JO-uttalanden

JO:s ämbetsberättelse år 1974

JO har under år 1973 avgjort omkring 360 skatteärenden, varav omkring 230 föranletts av klagomål från allmänheten. Återstoden består av inspektions- och initiativärenden. Domstolarna har under året haft att handlägga två brottmål i anledning av JO:s åtal mot taxeringstjänstemän. JO har under år 1973 besökt länsstyrelserna i Örebro och Kopparbergs län. Vidare har åtta lokala skattemyndigheter inspekterats. Här nedan lämnas en redogörelse för ett antal ärenden som JO ansett vara av beskaffenhet att böra medtagas i ämbetsberättelsen och som kan vara av intresse för Skattenytts läsekrets. Ett av JO:s båda åtal, nämligen det mot en taxeringsrevisor och en taxeringsintendent behandlas dock på annan plats i denna tidskrift, se kommande nr av SN. I det ärendet gjorde JO vissa allmänna uttalanden om de krav som bör ställas på taxeringsrevisor och taxeringsintendent som dock bör återges här. JO anförde i dessa frågor.

Taxeringsrevision vidtas för att kontrollera riktigheten av självdeklaration eller andra uppgifter till ledning för taxering eller för att eljest skaffa underlag för åsättande av riktig taxering (jfr 56 § 1 mom taxeringsförordningen). Enligt 56 § 3 mom taxeringsförordningen skall meddelande om resultat av revisionen snarast lämnas den hos vilken revisionen skett. I denna redogörelse (revisionspromemoria) skall granskningsmannen objektivt redogöra för vad som framkommit vid revisionen. I en revisionspromemoria skall exempelvis medtas även omständigheter som talar till den skattskyldiges fördel. Om uppgifter av mer osäker natur medtas bör detta särskilt anmärkas i promemorian. Med hänsyn till den vikt som i allmänhet fästes vid innehållet i en taxeringsrevisionspromemoria – taxeringsintendenten och den dömande instansen får ju som regel aldrig tillgång till den skattskyldiges räkenskaper m m – är det av synnerlig vikt att revisionsarbetet bedrives med omdöme och noggrannhet och att revisionspromemorian utformas så att den tydligt återger vad granskningsmannen iakttagit.

Det åligger taxeringsintendent att bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor och att verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa (17 § taxeringsförordningen). Det är givet, att konflikt kan uppkomma mellan taxeringsintendentens skyldighet att såsom motpart till den skattskyldige tillvarata det fiskala intresset i målet och hans plikt att verka för materiellt riktiga taxeringar. Hur långt taxeringsintendenten kan gå i ena eller andra riktningen är något oklart. Såvitt gäller rättsliga bedömningar får taxeringsintendenten förutsättas ha relativt stor frihet. Det bör stå honom öppet att tolka föreliggande utredningsmaterial och innehållet i gällande rätt inom relativt vida gränser. Taxeringsintendenten får däremot inte åberopa uppgifter som han vet är osanna. Han får inte heller medvetet förtiga fakta som är av betydelse i målet. Därutöver skall han söka tillse att utredningen i målet blir fullständig och att målets olika aspekter är allsidigt belysta, när detta skall företas till avgörande.

Av det sagda framgår, att taxeringsintendenten ofta har visst spelrum vid bedömning om han skall yrka eller tillstyrka ändring av den skattskyldiges taxering och – i förekommande fall – med vilka belopp ändring skall ske. Detta innebär dock inte, att han får inta vilken position i målet som helst. Taxeringsintendentens inställning måste framstå som rimlig i förhållande till den förebragta utredningen.

Det förhållandet att prövningsnämnden (numera länsskatterätten) eller högre instans får tillgång till hela utredningsmaterialet, innebär inte att taxeringsintendenten har rätt att negli-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

gera den skattskyldiges bevisning eller argumentering. Av intendenten måste normalt krävas, att han uttryckligen tar ställning till huruvida den skattskyldiges uppgifter enligt hans mening kan godtas eller inte. Detta är av betydelse bl a för att den skattskyldige skall få vägledning om på vilka punkter ytterligare bevisning m m behövs och på vilka punkter den förefintliga bevisningen är tillfyllest. Att intendenten underlåter att klart redovisa sina ställningstaganden är inte bara ägnat att förorsaka extra arbete och kostnader för den skattskyldige. Det kan också inträffa, att den skattskyldige på grund av intendentens passivitet förleds att koncentrera sin argumentering på irrelevanta fakta eller att den skattskyldige av kostnadsskäl avstår från ytterligare bevisning. Bristande aktivitet från taxeringsintendentens sida kan alltså inte blott medföra onödiga kostnader för den skattskyldige utan även leda till rättsförluster. Slutligen får inte frånses, att det sätt varpå taxeringsintendenten framlägger sin sak är av betydelse också för den dömande instansen, som kan bli vilseledd om oriktiga eller alltför kortfattade uppgifter lämnas. Det är nog gott och väl att domstolen får tillgång till hela utredningen men det är inte säkert att den hinner sätta sig in i allt på egen hand.

Åtal mot taxeringsnämndsordförande

Det andra åtalet rörde en taxeringsnämndsordförande, B, som underlåtit att i tio fall tillämpa bestämmelsen i 65 § taxeringsförordningen om kommunikation med den skattskyldige av taxeringsnämndens tilltänkta avvikelse från självdeklaration. Med förbigående av de närmare omständigheterna i de tio enskilda fallen skall här lämnas en sammanfattning av vad som förekommit i ärendet.

