

# SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 3 1987

---

## JO-uttalanden 1986

*Av kammarrättsassessorn Olof Hedberg*

### 1. Inledning

I Skattenytt brukar varje år lämnas en redogörelse för de JO-beslut som redovisats i den senaste ämbetsberättelsen och som kan ha ett speciellt intresse för denna tidnings läsekrets. Föregående års artikel återfinns i Skattenytt 1986 s 111. I den ämbetsberättelse som lämnades till riksdagen vid riksmötet 1986/87 behandlas ärenden som avslutats under perioden 1 juli 1985—30 juni 1986. För att till viss del motverka de eftersläpningseffekter som detta medför tar jag på samma sätt som föregående år också upp i slutet av artikeln några beslut som meddelats efter periodens utgång.

### 2. Allmänt, statistik m m

Det totala antalet nya ärenden hos JO-ämbetet ökade något under verksamhetsåret 1985/86 till 3 440. Motsvarande siffra för 1984/85 var 3 329 nya ärenden. Ärendegruppen "skatter, uppbörd" blev periodens största med 362 nya ärenden, följd av "polisväsendet" med 325 nya ärenden. Under perioden

avslutades 345 ärenden rörande skatteväsendet. I den siffran ingår då också ett mindre antal ärenden rörande tullväsendet och folkbokföringen. I 42 fall uttalade JO mer eller mindre allvarlig kritik. 26 klagomål mot taxeringsnämnder lämnades över till vederbörande skattechef för utredning och prövning med stöd av 18 § i JO-instruktionen. I 20 av dessa har skattecheferna kunnat konstatera brister av något slag och den sammantagna kritikprocenten kan beräknas till cirka 18 %.

Inspektionsverksamheten har varit låg under perioden.

I likhet med förra året har jag gjort en hastig genomgång av JO:s diarium för att få en överblick över hur de vanliga skatteärendena fördelar sig mellan länen; dvs riktade mot en taxeringsnämnd, lokal skattemyndighet, länsstyrelse och/eller länsrätt. Resultatet blev detta.

Län	1985	1986
AB .....	112	87
C .....	13	12
D .....	6	4
E .....	11	4
F .....	6	5
G .....	7	4
H .....	6	2
I .....	1	0
K .....	5	3
L .....	8	4
M .....	35	30
N .....	2	2
O .....	21	12
P .....	10	13
R .....	6	8
S .....	9	12
T .....	1	6
U .....	6	3
W .....	8	5
X .....	8	3
Y .....	3	1
Z .....	5	2
AC .....	9	5
BD .....	9	16

Observera att redovisningen är gjord på kalenderårsbasis och inte ingår i den officiella statistiken, samt att siffrorna inte får tas alltför exakt, eftersom ämbetets diarieföringsrutiner är sådana att klagomål som regel endast åsätts en sakkod även om anmälan riktar sig mot flera myndigheter.

Den mest påtagliga förändringen som kunnat iakttas sedan förra årets artikel är en markant nedgång av antalet klagomål mot taxeringsnämnderna. Det kom in drygt 100 klagomål mot 1985 års taxeringsnämnder, vilket var en siffra som noterats under ett flertal år, men till och med den 31 december 1986 hade bara ett trettiotal personer funnit anledning att anmäla 1986 års taxeringsnämnder. En nedgång som kanske kan förklaras med avsaknaden av debatt i massmedia om skattemyndigheterna. Själv tror jag dock att ett tidigare slutförande av taxeringsarbetet inför den arbetsmarknadskonflikt som drabbade skattemyndigheterna i slutet av taxeringsperioden är en mer trolig orsak, eftersom en stor del av klagomålen mot taxeringsnämnder brukar gälla sent meddelade beslut och uteblivna möjligheter till omprövning.

Dessutom skall här nämnas att riksdagen under hösten 1986 har beslutat om en ny instruktion för JO-ämbetet. En chefsjustitieombudsman skall leda arbetet framöver med en mera uttalad chefsroll än tidigare. Han skall biträdas av tre av riksdagen valda justitieombudsmän. I skrivande stund pågår arbetet med att utforma ny arbetsordning m m.

