

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 4 1981

JO:s tillsyn av taxeringsfunktionärerna

Av justitieombudsmannen Per-Erik Nilsson och byråchefen Johan Hirschfeldt

På TOR:s årsmöte den 17 oktober 1980 höll justitieombudsmannen Per-Erik Nilsson ett föredrag om JO:s tillsyn av taxeringsfunktionärerna. Föredraget kompletterades med att byråchefen Johan Hirschfeldt i ett anförande kommenterade problemet: Hur får taxeringsnämndens ledamöter använda sin egen kunskap om de skattskyldiga?¹ Här följer ett av föredragshållarna gemensamt gjort referat av vad som sades vid årsmötet.

¹) Referatet rör inte denna fråga, som det dock kan finnas anledning att återkomma till i annat sammanhang. Frågan belyses bl a av ett ärende i JO:s ämbetsberättelse 1979/80 s 427 med rubriken: "Obestyrkt påstående från ledamot i taxeringsnämnd har lagts till grund för taxering utan att den skattskyldige dessförinnan fått ordentlig möjlighet att bemöta påståendet. Frågan om en taxeringsfunktionärs trovärdighet utan vidare kan anses större än deklarentens"; jfr även ett referat av ärendet i Skattenytt 1980 s 137—138. Saken rör kravet att material som läggs till grund för beslut — även om materialet utgörs av en muntlig uppgift från en ledamot av taxeringsnämnden — som regel först skall kommuniceras med den skattskyldige, jfr regleringen i 15 § förvaltningslagen och 65 § taxeringslagen. Ett problem i sammanhanget är dock att avgöra var gränsen går mellan å ena sidan material av den nämnda typen och å andra sidan situationer där taxeringsnämnden endast gör bruk av de allmänna erfarenheter, den sakkunskap eller ortskännedom som finns företrädd inom nämnden. För en allmän belysning av problemet hänvisas, förutom till förarbetena till förvaltningslagen, till JO:s ämbetsberättelse 1975 s 479, Hellners, Förvaltningslagen, 2:a uppl., s. 193—195 och Wennergrens arbeten Handläggning och Förvaltningsprocess.

Inledning

När JO-ämbetet reformerades 1967 gjordes uttalanden i förarbetena till reformen om att JO borde intensifiera sin tillsyn när det gällde taxeringsväsendet. Under den tid som gått sedan dess har också taxeringsväsendet tilldragit sig stor uppmärksamhet från JO:s sida. Detta märks när man ser på JO:s ämbetsberättelser från den här perioden. Många procedurfrågor som rör framförallt taxeringsnämndernas arbete har på detta sätt kommit att klarläggas. Särtryck av avsnittet "Taxering och uppbörd" ur ämbetsberättelserna sprids ju också till taxeringsnämnderna. På det sättet kan taxeringsnämndernas funktionärer få veta hur JO har sett på olika typer av fel, såsom

- olämplig utredningsteknik hos taxeringsnämnd
- underlåtenhet att bereda den skattskyldige tillfälle att yttra sig över företagen utredning eller ifrågasätta avvikelser från självdeklaration
- för korta eller inte iakttagna svarsfrister
- bristande beslutsmotivering
- underlåtenhet att expediera beslut.

Till JO kommer numera varje år in ungefär 300 ärenden om taxering och uppbörd. Huvuddelen av dessa ärenden, cirka 200 stycken, rör just taxeringsnämnderna. I grova tal omkring 20% eller vart femte ärende ger anledning till kritik eller erinran från JO:s sida mot ansvariga funktionärer på skatteområdet.² I det följande behandlas bara JO:s tillsyn av taxeringsfunktionärerna.

Handläggningen hos JO av klagomål mot taxeringsfunktionärer

Klagoskrivelserna till JO är ofta handskrivna vanliga brev. Ibland skickar den som klagar med en del handlingar. I skatteärendena klagar alla typer av människor. Det finns dock en övervikt för klagomål från vanliga löntagare, som anser att de blivit felaktigt formellt behandlade eller på annat sätt kommit i kläm eller t.ex. inte kunnat förstå varför ett yrkat avdrag vägras. Men även fria företagare hör inte så sällan av sig. Någon gång är klagomålen så noggrant genomarbetade och formulerade att man kan ana en professionell medhjälpare bakom en anmälan, men detta är faktiskt inte så vanligt. De flesta som klagar har också ganska klart för sig att det normalt inte lönar sig att klaga hos JO över de materiella taxeringsbeslut som taxeringsnämnderna fattar. I stället så är det just den formella hanteringen som man vanligen riktar in klagomålen på.

