

# Taxeringsnämnden och de valda ledamöterna

Av länsrevisor Magnus af Ekenstam

Egendomligt nog har de valda ledamöterna fått leva i orubbat bo sedan decennier trots alla omstöpningar av taxeringsorganisationen och den allmänna rättsutvecklingen. Över huvud taget tycks de ha rönt föga intresse i litteraturen. Gången av arbetet i taxeringsnämnd: vem som föredragit, föredragningens omfattning och deklara-tionsgranskning av vald ledamot redovisas nästan aldrig i nämndernas protokoll. Frågorna ha inte heller mer ingående kommenterats i den handledning, som utgivits till ledning för arbetet i taxeringsnämnd. Förhållandena ha också utvecklats sig fritt och det förefaller råda olika uppfattningar om betydelsen av att ha valda ledamöter.

Är de *betydelselösa*, finns det i så fall någon speciell orsak att ha dem kvar? Tjänar de bara som *upplysningskälla* för ordföranden? I så fall måste garantier skapas för att upplysningarna delges de skattskyldiga så att dessa få tillfälle att framföra eventuella erinringar innan nämnden fattar beslut. Om de valda ledamöterna har *inflytande* på besluten måste man se till att röstetal och jävsregler är väl avvägda.

Kursiveringarna sammanfattar de huvudsakliga åsiktsbrytningarna i fråga om de valda ledamöterna. Olikheten i uppfattningar kan delvis förklaras av arbetsmaterialet, som inte bara växlar inom samma nämnd utan också mellan olika slag av nämnder. I bolags- och föreningsnämnder aktualiseras framför allt rätts-

frågor och ledamöternas betydelse i dessa nämnder torde därför anses vara starkt begränsad. I rörelse- och framförallt jordbruksnämnder anses de ha en annan och större betydelse i jämförelse med tjänsteinkomstnämnder. Vid fastighetstaxering anses deras betydelse vara avsevärd. Skillnader i intresse hos de valda ledamöterna själva och föredragningens åskådlighet kan självfallet också förklara olikheter i omdömen om deras betydelse.

Statsdomstolsutredningen framhåller som något i princip grundläggande för lekmanadeltagande, att det *förebygger ogrundade misstankar hos allmänheten om godtycke eller formalism i dömandet* och anför vidare: "Ett ofta anför-t skäl om lekmanadeltagande i rättskipningen är, att ett sådant deltagande i och för sig — även om det ej påvisbart leder till en säkrare och bättre rättskipning — är ägnat att stärka allmänhetens förtroende för domstolarna. Processkommissionen framhöll att folk genom ett sådant deltagande icke betraktar rättskipningen såsom en främmande samhällsverksamhet utan känner sin samhörighet med den. En följd blir ock, att kändedomen om rätten och vördnaden för dess upprätthållande och skipande i landet sprides och slår rot hos folket. För fastheten och stadgan i samhället är därmed icke litet vunnet — SOU 1961:6 s. 52—53.

Är måhända syftemålet med de valda ledamöterna i taxeringsnämnd att tjäna som symbol för en demokratisk förankring? Så tycks inte vara förhållandet efter vad bevillningsutskottet anför:

"Angeläget är också att de förtroendevalda ledamöternas intresse för taxerings-

arbetet stimuleras, vilket bl. a. synes kunna ske genom att de i större utsträckning än nu informeras om den aktuella utvecklingen inom beskattningsområdet... Lämpligt är även att länsstyrelserna undersöker huruvida det från kommunernas sida föreligger intresse av att anordna informations- och instruktions-sammanträden för taxeringsnämndsledamöter och i så fall i lämplig form lämna sin medverkan. I detta sammanhang vill utskottet betona vikten av att till ledamöter av beskattningsnämnderna utses personer, som äger *god personkänedom och är väl insatta i ekonomiska förhållanden.* — Bevu. 1960: 45 s. 8.

Representation genom företroendevalda kan ses ur många synpunkter. År 1947 väcktes i riksdagen fråga om att vid sidan av kronombudet utse särskilt ombud för att enbart tillvarata de skattskyldigas intressen genom att ”i förekommande fall göra vederbörande deklaratant uppmärksam på eventuella fel och inhämta sådana upplysningar, som kunde leda till deras avhjälpande”. Frågan föll och tycks sedan aldrig ha återkommit. Vid ärendets behandling påpekades, att rättelser till de skattskyldigas fördel var mycket vanliga och att granskningen genom valda ledamöter utgjorde en garanti för den skattskyldiges rätt.

Genom skattetrycket har allmänheten börjat tillvarata sina intressen i större utsträckning än förut, vilket fått till följd att de skattskyldiga mera sällan uppger för höga belopp till beskattning. Ändringar till de skattskyldigas förmån torde därför inskränka sig till områden, där nya författningar och nya eller ändrade blanketter föranlett missförstånd. Om ordförandena härvid inte hinner sända ut underrättelse om ändringar till de skattskyldigas förmån, får dessa känsla av ensidig granskning.

