

Några reflexioner angående rättelse enligt 72 a § TF

Av tf förste länsassessorn Anders Sacklén

I proposition nr 147¹ till 1969 års riksdag har finansministern föreslagit ändringar i gällande bestämmelser om LSM:s möjligheter att rätta vissa felaktigheter i taxeringslängd och i taxeringsnämnds beslut (72 a § TF). Förslaget innebär i korthet att rättelse av uppenbara felaktigheter på grund av felräkning, felaktig överföring av belopp i deklaration liksom i fråga om schablonavdrag och sådana allmänna avdrag som f. n. får rättas i förenklad ordning samt i fråga om belopp som anger fastighets taxeringsvärde skall få ske även i höjande riktning. Vidare skall i vissa fall rättelse kunna ske av uppenbar felaktighet rörande extra avdrag för folkpensionär, nämligen då sådant avdrag bort av TN medges med så stort belopp att beskattningsbar inkomst inte uppkommit, men så ej skett. Om LSM ifrågasätter höjning av taxering på någon av de ovan anförda grunderna, skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig innan rättelse sker, om hinder inte möter för det.

Enligt nu gällande bestämmelser får LSM:s beslut om rättelse enligt 72 a § TF inte överklagas särskilt. Talan mot taxeringen får dock även i den del rättelsebeslutet avser föras hos PN i den ordning som enligt TF gäller för ordinära och extraordinära besvär. I denna del föreslår propositionen ingen ändring.

I sitt remissyttrande över den departementspromemoria som ligger till grund för propositionen föreslog *kammarrätten* att skattskyldig borde få föra talan mot taxering, när rättelse av förevarande slag har skett, i samma ordning som föreskrivs i 99 § TF. Bestämmelsen avser det fallet att skattskyldig inte fått underrättelse om avvikelser från självdeklaration senast den 15 juli under taxeringsåret. Besvärstiden förlängs då på visst sätt. *Kammarrätten* ansåg att besvärreglerna i 100 § TF inte täcker alla de fall som kan uppkomma vid rättelse av taxering genom längdförande myndighets försorg.

Med anledning av *kammarrättens* yttrande erinrade departementschefen om att det i samband med införandet av rättelseparagrafen påpekats att om längdförande myndighet felaktigt vidtagit rättelse eller felaktigt vägrat rättelse, sådant förbiseende torde ha förevarit som medför extraordinär besvärsmätt enligt 100 och 101 §§ TF. Förevarande förslag till utformning av möjligheterna att rätta i höjande riktning torde enligt departementschefen medföra, att den särskilda besvärsmätten föreligger även i sådana fall. Uppenbart förbiseende finge anses föreligga vid besvär över taxe-

¹ Antagen av riksdagen den 17 december 1969 (SFS 1969: 709).

ring inte bara när rättelse gjorts beloppsmässigt felaktigt utan även när rättelse skett trots att uppenbar felaktighet inte har förelegat eller den rättade felaktigheten inte har varit av det slag som avses i 72 a § TF.

Departementschefen uttalar sig bara om besvärsrätten i det fallet att LSM:s rättelsebeslut blivit i något avseende felaktigt. Saken har emellertid också en annan sida. LSM:s rättelsebeslut kan i och för sig vara riktigt men direkt eller indirekt avslöja en annan felaktighet i taxeringen. Skall en skattskyldig inte heller i sådant fall ha besvärsrätt?

För att illustrera frågeställningen och det följande resonemanget väljer jag detta exempel.

Genom felaktig överföring av belopp i deklarationen har en skattskyldigs taxerade inkomst utförts med ett 400 kr för lågt belopp. TN upptäcker inte felöverföringen utan godkänner deklarationen. LSM konstaterar emellertid felaktigheten och bereder den skattskyldige tillfälle att yttra sig över en ifrågasatt rättelse. Av någon anledning får LSM emellertid inte kontakt med den skattskyldige, konstaterar således att hinder möter för att få yttrande från denne, och beslutar om rättelse på handlingarna i ärendet (= höjning av taxeringen med 400 kr). Den skattskyldige får därefter underrättelse om LSM:s beslut.

Vid genomläsningen av LSM:s beslut upptäcker den skattskyldige att hans avdrag för resekostnader blivit 400 kr för lågt. Den taxerade inkomsten skall alltså rätteligen vara 400 kr lägre än som upptagits i LSM:s rättelsebeslut.

Hur ställer det sig nu med den skattskyldiges möjligheter att få rättelse? LSM:s beslut får inte överklagas särskilt men kan prövas av PN i samband med besvär över taxeringen. Den ordinarie besvärstiden förutsätts ha gått ut och prövning av besvär över taxeringen kan alltså ske endast i extraordinär väg.

Den besvärgrund som möjligen skulle kunna vara tillämplig och som tydligen föresvävat departementschefen i det ovan nämnda uttalandet är bestämmelsen i 100 § 5) TF som säger att besvär i särskild ordning må anföras av den skattskyldige ”om hans taxering blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende”. Emellertid framgår av förarbetena att det skall vara fråga om fel som begåtts av taxeringsmyndigheterna. Extraordinär besvärsrätt har inte ansetts föreligga när felräkningen eller förbiseendet återgått på uppgifter som legat utanför vad TN vid deklarationens granskning haft möjlighet att iakttaga. I ovanstående exempel är det uppenbarligen den skattskyldige själv som är ansvarig för felet och varken TN eller LSM har rimligen kunnat upptäcka det. 100 § 5) är således inte tillämplig. Ej heller är beloppet i fråga så stort att 100 § 6) eller 7) är tillämpliga.