I sin åtalsinstruktion åberopade JO regeln i 65 § taxeringsförordningen och anförde bl a följande.

I 65 § taxeringsförordningen stadgas:

Förekommer anledning att åsätta skattskyldig taxering med avvikelse från självdeklaration, skall, där hinder ej möter, tillfälle beredas den skattskyldige att yttra sig i frågan. Dock vare detta ej nödigt i fråga om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller då eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen icke är erforderligt för frågans bedömande.

Bestämmelsen är oförändrad alltsedan taxeringsförordningens tillkomst år 1956. Den hade dessförinnan sin motsvarighet i 78 § k) av 1928 års taxeringsförordning. Denna bestämmelse tillkom år 1935 (SFS 1935: 255) och löd.

Taxeringsnämndens ordförande åligger huvudsakligen - - - att, därest under taxeringsarbetet fråga uppkommer att åsätta skattskyldig taxering med avvikelse från avlämnad självdeklaration, där så kan ske, bereda honom tillfälle att yttra sig i frågan, dock vare detta ej nödigt i fråga om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller då eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen icke är för utredningens vinnande behövligt.

Införandet av bestämmelsen skedde på initiativ av bevillningsutskottet som anförde följande (BevU 1935: 37 s 36).

Emellertid anser utskottet det vara av utomordentlig vikt att såvitt möjligt tillses att ett på förtroende byggt samarbete upprätthålles mellan de myndigheter och tjänstemän, som hava att medverka för taxerings åsättande, samt de skattskyldiga. Såsom de sakkunniga erinrat har obestridligen underlåtenheten att lämna skattskyldig tillfälle att yttra sig, innan avvikelse från av honom avgiven deklaration sker, uppväckt en rätt så naturlig ovilja bland de skattskyldiga. Att personlig förbindelse med de skattskyldiga upprätthålles i dylika fall, bör vara ägnat att åstadkomma ett förbättrat och på exakta förhållanden grundat taxeringsresultat. På sätt jämväl departementschefen framhållit behöva taxeringsmyndigheterna i samma mån som en verklig kontroll möjliggöres i mindre utsträckning tillgripa förfarandet att taxera de skattskyldiga efter fri uppskattning, ett förfarande som helt naturligt är ägnat att väcka irritation och som innebär avsevärda risker för misstag. Det måste därför anses som en följdriktig utveckling av de prin-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

ciper, på vilka propositionen grundar sig, att taxeringsnämndsordförandena, på sätt praktiserats av de i departementschefsyttrandet omförmälda taxeringsassistenterna, i regel sätta sig i förbindelse med skattskyldig, innan avvikelse sker från i självdeklarationen lämnad uppgift. Emellertid är det uppenbart, att skattskyldigs hörande icke han påfordras i varje fall, då skäl anses föreligga för sådan avvikelse. Gäller det exempelvis felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller ock tolkningsspörsmål eller annan fråga, där yttrande av den skattskyldige uppenbarligen icke är för utrednings vinnande behövligt, bör en sådan skyldighet icke inträda. I enlighet med det nu anförda har utskottet föreslagit ett stadgande i 78 § av sålunda angiven innebörd.

Av förarbeten och kommentarer till 65 § av 1956 års taxeringsförordning förtjänar följande att återges.

Taxeringssakkunniga anförde (SOU 1955 : 51 s 107).

Det förtjänar särskilt understrykas, att varje skattskyldig måste beredas tillfälle att yttra sig över tilltänkt avvikelse från hans självdeklaration. I detta hänseende brister det för närvarande alltför ofta. En följd härav är stundom att skattskyldig påföres taxering för inkomst, som rätteligen bort påföras annan person med snarligt namn. Sådana misstag, som med den tidsnöd varunder taxeringsnämnderna nu arbetar måhända kan vara ursäktliga, bör efter omorganisationen inte längre förekomma.

Bevillningsutskottet anförde (BevU 1956 : 56 s 106).

I den föreslagna 65 § stadgas, att där anledning förekommer att åsätta skattskyldig taxering med avvikelse från hans självdeklaration, skall, där ej hinder möter, tillfälle beredas honom att yttra sig i frågan. Dock behöver detta ej ske ifråga om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller då eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen icke är erforderligt för frågans bedömande. I motionerna I : 606 och II : 801 yrkas att bestämmelserna skärpes så att den skattskyldige undantagslöst får tillfälle yttra sig innan taxeringen beslutas, såvida fråga ej är om rena skriv- och räknefel.

Härtill vill utskottet framhålla att – bortsett från fall av skriv- och räknefel och liknande – den skattskyldige regelmässigt skall höras. Det kan emellertid inträffa att det ej är möjligt att höra honom. Som exempel kan nämnas det fall att den skattskyldiges deklaration kommit nämnden till handa så sent att tiden ej tillåter kommunikation med den skattskyldige. Utskottet vill med det sagda ha understruket att det, för att den skattskyldige ej skall beredas tillfälle yttra sig, skall föreligga ett verkligt hinder. Utskottet tillstyrker med det anförda propositionsförslaget i denna del. De föreliggande motionsyrkandena avstyrkes sålunda av utskottet.