Om man undantar distrikt med osedvanligt låg deklarationsstandard torde man på grund av den här skisserade utvecklingen kunna anta, att ändringarna numera i allmänhet sker till de skattskyldigas nackdel. De valda ledamöterna får därför främst tillse att höjningarna blir rättvisa, d v s inte för högt eller för lågt utmätta. Men härom kan uppfattningen växla allt efter ledamöternas grupptillhörighet. Löntagare, som har lätt kontrollerbara inkomster, vill ha taxeringsarbetet höggradigt effektivt, särskilt ifråga om jordbruk och rörelse. Skattskyldiga tillhörande de två sistnämnda näringsgrupperna, vilka i större utsträckning än löntagarna måste räkna med att få sina deklARATIONER ändrade eller med möjligheten att bli föremål för skönstaxering, vill att taxeringarna skall ske utan fiskalisk affekt. Ledamöterna måste därför vara medvetna om risken av påverkan från sin gruppkategori. En annan fara ligger i påverkan av kommunala intressesynpunkter. Dessa kan i en framåtgående kommun alltför mycket öka skatteaptiten men i en tillbakagående kommun, där det gäller att hindra avfolkning, få rakt motsatt effekt.

Samspelet mellan ordföranden och de valda ledamöterna är en lika viktig som komplicerad fråga och man kan till en början se den mot bakgrunden av nämndemännens ställning:

”Nämndens betydelse framträder framför allt i det skede av överläggningen till dom då ordförande och nämndemän fritt diskuterar genom målet och då i de allra flesta fall — under hänsynstagande till olika synpunkter — enighet uppnås om rättens beslut. Fall då skiljaktiga meningar framtvingar en formlig omröstning torde icke vara vanliga. Givetvis sammanhänger detta delvis med utformningen av de nuvarande omröstningsregler-

na. Men framför allt torde det bero på att de frågor rätten har att taga ställning till sällan äro av den art, att olika grupp- eller yrkesintressen behärska och fastläsa ställningstagandena. Med detta bedömande synes frågan om ändring av omröstningsreglerna icke ha den stora praktiska betydelse som många tillmätta den." — SOU 1961 :6 s. 82.

Om enhällig nämnd i underrätt kan överrösta domaren, kan däremot besluten i taxeringsnämnd alltid tänkas gå ordföranden emot. Hans röstvärde är nämligen inte större än vald ledamots. Det kan vara på gott, om ordförande, som utvecklar allt för stor iver, hålls tillbaka av de valda ledamöterna. Det kan emellertid vara på ont, om de valda ledamöterna på grund av exempelvis gruppintressen inte vill acceptera ordförandens uppfattning. För honom återstår i så fall endast möjlig- och skyldigheten att anföra reservation. Ordförande är skyldig att reservera sig medan vald ledamot äger rätt att reservera sig.

Reservationer i individuella fall från ordförande eller vald ledamot förekommer enligt min erfarenhet sällan i protokollet. Av detta lär det dock knappast vara möjligt att dra några bestämda slutsatser. Men när man finner, att ordförandens yttrande i anledning av skattskyldigs besvär går stick i stäv mot nämndens beslut utan att ordföranden reserverat sig eller några nya omständigheter framkommit i besvären, måste man ställa sig frågande.

Återhållsamhet i reservation från vald ledamot kan ha mångt orsaker: brist på intresse eller insikt om funktionsområdet, bristfällig föredragning, okunnighet om möjligheten att anföra reservation eller underskattning av betydelsen därav, missuppfattning av tystnadsplikten eller lik-

ande. Ledamot kan också finna bevisningen eller bevisvärderingen så pass oklar eller oenhetlig, att han avstår från att göra sin röst hörd. Det är därför av visst värde att granska nämndens arbetsformer från de valda ledamöternas synpunkt.

### Rekrytering

För att få klarhet om de valda ledamöternas inflytande, måste man veta något om deras rekrytering. Bestämmelserna om valbarhet avviker från det som gäller nämndemän, vilka i huvudsak endast behöver äga rösträtt vid val till fullmäktige samt ha hemvist inom kommunen:

Kraven å ledamot regleras i 13 § 1 mom. TF:

"Till ledamöter och suppleanter i nämnderna böra utses *redliga och allmänt aktade personer*, som kunna antagas besitta *nödig insikt och erfarenhet*.

Av kommun må till ledamot eller suppleant i taxeringsnämnd väljas allenast den, som är *inom kommunen mantalsskriven*. Av landstingskommunens förvaltningsutskott må till ledamot eller suppleant i särskild taxeringsnämnd väljas allenast den, som är mantalsskriven i kommun, belägen inom nämndens verksamhetsområde och tillika inom landstingskommunen.

Vid val av ledamöter och suppleanter i *lokal taxeringsnämnd*, så ock vid förordnande av ledamöter i provningsnämnd skall tillses, att om möjligt *personer tillhörande olika inom distriktet förekommande grupper* av skattskyldiga komma att tillhöra nämnden *ävensom* att såvitt möjligt *kännedom om distriktets olika delar* kommer att förefinnas inom densamma.

Till ledamöter och suppleanter i *särskild taxeringsnämnd* skola utses personer, som besitta *särskild insikt och erfarenhet* i de taxeringsfrågor, som ankom-

ma på dylik nämnds handläggning. Därjämte bör tillses, att inom nämnden kännedom såvitt möjligt kommer att förefinnas om olika delar av nämndens verksamhetsområde." (Kurs. av förf.)

Härutöver må omyndig eller person i konkurstillstånd inte vara ledamot. Den, som kommer att sakna behörighet, skall enligt 13 § 4 mom. TF omedelbart frånträda sitt uppdrag.

Endast villkoren ifråga om mantalskrivning och beträffande särskilt distrikt "särskild insikt och erfarenhet" är tvingande, varemot villkoren i övrigt endast har karaktär av råd och anvisningar till det väljande organet.