Det första som sker sedan en skrivelse kommit in till JO är att den läggs ut för pressen, som varje dag har möjlighet att titta på det här materialet. Därefter läggs en akt upp. Målet lottas på en föredragande, som får ta ställning till vad som skall göras med ärendet. Det är ganska sällan som föredraganden på

² Ser man till JO:s verksamhet som helhet kan man konstatera att JO finner anledning till kritik eller erinran i knappt 15% av de årligen cirka 3 500 ärendena.

en gång kan konstatera att klagomålen är klart obefogade så att JO sedan efter en föredragning kan skriva av ärendet direkt. Nästan alltid måste någon utredningsåtgärd äga rum.

Utgångspunkten för det här utredningsarbetet är JO:s grundlagsenliga insynsrätt i myndigheternas arbete. Denna insynsrätt ger ju JO möjlighet att låna in deklarationshandlingarna och annat material som är nödvändigt för att belysa ärendena. Men föredragandena hos JO hämtar också in en hel del upplysningar per telefon. När det gäller klagomålen mot taxeringsnämnderna är dock det normala att handläggningen börjar med att deklarationshandlingarna lånas in och granskas. Granskning inriktas i första hand på det som den skattskyldige tagit upp i sin anmälan men den utvidgas ibland till andra frågor som tas upp till utredning hos JO. I en del fall kan ärendet avslutas i detta skede, nämligen när JO inte finner att något fel begåtts eller det av andra skäl inte finns anledning att ta upp saken. Ärendet avslutas i så fall med ett brev som JO skriver till den som klagat. Vanligen får inte den taxeringsfunktionär som klagomålen riktats mot del av sådana brevsvår.

När en anmälan, av utredningen att döma, kan vara befogad sänder JO ärendet på remiss till taxeringsnämndens ordförande. Denne får då normalt sex veckor på sig för sitt yttrande till JO. Anser han sig behöva mera tid för att svara bör han begära anstånd med svaret hos JO. Sådant anstånd brukar oftast medges. Taxeringsnämndens ordförande får del av anmälningen och de handlingar som har hämtats in av JO i ärendet. Det händer inte så sällan att JO "styr remissen" genom att avgränsa det yttrande som begärs in till att gälla en viss fråga. Det händer också att föredraganden hos JO upprättar en särskild promemoria, som utmynnar i direkta frågor till taxeringsnämndens ordförande om ärendets handläggning.

Ibland begär JO också att taxeringsnämndens ordförande innan svaret lämnas även skall höra med sin granskningspersonal eller med kronombudet. JO eller den byråchef hos honom som beslutat om remissen har då preliminärt bedömt ärendet så att denna personal bör få tillfälle att svara, eftersom de eventuellt kan komma att drabbas av JO:s kritik vid ärendets avgörande. Meningen är alltså i detta fall att taxeringsnämndens ordförande bör avge yttrandet i samråd med sina medarbetare eller också att han bör ta in underhandsyttranden från medarbetarna. I enstaka fall, och särskilt när klagomålen verkar vara av mer allvarlig eller klart principiell natur, händer det att JO begär att skattechefen eller lokala skattemyndigheten skall verkställa utredning och i sin tur inhämta yttrande från taxeringsnämndens ordförande för att sedan redovisa hela ärendet med eget yttrande till JO.

När taxeringsfunktionärens yttrande sedan kommer in till JO-expeditionen läggs även det ut till pressen. Yttrandet granskas av föredraganden och behovet av ytterligare utredning prövas. Om yttrandet inte — vilket händer — innehåller något egentligt svar på klagomålen eller de ställda frågorna, begärs

ett nytt svar från funktionären in. Sedan skickas yttrandet ut till den som klagat i ärendet för att han skall få tillfälle att svara. Ibland fortsätter sedan skriftväxlingen och utredningen vidare.

