

# ANMÄRKNINGSPROCESS OCH RÄTTSSÄKERHET

*Av professor HALVAR G. F. SUNDBERG*

I DEN svenska finansförvaltningens arsenal finnes ett gammalt, från det karolinska enväldets tid stammande muskedunder. Detta är anmärkningsprocessen. Där avgöras s. k. anmärkningsmål. Dessa uppkomma därigenom, att en revisor framställer anmärkning mot en redovisningsskyldig tjänsteman (redogörare) på grund av en vid revisionen iakttagen felaktighet i räkenskaperna. Det egenomliga är, att i denna process kan, paradoxalt uttryckt, den oskyldige dömas. Redogöraren behöver icke hava gjort sig skyldig till något uppsåtligt eller ens av vårdslöshet orsakat fel. Även om han icke gjort sig skyldig till någon felaktighet alls, blir han ansvarig för en påträffad oriktighet. Han står vad man kallar ett garantiansvar i händelse av brister i redovisningen; han skall vara »förtänkt att stå och svara för all den skada Kungl. Maj:t därigenom tillväxa kan», förklarade den store kronofogden Carl XI. Ansvar har sålunda utdömts exempelvis då redogöraren verkställt utbetalning i enlighet med en felaktig räkning, ehuru den varit vederbörligen attesterad av en annan tjänsteman, liksom då redogöraren verkställt utbetalning i enlighet med en tryckt stat, som senare visat sig vara felaktig.

Detta redogöraransvar torde historiskt sammanhånga med en äldre tids uppfattning om skadestånd på grund av objektiv skuld, oberoende av vållande. Rudiment av denna uppfattning finnes för övrigt i kommunallagarna. Ledamot av kommunalnämnd och kyrkoråd skall sålunda svara för de medel, som organet har under sin förvaltning, ävensom för de säkerhetshandlingar, mot vilkas antaglighet han icke gjort anmärkning till protokollet. Den rättsuppfattning, som här kommer till uttryck, är för länge sedan övergiven. Något fall i modern tid, där det utkrävts av kommunalmännen, är mig icke bekant. Jag betvivlar ock, att någon domstol skulle låta förmå sig att tillämpa bestämmelserna, om ett försök

därtill gjordes av nitiska kommunalmän. Även inom statsförvaltningen har man sökt undgå resultat, som alltför mycket skulle utmana rättskänslan, genom en large praxis och genom ett flitigt användande av Kungl. Maj:ts rätt att i dylika fall av nåd efterskänka ansvaret. Dock har staten enligt regeln »quod licet Jovi non licet bovi» bibehållit det privilegium till statsmedlens skydd, som det föråldrade redogöraransvaret och den därpå grundade anmärkningsprocessen utgör.

\*

Det skulle kunna sägas, att det har ett ganska ringa intresse för medborgarna, huru staten utformar redogöraransvaret för sina tjänstemän; dessa veta ju vad de giva sig in i, när de antaga tjänsten, och få stå sitt kast. Saken är likväl icke så enkel. Även den enskilde medborgaren kan nämligen få kännning av detta administrativa institut utan möjlighet att värja sig vid allmän domstol. Så är förhållandet, om det gäller skattskyldighet till kronan. Då skall redogörare, mot vilken revisorn för talan, framställa reservationskrav hos den skattskyldige för det anmärkta beloppet. Verkan härav är, att redogöraren och den skattskyldige komma att stå vid varandras sida såsom svarande i processen. Tendenser hava dessutom yppat sig att låta den skattskyldige ensam bliva svarande part.

Icke heller detta har i allmänhet någon större praktisk betydelse. De vanliga skattefrågorna handläggas i taxeringsprocess och avgöras där. En lagakraftvunnen taxering kan revisorn icke ge sig på. Det blir allenast fråga om debiteringen, d. v. s. om själva uträkningens riktighet, som kan upptagas i anmärkningsprocess. Visserligen är denna uträkning numera en komplicerad uppgift, vadan få medborgare torde vilja och kunna kontrollera skattebeloppets riktighet. Men det är relativt sällan, som en revisor för ansvarstalan för felaktig debitering mot en skattskyldig. Processens oskälighet har därför ej fallit i ögonen. Annorlunda skulle förhållandet bliva, om den enskilde först skulle nödgas föra vanliga taxeringsbesvär hos prövningsnämnd, kammarrätten och regeringsrätten och därefter, på grund av anmärkning mot debiteringen, få frågan om sin skattskyldighet, ehuru den redan avgjorts av beskattningsmyndigheterna, ånyo upptagen till prövning i en mot honom riktad anmärkningsprocess. Han skulle alltså få processa två gånger i en och samma sak. Han skulle riskera, att anmärkningsprocessen erhöle annan utgång än taxeringsprocessen.

I dylika fall skulle han med fog känna sig upprörd över den rättsosäkerhet, som på denna väg drabbade honom.