I senare års betänkanden om taxeringsorganisationen poängteras betydelsen av person- och lokalkännedom. Med hänsyn härtill syns det önskvärt, att ledamot inte bara är mantalsskriven inom kommunen utan även, oaktat föreskrift därom saknas, bor eller bedriver sin rörelse inom själva taxeringsdistriktet. I 63 § 1 TF ges avkall även på kommunbandet, då i nämnd omfattande flera kommuner vid förfall ordförande och tre ledamöter oavsett tillhörigheten till kommun blir beslutsmässiga.<sup>1</sup>

Kravet på "redlig och allmänt aktad" torde utan särskild föreskrift iaktas vid varje val av förtroendeuppdrag. Att inte vara dömd för falskdeklaration eller vårdslös deklaration måste för ledamot i taxeringsnämnd anses ligga i uppdragets natur, men härom lär inte alltid det väljande organet vara orienterat.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Departementschefen anger i propositionen 100/1961 s. 64 tre kommuner som maximum för rörelsenämnd. Om därvid 3—4 ledamöter sannolikt kommer att utses för varje av de tre kommunerna, blir risken för brist på företrädare från viss kommun numera avsevärt reducerad.

<sup>2</sup> Frågan har uppmärksamats i Sv.SkT. 1945 s. 194.

"Nödig insikt och erfarenhet" anses tillfyllest, därest ledamot upprättat sin egen deklaration och endast sådana personer, som saknar varje insikt eller erfarenhet, lär vara uteslutna. Ett tillägg har helt nyligen utgått ur taxeringsförordningen nämligen "för taxeringens verkställande". Detta tillägg hade kunnat ge anledning att kräva rent tekniska taxeringskunskaper från vald ledamots sida. Sådana kunskaper syns inte erforderliga.

"Särskild insikt och erfarenhet" utgör däremot ett positivt kvalifikationskrav. Det uppfylls framför allt av skatteexperter, revisorer, advokater och liknande. Här saknas en inskränkning motsvarande RB 6:4: "... advokat eller den som eljest har till yrke att föra andras talan inför rätta må ej vara nämndeman." Skattekonsulter är sålunda inte obehöriga som ledamöter utan endast jäviga i de speciella fall de mot ersättning upprättat deklaration.

Vari består den särskilda insikten och erfarenheten vid taxering av exempelvis rörelse- Kunskap i redovisning torde vara av värde, men kanske än mer kunskap om kostnader, lönsamhet, priser, konkurrensförhållanden etc. Den ekonomiska insikten måste framför allt vara tillräckligt avancerad för att ledamoten skall förstå att det inte behöver vara något direkt samband mellan en rörelseidkares levnadsstandard och redovisad nettointäkt. Brisande insikter härutinnan föranleder ofta missuppfattning ifråga om inverkan på resultatet av olika värderings- och avskrivningsprinciper.

"Om möjligt personer tillhörande olika inom distriktet förekommande grupper av skattskyldiga komma att tillhöra nämnden" kan inte tolkas utan att gå tillbaka till motsvarande bestämmelse i dess äldre lydelse. Det hette förr "att om möjligt så-

väl ägare som brukare av fastighet som rörelseidkare, vilka bedriva inom distriktet allmänt förekommande verksamhet, samt arbetare och andra inkomstagare tillhöra nämnden.”

Genom den ändrade formuleringen har man velat behålla yrkes- och branschkännedomen men utesluta risken för att ledamot betraktar sig som intresserepresentant för den grupp, från vilken han rekryteras.

Representationen i särskild nämnd torde närmare böra belysas mot bakgrunden av vad taxeringskontrollutredningen anfört:

”Inte heller har rörelsenämnd alltid kunnat få den allsidiga sammansättning som varit önskvärd. Det har t. ex. förekommit att de kommunvalda ledamöterna i en rörelsenämnd till övervägande del utgjorts av rörelseidkare, vilket inte synes stå i god överensstämmelse med principen att en taxeringsnämnd såvitt möjligt skall vara så sammansatt att densamma innefattar en lämplig avvägning mellan de olika kategorierna skattskyldiga (företagare, löntagare etc.)” — SOU 1960: 36 s. 152.

En ensidig grupprepresentation måste nog, som utredningen framhåller, minska de skattskyldigas förtroende genom miss tanken att den egna intressegruppen gynnas. Jordbrukare, industritjänstemän, lantarbetare och företagare i jordbruks- eller rörelsenämnd måste i vart fall till synes medföra maktbalans och mångsidighet. Man får emellertid inte bortse från, att även en ensam representant för viss intressegrupp i en nämnd istället för att vara partisk kan visa sig särskilt intresserad av att åstadkomma riktiga taxeringar inom den egna gruppen. Formellt finns risk för underrepresentation av rörelseidkare i särskild nämnd, då behovet av

”särskild insikt och erfarenhet” lika väl fylls av vanliga löntagare med ekonomisk erfarenhet som av rörelseidkare. Det förekommer också, att sådan nämnd saknat varje representant för rörelseidkare. Om dessa å ena sidan som gruppkategori blir uteslutna som ledamöter i lokal nämnd genom den där föreskrivna grupprepresentationen, har de å andra sidan heller ingen författningsenlig rätt att bli representerade i särskild nämnd. Detta förhållande måste anses otillfredsställande.

### Omröstning

För taxeringsnämnd gäller i princip öppen omröstning och individuell och lika rösträtt såväl för ordförande och kronoombud, vilka är förordnade av länsstyrelse, som för vald ledamot. I särskild nämnd ersätts vidare kronoombudet av taxeringsassistent men denne är inte ledamot och saknar följaktligen beslutanderätt. Antalet valda ledamöter kan växla från tre upp till tolv, i sistnämnda fall måste dock taxeringsdistriktet omfatta flera kommuner. Beslutförhet kräver utöver ordföranden i sistnämnda fall närvaro av tre men i annat fall av två ledamöter. Ordföranden äger endast utslagsröst i specialfall vid omröstning och lika rösttal.

