

# Kronoombudet i taxeringsnämnd

av länsrevisor Magnus af Ekenstam

Kronoombudet har många verksamhetsformer: han kan göra ungefär samma insats som en ordförande, vara taxeringsassistent, enbart motsvara en aktiv vald ledamot eller endast vara biträde åt ordföranden. Han kan vara någondera av det nyss uppräknade eller han kan vara någonting av alltsammans i en och samma person. Därtill kommer att han ofta fungerar på annat sätt på landsbygden än i stad.

Denna skiftande användning av kronoombudet kan visserligen tyckas möjliggöra en anpassning efter personliga förutsättningar, arbetets art etc. De växlande arbetsuppgifterna och oklarheten om uppdragets innebörd är emellertid alltid förknippat med vådor.

9 § TF reglerar verksamheten på följande sätt

”Kronoombudet har till åliggande särskilt

1) att, oavsett den ordföranden tillkommande granskningsskyldigheten, granska alla inkommande självdeklarationer, uppgifter och andra handlingar, dock att länsstyrelsen må medgiva, att deklARATIONER av enkel beskaffenhet efter ordförandens bestämmande granskas allenast av denne, samt

2) att, i den mån sådant må vara erforderligt och av ordföranden påkallas, biträda honom under taxeringsarbetet.”

Härutöver kan enligt 7 § 4) TF länsstyrelsen medge, att deklARATIONER av enkel beskaffenhet efter ordförandens urval granskas allenast av kronoombudet.

Ovanstående bestämmelser återfinns praktiskt taget med samma lydelse i 1910

års TF trots alla omvälvningar som därefter ägt rum på taxeringsområdet. Man behöver bara hänvisa till begreppet ”granskning”<sup>1</sup> eller ”taxeringsarbete” för att inse ändringen i ordens valör. Sannolikt var taxering förr inte särskilt betungande och många åtog sig uppdraget kanske mer för äran än förtjänsten. Även denna förskjutning måste hållas i minnet.

Den senaste utvecklingen och den nuvarande användningen av kronoombudet skall här göras till föremål för behandling.

Vid tillkomsten av den nya taxeringsförordningen framkom först i 1956 års bevillningsutskott förslag om att följande passus i departementsförslaget skulle utgå, ”att vid granskningen *tillse*, att *kronans intresse* vid taxeringen till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt och särskild skatt å förmögenhet hade behörigen iakttagits” (kurs. här). Genom att denna bestämmelse ströks åstadkoms en principiellt ytterst betydelsefull ändring av kronoombudets funktion, som stått under debatt i decennier. K. G. A. Sandström: Om taxering sid. 236—240. Men någon ändring ifråga om kronoombudets benämning gjordes lika fullt inte. Följden av denna inadvertens har blivit, att en del kronoombud lever kvar i föreställningen om att fortfarande företräda kronans intressen och att skattskyldiga i sina direkta kontakter med kronoombudet kan förvillas av att händerna tycks vara Esaus.

<sup>1</sup> Ett försök att klargöra begreppet deklara-tionsgranskning i modern mening har jag gjort i en artikel i Skattenytt år 1960, s. 214—224.

I den motion 1956: I: 606 av advokaten Ingrid Gärde-Widemar m fl, vilken motion främst syns ha föranlett utskottet till annat ställningstagande än departementschefen, anfördes följande:

”Vad angår taxeringsnämndens organisation förtjänar särskilt framhållas att i de lokala taxeringsnämnderna och i vissa av de särskilda taxeringsnämnderna ett kronoombud skall ingå som ledamot av nämnden (6 § 1 mom.). Enligt 9 § i förslaget har detta kronoombud till åliggande bl a att tillse att kronans rätt vid taxeringen varder behörigen iakttagen. Det måste betraktas som en inkonsekvens att i övriga taxeringsnämnder — där behovet av en särskild företrädare för kronan icke i och för sig kan antagas vara mindre — kronoombud saknas. Den enda rimliga lösningen är att kronoombudet helt avskaffas. Med taxeringsnämndernas i princip opartiska ställning är icke förenligt, att kronan i själva nämnden företrädes av en särskild representant. Kronoombudets verkliga uppgift är att vara arbetsbiträde åt ordföranden. Detta behov synes lämpligen i stället kunna tillgodoses genom att en av de kommunalvalda ledamöterna blir vice ordförande eller arbetande ledamot i nämnden med uppgift att mot lämplig ersättning biträda ordföranden i taxeringsarbetet.”

