

Om taxeringsintendentens besvärsmätt

Av länsassessor Jan Sundin

1. Rätt till reservationsbesvär

Jämlikt 76 § tredje stycket taxeringsförordningen äger taxeringsintendenten anförä besvär över skattskyldigs taxering intill utgången av april månad året efter taxeringsåret.

Denna bestämmelse motsvarades i 1928 års taxeringsförordning av ett stadgande i 97 a §. Fråga var då icke om besvär av taxeringsintendenten utan om vad som kallades "yrkande". Besvärstiden utgick redan i och med taxeringsårets utgång. Detta medförde, att före varje årsskifte s. k. reservationsbesvär anfördes av taxeringsintendenten i mycket stor omfattning. Dessa besvär innehöllo regelmässigt allenast uppgift om den skattskyldiges namn och möjligen även taxeringsdistrikt. Däremot framställdes icke något siffermässigt yrkande och ej heller angåvos grunderna för besvärstalan. Formellt ansågs hinder icke föreligga för intendenten att anförä reservationsbesvär beträffande t. ex. samtliga skattskyldiga, vilka klagat hos prövningsnämnden eller beträffande samtliga skattskyldiga i ett visst taxeringsdistrikt. I dylka fall torde allenast en besvärsskrift

hava ingivits, i vilken endast hänvisades till särskilda besvärsförteckningar eller till viss taxeringslängd. I betydande omfattning torde på detta sätt framställda reservationsbesvär aldrig hava blivit fullföljda av taxeringsintendenten.

Genom 1956 års taxeringsförordning utsträcktes således taxeringsintendentens besvärstid med icke mindre än fyra månader. Taxeringsakkunniga (SOU 1955: 51 s. 196) uttalade, att de planmässigt utförda undersökningar rörande olika branscher och olika grupper av skattskyldiga, som inginge i taxeringssektionernas kontrollarbete, omöjliggjorde för intendenten att inom den förut stadgade tiden taga ställning till om viss skattskyldigs taxering skulle överklagas eller ej. Å andra sidan ägde de skattskyldiga — sade de sakkunniga — ett berättigat intresse av att inte alltför lång tid behöva sväva i ovisshet om taxeringsintendenten tänkte överklaga hans taxering eller ej. Skälig hänsyn krävde därför enligt de sakkunnigas mening att — samtidigt som intendentens besvärstid förlängdes — rätten att anförä reservationsbesvär avskaffades. De sakkunnigas förslag överensstämde helt med den nu-

skattades. RegR har här alltså sett till transaktionens reella innebörd och ej till dess formella utformning.

Samma betraktelsesätt bör kunna anläggas på andra överlåtelse av detta slag. Mera är svårt att säga i en fråga,

där man varken har ledning av lag eller praxis. Den kritik, som ovan riktats mot H, avser därför mindre de slut han kommit till än det sätt varpå han utvecklade sin tankegång.

varande författningstextens formulering. I anslutning härtill uttalade de sakkunniga, att taxeringsintendentens yrkanden enligt förslaget skulle ha preciserats och grunderna för dessa ha angivits senast den 30 april.

Under remissbehandlingen riktades kritik mot de sakkunnigas förslag i denna del. Länsstyrelsen i Västernorrlands län påpekade, att de sakkunnigas uttalande icke kommit till uttryck i författningstexten. Länsstyrelsen anmärkte vidare, att den icke funne det motiverat, att för taxeringsintendenten skulle gälla strängare regler än för annan part i taxeringsprocessen i fråga om skyldigheten att precisera partens talan. I frånvaro av uttrycklig författningsföreskrift härom — yttrade länsstyrelsen — torde för övrigt de sakkunnigas uttalande icke vara bindande.

Även vederbörande departementschef (prop. 1956:150 s. 310) fann, att de sakkunnigas uttalande ginge längre än vad den föreslagna författningstexten gäve vid handen. I och för sig torde av denna — fortsatte departementschefen — endast följa, att den beloppsmässiga ramen för intendentens talan skulle angivas. Att jämväl grunderna för besvärstalan redovisades borde dock enligt departementschefens mening eftersträvas. Detta finge i allmänhet anses höra till god ordning och kunde även vara en förutsättning för att prövningsnämnden skulle få erforderlig tid till förfogande för målens prövning. I likhet med de sakkunniga ansåg sig departementschefen icke böra föreslå någon bindande bestämmelse härom.