De svar som taxeringsnämndsordförandena ger in i ärendena är av ganska skiftande kvalitet. En del är mycket kortfattade och går inte närmare in på den fråga som klagomålen rör. Detta går givetvis inte för sig och leder som nyss sagts inte sällan till en ny remiss. Andra svar är både utförligt och ambitiöst upplagda. Det finns en hel del taxeringsfunktionärer som verkar ta ganska illa vid sig för att de blivit skyldiga att lämna ett sådant här yttrande till JO — att detta är en skyldighet som i sista hand kan förenas med ett viteshot behöver kanske inte närmare understrykas här. I sådana fall händer det att taxeringsnämndens ordförande faller ut i motanklagelser mot anmälaren eller också intar en ganska prestige bunden attityd. Om funktionären anser att han handlat rätt i ett ärende skall han givetvis hålla bestämt på den ståndpunkten, men motangrepp mot en klagande hos JO är annars knappast ett meningsfullt sätt att agera på.

I många fall brukar taxeringsfunktionären när han yttrar sig i ett ärende till JO på åtminstone någon punkt medge att ett fel begåtts, en felbedömning gjorts, eller ett olycksfall i arbetet inträffat och beklaga detta. En närmare redogörelse för orsakerna till detta brukar då ges. När ett sådant medgivande är klart och oförbehållsamt kan det ibland hända att anmälaren — den skattskyldige — kommer av sig litet och snarast lämnar en eloge till tjänstemannen för svaret. I sådana ärenden där taxeringsfunktionären klart visat att han förstått på vilken eller vilka punkter handläggningen varit bristfällig kan JO sedan ofta inskränka sin bedömning av ärendet till några mer kortfattade påpekanden.

I sammanhanget bör ett praktiskt påpekande göras. I JO:s verksamhet gäller offentlighetsprincipen. Det innebär att JO-anmälningar och de handlingar som de enskilda bifogar till sina klagoskrivelser så gott som undantagslöst blir offentliga. Deklarationer, taxeringsrevisionspromemorior och annat material som hämtas in till JO från skattemyndigheterna behåller dock givetvis sitt sekretesskydd hos JO. En taxeringsfunktionär som yttrar sig till JO bör tänka på att det yttrande, som han ger in till JO i praktiken kommer att bli offentligt. Detta kan ibland ge anledning till en viss varsamhet med uppgifter. Men taxeringsfunktionären måste naturligtvis ha fullgoda möjligheter att försvara sig i ärendet och anmälaren kan därför få finna sig i att saker som han tagit upp hos JO blir prövade i offentlighetens ljus. Det här är dock sällan något större problem.

JO:s beslut

När utredningen i ärendet är klar gör föredraganden i ordning ett förslag till beslut. Efter föredragning tar JO sedan ställning till saken och fattar sitt

beslut. JO:s beslut består av en redovisning av faktaunderlaget och utredningsmaterialet och sedan JO:s egen bedömning där de olika frågorna behandlas. Bedömningsavsnittet utmynnar sedan i en avslutning där JO konstaterar om anmälan varit obefogad och funktionären handlat rätt eller om klagomålen varit berättigade, vilket då leder till att JO uttalar kritik mot funktionären. I särskilt allvarliga fall kan JO också tänkas besluta om åtal mot funktionären (jfr nedan). Det finns flera olika nyanser i den kritik som JO kan uttala i ärenden av det här slaget. Alltifrån ett påpekande om att någonting inte varit så bra, kritik av olika innehåll och grader till en uttryckligt allvarlig erinran till befattningshavaren om att han i fortsättningen skall iakttaga gällande bestämmelser.

Beslutet undertecknas av JO och föredraganden. Det expedieras till anmälaren och den funktionär som yttrat sig i ärendet. Om kritiken är allvarlig eller om JO av någon annan anledning vill fästa skattechefens och länsstyrelsens eller lokala skattemyndighetens uppmärksamhet på fallet skickas också en kopia till de myndigheterna. Om saken är av principiell vikt eller om den bör föranleda någon åtgärd från centralmyndigheten går också en kopia av beslutet till riksskatteverket. En del av besluten återkommer sedan i ämbetsberättelsen, där de vanligen presenteras i redigerat skick som notiser. I ämbetsberättelsen redovisas alltså inte alla de ärenden där JO uttalat kritik eller som föranlett annan åtgärd utan endast ett begränsat urval av sådana fall. I ämbetsberättelsen brukar JO ofta anonymisera både den som klagat och de befattningshavare/myndigheter som kritiserats.