En jämförelse med underrätt, där ett tidigare åberopat färskt betänkande föreligger, har sitt intresse. Ordförandens röst har en helt annan tyngd där, då överröstning av domaren kräver minst sju nämndemän eller i tremansnämnd enhällighet. Grunden härtill framgår av följande:

”Det är emellertid sannolikt, att införande av individuell och lika rösträtt skulle åtminstone i någon mån försvaga jurist-

inflytandet och leda till ökat antal nämnddomar. Vid övervägande av huruvida en utveckling i den riktningen är önskvärd ur rättssäkerhetssynpunkt måste beaktas, att den lagfarne domaren genom utbildning och träning och genom att han är den i målet bäst insatte i allmänhet har större förutsättningar än den enskilde nämndemannen att komma till ett materiellt riktigt resultat. Detta förhållande bör enligt utredningens mening komma till uttryck i omröstningsreglerna. I vilken utsträckning så bör ske, därom kunna delade meningar råda. Utredningen anser för sin del, att en nämnd uppbyuren av endast en röst mer än den mening ordföranden och en minoritet inom nämnden företräda icke äger tillräcklig auktoritet. Å andra sidan torde den nuvarande ordningen alltför mycket beskära nämndens möjligheter att gentemot ordföranden hävda en annan mening. Om i en nämnd med sex eller sju ledamöter alla skola vara ense för överröstning av ordföranden, kan detta komma att utgöra en hämsko på nämndemannens intresse att aktivt medverka i överläggningen. En jämkning av de nuvarande reglerna — utöver den som följer av minskningen av antalet nämndemän — är därför önskvärd.

Därest utredningens förslag om antalet nämndemän i den stora nämnden sex eller sju nämndemän godtages, torde en lämplig avvägning mellan den lagfarne ordförandens och nämndemännens inflytande ernås, om för överröstning av ordföranden skall gälla, att minst fem nämndemän ha en avvikande mening. Vad tremansnämnden beträffar bör såsom för närvarande endast en enhällig nämnd kunna bestämma rättens avgörande.” — SOU 1961 : 6 sid. 82—83.

Här skall endast framhållas det väsentliga faktum, att ordförandeskapet i taxeringsnämnd är fritidsuppdrag. Ordförandena rekryteras endast till hälften av fackmän med anställning inom skatteväsendet. I övrigt rekryteras ordförandena liksom

de valda ledamöterna av lekmän. I regel är dock ordförande i särskild nämnd fackman.<sup>3</sup>

### Reservation

Finner ordföranden, att nämnden inte iakttar likformighet och rättvisa enligt 1 § TF, skall han enligt 27 § TK anmärka förhållandet i protokollet och omedelbart underrätta taxeringsintendenten. Bestämmelsen synes främst avsedd som spärr mot att de valda ledamöterna exempelvis tillämpar gällande normer alltför välvilligt, men den torde i praktiken sällan behöva utnyttjas.

En skiljaktighet i fråga om reservation i det enskilda fallet mellan ordförande och vald ledamot ligger som nämnt däri, att den förre ”skall” medan den senare ”äger” anföra reservation eller annan mening. Ordförandens mening skall motiveras i handling till själva deklarationen men den valde ledamotens blir däremot — om reservationen inte är blank — fogad till protokollet och således offentlig handling. I underrättelse om avvikelse till skattskyldig meddelas däremot inte förekomsten av reservation.

<sup>3</sup> I stadsdomstolsutredningens betänkande föranledde kravet på kvalificerad majoritet en del reservationer. Reglerna ansågs illa rimma med medborgarnas del i rättsskipningen och andra allmänna angelägenheter i övrigt både här och huvudsakligen också utomlands. När jag här snuddat vid tanken på kvalificerad majoritet i taxeringsnämnd kan detta synas än mer oberättigat, eftersom kunskap om deklarationer är en allemans-kunskap. Betydelsefulla skiljaktigheter mot underrätt föreligger. Vid ansvarstalan för falskdeklaration i underrätt lär ett omsättande av straffhotet för en enskild nämndeman te sig främmande. I en taxeringsnämnd befinner sig däremot samtliga ledamöter bildligt talat inför domarskranket. En värdering eller tolkning i viss riktning kan som en bumerang återverka på den enskilda ledamotens taxering.

## Jäv

För ledamot i prövningsnämnd gäller samma allmänna jäv som för domare, ”då eljest särskild omständighet föreligger, som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet i målet”, 85 § TF. Mot svarighet till detta allmänt hållna stadgande saknas för ledamot av taxeringsnämnd, 62 § TF. Ledamot är sålunda oförhindrad delta i beslut om taxering av konkurrent, av företag i vilket han är anställd utan att vara ledamot av styrelsen, av uppenbar ovän eller av god vän. Detta förhållande kan bli till men för den enskildes resp. det allmännas rätt.<sup>4</sup>

## Föredraganden och de valda ledamöterna

Utredningsarbetet genom ordförande i lokal eller assistent i särskild taxeringsnämnd, vilka tillika är eller kan vara föredragande, får inte avstanna, förrän behovet av upplysningar blivit till fullo täckt. Föredraganden har vidare att avge förslag till beslut.