### **3. Två skattskyldiga med snarlika namn har förväxlats. — Den ene personen taxerades enligt den andres deklaration. — Det dröjde över tre och ett halvt år tills taxeringen rättats och preliminär skatt tillgodoräknats den skattskyldige**

I ett beslut den 30 augusti 1985 behandlade JO Nilsson ett ärende där en skattskyldig hade taxerats i det gemensamma distriktet (GD) enligt en annan persons deklaration utan att veta om det och de svårigheter den skattskyldige mötte när han försökte få rättelse i saken.

Omständigheterna i ärendet var dessa.

*Carsten Bruun Sörensen* var bosatt och mantalsskriven i Malmö under åren 1974—1981. Han betalade B-skatt för inkomst av anställning hos ett bolag i Köpenhamn, dit han dagligen reste. För inkomståret 1978 hade lokala skattemyndigheten i Malmö (LSM-M) debiterat honom preliminär B-skatt, som han hade betalat in under mars 1978—januari 1979. I februari 1979 hade han mottagit sin B-skattsedel för inkomståret 1979 och samma månad hade han lämnat allmän självdeklaration för inkomståret 1978. Deklarationen som var förtryckt med namn, bostadsadress m m hade sedan försvunnit.

*Carsten Sörensen* var under år 1978 bosatt i Sävsjö och hade inkomst av anställning från Jönköpings läns landsting. Han redovisade inkomsten i allmän självdeklaration 1979 och yrkade att bli taxerad i GD. I deklarationen lämnade han också uppgifter om sin dåvarande bostadsadress i Köpenhamn samt taxeringskoderna för såväl Jönköpings län som Sävsjö kommun och församling men angav däremot inte sitt personnummer. Av någon anledning, som det inte gått att utreda, hade deklarationen efter avlämnandet den 21 februari 1979 kommit in till LSM-M.

Hos LSM-M hade Carsten Sörensens deklaration försetts med Carsten Bruun Sörensens personnummer och förregistrerats på honom. En taxeringsavi hade också framställts. Deklarationen och avin skickades därefter till lokala skattemyndigheten i Stockholm (LSM-S), som ombesörjde att Carsten Bruun Sörensen taxerades i GD enligt yrkandet i deklarationen. Den preliminärskatt som han hade betalt in till länsstyrelsen i Malmöhus län överfördes till länsstyrelsen i Stockholms län. Vid samma tid hade Carsten Bruun Sörensen avregistrerats från skattebandet i Malmöhus län. På grund av taxeringen i GD hade en slutskattsedel i Carsten Bruun Sörensens namn sänts till Carsten Sörensen. Enligt skattsedeln hade inte preliminärskatten räknats av utan spärrats av LSM-S. Carsten Sörensen hade även fått en slutskattsedel i sitt namn med anledning av att han hade taxerats i Eksjö enligt en deklaraionskopia som han hade fått lämna eftersom den tidigare avlämnade deklarationen inte fanns tillgänglig för taxeringsnämnden; yrkandet att bli taxerad i GD hade därmed inte bifallits. De båda skattsedlarna hade föranlett Carsten Sörensen att anmäla saken till bl a LSM-S.

I sin anmälan, som kom in till JO den 5 oktober 1983, berättade Carsten Bruun Sörensen bl a att han från mitten av januari till mitten av mars 1980 hade flera telefonsamtal med LSM-M och begärde att få ett besked om avräkning av den inbetalda preliminärskatten. Varje gång hade han fått svaret att han måste vänta. Han hade också besökt LSM-M och visat upp en kopia av sin självdeklaration, som LSM-M hade kopierat. Han hade vid besöket och även något senare begärt att få göra en fyllnadsinbetalning för att undvika kvarskatt men hade vid båda tillfällena uppmanats att vänta på besked från myndigheten. Vid det andra tillfället hade han erbjudit myndigheten kontantbetalning av beräknad kvarskatt.