I Hedborg m fl, Taxeringshandbok, 2 u, s 196 f, anförs bl a följande.

”Med hinder avses här sådant som att den skattskyldige inte kan anträffas under tillgänglig adress, att han genom sjukdom eller eljest blivit urståndsatt att avgiva yttrande eller liknande. Däremot är det inte avsett att taxeringsnämnden skall få underlåta att bereda skattskyldig tillfälle avge yttrande enbart därför att taxeringsnämndens arbete blivit försenat eller dyl. Om formen för ett meddelande till den skattskyldige rörande ifrågasatt avvikelse har ingenting föreskrivits. Meddelandet kan t ex ske i en anmaning – ev. med vitesföreläggande – att lämna vissa begärda upplysningar. Det kan också ske helt formlöst genom en telefonförfrågan. Det bör dock i så fall göras klart för den skattskyldige att avvikelse ifrågasättes och att den skattskyldige har rätt att yttra sig däröver. Det bör anges, på vilken eller vilka punkter avvikelse ifrågasättes.”

Att den i 65 § taxeringsförordningen föreskrivna underrättelseskyldigheten iakttas av taxeringsnämnderna är av största betydelse från rättssäkerhetssynpunkt och för upprätthållande av allmänhetens förtroende för taxeringsnämndens verksamhet. Beslut som fattas utan stadgad kommunicering blir erfarenhetsmässigt ofta felaktiga, vilket kan åsamka den skattskyldige extra arbete och kostnader för att få felet rättat eller – därest den skattskyldige inte tillvartar möjligheten att få ändring i högre instans – bestående rättsförluster. Jag vill i sammanhanget även framhålla ett annat förhållande som visar betydelsen av bestämmelsens efterlevnad. Taxeringsnämndernas underlåtenhet att följa 65 § taxeringsförordningen medför i många fall ett omfat-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

tande och ofta helt onödigt merarbete för andra myndigheter, främst länsstyrelserna och lokala skattemyndigheterna. I JO:s ämbetsberättelse år 1973 s 387 f redogörs för ett sådant fall.

JO har sedan länge lagt ned betydande energi för att hos rikets taxeringsnämnder inskärpa vikten av att 65 § taxeringsförordningen iakttas på ett godtagbart sätt (se JO:s ämbetsberättelser åren 1960 s 366 f, 1962 s 449, 1964 s 560 f, 1966 s 615, 1968 s 505 f, 1970 s 346 f, 1971 s 420 f och 424 f, 1972 s 351 ff och 369 ff samt 1973 s 382 f och 386 ff).

Dessa JO-uttalanden har bringats till taxeringsmyndigheternas kännedom på olika sätt. Vid sidan av publicering i ämbetsberättelserna har även särtryck av det avsnitt av ämbetsberättelserna som rört taxering sedan år 1970 distribuerats till länsstyrelserna i ett stort antal exemplar med anmodan att ett exemplar skulle tillställas varje taxeringsnämnd. JO:s uttalanden har även uppmärksammats i skattetidskrifterna, varjämte påpekanden om hur taxeringsnämnderna har att handlägga underrättelsefrågorna har gjorts bl a i den av riksskattenämnden år 1957 utgivna handledningen för arbetet i taxeringsnämnd s 227.

Det skall medges att taxeringsnämndernas tillämpning av 65 § taxeringsförordningen inte är helt utan sina svårigheter. Till skillnad från underrättelse om slutlig avvikelse från självdeklaration, som ovillkorligen måste utsändas, är underrättelse om ifrågasatt avvikelse inte nödvändig i samtliga fall då taxeringsnämnden överväger att frångå en deklaration. Gränsdragningsproblem kan härvid ibland uppkomma i fråga om när avvikelsen är av karaktär att underrättelse är nödvändig. Det ligger dock i sakens natur, att en taxeringsnämndsordförande i ett gränsfall hellre bör utsända underrättelse än låta bli att göra det.

Av vad ovan upptagits framgår, att för att "hinder", i den mening som avses i 65 § taxeringsförordningen, skall kunna utgöra giltigt skäl för taxeringsnämndens ordförande att underlåta kommunicering fordras att hindret föreligger å den skattskyldiges sida och inte hos taxeringsnämnden. Om den skattskyldige i rätt tid ingivit sin deklaration kan således tidsbrist hos taxeringsnämnden inte utgöra någon godtagbar ursäkt för underlåtenhet att bereda den skattskyldige tillfälle att yttra sig över taxeringsnämndens tilltänkta åtgärd.