Inspektionsverksamheten

JO-ärenden mot taxeringsfunktionärer kan dock komma upp på andra sätt än genom klagomål. I samband med inspektionerna, särskilt hos lokala skattemyndigheter, brukar JO och hans personal regelmässigt göra stickprovskontroller i deklaramaterialet. Då väljs oftast slumpmässigt ut några buntar i det färdigbehandlade materialet från ett eller flera taxeringsdistrikt. Sedan granskas några hundra deklamationer för kontroll av hur de formella reglerna, framförallt när det gäller underrättelse- och motiveringsskyldighet iakttagits.

Ofta hittar JO inga fel alls och om fel iakttas så är de så bagatellartade att de inte ger anledning till att något ärende läggs upp. Det kan räcka med att JO under hand tar upp saken med fögderichefen i samband med att inspektionen avslutas. Men det förekommer då och då att JO på detta sätt träffar på mer allvarliga och systematiska brister från en taxeringsnämndsordförandes sida.

Om flera skattskyldiga klagar mot en och samma taxeringsordförande kan också detta förhållande leda till att utredningen av klagörendena utvidgas till en inspektion av hur just denne ordförande skött sina åligganden generellt i

distriktet. Detta sker då genom en granskning av deklarationsmaterialet i stort.

Hur sköter sig TO?

Den helt övervägande delen av taxeringsnämndsordförandena kommer JO inte i någon kontakt med. Om klagomålen till JO är en mätare på hur dessa funktionärer sköter sitt arbete, kan konstateras att det är ganska väl beställt. De iakttagelser som JO fortlöpande gör och som särskilt kom att göras i samband med 1979 års taxering har i vart fall inte givit några belägg för att det inte skulle förhålla sig så.

Men enskilda taxeringsfunktionärer kan få räkna med att i enstaka fall åtalas eller oftare utsättas för kritik från JO:s sida och mer eller mindre allvarlig sådan. JO har dock inte bara velat inrikta arbetet på att i efterhand syssla med att bedöma fel utan också velat arbeta med en mera konstruktivt inriktad kritik. Det var därför JO valde att lägga fram en del generella synpunkter på taxeringsnämndernas arbete vid 1979 års taxering. Det skedde i ett beslut som har kallats "TAXERING I DATAÅLDERN — synpunkter för kommande år m" och som meddelades i juni 1980. Detta beslut har tidigare refererats i Skattenytt, jfr SN 1980 s. 379. Det avsnitt ur föredraget som ägnades åt beslutet har därför kortats ned betydligt här. Bakgrunden till det ärendet utgjordes av ett hundratal klagomål av vilka omkring 70 utreddes närmare. Vidare gjordes inspektioner hos några länsstyrelser och en lokal skattemyndighet. Ett besök gjordes också hos riksskatteverket. Beslutet fattades av JO i medvetande om att det här handlade om en första taxering i ett nytt system och att detta givetvis måste leda till en hel del inkörningssvårigheter.

JO sammanfattade sin uppfattning genom att i beslutet säga att de enskilda taxeringsfunktionärerna säkert sökt genomföra 1979 års taxeringsarbete efter bästa förmåga och de fel som de kunde ha begått nog inte så sällan fick tillskrivas omständigheter som de inte hade kunnat råda över.

JO valde att på ett mera allmänt plan lägga fram synpunkter på hur de skattskyldigas intressen borde tillgodoses i det framtida taxeringsarbetet. Det var mycket fråga om att samla upp synpunkter som kommit fram i JO:s tidigare arbete när det gäller tillsyn av taxeringsväsendet och att applicera dessa synpunkter på det delvis ändrade regelsystem som man arbetar med för 1979 års taxering. Syftet med beslutet var också att klargöra för taxeringsfunktionärerna och däribland de många nyrekryterade granskarna att JO hade denna tillsynsfunktion och att man från taxeringsfunktionärernas sida fick vara beredd på att JO kunde komma att lägga synpunkter på deras arbete. I ett avseende fann JO det också angeläget att genom det här beslutet "mota Olle i grind". I många av ärendena hos JO kunde man nämligen tyvärr se en felaktig rättstillämpning när det gäller utredningsskyldigheten, jfr bestämmelsen i 65 § taxeringslagen.

Brister i taxeringsnämndernas sätt att sköta sitt arbete kan inte sällan leda till att de skattskyldiga måste överklaga sina taxeringar hos länsrätterna. Detta medför i sin tur mycket extra arbete för andra redan hårt belastade myndigheter, länsrätterna, besvärsheter hos länsstyrelserna och de lokala skattemyndigheterna. Med hänsyn till de mycket stora arbetsbalanser som länsrätterna har idag är det mycket viktigt att arbetet i den första taxeringsinstansen sköts riktigt. Det är främst i detta perspektiv som JO:s intresse av att lägga generella synpunkter på 1979 års taxeringsarbete bör ses.