Själva sakframställningen bör av föredraganden vid behov kompletteras med lagregler och redogörelse för praxis. Särskilt betydelsefullt är att kontinuiteten upprätthålls med tidigare avgöranden av taxeringsnämnden eller högre instans. På längre sikt möjliggörs detta genom anteckningar å de för särskild taxeringsnämnd upprättade korten. För löntagare och jordbrukare med kontantredovisning etc. saknas däremot ofta möjlighet att upprätthålla kontinuitet. De valda ledamöterna har här en viktig funktion, särskilt som byte av ordförande ofta äger rum.

<sup>4</sup> En utförlig behandling av jäv i taxeringsnämnd återfinns i Sv.SkT. 1959 s. 342—346.

En successiv övergång till sk tjänstemannataxering kommer att ske inom de särskilda nämnderna de närmaste åren, i den mån kronoombuden ersätts av taxeringsassistenter och ordföranden befrias från expeditionellt arbete, utredningar och granskning. Vid denna typ av tjänstemannataxering, finner taxeringsakkunniga beslutanderätten alltjämt böra ligga hos de förtroendevalda ledamöterna men förklarar samtidigt sin uppfattning vara, ”att en tjänstemannataxering i denna bemärkelse är ägnad att snarare öka än minska dessa ledamöters inflytande” — SOU 1955: 51 s. 68. Den uttalade uppfattningen i denna betydelsefulla fråga syns knappast riktig. Det kan ifrågasättas, om inte den större möjligheten till fullständighet vid utredning och föredragning i dessa nämnder totalt kan beräknas minska behovet av person- och lokalkännedom från de valda ledamöternas sida, trots att urvalet av ordförande och assistent i egenskap av fackmän kommer att ske utan hänsyn till deras person- och lokalkännedom.

Som en risk har vidare påtalats, att taxeringsassistenten genom att överta de flesta arbetsuppgifterna och även föredragningen kan komma att öva ett alltför stort inflytande. Här kan de valda ledamöterna tänkas på ett speciellt sätt få inflytande genom att utgöra tungan på vågen i fall då ordförande och assistent kommit till skilda slut.

## Föredragning<sup>5</sup>

I taxeringsarbetet intar liksom i förvaltningsförfarandet i övrigt besluten den centrala platsen. På två sätt kan vald ledamot bilda sig en uppfattning om att

<sup>5</sup> Jfr Sv.SkT. 1937 s 50, 1938 s 82 och 165.

taxeringsarbetet blivit tillfredsställande utfört: genom att åhöra föredragning och själv utföra granskning. I de flesta nämnder lär emellertid sådan granskning inte förekomma.

De valda ledamöterna torde liksom nämndemännen ha till huvuduppgift att förhindra varje misstanke hos allmänheten om godtycke. Ledstjärnan i arbetet är enligt 1 § TF likformighet och rättvisa. I de delar som beslutet går den skattskyldige emot, har vald ledamot att tillgodose den enskildes rätt utan att åsidosätta effektiviteten. I rättssäkerhetens intresse bör han därför kräva ingående motivering till alla förslag till beslut, som gäller avvikelser från deklARATION, påföring av taxering eller prövning av skattskyldigs yrkande. Avkall från föredragningen härvidlag får i princip aldrig ske under åberopande av att viss deklARATION granskats av vald ledamot, tidsutdräkten för föredragningen eller liknande.

Renodlade effektivitetsintressen blir alltmer betydelsefulla inte minst ur psykologisk synpunkt för att upprätthålla en tillfredsställande deklARATIONsstandard. Ur denna synpunkt har vald ledamot även utan förslag till ändring av deklARATIONen anledning kräva ingående föredragning av deklARATIONer med särskilt stora inkomster, där avvikelser tidigare är förekommit eller där underdeklARATION enligt allmän uppfattning anses föreligga.

Det kan av naturliga skäl inte bli en föredragning av hela innehållet i deklARATIONerna, ”istället föredragas då i taxeringsnämnderna endast sådana ärenden, där fråga är om en verklig taxering — beräkning av naturaförmånernas värde, där ej norm härför är fastställd, avdrag för ömmande omständigheter osv — medan övriga ärenden, där fråga blott är om en mekanisk lagtillämpning å näm-

dens vägnar, handläggas av ordföranden och kronombudet”. — K. G. A. Sandström, Om taxering s. 251.

I löntagardistrikt består avvikelserna kanske till övervägande del i rättelser av schablonavdrag eller allmänna avdrag samt rättelser av felräkningar och liknande. Svårtolkade författningsändringar och ändrade formulär kan första året komma antalet avvikelser att stiga. Ur rättssäkerhetssynpunkt har de valda ledamöterna inte behov av att få dessa ändringar föredragna men däremot bör de få sådan orientering att de kan kontrollera att bestämmelserna blivit rätt tillämpade.

Mot ett förfarande att inte föredra nämnda formella ändringar för varje enskild kan dock göras följande invändning. En sådan föredragning kan föranleda vald ledamot att ta initiativ till undersökning av deklARATIONen i andra hänseenden.

Ett visst urval vid föredragning lär dock vara nödvändigt. En av de största svårigheterna är att avgöra i vilken omfattning de godtagbara deklARATIONerna, som utgör flertalet i exempelvis ett löntagardistrikt, skall föredras. Ibland uppläses slutsiffrorna vid den statliga och den kommunala inkomsttaxeringen även vid förmögenhetstaxeringen. I andra fall förekommer endast föredragning efter särskild framställning från de valda ledamöterna. Under hänvisning till verkställd granskning av vald ledamot anser man åter i andra distrikt, att föredragning är obehövlig. Den görs vidare beroende av ordförandens erfarenhet av de valda ledamöternas intresse etc. Även om de valda ledamöterna i ett löntagardistrikt kan anses sakna tillfredsställande person- och lokalkännedom bör denna omständighet inte föranleda att föredragningen helt inställas. Ätminstone följande

de fakta bör alltid föredras, nämligen den skattskyldiges namn och sysselsättning samt slutsiffrorna vid såväl den statliga och kommunala inkomsttaxeringen som förmögenhetstaxeringen. I särskild nämnd måste föredragningen däremot göras betydligt fullständigare.