I bevillningsutskottets betänkande (nr 56 år 1956) anfördes (s. 118) rörande detta spörsmål följande:

”Kungl. Maj:ts förslag innefattar ett uttryckligt avståndstagande från systemet med reservationsbesvär. Den bestämmelse i nuvarande taxeringsförordning som åt taxeringsintendenten inrymmer befogenhet att anföra sådana besvär saknar motsvarighet i förslaget. Emellertid finner utskottet i likhet med departementschefen, att strängare bestämmelser icke bör gälla för taxeringsintendenten än för den skattskyldige i fråga om skyldigheten att precisera sin talan före besvärstidens utgång. Av författningstexten framgår emellertid, såsom påpekats i propositionen, att den beloppsmässiga ramen för intendentens talan skall angivas i besvärsskriften. Utskottet vill understryka angelägenheten av att grunderna för besvärstalan normalt redovisas i besvärsskriften.”

Man kan — såsom byråchefen Bengt Bohman gjort i denna tidskrift årgång 1958 s. 16 — anmärka, att det icke alls framgår av författningstexten, att den beloppsmässiga ramen för intendentens talan skall angivas.

I praxis — sådan densamma utformats hos de olika prövningsnämnderna — torde man i regel hava tolkat stadgandet i 76 § tredje stycket taxeringsförordningen så, att den beloppsmässiga ramen för intendentens besvärstalan skall inom den angivna tiden vara fixerad; däremot har man icke krävt, att intendenten angivit även grunderna för sin talan.

När taxeringsintendenterna inkommit med dylika reservationsbesvär kort tid före den 1 maj året efter taxeringsåret, har detta i praktiken inneburit, att hos prövningsnämnderna i början av maj förelegat ett betydande antal besvärsmål, i vilka allenast den beloppsmässiga ramen fixerats. I viss utsträckning torde även hava förekommit, att den beloppsmässiga ramen av taxeringsintendenten fixerats till ett mycket högt belopp. Ofta har

detta varit nödvändigt, när taxeringsintendenten icke haft möjlighet att med säkerhet avgöra till vilket belopp han skulle fixera sin talan. I dessa mål har någon sakprövning icke kunnat ske, förrän taxeringsintendenten utvecklat sin talan. Ej heller har någon kommunicering med de skattskyldiga dessförinnan kunnat äga rum. Det har då ofta blivit erforderligt att söka förmå taxeringsintendenterna att så snart som möjligt fullfölja besvären, särskilt som prövningsnämndens arbetsperiod upphör den 30 juni samma år. Huru prövningsnämnden — eller rättare sagt landskamreraren — därvid skulle förfara, torde ej sällan hava varit ett mycket besvärligt och intrikat problem. I ett län har man löst spørsmålet på det sättet, att "överenskommelse" ingåtts mellan prövningsnämnden och taxeringsintendenten om att både belopp och grunder för taxeringsintendentens besvärstalan skulle vara angivna senast den 30 april. (Denna tidskrift årgång 1959 s. 300). På andra håll lärer hava förekommit, att landskamreraren — utan iakttagande av föreskrifterna i 112 § taxeringsförordningen — givit taxeringsintendenten direktiv om att besvären skulle vara fullständiga senast å viss angiven dag, till exempel den 15 maj. Ingen kan på allvar hävda, att någon av dessa metoder varit särskilt tilltalande. Förhållandet landskamrerare — taxeringsintendent är som bekant sådant, att man bör undvika allt, som kan föranleda till den uppfattningen, att landskamreraren dirigerar taxeringssektionens arbete. För övrigt kan man med fog fråga sig, om en prövningsnämnd skulle äga avvisa besvär vid sammanträde i slutet av maj eller under juni månad, därest besvären fullständiga av

taxeringsintendenten senare än å förelagda tid men dock i så god tid före sammanträdet, att erforderlig kommunicering kunnat medhinnas. Eftersom taxeringsintendenterna torde hava följt ingångna överenskommelser och givna direktiv, torde denna fråga icke hava blivit föremål för prövning.