Skattechefens tillsyn av TO

Det förekommer att skatteavdelningarnas taxeringsenheter får behandla klagomål från allmänheten mot taxeringsnämnderna. Man gör utredningar och skriver svar där man klargör för både den skattskyldige och taxeringsnämndens ordförande hur en sak rätteligen skall hanteras. JO fäster ganska stor vikt vid denna tillsynsfunktion som numera tycks vara under utveckling. I taxeringslagen förutsätts ju att skattechefen skall utöva en sådan här tillsynsfunktion, låt vara att han inte har ovillkorlig rätt att närvara under taxeringsnämndernas överläggningar.

Genom 18 § i lagen med instruktion för justitieombudsmännen har JO rätt att utan egen prövning av ärendet överlämna klagomål till bl.a. tillsynsmyndighet för utredning och åtgärd. JO har nu börjat använda denna metod när det gäller klagomål mot taxeringsnämnder. När det kommer in klagomål till JO som av allt att döma inte rör ett allvarligt förhållande eller en principiellt viktig sak, kan JO fatta beslut om att inte ta upp saken utan överlämna den till skattechefen för utredning och beslut. Många JO-anmälningar rör ju ärenden där det förelegat uppenbara mindre fel och brister i handläggningen eller fall som är nästan identiska med sådana som JO prövat förut och gjort uttalanden om som tagits in i JO:s ämbetsberättelse. JO kan då förbehålla sig rätten att få del av skattechefens beslut så att han kan följa upp ärendet. JO kan också klargöra för den som klagat att om anmälaren inte är nöjd med skattechefens behandling av saken så står det honom fritt att på nytt kontakta JO. Det är ännu för tidigt att säga något om erfarenheterna av denna arbetsmetod.

Taxeringsfunktionärernas straffrättsliga ansvar

I beslutet "TAXERING I DATAÅLDERN — synpunkter för kommande år m.m." tog JO också upp frågan om taxeringsfunktionärernas straffrättsliga ansvar. Beslutet var inte så utförligt på denna punkt. JO ville påtala vad han uppfattade som en inadvartens i regelsystemet och fästa tjänsteansvarskommitténs uppmärksamhet på att det fanns anledning att här överväga en ändring. Saken kom emellertid att blåsas upp en del i massmedia och delvis har

reglerna också missuppfattats. Vi skall därför gå litet närmare in på frågan här och hoppas kunna ge den dess rätta proportioner.

Först en historisk tillbakablick.³ I den gamla regeringsformen, som gällde fram till 1975, fanns ett stadgande i 113 § som innebar att taxeringsmän inte kunde göras ansvariga för sina beslut. Den här ansvarsfriheten gällde det straffrättsliga ansvaret men enligt rättspraxis också skadeståndsansvar. Bakgrunden till regeln var att riksdagen ville ha en garanti för att kronan inte lade sig i riksdagens exklusiva utövande av beskattningsmakten. Kronan skulle alltså inte med olika metoder kunna angripa dem som, på riksdagens vägnar, fattade beslut om taxeringarna.

Detta var den ursprungliga betydelsen av stadgandet, men sedan skedde en glidning i betydelsen; regeln kom att ses som ett skydd för taxeringsmännen mot angrepp från enskilda skattskyldiga. Saken var uppe till riksdagsbehandling både på 1930-talet och 1950-talet. Man lät det då bli vid det gamla. Samtidigt kom det dock genom JO:s verksamhet att framgå att ansvarsfriheten hade sin begränsning. JO kritiserade i en del fall taxeringsnämndsordförande för formella brister och fel vid hanteringen av ärendena. År 1955 biföll domstolarna också ett åtal för tjänstefel som JO hade väckt i en sådan situation. JO:s erinringspraxis utvecklades vidare. Det senaste JO-åtalet rörde en taxeringsnämndsordförande, som i mitten av 1970-talet fälldes i underrätt och hovrätt för tjänstefel p.g.a. bristande iakttagande av de formella kommunikationsreglerna i taxeringslagen i förhållande till ett flertal skattskyldiga.