Såvitt rör de övriga grunder enligt vilka kommunicering enligt 65 § taxeringsförordningen får underlåta konstaterar jag, att den närmare innebörden av uttrycken "felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende" saknar betydelse för förevarande ärende, då ingen av dessa grunder är tillämplig i de tio fall som ovan särskilt berörts. Däremot finner jag anledning att något uppehålla mig vid innebörden av uttrycket "då eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen icke är erforderligt för frågans bedömande". Bevillningsutskottet vid 1935 års riksdag synes med sitt då framlagda förslag, som var snarlikt det nu gällande stadgandet men dock inte identiskt därmed, ha åsyftat bl a tolkningsspörsmål. Bevillningsutskottet vid 1956 års riksdag underströk däremot, att den skattskyldige regelmässigt skulle höras utom i fall av skriv- eller räknefel och liknande. Redan av stadgandets ordalydelse framgår att fråga är om en undantagsregel, som skall tillämpas restriktivt. Bestämmelsen synes mig närmast syfta på klara fall av missuppfattningar som kommit till uttryck i en deklaration och främst då sådana fel som varit till den skattskyldiges egen nackdel. Jag åsyftar härmed t ex frågor rörande schablonavdraget om 100 kr vid beräkning av inkomst av tjänst, det s k sparavdraget om 400 respektive 800 kr vid beräkning av inkomst av kapital, storleken av sjukförsäkringsavgift enligt lagen om allmän försäkring samt avvikelser som grundar sig på ränteberäkning i samband med debitering av slutlig skatt. Däremot kan regeln normalt inte vara tillämplig i sådana fall då den skattskyldige lämnat en ofullständig utredning i deklarationen och taxeringsnämnden från annat håll inhämtat närmare upplysningar i saken. I sådant fall måste den skattskyldige få tillfälle att yttra sig. Inte heller kan regeln anses tillämplig enbart därför att ett yrkande som framställts i deklarationen förefaller taxeringsnämnden strida mot skatteförfattningarna eller stadgad praxis. Det kan mycket väl inträffa, att en skattskyldig, som framställt ett till synes oacceptabelt yrkande, kan lämna en fullgod förklaring som ställer saken i helt annat ljus om han blott får tillfälle att yttra sig.

Avslutningsvis anförde JO — efter en redogörelse för omständigheterna i de tio enskilda fallen — följande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

Jag har således konstaterat, att B förfarit felaktigt i samliga dessa tio fall genom att underlåta att bereda de skattskyldiga tillfälle att yttra sig. Hans underlåtenhet att iaktta bestämmelsen i 65 § taxeringsförordningen har jag i sex fall betecknat som allvarlig. B har härigenom gjort sig skyldig till tjänstefel.

B har sedan lång tid tillbaka varit förordnad som taxeringsnämndsordförande. Han har inte kunnat sväva i ovisshet om hur gällande bestämmelser skall tillämpas. Härom vittnar det förhållandet att han handlagt vissa deklarationer korrekt i formellt hänseende. B:s kunskaper i fråga om den materiella skatterätten synes vidare vara goda. Vad B anfört i förevarande ärende utvisar emellertid med all tydlighet att han tagit alltför lätt på sin skyldighet att hålla sig underrättad om innebörden av taxeringsförordningens bestämmelser om underrättelseplikt. B har således under förundersökningen anfört, att en skärpning av 65 och 69 §§ taxeringsförordningen troligen skett år 1970, då han inte hade förordnande som taxeringsnämndsordförande. Påståendet är inte riktigt. Alltsedan dess tillkomst år 1956 är 65 § taxeringsförordningen oförändrad i sin lydelse. (Gjorda ändringar i 69 § är här ej relevanta.)

B:s felaktiga förfarande i dessa tio fall synes inte ha haft sin grund i misstag eller brist på arbetstid. B har i stället i flera fall förklarat sin underlåtenhet att utsända underrättelser med att detta varit onödigt eller den skattskyldige inte skulle ha svarat ändå. B:s underlåtenhet att tillämpa 65 § taxeringsförordningen i nu behandlade tio fall framstår därför, tagna i ett sammanhang, som ytterst allvarlig. De uttalanden om Nilssons och andra skattskyldigas bristande trovärdighet som B fällt och fortfarande vidhåller ger även en belysning av hur B uppfattat sina arbetsuppgifter under taxeringsarbetet. En taxeringsnämnd är självfallet inte tvungen att godta de uppgifter som lämnas av den skattskyldige. Detta innebär dock inte att taxeringsnämnden får negligera bestämmelsen i 65 § taxeringsförordningen beträffande skattskyldiga, som taxeringsnämnden av en eller annan anledning inte litar på. I vad mån den skattskyldiges uppgifter kan läggas till grund för taxering kan ju bedömas först när uppgifterna kommit nämnden tillhanda – att så att säga underkänna ett yttrande innan det ens föreligger inger ytterst starka betänkligheter. Detta gäller särskilt när den tilltänkta avvikelsen, som i Nilssons fall, avser skönsmässigt tillagda inkomster.

Med hänsyn till vad nu upptagits finner jag mig icke kunna underlåta att väcka åtal mot B för vad som ligger honom till last rörande dessa tio fall.

Tingsrätten dömde B för tjänstefel till femton dagsböter å trettio kronor. Tingsrätten ogillade åtalet såvitt rörde sex av de tio fallen.

JO uppdrog åt länsåklagaren att fullfölja talan mot tingsrättens dom hos hovrätten för Västra Sverige. I samband därmed anförde JO bl a följande.

Taxeringsnämnderna har en viktig funktion som varje år berör så gott som samtliga vuxna medborgare. Medborgarna har ålagts straffsanktionerad skyldighet att lämna taxeringsmyndigheterna ett stort antal uppgifter. Taxeringsnämnden har att fatta avgöranden som – med de skatteuttag som sker på grundval av nämndens beslut – är av stor betydelse för medborgarnas ekonomiska förhållanden. Medborgarna är därför berättigade att ställa stora krav på att bli korrekt behandlade av taxeringsnämnden.