Utskottet ansåg, att ”den väl ensidiga föreskriften” för kronoombudet att tillvarata kronans rätt borde utgå, men fann sig däremot inte kunna tillstyrka, att en av de kommunvalda ledamöterna skulle vara biträde åt ordföranden, enär härigenom till kronoombud inte skulle kunna utses person, som var bosatt utom kommunen. För kommunvald ledamot gäller som bekant bostadsband.

Vid 1956 års riksdag var en av de stora nyheterna framför allt taxeringsassistenterna. I särskilt distrikt med taxeringsassistent bortföll kronoombudet och ersättaren—assistenten ansågs inte böra

vara ledamot av taxeringsnämnden, då han som tjänsteman kunde komma att öva alltför stort inflytande på besluten. Vid den nya taxeringsorganisationen kom emellertid kronoombuden i Stockholm att ställas utanför. Där är kronoombudet ingenting annat än taxeringsassistent, som benämns kronoombud, men tillika är ledamot av nämnden. Denna hybrid lämnas utanför framställningen.

I den återopade motionen tänkte man sig vidare kronoombudet som vice ordförande i taxeringsnämnden, men enligt 63 § TF krävs ingalunda kronoombudets närvaro vid sammanträdena för nämndens beslutförhet. För de nytillkomna taxeringsassistenterna föreskrevs, att assistent likaväl som ordförande ”skall” anföra reservation. För kronoombudet skedde därvidlag ingen ändring och han har sålunda ingen plikt utan ”äger” istället i likhet med vald ledamot anföra reservation.

En del andra motsägelsefulla drag, vidlåder kronoombudets ställning. Liksom beträffande ordföranden är kronoombudet inte vald utan förordnad, vilket väl får anses innebära, att urvalet skett med särskild omsorg, att den förordnade besitter särskilda kvalifikationer och att ansvaret är större än vad det är för vald ledamot. Lika fullt ansåg sig både motionären och utskottet kunna vitsorda, att utvecklingen gått i den riktningen, att kronoombudet alltmer fått ställningen av biträde åt ordföranden.

Även i sistnämnda hänseende är situationen sedan 1956 radikalt förändrad, då föreskriften för kronoombudet att ”verkställa den längdföring som förekommer vid taxeringsnämndens sammanträden” utgick ur författningen. Tidigare hade kronoombudets främsta och mången gång

enda biträdesuppgift utgjort långdföring, vilket omfattat långdföring över huvud taget och inte endast vid sammanträdena. Utbrytningen av långdföringen måste självklart ge ökade möjligheter för kronoombudet med andra biträdesuppgifter. Även ur den synpunkten är det värt att ompröva kronoombudets ställning.

### **Ansvarsfrågan**

Enligt huvudstadgandet i 9 § 1 TF åläggs kronoombudet ovillkorlig granskningskyldighet av alla inkommande självdeklarationer, uppgifter och andra handlingar. Det är inga små krav som ställs, särskilt om man häremot väger förhållandena för ordförande i särskild nämnd. För nämnd med taxeringsassistent gjorde departementschefen nämligen följande uttalande: "Jag är likväl beredd att medverka till ytterligare åtgärder i syfte att vinna garantier för att taxeringsnämnden och inte dess assistent blir den som i realiteten fastställer taxeringarna. En uttrycklig föreskrift bör sålunda införas därom att det skall åligga ordföranden att själv genomgå taxeringsmaterialet i den omfattning som erfordras för en noggrann och tillförlitlig taxering. En absolut föreskrift om genomgång av allt material skulle å andra sidan framtvinga ett mång- en gång lika tidsödande som meningslöst dubbelarbete. Tilläggas må att då avvikelse från deklaration skall ske eller av assistenten påkallas det ofrånkomligen bör ankomma på ordföranden att själv ta del av handlingarna." — Prop. nr 150/1956, sid. 171.