Det kom alltså att klarläggas att granskningspersonalen och taxeringsnämndens ordförande kunde göras straffrättsligt ansvariga för den *formella* hanteringen av ärendena. Däremot kunde JO och domstolarna på grund av 113 § regeringsformen inte lägga sig i taxeringsnämndens *materiella* och klubbfasta beslut. Bestämmelsen blev omdiskuterad. De som försvarade grundlagsregeln menade att det var viktigt att ha en sådan här regel främst för att taxeringsnämndernas skönstaxeringsbeslut inte skulle kunna bli föremål för angrepp där ansvar sedan utkrävdes. Man menade att, om ansvaret skulle utvidgas, borde taxeringsnämnderna ges ytterligare resurser. Man var nog också orolig för att en ändring skulle kunna leda till rekryteringssvårigheter. Även med hänsyn till att beslutsfattandet i en taxeringsnämnd i viss mån kunde vara en fiktion när det gällde de kommunalvalda ledamöternas deltagande, såg man kritiskt på ett avskaffande av regeln. De kommunalvalda ledamöterna var ju formellt med och fattade beslut om varenda taxering trots att de inte fick se deklarationen i många fall. — Numera har TO fått utökade befogenheter att ensam fatta beslut om taxering. Det sist nämnda argumentet mot ett straffrättsligt ansvar har i motsvarande mån förlorat i styrka.

³⁾ Jfr Leksell, Taxeringsmyndighetens ansvar, Svensk Skattetidning 1958 s. 1 och Sundin, Något om "taxeringsmäns" ansvar, Svensk Skattetidning 1962 s. 164.

I den nya regeringsformen finns det inte någon motsvarighet till 113 §. Men den straffrättsliga ansvarsfriheten kom att i viss utsträckning bestå. Med verkan från den 1 januari 1976 avskaffades de gamla ämbetsbrotten, tjänstemissbruk och tjänstefel. I stället infördes nya brottsbegrepp, ett uppsåtligt brott, *myndighetsmissbruk* och ett vårdslöshetsbrott, *vårdslös myndighetsutövning*, se 20 kap. 1 § brottsbalken.⁴ Numera är inte JO:s tillsyn direkt knuten till det straffrättsliga ämbetsansvaret. JO kan därför numera kritisera en taxeringsnämnd även för ett felaktigt materiellt beslut. Detta sker dock inte så ofta.⁵

Den kommitté som föreslog reformen av ämbetsansvaret hade inte menat annat än att de nya reglerna skulle tillämpas generellt och att det alltså inte längre skulle göras något undantag för taxeringsnämndernas ledamöter. Vid remissbehandlingen hade dock länsstyrelserna i Stockholms och Hallands län sagt att man ville ha kvar ett undantag för de här kategorierna. JO och kammarrätten i Sundsvall menade däremot att något undantag inte skulle göras. Departementschefen fann för sin del att någon immunitet för ansvar inte kunde komma ifråga. Taxeringsnämndernas ordförande och ledamöter kom därmed från och med 1975 att ha ett ansvar för myndighetsmissbruk. Däremot — och det är det viktiga i sammanhanget — undantog man dessa funktionärer från ansvar för vårdslöshetsbrottet, vårdslös myndighetsutövning, såvitt gäller nämndens ”beslut angående taxering”. På den punkten menade departementschefen, stödd av både justitieutskottet och skatteutskottet, att man skulle ta ställning till frågan i samband med genomförandet av den nya RS-organisationen.

Läget 1975 blev alltså följande. Granskningspersonalen och taxeringsnämndens ordförande, liksom kronoombud, ansvarar straffrättsligt fullt ut för den *formella* handläggningen av ärendena. I sådana fall kan ansvar för myndighetsmissbruk eller vårdslös myndighetsutövning och för medverkan till dessa brott utkrävas. Vidare gäller att taxeringsnämndens samtliga ledamöter har ett straffrättsligt ansvar för sina beslut om de därvid gjort sig skyldiga till myndighetsmissbruk. Däremot har inte ledamöterna något straffrättsligt ansvar för taxeringsbeslut som kommit till genom vårdslöshet. När det gäller ansvar för beslut om taxering har man i fråga om brottet vårdslös myndighetsutövning nämligen undantagit taxeringsnämndsledamöterna inklusive ordförande och kronoombud. Nämndledamöterna ingår alltså i den krets som i princip omfattas av det straffrättsliga ansvaret, men utgör en exklusiv grupp av offentliga funktionärer som kan fatta sina materiella beslut utan att därför omfattas av ansvar för vårdslöshetsbrottet. I sammanhanget bör tilläggas att

⁴ Se ämbetsansvarskommitténs betänkande (SOU 1972:1) Ämbetsansvaret II, prop. 1975:78, JuU 1975:22 och SkU 1975:31.