För övrigt har man kunnat fråga sig, varför lagstiftaren inskräpft vikten av att även grunderna för taxeringsintendentens besvärstalan om möjligt angåvos senast den 30 april. Antag att en taxeringsintendent den 30 april både preciserat sitt siffermässiga yrkande och angivit grunderna för detsamma. Taxeringsintendenten har till exempel yrkat, att avdrag för resekostnader skulle medgivas med 500 kronor i stället för 1.000 kronor. Sedan detta yrkande delgivits den skattskyldige och denne inkommit med påminnelser, anser sig taxeringsintendenten icke längre kunna vidhålla sin talan. Normalt återkallar då intendenten sina besvär. Antag emellertid att denne vid förnyad granskning av deklarationen finner, att den skattskyldige undgått beskattning för en inkomst å 500 kronor. Eftersom taxeringsintendenten i rätt tid anført besvär och därvid fixerat ramen för sin talan och därmed fastställt även ramen för prövningsnämndens rätt att höja taxeringen (jämför 86 §) och då den beloppsmässiga ramen alltid är det väsentliga, torde hinder icke föreligga för intendenten att åberopa en ny grund.

Emellertid har regeringsrätten genom ett utslag den 22 maj 1962 undanröjt berörda oklarhet. Utslaget innebär i korthet följande.

Taxeringsnämnden hade år 1958 taxerat O. till vissa belopp, därvid taxerings-

nämnden i flera avseenden avvikit från O:s självdeklaration. Hos prövningsnämnden anförde såväl O. som taxeringsintendenten besvär. O. yrkade, att taxeringen måtte bestämmas i enlighet med deklarationen. Taxeringsintendenten anförde i en till prövningsnämndens kansli den 29 april 1959 inkommen besvärsskrivelse, att fråga uppkommit, huruvida taxeringen borde höjas. Utredningen hade ej avslutats och vid sådant förhållande anförde taxeringsintendenten å tjänstens vägnar reservationsvis besvär över taxeringen och anhöll om anstånd till den 1 juni 1959 med den närmare preciseringen av den beloppsmässiga ramen för besvären och grunderna för desamma.

Taxeringsintendenten yrkade därefter i skrivelse, som inkom till prövningsnämndens kansli den 25 maj 1959, att O:s taxeringar måtte höjas med vissa belopp.

Prövningsnämnden beslöt i huvudsak att avslå O:s talan, men biföll taxeringsintendentens talan, med påföljd att O:s taxeringar höjdes.

Sedan O. hos kammarrätten fullföljt sin talan i vad densamma icke av prövningsnämnden bifallits, avgjorde kammarrätten målet med följande motivering:

”Jämlikt grunderna för 76 § taxeringsförordningen äro av taxeringsintendent hos prövningsnämnd reservationsvis anförda besvär utan angivande av preciserat yrkande att anse såsom icke anförda i behörig ordning. Taxeringsintendenten har preciserat sitt yrkande först i den till prövningsnämndens kansli den 25 maj 1959 inkomna skriften. Han har således icke anført besvär inom den i 76 § taxeringsförordningen stadgade tiden. Som prövningsnämnden med hänsyn härtill icke ägt upptaga taxer-

ingsintendentens talan om bland annat förenämnda höjningar av O:s taxeringar till prövning, prövar kammarrätten lagligt undanröja prövningsnämndens beslut i vad det avser bifall till taxeringsintendentens talan om samma höjningar av taxeringarna. Vid angivna förhållande har kammarrätten att vidare pröva O:s nu förevarande besvär i vad de avse taxeringsnämndens avvikelser från deklarationen. Kammarrätten finner emellertid vid denna prövning...”

Taxeringsintendenten anförde besvär över kammarrättens utslag och yrkade därvid att, enär hans talan hos prövningsnämnden finge anses i rätt tid anhängiggjord, kammarrättens utslag måtte undanröjas och målet återförvisas till kammarrätten.