Har även i nämnder utan taxeringsassistent de arbetstygda ordförandena möjlighet överlämna viss del av ansvaret till kronoombudet genom att enligt 9 § 2) TF påkalla biträde? Enligt Hedborgs

m fl Taxeringshandbok anses formuleringen i 9 § 2) innebära, att arbetsuppgifter inte kan överlämnas med den verkan att ansvaret för dessas fullgörande kommer att åvila kronoombudet ensam. Lundevall uttrycker i Handbok i taxeringsförfarandet förhållandet på följande sätt: "Avfattningen av stycket 2 är sådant, att arbetsuppgifter som av ordföranden överlämnats till kronoombudet, skola av denne utföras på eget ansvar. Självfallet förminskar detta icke ordförandens ansvar för att taxeringsnämndens arbete fullgöres på ett behörigt sätt och inom föreskriven tid."

Man är närmast benägen formulera ansvarsfrågan så, att ordföranden har allt men kronoombudet inget ansvar. En inskränkning gäller dock ifråga om det självständiga ansvar, som åvilar kronoombudet för granskning av alla deklarationer enligt 9 § 1) TF samt vid delegation att granska enklare deklarationer.

Det förefaller emellertid inte osannolikt att den allomfattande granskningsplikten är en reminiscens från den tid, då kronoombudet hade att bevaka kronans intressen. Om antagandet är riktigt — häremot kan möjligen tala att granskningsplikten i tidigare författning angavs i första rummet och därefter skyldigheten att tillvarata kronans intressen — borde naturligtvis bestämmelserna omarbetas i anledning av det nya läget år 1956.

### **Kronoombudets arbetsuppgifter**

Kronoombudets självständiga granskningsplikt har ordförandena på grundval av sin erfarenhet av arbetets karaktär och kännedom om olika kronoombuds förutsättningar och arbetsvillighet sökt kanalisera på olika sätt för att komma taxeringsarbetet i sin helhet till godo. Följden

har blivit, att det numera ofta inte existerar klara gränslinjer mellan granskningsplikt enligt 1) och biträdesuppgifter enligt 2).

En sarsällning intar emellertid kronoombuden på landet, vilket sammanhänger med de särskilda förhållandena på landsbygden. Som regel önskar inte de för taxering kvalificerade kommunalmännen och liknande komma i fråga som ordförande på grund av det därmed förenade obehaget. En viss press kan kännas från de skattskyldiga, som till ordförande helst vill ha personer, som inte är från trakten. Den med trakten obekante ordföranden blir i sådana fall särskilt betjänt av att ha någon med person- och lokalkännedom. Om ett sådant kronoombud sålunda — till skillnad mot förhållandena i stad — inte sporras av önskan att bli ordförande och närmast känner sig till för att medverka genom sin kännedom om förhållandena, inskränks kronoombudets verksamhet ofta till att endast delta i sammanträdena och därutöver gå igenom vissa deklarationer där han har speciella förutsättningar ifråga om jordbruksförhållanden eller liknande. Insatsen lär knappast motsvara författningens krav på allomfattande granskning. I de här fallen finns som regel inte hos ordföranden några förväntningar om att få sitt arbete mera avsevärt underlättat. De båda taxeringsfunktionärerna är från början överens om arbetets uppläggning och arvudet till kronoombudet på landet bestäms som regel därefter.

Som sporre i arbetet för kronoombud i stad existerar möjligheten att efterträda ordföranden. I en helt annan situation försätts då den stadsordförande, som anser sig kunna förvänta och kanske haft löfte om insatser från kronoombudet men fått finna sig i ett kronoombud, som in-

skränker arbetet till enbart ytgranskning av deklarationerna i förening med den enligt 21 § TK obligatoriska signeringen å varje granskad deklaration.