⁵ Jfr också JO:s ämbetsberättelse 1976/77 s. 263 och referat i SN 1976 s 551.

en taxeringsnämndsordförande i denna sin funktion inte är anställd hos någon myndighet utan har ett uppdrag. När det gäller TO kan därmed de disciplinära påföljderna enligt lagen om offentlig anställning inte tillämpas. Detta gäller också KO. I fråga om granskningspersonalen finns dock givetvis den möjligheten.

I förarbetena till lagstiftningen finns ett uttalande av justitieutskottet som är av visst intresse. Justitieutskottet framhöll att den som inte utövar myndighet men i underordnad ställning bereder ärende, t.ex. en tjänsteman som medverkat vid taxeringsnämnds granskningsarbete, kan drabbas av ansvar för medverkan till myndighetsmissbruk eller vårdslös myndighetsutövning om han genom fel eller försummelse under ärendets handläggning förorsakar ett oriktigt resultat som medför förfång eller otillbörlig förmån för det allmänna eller någon enskild. Ett sådant medverkansansvar kan utkrävas av granskaren, även om huvudgärningsmännen inte kan nås med straffrättsliga åtgärder för sitt beslut på grund av övergångsbestämmelsens regel om ansvarsfrihet.⁶

Det är mycket, mycket sällan någon person fälls för myndighetsmissbruk i det här landet. Det är heller inte lätt att direkt finna praktiskt viktiga exempel där brottet kan bli tillämpligt när det gäller taxeringsnämndernas ledamöter. Ett drastiskt exempel skulle vara en nämnd som fattar ett beslut som bygger på att nämndens majoritet i strid med lag helt enkelt tycker att en fråga skall bedömas på ett visst sätt. Men nämnden måste då också vara medveten om att man sätter sig över lagen för att uppsåtligt brott, eller myndighetsmissbruk, skall kunna föreligga.

⁶⁾ Det nu redovisade regelsystemet kan förenklat beskrivas med detta schema

	Disciplinärt ansvar enl LOA	Straffrättsligt ansvar enligt brottsbalken (inkl medverkan)		
		Myndighetsmissbruk	Vårdslös myndighetsutövning	
			Formella åtgärder	Materiellt beslut
TO	nej	ja	ja	nej
KO	nej	ja	ja	nej
Övriga ledamöter i TN	nej	ja	—	nej
Granskningspersonalen	ja	ja	ja	—

Behovet av att kunna utkräva ansvar för vårdslös myndighetsutövning bland taxeringsfunktionärerna kan däremot anses större. Man kan tänka sig fall där taxeringsfunktionärens *formella* handläggning av ett antal ärenden varit så i grunden felaktig att JO har anledning att väcka åtal för vårdslös myndighetsutövning. Om taxeringsnämnden — ordföranden ensam eller hela nämnden — i de ärenden, där formella felaktigheter begåtts, också kommit att fatta *materiellt* oriktiga beslut, bör detta senare anses vara en mycket viktig omständighet som bör kunna ha en direkt och självständig betydelse för den straffrättsliga bedömningen. Detta fordrar att det öppnas en möjlighet att utkräva ansvar för vårdslös myndighetsutövning även när det gäller materiellt felaktiga taxeringsbeslut. Vid prövningen av om ett ansvar för vårdslös myndighetsutövning skulle kunna utkrävas måste domstolen emellertid också ta hänsyn till verksamhetens art och natur och till arbetsformerna i den mass-ärendeprocess som de årliga taxeringarna utgör. Ett ansvar skulle därmed i praktiken knappast komma att aktualiseras annat än i fråga om riktigt grova fall.

Mot denna bakgrund är det svårt att tro att huvuddelen av den kategori funktionärer som TOR representerar har anledning att verkligen oroa sig för en ändring av den här lagstiftningen. Ett upphävande av undantagsbestämmelsen skulle i stället markera att den verksamhet som taxeringsnämnderna bedriver tål insyn och offentlig prövning i lika hög grad som andra offentliga funktioner. För en duktig och ansvarskännande TO borde alltså saken inte ha någon egentlig praktisk betydelse. Ett avskaffande av den undantagsställning man nu har borde därmed kunna ses som något principiellt positivt.