I särskild nämnd med taxeringsassistent är kontinuiteten år från år och möjligheten till enhetlig och snabb föredragning väl tillgodosedd genom att anteckningar om innehållet i deklARATIONERNA finns upplagt å förenämnda kort för en längre tidsperiod beträffande exempelvis nettointäkt, omsättning, uppgifter ur varuskatteredovisning, bruttovinst, kontantöverskott, personbilskostnader etc. Härigenom kan föredragningen på basis av det inom distriktet bildade kartoteket ske kategorivis eller avse likartade frågor. Erfarenheten bekräftar, att nettointäkten som sådan saknar intresse och som regel kan uteslutas från föredragning. Denna torde istället framför allt inriktas på bruttovinsten i procent av omsättningen och kontantöverskottets storlek. Att föredra nettointäkten kan nämligen vidmakthålla vanföreställningen om ett direkt samband mellan resultatet och den skattskyldiges levnadsstandard. I fråga om varuskatt synes en föredragning branschvis vara av särskilt stort värde.

Ledamöterna i prövningsnämnd — samtliga utom ordföranden är lekmän förordnade av Kungl. Maj:t — har tillfälle att bereda sig till sammanträdena genom att läsa de i god tid dessförinnan översända föredragningspromemoriorna, som innehåller en kort redogörelse för målet eller ärendet med de yrkanden, som den skattskyldige och hans motpart, taxeringsintendenten, framställt. Härtill saknas motsvarighet på taxeringsnämndssta-

diet, vilket dock inte behöver utesluta en begränsad tillämpning med skriftliga föredragningspromemior, då starkt motstridiga åsikter bland de valda ledamöterna kan förutsättas. Föredragandens minnesanteckningar med viss komplettering torde därvid kunna utsändas före sammanträdet. Förfarandet lär väl som regel endast hinna tillämpas i nämnd med taxeringsassistent.

I vilken mån skall föredragningen begränsas på grund av sekretessbestämmelsen, ”för innehållet i självdeklarationen må icke inom taxeringsnämnd lämnas vidare redogörelse än som för taxeringen erfordras”? Varulagerreserver och likviditet kan vid föredragningen blottläggas i händelse av tvekan om deklARATIONENS riktighet. Vid muntliga överläggningar kan nämnden gå den skattskyldige än närmare in på livet och vid sidan av deklARATIONENS innehåll avhandla konkurrensförhållanden, priser, inköpskällor, förekommande förskingringar etc. Sekretessen lägger inte någon hämsko på föredragningen och till synes ovidkommande upplysningar lär alltid kunna motiveras av behovet att åstadkomma likformighet och rättvisa. Iakttagelse av tystnadsplikten kommer därför för rörelsenämnder att bli av särskilt stor betydelse.

### **Granskning**

Enligt gällande TF har varje ledamot rätt att granska deklARATIONER. Tidigare gällde detta endast en enda eller möjligen två ledamöter. Utvidgningen har tillkommit på framställning av besvärssakkunniga, som påpekade, att det strider mot gängse grundsatser för ett riktigt förvaltningsförfarande, om ledamöterna inte äger full tillgång till deklARATIONERNA. Departementschefen anförde härtill:

”Det torde nämligen vara en förutsättning för den vidsträckta rätt att få inblick i olika förhållanden, som tillkommer taxeringsmyndigheterna enligt gällande och än mer enligt de av mig förordade bestämmelserna, att kretsen av personer som erhåller del av materialet blir så liten som möjligt.” — prop. 1955: 160 s. 149.

Utses mer än en ledamot att granska, bör enligt senaste handledning för arbete i taxeringsnämnd materialet uppdelas efter geografisk eller kategoribestämmd grund.

Med hänsyn till den enskildes rätt kan man tycka, att granskningen liksom föredragningen bör koncentreras till frågor om avvikelser från deklARATIONEN. För ordförande i särskild nämnd anses, enligt departementschefen, sålunda uttrycklig föreskrift om genomgång av allt material onödig. En sådan föreskrift skulle framtvunga ett lika tidsödande som meningslöst dubbelarbete. Ifrågasätts avvikelse från deklARATIONEN anser man däremot att det ofrånkomligen bör ankomma på ordföranden att ta del av handlingarna. — Prop. 1956: 150 s. 171.

Den av förvaltningsrättsliga skäl införda rätten för samtliga ledamöter, att granska deklARATIONEN torde i huvudsak endast böra tillämpas i händelse av avvikelse till den skattskyldiges nackdel, då ledamot inte anser föredragningen ge en riktig bild av taxeringsfrågan.

En viss tendens att förskjuta tyngdpunkten från föredragning till granskning inom de särskilda nämnderna kan ibland förmärkas. Man har sannolikt i sådana fall påverkats av förhållandena i prövningsnämnd, där envar ledamot granskar viss andel av de mål, som senare skall föredras. Man har emellertid förbisett att ledamöterna i prövningsnämnd i förväg tillställts skriftliga föredragningsprome-

morior samt att sakfrågorna är klart preciserade. I taxeringsnämnd finns däremot bara en knapphändig minnesanteckning i deklARATIONEN för den muntliga föredragningen. Den valda ledamoten löper därför risk att förlora sig i detaljer. Om avvikelse aktualiseras i sådana frågor, där omfattande utredning och skriftväxling förekommit, bör föredragning ske först. Därefter d v s sedan ledamoten fått inblick i ärendet kan granskning ske i mån av behov. Gången av granskningsförfarandet kommer i så fall att bättre överensstämma med förhållandena inom prövningsnämnd. Granskning i utredningsfrågor kan naturligtvis ske utan föredragning, men i så fall torde upplysningar underhand behöva inhämtas från föredraganden.