För att undvika sist angivna missförhållanden och åstadkomma ett ändamålsenligt lagarbete har granskningsarbetet — under försök att iaktta den fullständiga granskningsplikten enligt 9 § 1) — för kronoombudet konstruerats på olika sätt. Enligt Hedborgs m fl Taxeringshandbok tillgår granskningsarbetet normalt i praktiken på följande sätt:

”I de taxeringsdistrikt, där granskningsverksamheten tidigare bedrivits av såväl ordförande som kronoombud, har i allmänhet tillgått så, att deklarationerna efter viss grund uppdelats mellan dem, varefter envar granskat sin del och i den mån så erfordrats införskaffat utredning. Sedan denna granskning slutförts, har ordföranden eftergranskat de deklarationer kronoombudet omhänderhaft och denne deklarationer som granskats av ordföranden. Kronoombudets åliggande att granska deklarationer har sålunda ansetts medföra befogenhet, att, i den mån så kunnat ske utan formlig anmaning, införskaffa erforderlig utredning. Alltjämt torde en sådan befogenhet kunna anses föreligga. I vart fall torde ordföranden med stöd av föreskriften vid 2) i förevarande paragraf kunna uppdraga åt kronoombudet att införskaffa behövlig utredning. Beträffande omfattningen av den befogenhet som i sådant hänseende kan tillkomma kronoombudet bör anses gälla detsamma som för ordföranden (jfr ovan under 7 §). Kronoombudet kan likväl inte å taxeringsnämndens vägnar fatta beslut om anmaning m m.”

Åtskilliga alternativ till ovan angiven granskningsuppdelning kan naturligtvis tänkas. Ett alldeles oerfaret kronoombud lär med hänsyn till behovet av utbildning och allt efter personliga förutsättningar vanligen bäst böra utnyttjas för vissa ru-

tinuppgifter ungefär på samma sätt, som taxeringsassistenten utnyttjar sitt arbetsbiträde. Bilaga 1 innehåller vissa arbetsmoment, som avpassats för ett rutinerat kronoombud. En fördelning av ansvaret och viss kontroll av kronoombudets arbetsinsatser bör kunna åstadkommas om ett av kronoombudet signerat arbetspapper i enlighet med bilaga 1 inläggs i varje granskad deklaration. Genom detta förfarande kan emellertid kronoombudet uppenbarligen komma i kollision med en i vart fall allomfattande granskningsplikt, men härtill finns anledning återkomma.

För ett rutinerat kronoombud torde den i bilaga 2 angivna arbetsfördelningen stundom ha anvisats av länsstyrelserna som lämplig.

### **Delegationsrätten**

Upprinnelsen till delegationsrätten för kronoombud synes ha utgjort följande framställning från ÖÄ år 1933:

”Därest deklARATIONER avseende löntagare med inkomst enbart av fast anställning samt andra därmed jämförbara, allenast rutinkrävande taxeringsuppgifter, avskildes från det övriga mera komplicerade arbetsmaterialet samt anförtroddes åt befattningshavare i lägre ställning, skulle antalet taxeringsdistrikt kunna minskas. En förutsättning härför är emellertid, att taxeringsnämndsordförandena befrias från skyldighet att granska sådana enkla deklARATIONER, beträffande vilka ett behov av dubblering i fråga om kontrollen icke föreligger. Hittills har en sådan anordning icke ansetts lagligen kunna genomföras. Överståthållarämbetet ifrågasätter därför, om icke en ändring borde ske i 78 § taxeringsförordningen antingen i den riktningen att ordförandens uppgifter och ansvar angivas mera allmänt än nu är fallet eller ock att en bestämmelse införes av innebörd, att länsstyrelse skall äga föreskriva, att taxeringsnämndens ordförande må kunna befrias från gransk-

ning av deklARATIONER av viss enkel beskaffenhet, under förutsättning att sådan deklARATION underkastats granskning av hos länsstyrelse anställd tjänsteman. Denna lägre tjänstemans arbete borde givetvis här i Stockholm övervakas av vederbörande taxeringskommissarie eller assistent.” SOU 1933:27 s. 119.

Vid 1935 års författningsändring kom delegationsrätten ifråga om enklare deklARATIONER att utsträckas även till ordföranden.