Regeringsrätten avgjorde målet med följande motivering:

”Enär bestämmelsen, att taxeringsintendenten äger anförda besvär över taxeringsnämnds beslut intill utgången av april månad efter taxeringsåret icke i och för sig kan anses innebära, att han inom den sålunda angivna tiden skall hava närmare bestämt sin talan i avseende å grunderna för densamma och de därav beroende belopp, varmed enligt hans mening taxeringen bör ändras, samt ej heller i övrigt i fråga om tiden för dylik närmare bestämning av talan finnes annan föreskrift än den i 112 § taxeringsförordningen, alltså och då vid sådant förhållande kammarrätten icke bort på åberopat skäl förklara taxeringsintendentens besvär hos prövningsnämnden för sent inkomna och därför utan saklig prövning undanröja viss del av prövningsnämndens beslut, aktar Kungl. Maj:t nödigt att, med undanröjande av kammarrättens utslag, visa målet åter till kammarrätten för ny behandling.”

Två ledamöter voro skiljaktiga och funno ej skäl att göra ändring i kammarrättens utslag.

Ännu en gång har alltså regeringsrätten givit uttryck åt den uppfattningen, att

skatte- och taxeringsförfattningar skola tolkas efter författningstextens formulering och att vad som må hava sagts i förarbetena är utan betydelse, därest författningstexten är klar och otvetydig.

Utslaget innebär vidare en brytning med den härskande rättsuppfattningen å ifrågavarande område. Med säkerhet kommer det att medföra, att taxeringsintendenterna i betydande utsträckning komma att återgå till det före 1956 års taxeringsreform praktiserade förfarandet med reservationsbesvär. Liksom då var förhållandet kommer sålunda taxeringsintendenterna att på ett mycket lättvindigt sätt kunna förlänga sin egen besvärstid beträffande praktiskt taget alla skattskyldiga.

Såsom regeringsrätten uttalat, finnes i fråga om tiden för närmare bestämning av taxeringsintendentens talan icke någon annan föreskrift än den i 112 § taxeringsförordningen, enligt vilken klagande må föreläggas att fullständiga besvärsskrift i fråga om yrkande, grunderna för besvärstalan eller i annat hänseende vid äventyr att besvären avvisas. Det torde vara uppenbart, att prövningsnämnderna — i den mån de icke anse sig även i fortsättningen kunna komma till rätta med förhållandena genom överenskommelser med taxeringsintendenterna eller med direktiv från landskamrerarna — komma att bliva nödsakade att tillämpa nyssnämnda bestämmelse. Emellertid är det tveksamt, om man genom förelägganden enligt 112 § taxeringsförordningen kan komma till rätta med förhållandena. Ingenting hindrar nämligen att taxeringsintendenten — när han erhållit ett dylikt föreläggande — begär anstånd. Det kan vara svårt för prövningsnämnden att icke bifalla en sådan framställning, i

synnerhet som intendentens underlåtenhet att precisera sin talan kan vara beroende av att han icke kan erhålla vissa nödvändiga uppgifter av den skattskyldige eller annan.

Det är onekligen med stort intresse man emotser, huru lagstiftaren kommer att lösa detta problem.

2. Samma taxering får endast prövas en gång av prövningsnämnden

Har prövningsnämnden avgjort besvär över viss skattskyldigs taxering, må taxeringsintendenten dock ej därefter anföra besvär hos prövningsnämnden rörande samma taxering.

Det må här till en början erinras om att taxeringsintendenten i förklaring över skattskyldigs besvär icke får yrka högre taxering än taxeringsnämnden beslutat. Finner taxeringsintendenten, att taxering, varöver skattskyldig klagat, bort fastställas till högre belopp än som skett i taxeringsnämnden, är det icke tillräckligt, att taxeringsintendenten i sin förklaring hemställer därom. För att få höjning till stånd måste han uttryckligen anföra besvär över taxeringen. Emellertid möter det icke något hinder att taxeringsintendenten i ett sammanhang yttrar sig över en skattskyldigs besvär och även själv anför besvär över taxeringsnämndens beslut. I dylikt fall uppkommer formellt två mål, som handläggas gemensamt.