Jag vill i detta sammanhang nämna, att det vid utredning i anledning av olika klagomål hos JO visat sig att när taxeringsnämnd handlagt taxeringar formellt felaktigt detta ofta leder till beslut som medför materiellt sett helt oberättigade skattekrav vilka först långt senare kan rättas. Felet kan exempelvis ha berott på att en avlämnad kontrolluppgift varit oriktig; den kan ha upptagit fel belopp, fel år eller fel person. Om blott den skattskyldige fått tillfälle att förklara sig, skulle saken ha kunnat avklaras redan hos taxeringsnämnden. I stället nödgas den skattskyldige besvära sig hos länsskatterätten. Ofta måste han också begära anstånd med inbetalning av sin skatt. Härtill kommer numera att skattetillägg ibland påförs av lokala skattemyndigheten och att den skattskyldige även måste besvära sig i den delen. Taxeringsnämndens felaktiga handläggning leder i sådana fall till berättigad irritation och misstro till myndigheternas effekti-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

vitet hos den skattskyldige och till onödigt merarbete för denne. Av betydelse är också det förhållandet att taxeringsnämndens felaktiga handläggning leder till en ytterligare belastning av redan tidigare arbetstyngda myndigheter – länsstyrelsen med länsskatterätt och taxeringsintendenter, lokala skattemyndigheten och ofta även kronofogdemyndigheten. Det är således betydelsefulla enskilda och samhälleliga intressen som jämväl måste beaktas vid en bedömning av B:s felaktiga förfarande.

Av en person, som åtagit sig att tjänstgöra som taxeringsnämndsordförande måste fordras att han förvärvar kunskaper om de viktigaste stadgandena i taxeringsförordningen. Till dessa stadganden hör utan minsta tvivel 65 §. Vidare måste krävas att han utövar sin tjänst med gott omdöme, med noggrannhet och utan förutfattade meningar.

Hovrätten dömde B för tjänstefel till tjugofem dagsböter å trettio kronor. I domskälen anfördes bl a följande.

För prövningen huruvida B:s underlåtenhet skall medföra ansvar för tjänstefel bör följande beaktas: B hade längre tids erfarenhet som taxeringsnämndsordförande och ägde, enligt vad utredningen visar, goda kunskaper i den materiella delen av taxeringsprocessen. För en taxeringsnämndsordförande med B:s erfarenhet kan ifrågavarande författningsrum inte ha inneburit några särskilda tolkningssvårigheter; och vid tveksamhet hade han lätt kunnat skaffa sig vederhäftiga upplysningar om hur bestämmelsen skulle tillämpas. B hade emellertid i förevarande fall underlåtit kommunikation på ett sätt som framstår som godtyckligt. På grund härav kan han inte undgå ansvar för tjänstefel.

Hovrätten biföll åtalet rörande nio av de tio fallen. I fråga om ett fall gillade hovrätten tingsrättens bedömning att ogilla åtalet. En ledamot var skiljaktig från domen och fann B ha gjort sig skyldig till tjänstefel även i detta fall.

Hovrättens dom vann laga kraft.

Anmaning till skattskyldig att avge självdeklaration

I ett flertal fall prövade JO taxeringsnämndernas behandling av frågor rörande anmaning enligt 36 § taxeringsförordningen att avge självdeklaration. Handhavandet av anmaningsrätten är av betydelse för lokala skattemyndigheternas handläggning av ärenden rörande skattetillägg och förseningsavgift. Vikten av att anmaning utsänds till den skattskyldige i rekommenderat brev med mottagningsbevis underströks av JO i många ärenden. I ett ärende hade taxeringsnämndens ordförande underlåtit att utfärda anmaning att avge självdeklaration rörande två makar. Dessa åsatte i stället skönstaxeringar i avsaknad av deklarationer. JO anförde härom.

Jag är medveten om att taxeringsnämndsordförandena före tillkomsten av lagstiftningen om skattetillägg och förseningsavgift ibland behandlade taxeringsärenden, sådana som det rörande makarna Larsson, på detta sätt – dvs taxeringsnämnden underlät att tillämpa anmaningsförfarandet och åsatte skönstaxering med ledning av kontrolluppgifter m m.

Bestämmelsen i 36 § taxeringsförordningen om anmaning att avgiva självdeklaration är – – – inte uttryckligen tvingande. Sedan lagstiftningen om skattetillägg och förseningsavgift tillkommit, har betydelsefulla rättsverkningar knutits till frågan om en anmaning att avgiva självdeklaration skett eller ej, jfr 116 a § tredje stycket och 116 c § andra stycket taxeringsförordningen. Det framstår därför som viktigare än förr att anmaning göres när den skattskyldige försummat att deklarera. Annars blir ju följden den att de skattskyldiga blir olika behandlade. Den som trots anmaning ej deklarerat blir påförd skattetillägg och dubbel förseningsavgift medan den som ej anmanas endast drabbas av enkel förseningsavgift om han ej avlämnar deklaration.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

I ytterligare ett ärende anförde en person, S, klagomål över att taxeringsnämnden åsatt honom skönstaxering trots att han vid ett telefonsamtal meddelat taxeringsnämndens ordförande, B, att han inte ansåg sig deklarationsskyldig. S hade erinrats om sin deklarationsskyldighet men inte anmanats att avgiva självdeklaration. Lokala skattemyndigheten hade påfört S förseningsavgift.