Ur rättssäkerhets- och effektivitetssynpunkt synes granskning utan föregående föredragning böra begränsas till deklARATIONER, beträffande vilka ordföranden eller assistent haft kontakt med den skattskyldige utan att detta lett till förslag till ändring. Anser ledamot ytterligare utredning erforderlig, finns numera alltid möjlighet för nämnden att inhämta ytterligare utredning från den skattskyldige, 65 § TF.

### Överläggning

I taxeringsnämnd föreligger den betydelsefulla skillnaden i förhållande till underrätt, att den skattskyldige regelmässigt inte är närvarande för att svara på frågor (fastän han är berättigad därtill för att lämna upplysning, 61 § 4 mom. TF). Vidare förekommer inte någon vittnesbevisning. Uppkommer under överläggningen ny omständighet av betydelse för taxeringens bedömning, måste man

därför inhämta den skattskyldiges uppfattning. Innan man går till beslut, bör vald ledamot därför kontrollera att tillfredsställande delgivning med den skattskyldige skett. Kritik mot att den skattskyldiges yttranderätt inte iakttagits enligt bestämmelsen i 65 § TF framkommer inte sällan. Genom ett målmedvetet delgivningsförfarande lär också lösa uppgifter kunna förhindras, för vilka ledamot icke kan gå i god.

Man må även betänka de ytterst otillfredsställande jävsreglerna, vilka mången gång bidrar till att försvåra ordförandens ställning: Han, som i regel inte är skolad domare, har den svåra uppgiften att utleta sanningen i det som sagts. Enligt domarreglerna är dock icke allt sant, som sanning är likt.

Enligt 117 § TF är straffet till sist böter eller fängelse i högst sex månader att för obehörig uppenbara, ”vad som upplysts eller i övrigt yttrats vid sammanträde med taxeringsnämnd.”

### **Besluten**

Vid överröstning av domare i underrätt krävs inte bara kvalificerad majoritet utan också enligt RB 29:3 att nämndemännen varit eniga om såväl skälen som slutet. För taxeringsnämnd tycks betydelsen av själva motiveringen till beslutet ha blivit förbisedd. Kommer efter ingående diskussioner taxeringsnämnden fram till viss ändring, lär det endast undantagsvis förekomma, att man samtidigt fixerar den skriftliga motiveringen till avvikelserna. Istället torde det vara vanligt, att ordföranden efter avslutning av årets taxeringsarbete utformar avvikelserna på egen hand och utan att justering av innehållet sker.

Nämnden som sådan bör självklart ansvara för motiveringen: Denna bör göras tillräckligt fyllig, därvid exempelvis fastställda normer bifogas eller tillämpbara rättsfall anges, där praxis kan förutsättas okänd. Genom tillräcklig motivering kan onödiga besvär och därmed förenade kostnader undvikas inte bara för den enskilde utan också för samhället. Frågan torde böra lösas så, att nämnden vid behov medges hålla särskilt sammanträde även efter den för närvarande gällande fristen för sista sammanträdet, för fastställelse och tillika justering av avvikelserna genom justeringsmännens signum därpå.

De valda ledamöternas ansvar för besluten kommer till uttryck genom justeringsmännens underskrift av bl a längderna, 68 § TF, vilka det åvilar lokala skattemyndigheten att ifylla. Tidsnöden och svårigheterna att få justeringsmännen samlade gör att längderna ofta undertecknas in blanco. De folkvalda ledamöternas kontroll av taxeringsbesluten blir på så sätt illusorisk. Om garantier skall erhållas för att alla beslut underställts taxeringsnämnden som sådan bör — utöver att avvikelserna signeras på nyss angivet sätt — de färdigsummerade längderna även läsas mot samtliga deklARATIONERS slutsiffror av justeringsmännen, som först därefter undertecknar längderna.

### **Behov av reformer**

En brist vidlåder rekryteringen av ledamöter genom att ordförande inte finns förordnad vid tidpunkten för val och därigenom inte kan beredas möjlighet yttra sig om lämpligheten av ifrågasatta kandidater.

Kontinuiteten och personkännedomen torde främjas, om beslut från prövnings-

nämnd och utslag från skattedomstolar för en längre tidsperiod samlades för varje taxeringsdistrikt och före taxeringsarbetet för året fick cirkulera mellan de valda ledamöterna.

Betydelsen av att hålla besvärsfrekvensen på låg nivå har tidigare framhållits. Ett steg i riktning häremot vore, om de valda ledamöterna ägde sammanträda för att ta del av de årliga besvären och ordförandens yttrande i anledning härav. Vid dessa sammanträden borde valda ledamöter ha rätt att anföra reservation mot ordförandens beslut. Det må medgivas, att en sådan tankegång ter sig utopisk, eftersom på vissa håll inte ens ordförandens möjlighet till vidareutbildning tillvaratas. Hans mening inhämtas nämligen inte alltid vid besvär. För ledamöterna lär det mången gång vara en tankeställare, om de redan inom loppet av några månader efter taxeringsarbetets avslutning får skärskåda sitt beslut mot bakgrunden av besvärens innehåll istället för att vid nästkommande års arbete måhända få del av ett intetsägande bifall utan möjlighet att rekonstruera överläggningarnas förlopp.