Fråga är om fördelen med att delegera kronoombud inte är mer skenbar än verklig. Ur arbetssynpunkt tvingas ordföranden nämligen först göra ett sådant urval av deklARATIONER, att de är avpassade för kronoombudet, att ingen komplicerad fråga döljs i den skenbart enkla deklARATIONEN, att likformigheten inom distriktet inte riskeras etc. Trots detta är han dock inte befriad från sin föredragningskyldighet. En bättre utväg syns i så fall vara, att ordföranden erhåller delegation för självständig granskning, för att härigenom frigöra kronoombudet för ökade insatser som biträde.

### **Arvodet**

Arvodet till kronoombudet utgår som viss andel av det totala arvodet för distriktet och fastställs av länsstyrelse. Den hittills rätt vanliga principen att fixera den inbördes arvodesfördelningen först efter arbetets avslutning syns som regel olämplig och kan gå ut över arbetets effektivitet. Räknar kronoombudet exempelvis endast med att få 20 procent av totala arvodet utan att vara närmare orienterad om ordförandens och kronoombudets skilda arbetsfält, finns det risk, att granskningen utföres med en intensitet som ungefär motsvarar en fjärdedel av ordförandens. Kro-

noombudet förbiser då ordförandens arbete med anmaningar, förfrågningar, avvikelser, sortering, föredragning etc.

Om granskningsarbetet uppdelats med den hittills traditionella hälftindelningen enligt Hedborgs m fl Taxeringshandbok, lär arvudet för kronoombud på landet bestämmas till 10—25 procent och i stad till 20—50 procent. Var på skalorna arvodenas spikas, beror på biträdesinsatsen på grundval av svaret på följande fråga å den arbetsstatistik, som lämnas efter taxeringsarbetets avslutning: ”Uppgift om det arbete, som utförts av kronoombudet. Denna uppgift lämnas efter samråd mellan taxeringsnämndsordföranden och kronoombudet.”

För att ordföranden skall få effektivt stöd av kronoombudet i sitt arbete torde en av de viktigaste förutsättningarna vara, att andelen i arvudet — totala storleken är som bekant fördold fram till höstmånaderna — avtalas mellan ordföranden och kronoombudet i omedelbar anslutning till taxeringsarbetets början, med hänsyn till beräknad fördelning av arbetsuppgifterna. Ett visst angivet andelstal förefaller också från den utbetalande länsstyrelsens sida vara enklast och inte behöva föranleda invändning. Privata överenskommelser om arvudets fördelning mellan offentligrättsligt utsedda personer framstår dock som rätt egenartat.

### **Slutord**

Kronoombudet får genom själva förordnandet en med ordföranden närmast likvärdig ställning. Med honom kan ordföranden under hand diskutera taxeringsproblem och vid sammanträdena påräkna stöd. Den obligatoriska granskningen från kronoombudets sida kan vidare förhindra, att ordföranden blir allenarådande.

Vid förordnandet saknar dock den förordnande myndigheten lika väl som ordföranden kännedom om vilka arbetsuppgifter kronoombudet kan beräknas ta på sig. Efter arbetets avslutning saknas även garantier för att myndigheten får kännedom om kvalitén av det arbete kronoombudet utfört. Med undantag av landsbygden kan man visserligen som regel utgå från att alla deklamationer enligt författningens bestämmelser granskats av kronoombudet men om noggrannheten härvidlag kan ordföranden lämna besked endast under förutsättning att kronoombudet förhandsgranskat deklamationer och antecknat förslag till ändringar och iakttagelser i övrigt. Blir arbetet däremot endast begränsat till eftergranskning, är det betydligt svårare urskilja kronoombudets insatser. Att under dessa omständigheter åstadkomma en rättvis arvudessättning lär många gånger vara omöjligt.