JO konstaterade vid ärendets avgörande att, för makar, som saknade inkomster och förmögenhetstillgångar, skyldighet inte förelåg att utan anmaning avgiva självdeklaration, jfr 22 § taxeringsförordningen, samt anförde vidare bl a följande:

Under telefonsamtalet har S uppgivit, *att* han studerade, *att* familjen levde på studiebidrag *samt att* han inte hade inkomst överstigande 4 500 kr. Genom dessa upplysningar har B fått veta att S för sin del inte ansåg sig skyldig att avlämna självdeklaration. I denna situation skulle B om han inte velat godta S:s muntliga uppgifter, ha anmanat S att avlämna självdeklaration. Att underlåta detta för att i stället låta taxeringsnämnden skönsmässigt taxera S måste anses klart otillfredsställande. B har emellertid påtagit sig skulden för att anmaning inte skett i S:s fall och beklagat detta. Jag låter det därför bero vid vad som i ärendet förekommit men anser mig avslutningsvis böra framhålla vikten av att taxeringsnämnden handlägger frågor av denna art korrekt även med tanke på att taxeringsnämndens beslut utgör underlaget för lokala skattemyndighetens handläggning av ärenden rörande skattetillägg och förseningsavgift.

Utredningsarbetet hos taxeringsnämnd

I några ärenden har JO understrukit vikten av att taxeringsnämndens utredningsarbete bedrivs med iakttagande av att de skattskyldiga inte i onödan besväras med upprepade förfrågningar i fall då taxeringsnämnden kunnat begära all utredning på en gång. I ett annat fall var omständigheterna följande. En kvinna, född år 1946, uppgav i sin deklaration att hon var ogift och hade hemmavarande barn. En man, dansk medborgare och född år 1942, yrkade i sin deklaration avdrag för periodiskt understöd till kvinnan med 2 700 kr. Taxeringsnämnden lät utreda att personerna inte sammanbodde. Bådas taxeringar prövades i en och samma taxeringsnämnd. Taxeringsnämndens ordförande utsände en förfrågan till kvinnan i vilken han uppgav, att mannen yrkat och tills vidare erhållit avdrag för understödet till henne, att hon inte deklarerat beloppet som understöd, vilket skulle ske om periodiskt understöd verkligen utgått, samt att hon borde förklara sig. Kvinnan svarade, att hon förbisett inkomsten och att hennes enda ursäkt var att detta var första gången hon egenhändigt upprättat sin deklaration. Taxeringsnämnden upptog beloppet 2 700 kr till beskattning hos kvinnan. Lokala skattemyndigheten påförde henne skattetillägg, eftersom beloppet inte uppgivits i deklarationen. Under JO:s utredning av ärendet inhämtades från kvinnans barnavårdsman att fråga varit om underhåll till kvinnans barn. Kvinnan borde inte ha blivit beskattad härför och mannen borde inte ha fått avdrag. Det var mannen och inte kvinnan som lämnat oriktig uppgift i sin deklaration. Vid ärendets avgörande anförde JO bl a följande:

Det ankommer inte på JO att behandla frågan om taxeringsnämndens beslut i materiellt hänseende. Jag konstaterar dock, att utredningen i ärendet utvisar att taxeringarna blivit felaktiga och sedermera rättats till. Det inträffade har medfört merarbete för lokala skattemyndigheten och länsstyrelsen. Detta merarbete hade troligen kunnat undvikas om taxeringsnämndens utred-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

ning i ärendet varit fullständigare. Således borde taxeringsnämndens ordförande ha utformat sin förfrågan till Irene N på annat sätt än som nu blev fallet.

Irene N:s ärende illustrerar utomordentligt väl det förhållandet att många skattskyldiga har mycket svårt att själva tillvarata sina rättigheter, vilket medför att det är av stor betydelse att taxeringsnämndens förfrågningar till skattskyldiga utformas på sådant sätt att risken för missförstånd hos de skattskyldiga i görligaste mån undviks .

Av den i övrigt företagna utredningen framgår att lokala skattemyndighetens och länsstyrelsens möjligheter att upptäcka fel som det förevarande vid granskning av deklarationerna är ringa. Detta förhållande liksom att felaktiga taxeringsbeslut medför att skattetillägg påförs den skattskyldige gör att stora krav måste ställas på taxeringsnämndens utredning i ärenden av detta slag.

Ytterligare om tillämpningen av 65 § taxeringsförordningen

I flera ärenden har JO haft anledning att behandla frågan om hur den vanliga åttadagarsfristen i samband med underrättelse enligt 65 § taxeringsförordningen skall beräknas och därvid påpekat att hänsyn borde tas till bestämmelserna i lagen om beräkning av lagstadgad tid.

I ett fall utsändes underrättelsen om ifrågasatt avvikelse med post fredagen den 14 april 1972. Den skattskyldige avgav erinringar, som inkom till nämnden tisdagen den 25 april. Underrättelse om taxeringsnämndens slutliga beslut hade emellertid utsänts redan måndagen den 24 april. I sitt beslut i ärendet anförde JO, att taxeringsnämndens ordförande utgått från att den skattskyldige mottog försändelsen i normal ordning eller lördagen den 15 april. JO konstaterade att om detta antagande var riktigt så ägde den skattskyldige yttra sig ännu måndagen den 24 april. JO fortsatte.