Sedan LSM-M hade tagit del av Carsten Bruun Sörensens deklaraionskopior uppdagades att han hade taxerats i GD och inte, som rätteligen hade bort ske, i Malmö. LSM-M anmälde saken till allmänna ombudet i mellankommunala mål (AO) och registrerade Carsten Bruun Sörensen åter på länets skatteband. Genom AO:s besvär hos mellankommunala skatterätten (MKSR) fick Carsten Bruun Sörensen veta att han hade förväxlats med en annan person med samma namn och att han skulle taxeras i Malmö. AO hade även anfört besvär över Carsten Sörensens taxeringar med anledning av dennes anmälan till LSM-S om de båda skattsedlarna.

Genom MKSR:s domar den 25 mars 1983 undanröjdes de felaktiga taxeringarna samt taxerades Carsten Sörensen i GD enligt den först avlämnade deklarationen; Carsten Bruun Sörensen i Malmö enligt den deklaraionskopia, som LSM-M hade tillställt AO. Bruun Sörensen debiterades tillkommande skatt på grund av domen angående hans taxeringar, men han tillgodoräknades inte den inbetalda preliminärskatten med en gång utan först genom LSM-M:s omräkningsbesked den 26 oktober 1983 sedan han hade påtalat saken i ett brev till myndigheten.

Av inhämtade yttranden i ärendet från bl a riksskatteverket och LSM-M fram-

gick bl a: 1979 års taxering hade medfört mycket genomgripande förändringar för samtliga berörda myndigheter med anledning av att en ny taxeringsorganisation tillskapats och hade kommit att präglas av övergångsproblem. Dåvarande data-rutiner medgav att en skattskyldig, som överflyttades till GD avregistrerades från skattebandet men att en sådan åtgärd skulle dokumenteras. Från 1985 års taxering gäller nya regler och hade de varit tillämpliga vid 1979 års taxering skulle Carsten Bruun Sörensen aldrig ha flyttats till GD eftersom han var mantalsskriven i Malmö. LSM-M framhöll att man inom myndigheten inte hade kunnat utreda med vilka personer Carsten Bruun Sörensen hade haft kontakt vid sina besök hos myndigheten.

I ärendets bedömningsavsnitt gjorde JO Nilsson bl a dessa uttalanden.

Det sammanfattande omdömet kan genast fällas: så här får det inte gå till. Det kan ligga en förklaring — men definitivt ingen ursäkt! — i det förhållandet att 1979 var det år då den nya taxeringsorganisationen i första instans för första gången skulle praktiskt prövas; det kunde alltså förutses att det skulle hända saker. Och det gjorde det vilket bl a detta ärende visar. (I JO 1980/81 s 387 f finns en redogörelse för erfarenheterna från det årets taxering.) Jag skall i fortsättningen närmare gå igenom vad som gick snett och söka förstå varför. Men innan jag gör det vill jag ha sagt några saker. Först två med direkt anknytning till detta ärende. Jag kommer inte att gå in närmare på de problem som överflyttningen av Bruun Sörensens taxering till GD drog med sig. De nya regler på området som börjar tillämpas fr o m 1985 års taxering kommer — förhoppningsvis — att medföra att komplikationer av det slag som inträdde i detta fall skall utebli i fortsättningen. Det finns i alla händelser inte anledning för mig att göra annat än att upprepa att sådana fel egentligen inte borde ha tillåtits inträffa ens på den gamla ordningens tid. (———) — Sedan en reflexion av mera allmän karaktär och följaktligen utan speciell bäring på detta ärende. Det är knappast ägnat att förvåna om Bruun Sörensen — och andra som ofrivilligt kommit snett i systemet — inte hyser några höga tankar vare sig om systemet som sådant eller dem som har att administrera det. Att fel och misstag knappast kan undvikas anser nog de flesta och skulle säkert också överse med det om de hos myndigheterna mötte förståelse och en vilja att hjälpa till att reda ut en situation. Det är en frustrerande upplevelse att bollas från tjänsteman till tjänsteman eller att i det oändliga uppmanas att vänta och se. Det är ju faktiskt så — för att upprepa en redan nästan utnött fras — att det är myndigheterna som är till för de enskilda och inte tvärtom.