Om främst förhandsgranskning erbjuder möjlighet anpassa arvudessättningen efter de individuella arbetsprestationerna från kronoombudets sida, kan den å andra sidan av ordföranden komma att utnyttjas för att i första hand få biträde enligt 9 § 2) TF. Man står inför ett dilemma, där kronoombudet dels har en självständig granskningsuppgift, varöver ordföranden inte äger råda, och dels en uppgift som biträde, där kronoombudet praktiskt taget kan utnyttjas efter ordförandens gottfinnande.

Det är inte uteslutet, att kronoombudet helt skulle kunna avskaffas och ersättas med ökad insats ifråga om granskning från vald ledamot och genom biträde från uppbördsmyndigheten med exempelvis kontrollsummering av bilagor och kollationering av skatteavdrag. Om kronoombudet skall bibehållas måste i vart fall den

nuvarande dubbelställningen med självständigt granskningsansvar och biträde åt ordföranden upplösas. Härvid måste hållas i minnet, att ordförandena i stor omfattning hämtas från kronoombuden.

Till sist skall den härmed sammanhängande frågan om tillsättningen av ordförande beröras, när den helt nyligen utsatts för kritik.<sup>2</sup> Tjänstemän har sålunda ansetts överrepresenterade på arbetares bekostnad, vilket ansetts minska allmänhetens tilltro till taxeringsnämnderna. I den mån ordförande och kronoombud rekryteras från de valda ledamöterna, drabbar kritiken främst de kommunala församlingarnas val av ledamöter. Bland dessa kommer de för uppdragen bäst skolade krafterna att utses till kronoombud för eventuell vidare befordran till ordförande.

Finns däremot inom kommunerna tillgång till villiga krafter med bättre ekonomisk skolning än de valda ledamöterna bör naturligtvis urvalet ske på annat sätt. Det är emellertid inte osannolikt, att rekryteringsbasen är för smal genom att myndigheten i en bristsituation inte söker kandidater på fria marknaden utan istället håller sig inom den begränsade krets personer, som kommunalmän, uppbördsmyndigheter etc rekommenderar.

En avsevärd breddning av rekryteringsbasen skulle åstadkommas genom att annonsera ut uppdragen, vilket hittills aldrig tycks ske. Självklart måste då en sovring ske inte bara efter kunskap utan med hänsyn till allmänhetens krav på tystlåtenhet och obundenhet. Att däremot anse uppdragen till den grad sakrosankta att annonsering inte skulle kunna ske, synes knappast med nuvarande brist på ordfö-

rande och kronoombud bäst tillgodose allmänhetens intressen. Det är inte otänkbart, att på så sätt den besvärliga rekryteringsfrågan kunde lösas och även nya taxeringsassistenter den vägen kunde slusas över från näringslivet in i den nya organisationen. Den väsentliga frågan lär inte vara, om det blir arbetare eller tjänstemän utan att man får de för förtroendeuppdragen bäst lämpade krafterna.

#### *Bilaga 1.*

    Tax.år  
    1962 1963

1. Kontrollsummering av:
  - huvudblankett ..... -----
  - bilagor ..... -----
2. Kontroll av:
  - taxeringsvärden och garantibelopp ..... -----
  - underlag för skogsvårdsavgift ..... -----
  - skatteavdrag med ledning av debiteringslängd ..... -----
  - schablonavdrag:
    - försäkringsavdrag ..... -----
    - inkomst av kapital ..... -----
    - hustruavdrag ..... -----
3. Avprickning av:
  - kontrolluppgifter av olika slag ..... -----
4. Kontroll av:
  - kostnadsavdragen under E. .... -----
  - förmåner under A, B och E ..... -----

#### *Bilaga 2.*

1. Ko förhandsgranskar hela deklarationsmaterialet.
2. Deklaration av invecklad beskaffenhet eller deklARATIONER, i fråga om vilka tveksamma spörsmål eller spörsmål av prejudicerande art föreligga, överlämnas till To för ytterligare granskning.
3. DeklarationER, i fråga om vilka Ko ifrågasätter att avvikelser skall göras, överlämnas till To med förslag till underrättelse om avvikelse.
4. Infordrande av kompletteringar och upplysningar från de skattskyldiga el-

<sup>2</sup> Taxeringsnämnden 1962: 1 s. 2.