Denna dag var nämligen den sista inom åttadagarsfristen, jfr 2 § lagen om beräkning av lagstadgad tid, vilket lagrum måste anses analogt tillämpligt i ett fall som det förevarande. Frsiten får i princip anses ha utgått klockan 24.00. Samma den 24 april utsändes underrättelse om slutlig avvikelse från deklarationen. Taxeringsnämndens ordförande var emellertid skyldig att avvakta åttadagarsfristens utgång innan han utsände underrättelsen Hans åtgärd att utsända underrättelsen redan den 24 april var felaktig också av den anledningen att han inte kunnat säkert veta när den första underrättelsen nått den skattskyldige. JO har tidigare i liknande sammanhang framhållit, att det är nödvändigt att taxeringsnämnden ger den skattskyldige en viss tidsmarginal för framförande av erinringar, eftersom nämnden inte med säkerhet kan veta vid vilken tidpunkt meddelandet kommit den skattskyldige tillhanda (jfr JO:s ämbetsberättelse 1972 s. 373 och Handledning för taxering 1972 s 17). Något delgivningsförfarande används inte i dessa fall utan underrättelsen utsänds i vanligt brev. Oregelbundenheter i postgången som fördröjer brevets befordran kan förekomma. Den skattskyldige kan ju också ha varit bortrest e d. Enligt min mening borde taxeringsnämndens ordförande därför ha väntat några dagar innan han utsände underrättelse om avvikelse från självdeklaration. Om så skett, hade den skattskyldiges erinringar hunnit komma in varpå ärendet kunnat föredragas i vanlig ordning inför taxeringsnämnden *innan* underrättelse om slutlig avvikelse utsändes. Detta hade måhända besparat både den skattskyldige och nämnden ytterligare arbete med saken.

Reglerna om skattetillägg och förseningsavgift

JO anförde till ämbetsberättelsen följande om sina iakttagelser av myndigheternas behandling av ärenden om skattetillägg och förseningsavgift.

Vid inspektionerna har till granskning upptagits ett stort antal fall i vilka fråga varit om lokal skattemyndighets tillämpning av bestämmelserna om skattetillägg i *materiellt* hänseende. I

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

dessa ärenden har fråga varit om myndighetens bedömning av dels de objektiva rekvisiten för besluten och dels befrielsegrunderna. Till granskning har upptagits fall där fråga varit om gränsdragningen mellan oriktig uppgift, som medför skattetillägg, och oriktigt yrkande, som ej skall medföra sådan sanktion. Vidare har i några ärenden uppkommit fråga om innebörden av begreppen frivillig rättelse samt uppenbar felräkning och misskrivning. I flera fall har jag ifrågasatt om inte befrielsegrunderna tillämpats för snävt. – JO :s ingripanden har i många fall föranlett lokal skattemyndighet att överlämna saken till eftergranskning hos länsstyrelsen, varefter taxeringsintendenten ofta i besvär hos länsskatterätten anhållit att påförd avgift skulle undanröjas. Det har visat sig att den materiella bedömningen av ärenden om skattetillägg inrymmer, förutom rena lagtolkningsproblem, många svåra bedömningsfrågor och besvärliga praktiska frågor. Särskilt bereder gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande vissa svårigheter för de tillämpande myndigheterna. Även bedömningen av befrielsegrunderna är ofta svår. De av riksskatteverket utfärdade anvisningarna kan inte täcka alla situationer och blir därför av naturliga skäl litet stela i sin kategoriindelning. En alltför strikt tillämpning av anvisningarna kan ibland leda till resultat som knappast kan ha förutsetts av lagstiftaren. Inspektionerna har även visat att praxis hos de olika lokala skattemyndigheterna kan vara ganska varierande och på vissa håll tämligen sträng. Brister i taxeringsnämndernas utredningsarbete och deras skötsel av anmaningsförfarandet återverkar kraftigt på de lokala skattemyndigheternas arbete med skattetillägg och förseningsavgift. Dessa brister, ibland i förening med felaktig handläggning av saken från lokal skattemyndighets sida, leder i vissa fall till resultat som stöter mot kravet på likformighet och rättvisa, jfr 1 § taxeringsförordningen. Slutligen bör antecknas att hos en lokal skattemyndighet som inspekterats bestämmelserna om skattetillägg synes ha tillämpats klart författningsstridigt i ett stort antal fall, där de skattskyldiga påförts skattetillägg utan att rättslig grund härför förelegat. Felen kommer att bli föremål för min närmare utredning.

I ett ärende tog JO upp frågan om lokal skattemyndighets utredningsskyldighet i ärenden om skattetillägg och förseningsavgift. Omständigheterna var följande.

