hämtat styrka ur Taxeringshandbok (Hermansson, Sandler, Svensson, Wennberg) ur vilken jag från sid. 156 vill återge följande:

”En ofta diskuterad fråga är om revisionspromemorian bör mynna ut i ett konkret förslag till taxering eller om den bör vara neutral i det hänseendet och i princip bara ta upp konstaterade brister. Värdeomdömen kan naturligtvis inte undvikas helt. Bl a bör granskningsmannen rimligtvis få ange om han anser att föutsättningar föreligger för skönstaxering enligt 21 § TF. Det kan synas praktiskt och det underlättar TI:s uppgift om promemorian innehåller förslag till taxering. Diskussionen får omedelbart en så att säga konkret inriktning. Ordningen har emellertid framför allt principiella nackdelar. Granskningsmannen, som så långt möjligt bör framstå som en opartisk bokföringssakkunnig, skjuts i förgrunden som ett slags motpart till den granskade. I praktiken kan TI hålla sig i bakgrunden och småningsom i eget yttrande eller yrkande helt enkelt hänvisa till vad som förekommit i skriftväxlingen mellan den granskade och granskningsmannen. Ett sådant system är inte tilltalande från allmänna processuella synpunkter och inte ägnat att främja de skattskyldigas tilltro till granskningsmännens opartiskhet och objektivitet.”

JO har inte förhållit sig tyst i frågan. Hans principiella uppfattning, uttalad i 1974 års ämbetsberättelse, lyder som följer:

”Taxeringsrevision vidtas för att kontrollera riktigheten av självdeklaration eller andra uppgifter till ledning för taxering eller för att eljest skaffa underlag för åsättande av riktig taxering (jfr 56 § 1 mom taxeringsförordningen). Enligt 56 § 3 mom taxeringsförordningen skall meddelande om resultat av revisionen snarast lämnas den hos vilken revisionen skett. I denna redogörelse (revisionspromemoria) skall granskningsmannen objektivt redogöra för vad som framkommit vid revisionen. I en revisionspromemoria skall exempelvis medtas även omständigheter som talar till den skattskyldiges fördel. Om uppgifter av mer osäker natur medtas bör detta särskilt anmärkas i promemorian. Med hänsyn till den vikt som i allmänhet fästes vid innehållet i en taxeringsrevisionspromemoria - taxeringsintendenten och den dömande instansen får ju som regel aldrig tillgång till den skattskyldiges räkenskaper m m - är det av synnerlig vikt att revisionsarbetet bedrivs med omdöme och noggrannhet och att revisionspromemorian utformas så att den tydligt återger vad granskningsmannen iakttagit.”

### **Ge taxeringsintendent och skatterätt chansen!**

Jag har tidigare tillåtit mig försiktig skepticism i fråga om en del påståenden i SOU 1975: 54 rörande taxeringsintendents processuella underläge gentemot den skattskyldige. Jag djärves göra så även ifråga om taxeringsintendents obundenhet av preciserade taxeringsförslag - jag kan inte gå emot mina egna ögons vittnesbörd! Jag kan på rak arm inte erinra mig att jag genom åren mött mer än ett i granskningspromemoria preciserat taxeringsförslag som frångåtts av taxeringsintendenten! Min slutsats blir därför: En redogörelse för revisorns iakttagelser som är uttömmande och objektiv men fri från råd till taxeringsintendent och skatterätt tvingar taxeringsintendenten att fullständigt sätta sig in i målet och ta självständig ståndpunkt. *Detta kan inte vara till nackdel för rättssäkerheten.*

En sådan ordning tvingar i sin tur skatterätten att sätta av tid - visserligen dyrbar men det kan inte hjälpas! - för att från grunden bedöma såväl innehållet i promemorian som parternas ståndpunkter och argument. För nu tillhandahåller granskningsmannen inte något facit; partsläget är 1-1 och

inte, som arbetsgruppen vill ha det, 2-1. *Detta kan inte vara till nackdel för rättssäkerheten.* Skatterätten må äga en aldrig så stark vilja till oväld men begär man av en handfull människor, arbetande under stark tidspress, att de inte *någon* gång skall låta sig påverkas av att det i utgångsläget är två som tycker likadant mot en, så begär man det omöjliga.

Det falskdeklarerars här i landet och därför behöver vi en effektiv gransknings- och kontrollapparat. Må så vara, men inte till varje pris.

#### **En strimma ljus**

Avvikande mening har anmälts av en ledamot i referensgruppen beträffande förslaget om ändring i 56 § TL.