Eftersom TN inte avvikit från deklarationen och det alltså inte är genom något *dess* beslut som taxeringen höjts, föreligger inte besvärsrätt enligt 99 § TF.

Av det ovan anförda torde framgå att den skattskyldige inte har extraordinär besvärsrätt med avseende på den ifrågavarande taxeringen.

Om det i stället varit TN som upptäckt felöverföringen och med rättelse därav höjt den deklarerade inkomsten med 400 kr, så hade nämnden enligt 69 § TF varit skyldig att underrätta den skattskyldige om beslutet. Det kan antas att denne därvid

upptäckt sitt eget felaktiga yrkande och i rätt tid anfört besvär över taxeringen hos PN. Genom att rättelsen sker av LSM i stället för av TN så går den skattskyldige miste om ett avdrag på 400 kr.

I förevarande fall är det alltså inte fråga om att LSM förfarit felaktigt i något avseende. Uppenbar felaktighet (felöverföring) i deklarationen har faktiskt förelagat. Hade den skattskyldige kunnat delges LSM:s avsikt att höja taxeringen med 400 kr. så hade han inkommit med ett kvittningsyrkande. Det hade då ålegat LSM att överlämna ärendet till TI, som tagit hänsyn till kvittningsyrkandet om han funnit det berättigat.

Nu kan invändas att den skattskyldige ju alltid har möjlighet att vända sig till TI med begäran om att denne agerar till den skattskyldiges förmån. Häremot kan då sägas att TI visserligen har kvar sin besvärsmått till och med den 30 april året efter taxeringsåret. Om ”anmärkning i fråga om felaktigheten” gjorts hos LSM före den 1 april sagda år kan skattemyndigheten emellertid avgöra ärendet efter den sista april, då TI:s besvärstid således utlöpt. Dessutom bör en skattskyldig — med all respekt för bestämmelsen i 17 § TF — inte vara beroende av TI:s möjligheter att hinna med i hans ögon mer eller mindre bagatellartade ärenden.

Departementschefen sade redan vid införandet av rättelsemöjligheten enligt 72 a § år 1965 att det föreslagna institutet enbart borde ses som en ersättning för den möjlighet till själv rättelse som taxeringsnämnden skulle ha ägt om den varit ett permanent organ. Avsikten var inte att LSM skulle framstå som en särskild instans i taxeringsprocessen. I nu föreliggande proposition anför departementschefen bl. a. att i åtskilliga fall de skattskyldigas intresse bäst gagnas av att även en för låg taxering kan rättas snabbt. Det kan dock starkt ifrågasättas om de skattskyldigas intresse av en snabb rättelse till deras egen nackdel är så stor att de har anledning att acceptera att de i sin tur i vissa lägen inte kan få rättelse till sin egen förmån. Om rättelseinstitutet inte införts så skulle i förevarande fall LSM ha varit hänvisad till att hos TI påtala den uppmärksammade felöverföringen. Om TI med anledning därav yrkat höjning av taxeringen med 400 kr så hade den skattskyldige varit berättigad att kvittningsvis yrka ytterligare avdrag för resekostnader. Det kan därför med fog påstås att rättelseinstitutet genom den nu föreslagna ändringen gjort LSM just till vad myndigheten från början avsågs inte skola vara, nämligen en särskild instans i taxeringsprocessen.

Det vill synas som om den konsekvens, för vilken ovan redogjorts, inte åsyftats av lagstiftaren. Det finns därför anledning att föreslå åtgärder för att eliminera den. En möjlighet vore att i 72 a § intaga en bestämmelse av innehåll att rättelsebeslut får överklagas särskilt till PN om beslutet innefattar höjning av TN:s beslut, dock ej rättelse som avses i 72 a § första stycket. En annan möjlighet vore att komplettera 99 § med en bestämmelse enligt vilken den, vars taxering höjts genom rättelsebeslut som nyss sagts, äger rätt att anföra besvär hos PN inom samma tid som gäller för den som inte fått underrättelse om avvikelse från självdeklaration senast den 15 juli under taxeringsåret. Den sistnämnda lösningen förefaller lagtekniskt enklare och vore kanske att föredra.

För många verkar det ovan sagda förmodligen tämligen ointressant och av ringa praktisk betydelse. Sant är också att den uppkomna situationen i förevarande fall går tillbaka på en försummelse av den skattskyldige och att någon större orättvisa inte skulle begås mot denne om han inte finge det ytterligare resekostnadsavdrag, vartill han varit berättigad, om han yrkat det i deklarationen eller i rätt tid anfört besvär hos PN. Den omständigheten att hans taxering höjs genom rättelse av en felöverföring skall i och för sig inte föranleda ett annat betraktelsesätt. Det är emellertid av stor vikt att bestämmelserna i taxeringsförordningen får en sådan avfattning att de kan medverka till största möjliga likformighet i behandlingen av de skattskyldiga och att en skattskyldigs möjlighet att få ett yrkande prövat av taxeringsmyndigheterna inte skall vara beroende av den omsorg, varmed deklara-tionsgranskningen sker hos taxeringsnämnderna. På grund härav synes anledning föreligga att på nytt överväga frågan om talan mot LSM:s rättelsebeslut.

SOU 1964:29

En av våra prenumeranter är på jakt efter ovannämnda utredning. Om någon av tidskriftens läsare har ett sådant exemplar att avvara är vi tack-samma om Ni ville sända detta till Skattenytts expedition, box 5, 793 00 Leksand, f vb.