V uppgav i sin deklaration, som inkom den 10 april 1972, en löneintäkt om 8 627 kr från Domnarvets Jernverk. Taxeringsnämndens granskning visade att han även uppburit följande skattepliktiga intäkter: 1 056 kr från Surahammars kommun, 1 064 kr från arbetsmarknadsstyrelsen och 750 kr i starthjälp från länsarbetsnämnden i Kopparbergs län eller tillhopa 2 870 kr. Deklarationen var i övrigt bristfällig och ofullständig både i sakligt och språkligt hänseende. I deklarationen anförde V att uppgifterna försenats, eftersom han varit intagen på Dagöholm från och med den 14 januari 1971 (Dagöholm är en vårdanstalt för alkoholmissbrukare.) Lokala skattemyndigheten påförde V skattetillägg och förseningsavgift. Fortsatt utredning visade att V, som var utländsk medborgare, varit intagen på Dagöholm under tiden den 4 januari– den 25 maj 1972. Det inhämtades att länsskatterätten sedermera på besvär av taxeringsintendenten undanröjt lokala skattemyndighetens beslut att påföra V skattetillägg och förseningsavgift.

Vid ärendets avgörande anförde JO bl a följande:

V hade gjort en anteckning i sin för sent avlämnade självdeklaration om att han varit intagen på Dagöholm från viss tidpunkt samt att detta var orsaken till att deklarationen försenats.

Det förhåller sig visserligen så, att lokala skattemyndigheten enligt ett uttalande av departementschefen – närmast med syftning på skattetilläggsfall – (prop 1971 :10 s 272) inte har skyldighet att självmant undersöka om grund för befrielse föreligger. Ett och annat undantag från denna regel är emellertid enligt departementschefen motiverat, t ex när den skattskyldige har hög ålder. Även i ett fall som V :s synes mig lokala skattemyndigheten – även om den skattskyldige inte avhörs i själva avgiftsärendet – böra ex officio pröva om befrielse bör ske. V sökte uppenbarligen i deklarationen förklara varför denna inkom för sent. Vad han därvid uppgav borde enligt min mening ha föranlett lokala skattemyndigheten att utreda den närmare tidpunkten för V :s anstaltsvistelse och omständigheterna kring hans vistelse på anstalten. Med stöd av när-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39

mare uppgifter härom borde lokala skattemyndigheten sedan ha tagit ställning till frågan om befrielse från skattetillägg och förseningsavgift borde ske eller ej.

Vid en sådan prövning borde lokala skattemyndigheten enligt min mening ha befriat V från skattetillägg och förseningsavgift av den anledningen att flera av de befrielsegrunder som upptagits i 116 d § taxeringsförordningen tagna tillsammans haft beaktansvärd styrka i V:s fall. Följande omständigheter borde således ha beaktats vid en sådan granskning. V hade alkoholbesvär för vilka han undergick vård. Han var utländsk medborgare och hade uppenbarligen dåliga svenska språkkunskaper även om han vistats några år i Sverige. Slutligen avsåg de inkomster V utelämnat i deklarationen bl a starthjälp från länsarbetsnämnden och inte ett vanligt lönebelopp.

Det är enligt min mening av stor vikt att lokal skattemyndighet vid bedömningen av frågan om en skattskyldig bör befrias från skattetillägg eller förseningsavgift enligt 116 d § taxeringsförordningen söker göra en samlad bedömning av samtliga kända omständigheter och inte ser de skilda omständigheterna isolerade från varandra. Avgörande måste vara om omständigheterna tagna tillsammans väger så tungt att den skattskyldiges handlande framstår som ursäktligt.

I ett ärende var slutligen frågan uppe om beräkning av tidsfrist som utsatts i anmaning att avge självdeklaration i samband med beslut om skattetillägg. Av 116 c § taxeringsförordningen framgår att skattskyldig som för sent, men i allt fall före utgången av en i anmaning att avge självdeklaration utsatt tidsfrist, avlämnar sin deklaration skall påföras endast enkel förseningsavgift medan en skattskyldig som avlämnar deklarationen först efter fristens utgång påförs dubbel förseningsavgift. I ett fall delgavs den skattskyldige den 8 juni 1972 anmaning att inom åtta dagar efter mottagandet avge självdeklaration. Deklarationen ingavs den 16 juni. Lokala skattemyndigheten påförde dubbel förseningsavgift. JO anförde härom att uttrycket ”inom åtta dagar efter mottagandet av anmaning” måste förstås på det sättet att delgivningsdagen icke inräknas i fristen utan att fristens längd skall beräknas med början från och med dagen efter delgivningsdagen. – Den skattskyldige erhöll rättelse genom att länsskatterätten påförde endast enkel förseningsavgift.

Slutligen skall här endast hänvisas till ytterligare ett antal uttalanden i JO:s ämbetsberättelse år 1974 som måhända kan intressera en del läsare:

Förstärkning av kammarrättsorganisationen, s 402
Besvär över beslut om kvittning i överskjutande skatt, s 441
Suppleants närvarorätt i taxeringsnämnd, s 443
Gottskrivning av ränta vid skatterestitution enligt förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, s 475
Bestämmandet av tidpunkt för anstånd med avlämnande av självdeklaration, s 480
Skattskyldigs rätt att anlita ombud under förfarandet hos taxeringsnämnd, s 487
Taxeringsrevision hos skattskyldig som tillhör sådan yrkeskategori att han är underkastad tystnadsplikt, s 489
Enmansmål i länsskatterätt, s 490
Vilandeförklaring i prövningsnämnd av ansökan om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst m m, s 491
Kontroll av mervärdeskatt, s 492
Preliminärt och slutligt beslut rörande mervärdeskatt, s 493
Avvisande av talan när fullmakt ej företetts, s 619
Besvär över val till taxeringsnämnd, s 623.

J. H.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:39