Bevillningsutskottet år 1960:45 s. 11 inför beträffande skattefusk:

”För att få ett tillfredsställande resultat av taxeringen fordras först och främst en ändrad inställning till skattefusk hos några skattskyldiga, präglad av större olidbarhet mot samhället. Detta torde knappast kunna nås utan upplysning i olika former. Sådan upplysningsverksamhet bör självfallet äga rum genom det allmännas försorg men sannolikt skulle ett bättre resultat nås, om även politiska, deella och andra organisationer ville medverka till spridande av upplysning om den rätta karaktären av brott mot skatteagarna. Även om sådan propaganda inte medelbart får så stor verkan torde den på lång sikt och i förening med andra åtgärder kunna ge ett värdefullt resultat.”

Mot bakgrunden härav synes det först och främst av betydelse att utnyttja alla de för taxeringsbesluten ansvariga för att sprida upplysning. Förutsättningen här för är naturligtvis att såväl förordnade som valda ledamöter orienteras om det huvudsakliga innehållet i de domar enligt skattestrafflagen, som fällts inom taxeringsdistriktet. De valda ledamöterna synes vidare böra få till uppgift att kontrollera att den ordföranden ensam för närvarande enligt 118 § TF åvilande anmälningsskyldigheten om ansvar enligt skattestrafflagen fullgörs på ett tillfredsställande sätt. En nyligen företagen undersökning har nämligen visat att den fullgjorts ofullständigt och oenhetligt. Enklaste sättet att åstadkomma en förbättring av förhållandena torde vara att ålägga ordföranden skyldighet att inför nämnden uppläsa namnen på de till ansvar enligt skattestrafflagen enligt hans uppfattning föreliggande fallen med rätt för ledamöten att därutöver å anmälan förteckna ytterligare fall. Härvid bör naturligtvis förbehåll göras mot att inom nämnden ingå på diskussion om urvalet som sådant eller grunden därtill.

### Slutord

Man kanske på vissa håll och på goda grunder tycker, att de valda ledamöterna egentligen inte har annan betydelse än att tillhandahålla en del upplysningar men att besluten helt dikteras av ordföranden. Kanske frågan inte kan avfärdas så lättvindigt.

Man befinner sig i en tid, där den fiskala makten måst ta sig allt rigorösare uttryck och svagheter vid utövningen av beslutanderätten blir då mer framträdande. Även om de valda ledamöterna i

de flesta fall inte skulle spela så stor roll, påverkas inte minst dessa i sitt tänkesätt av strömningarna i tiden och känner sig kanske uppfordrade till alltmer aktiva insatser. Fältet härför är uppseendeväckande fritt från varje stoppljus. Man behöver bara hänvisa till den individuella och lika rösträtten och ofullständigheten i jävsbestämmelser. Härtill kommer att de valda ledamöterna har en obegränsad initiativrätt till skillnad mot ledamöterna i prövningsnämnd, som har att hålla sig inom de av parterna uppdragna yrkandena. Rättsutvecklingen går visserligen mot normer, vilka de valda ledamöterna måste respektera, men områden för individuella värdesättningar inom vida latituder eller bedömanden på ett mångtydbart underlag kommer dock att existera. Inom dessa områden kan de valda ledamöternas person- och lokalkännedom spela stor roll. Det är emellertid förvånansvärt, att dessa ledamöter och sålunda de minst skolade i kraft av sin majoritet kan diktera utgången av besluten inom områden, där risken för subjektivitet är som störst.

Även om de valda ledamöterna varken nu eller framdeles kommer att utveckla egen aktivitet, får verkan av ett potentiellt inflytande inte underskattas. Det kan avsätta spår i föredragningen, förslagen till beslut och ordförandens villighet att kompromissa. Där en ordförande tar fullt ansvar, kan klokheden bjuda någon annan att falla undan och skjuta över ansvaret på de valda ledamöterna.

När man i senare års skatteutredningar riktat kritik mot taxeringsnämnder-

na för omotiverade skönstaxeringar och bristfälliga utredningar och skjutit på pianisten, har man glömt kompositören. Men ansvaret härför ligger i så fall delvis på pianisten själv, om han inte använt sin reservationsrätt både mot alltför välvilliga och — väl att märka — även alltför fiskaliska beslut.

Det finns anledning fråga om orsaken till att de valda ledamöterna ha fått så stora möjligheter i vart fall formellt att öva avgörande inflytande på besluten. Som svar på den frågan kan hänvisas till ett uttalande år 1954 av regeringsrådet S. Jarnerup, vilket återfinns i förslaget till fullföljdsbegränsning i skattemål, SOU 1957:3 s. 126: "Inom skatteprocessen, som dock är den mest utvecklade administrativa processformen, är icke lika väl sört för processledningen i instanserna under Regeringsrätten som vid de allmänna domstolarna. Underinstanserna, taxeringsnämnd och prövningsnämnd, kunna i verkligheten icke anses såsom två särskilda instanser; taxeringsnämnden är närmast ett slags förberedande instans till prövningsnämnden, som prövar och fastställer taxeringarna."

Är taxeringsnämnden i själva verket bara en förberedande nämnd, spelar ändamålsenligheten i dess organisation mindre roll. Vill man däremot få överensstämmelse med den numera rådande uppfattningen, att taxeringsnämnd skall vara ett självständigt organ, som träffar slutliga beslut, måste de valda ledamöternas inflytande inom vissa områden förstärkas men inom andra beskäras.