Därest taxeringsintendenten vid sin genomgång av ett mål, däri en skattskyldig anfört besvär, finner, att viss eller vissa felaktigheter skett, behöver han icke anföra besvär över taxeringen, därest taxeringsintendenten helt eller delvis tillstyrker bifall till den skattskyldiges besvär och felaktigheten är så liten, att den

rymmes inom ramen för den ändring, taxeringsintendenten tillstyrker. Taxeringsintendenten gör då allenast en kvittningsinvändning och anför ej besvär.

Antag att prövningsnämnden i motsats till vad taxeringsintendenten väntat icke bifaller den skattskyldiges besvär helt eller delvis i ett dylikt fall. I så fall kan tydligen det av taxeringsintendenten framställda kvittningsyrkandet icke prövas i ett sammanhang.

Man kan i samband härmed beröra spørsmålet, om en skattskyldig äger anföra besvär över taxeringsnämndens beslut, sedan prövningsnämnden på yrkande av taxeringsintendenten prövat taxeringen. Antag att viss skattskyldig icke i föreskriven ordning erhållit underrättelse om att taxeringsnämnden avvikit från deklARATIONEN. Först i december under taxeringsåret erhåller han visshet om att taxeringsnämnden avvikit från deklARATIONEN. Han äger då besvärsmålet enligt 99 § taxeringsförordningen. Emellertid kan det inträffa att prövningsnämnden redan före december månad under beskattningsåret prövat den skattskyldiges taxering på yrkande av taxeringsintendenten. I detta fall ankommer det jämlikt 103 § på kammarrätten att pröva målet, under förutsättning att prövningsnämndens beslut vunnit laga kraft. Kammarrätten äger därvid återförvisa målet till prövningsnämnden.

Den i 76 § tredje stycket stadgade tiden för anförande av taxeringsintendentsbesvär infördes som bekant genom 1956 års taxeringsförordning. Enligt den tidigare gällande ordningen utgick taxeringsintendentens besvärstid den 31 december under taxeringsåret. Bestämmelsen i andra punkten av stadgandet om förbud för taxeringsintendenten att, efter det pröv-

ningsnämnden avgjort besvär över viss skattskyldigs taxering, anföra besvär hos prövningsnämnden rörande samma taxering, härrör från 1943 års ändringar i taxeringsprocessen. Man tog då det första steget i riktning mot att göra prövningsnämnderna till domstolsliknande instanser i processen; bl. a. överfördes landskamrerarens skyldighet att bevaka det allmännas intresse och att framställa yrkanden mot skattskyldiga på taxeringsintendenten. Vidare utsträcktes samtidigt prövningsnämndens arbetsperiod väsentligt. I samband härmed infördes i 1928 års taxeringsförordning ett stadgande av i huvudsak samma lydelse som förevarande bestämmelse i 76 § tredje stycket andra punkten i 1956 års taxeringsförordning. Bakgrunden till stadgandets tillkomst var ett av regeringsrätten år 1939 (RÅ 1939 not Fi 189) meddelat utslag. I målet hade en prövningsnämnd fattat beslut i anledning av skattskyldigs besvär. Sedermera framställde vederbörande landskamrerare yrkande hos prövningsnämnden om höjning av samma taxering på annan grund än som i den skattskyldiges besvär varit på tal. Regeringsrätten fann i målet, att, sedan prövningsnämnden avslagit den skattskyldiges besvär och fastställt dennes taxeringar, nämnden icke ägt att till bedömande upptaga landskamrerarens sedermera framställda yrkande.

I beskattningsorganisationssakkunnigas betänkande år 1942 (SOU 1942:49) anfördes¹⁾, att enda utvägen att undgå att tvinga landskamreraren att i ett fall av förevarande art anföra besvär i kammarrätten vore att giva prövningsnämnden befogenhet att, oaktat prövningsnämnden meddelat beslut i anledning av skattskyl-

¹⁾ Sid. 187

digs besvär, ändock under året ändra taxeringen å annan grund efter yrkande av landskamreraren. En dylik bestämmelse skulle dock säkerligen — sade de sakkunniga — framkalla stark irritation hos de skattskyldiga och måste därjämte sägas innebära ett alltför stort avsteg från eljest gällande rättsprinciper. Med hänsyn härtill ansågo sig de sakkunniga icke kunna framlägga förslag i denna riktning. I stället föreslogo de sakkunniga en förlängning av besvärstiden för det allmännas representant till den 31 december under taxeringsåret.