\*

En dylik rättsosäkerhet anser riksräkenskapsverket föreligga i fråga om nöjesskatten. Denna skatt utgår som bekant såsom ett pålägg på biljetten; den är en övervältringsskatt, betalad av nöjestillställningens anordnare, vilken förutsättes hava gjort sig täckt härför vid biljettförsäljningen till publiken. Vissa nöjestillställningar äro undantagna från skattskyldighet. Detta är fallet med nöjestillställning, som tjänar vetenskapligt ändamål, liksom med nöjestillställning, som anordnas i undervisnings- eller uppfostringsyfte och som med hänsyn till sitt innehåll jämväl är ägnad att tjäna sådant syfte. Skattskyldigheten är sålunda beroende av tämligen skönsmässiga överväganden. I dylika kunna olika myndigheter lätt komma till olika resultat. Frågan prövas i första instans av den kommunala uppbördsmyndigheten, men den kan på anordnarens besvär dragas under länsstyrelsens och därifrån under regeringsrättens prövning.

Står nu det resultat i fråga om anordnarens skattskyldighet fast, som sålunda vunnits? Nej, säger riksräkenskapsverket. Länsstyrelsens redovisning av influten nöjesskatt insändes månatligen till riksräkenskapsverket och blir där föremål för revision. Revisorn kan hava en annan mening än länsstyrelsen. Medan länsstyrelsen ansett skattskyldighet ej föreligga, kan revisorn förmena, att skattskyldighet är för handen. Revisorn kan då rikta en anmärkning mot redogöraren. På denna väg kan frågan om skattskyldigheten komma under bedömande i anmärkningsprocess. Härom är intet att säga, så länge det endast gäller statsförvaltningens interna redogöraransvar. Men om den enskilde, anordnaren, kan såsom skattskyldig indragas i denna process, blir följderna, att frågan om hans skattskyldighet tages upp på nytt, att det tidigare avgörandet upprives och att den enskilde riskerar att, kanske åratals efteråt, i anmärkningsprocessen åläggas en skatt, från vilken han enligt nöjesskatteprocessen skulle vara fri. Ställer man saken på sin spets, skulle först i nöjesskatteprocessen en tillställning kunna förklaras skattefri med därav följande skatte restitution till den enskilde, och därefter i anmärkningsprocess samma tillställning finnas skattskyldig med återkrav å den redan restituerade skatten. De lära vara få, som ej skulle finna något

sådant vara upprörande. Då den enskilde ej hålles underrättad, om och när revisionsgranskning äger rum, skulle han bliva nödsakad att hålla ett mot den eventuella nöjesskatten svarande belopp avskilt, till dess preskription hunne inträda, d. v. s. i tre à fyra år.

\*

En film visas ofta över hela riket. Bedömandet av om skattskyldighet föreligger, ankommer sålunda på hundratals olika uppborrdsmyndigheter och kan där utfalla olika. Förhållandena kunna härigenom bli rent kaotiska. Å andra sidan spelar det givetvis en betydande, kanske avgörande roll för ett filmföretag, som vill visa en i undervisnings- eller uppfostringsyfte inspelad film, om tillställningarna skola vidkännas nöjesskatt eller icke. Filmhyrans storlek influeras naturligtvis härav — även undervisnings- och uppfostringsfilmer kosta pengar att framställa. Det har därför förekommit, att filmföretaget, för att trygga sig mot obehagliga överraskningar, begär besked av länsstyrelserna om deras ståndpunkt i frågan om skattskyldigheten. Åtskilliga länsstyrelser hava ansett sig böra lämna dylika förhandsbesked, ehuru någon skyldighet därtill ej föreligger och de ej heller avgöra skattskyldighetsfrågan i första instans utan endast såsom besvärs- eller uppborrdsmyndigheter. Anledningen till detta informella förfarande är givetvis, att förklaringen giver de kommunala organen ledning och därigenom förebygger kanske tio — eller rent av hundratals besvärsfall. Det har till och med hänt, att riksräkenskapsverket självt lämnat en dylik förklaring om sin mening. Man må ha vilken uppfattning som helst om det lämpliga i dylika besked. Men hava de givits, måste de respekteras till dess de undanröjas, formligen eller genom högre myndighets beslut av annat innehåll.

Det är givet, att en dylik meningsyttring icke kan vara förbindande, så att den hindrar överordnad instans att vid prövning av eventuella besvär komma till annat resultat. Det är också klart, att ett dylikt avgörande av regeringsrätten måste få prejudikatsverkan för framtiden. Däröfver är icke något att säga, då både filmföretaget och anordnarna kunna inrätta sig därefter. Men kan ett sådant avgörande få medföra, att frågor om skattskyldighet för nöjestillställningar, vilka slutligt avgjorts i nöjesskatteprocess före regeringsrättsutslaget, skola rivas upp i anmärkningsprocess? Och kan en myndighet först förklara, att vissa tillställningar ej äro skattskyldiga, men sedan med retroaktiv verkan ändra stånd-

punkt? Riksräkenskapsverket har ansett sig kunna besvara dessa frågor jakande. Ett sådant svar är oförenligt ej blott med rättsstatens krav på rättssäkerhet och vården av de fiskaliska myndigheternas redan hårt anfrätta auktoritet, utan även med medborgarens berättigade anspråk på om icke tro och heder, så dock anständighet i förvaltningen, grundsatser vilka icke böra vika för statens på det karolinska enväldets åskådningar byggande anspråk på fiskaliska företrädesrättigheter.

---