I proposition år 1943 nr 345 anslöt sig vederbörande departementschef till de sakkunnigas förslag i denna del. Emellertid fann departementschefen, att i taxeringsförordningen borde införas ett särskilt stadgande av innehåll att om besvär anförs rörande taxeringen av viss skattskyldig, taxeringsintendenten icke ägde att hos prövningsnämnden framställa yrkande rörande samma taxering efter det nämnden avgjort besvären. Taxeringsintendenten — sade departementschefen — skulle yttra sig över samtliga besvär. Departementschefen fortsatte:²⁾

”Finner han därvid anledning att, å annan grund än varom i besvären är fråga, yrka ändring i taxeringen, bör han givetvis icke framlägga ärendet för prövningsnämnden, förrän han har sitt yrkande färdigt; hinner han icke detta före taxeringsårets utgång, har han att senast den 31 december hos nämnden framställa ett icke specificerat yrkande om ändring i taxeringen samt att därefter, så snart ske kan, närmare angiva omfattningen av sitt yrkande. Den skattskyldiges besvär och taxeringsintendentens ifrågasvarande yrkande komma därigenom att

²⁾ Sid. 141

behandlas i ett sammanhang. Skulle taxeringsintendenten underlåta att anmäla sitt yrkande innan prövningsnämnden meddelat beslut i anledning av den skattskyldiges besvär, kan intendenten däremot icke framställa yrkandet vare sig hos prövningsnämnden eller kammarrätten.”

I förevarande stadgande talas om viss skattskyldigs ”taxering”. Det kan vara befogat att ställa frågan vad därmed må avses. Antag att en skattskyldig anfört besvär hos prövningsnämnden rörande sin taxering till statlig och till kommunal inkomstskatt i viss kommun. Prövningsnämnden avgör besvären i september månad under taxeringsåret. Sedermera finner taxeringsintendenten, att den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt jämväl i annan kommun i samma län och att sistnämnda taxering bör höjas. Prövningsnämnden har icke prövat sistnämnda taxering. Äger taxeringsintendenten i sådant fall anföra besvär till prövningsnämnden rörande taxeringen? På samma sätt kan man fråga, om taxeringsintendenten — därest prövningsnämnden redan avgjort den skattskyldiges inkomsttaxeringar efter besvär av den skattskyldige — äger anföra besvär hos prövningsnämnden rörande den skattskyldiges taxering till förmögenhetsskatt eller allmän varuskatt.

Av lagtexten framgår icke, huru man skall förfara i ett dylikt fall. Om man strikt håller sig till ordalagen, talas ju allenast om taxering. Härav skulle sålunda följä, att endast den taxering, som faktiskt prövats, icke får på nytt prövas efter besvär av taxeringsintendenten.

Emellertid torde förarbetena till lagstiftningen få anses giva vid handen, att bakgrunden till stadgandet varit, att en skattskyldig skall kunna vara förvissad

om att alla hans taxeringar ett år avgjorts efter det prövningsnämnden meddelat beslut, låt vara att taxeringsintendenten givetvis enligt vanliga regler kan överklaga prövningsnämndens beslut. Med hänsyn härtill torde man komma till resultatet, att taxeringsintendenten alltid är skyldig att i samband med att han yttrar sig över skattskyldigs besvär, undersöka huruvida han finner anledning att anföra besvär rörande någon eller några av taxeringarna.

Om prövningsnämnden avgjort besvär av viss skattskyldig, torde hinder icke

möta för taxeringsintendenten att sedermera anföra besvär rörande den skattskyldiges hustrus taxering samma år, enär fråga då icke är om samma skattskyldig. Eftersom sammanlevande makar i beskattningshänseende behandlas såsom en enhet, tycker man, att detta är otillfredsställande. Rimligen borde taxeringsintendenten vara skyldig att när han yttrar sig över viss skattskyldigs besvär, undersöka, huruvida han ämnar anföra besvär över andra makens taxeringar. En ändring av taxeringsförordningen i detta avseende ter sig påkallad.