Jag vill inte påstå att intresset eller serviceviljan hos myndigheterna i detta fall har varit markerat mindre än i andra fall som jag stött på — otillräckligt har det under alla förhållanden varit. Låt mig också tillägga att när man tar del av myndigheternas yttranden i detta —och för övrigt även andra ärenden — kan man knappast undgå att notera den distans till den enskilde individens situation som man upprätthåller. Man får intrycket av irritation över att systemet eller dess hantering ifrågasätts; den enskildes ansträngningar att få gehör i en angelägenhet

av vikt för honom blir på något sätt till störande inslag i verksamheten. Och ett i sammanhanget vanligt ”försvar” är att det ju för övrigt i alla fall blev rätt i slutändan. Man verkar söka förtränga det faktum att det kostade den enskilde besvär och möda och inte sällan pengar att få det dithän och dessutom tog x antal år!

Efter denna ”filosofiska” utvikning åter till verkligheten. Jag tar upp ett antal punkter där jag menar att det finns skäl att ställa sig tveksam till resp myndigheters agerande eller brist på agerande.

- Carsten Sörensens deklARATION skulle till Stockholm men hamnade av någon outredd anledning i Malmö där den försågs med Bruun Sörensens personnummer. Detta skedde trots att Jönköpings län och Sävsjö kommun fanns angivna som den skattskyldiges hemort (kommun och församlingskoderna var också de småländska) och trots att Bruun Sörensen var mantalsskriven i Malmö, hade fått preliminärskattsedel för inkomståret 1978 och tillställts en förtryckt deklARATIONsblankett. I sanning ett exempel på bristfällig kontroll som verkar, minst sagt, förvånande. Jag utgår från att LSM-M numera inser att det var fel Sörensens deklARATION som man registrerade och att man har kontrollrutiner som minimerar riskerna för misstag av detta slag. Det kan tilläggas att eftersom Bruun Sörensens mantalsskrivning utpekade Malmö som hemortskommun, så borde enligt de då gällande reglerna om beskattningsort deklARATIONen inte ha sänts till GD-kontoret, dvs lokala skattemyndigheten i Stockholm (59 § 1 mom och 66 § kommunalskattelagen, jfr 4 § taxeringslagen).
- När LSM-M fick över Bruun Sörensens deklARATION till GD så dokumenterades åtgärden (om jag inte har missförstått LSM-M:s yttrande hit). Det synes mig svår-förståeligt varför man inte kunde ta fram den dokumentationen och följdriktigt satt igång en ordentlig utredning när Bruun Sörensen tog kontakt med myndigheten; mycket obehag skulle då ha besparats honom, liksom myndigheten besvär. Jag ser detta som ett uttryck för dåligt utvecklad insikt om servicens betydelse men räknar med att servicenivån numera ligger avsevärt högre hos myndigheten.
- I mars 1980 besökte Bruun Sörensen LSM-M då bl a en kopia togs av kopian av hans deklARATION. Jag ser det som ett nytt utslag av bristande servicevilja att inte då upplysa honom om att avräkning av preliminärskatten inte skulle kunna ske förrän mellankommunala skatterättens dom förelåg. Även om det inte har gått att klara ut vad som hände när Bruun Sörensen erbjöd sig att betala in av honom beräknad kvars-katt, så förefaller det mig egendomligt att han inte då hänvisades att tala med någon inom LSM-M:s ledning. Eftersom man vid denna tidpunkt hade upptäckt att Bruun Sörensen hade taxerats i GD så kan jag inte se att hinder hade förelegat för ett arrangemang för inbetalning av ytterligare preliminär skatt för att han åtminstone skulle kunna slippa — om inte all så det mesta av — respiträntan. (— — —) Det verkar för övrigt som om Bruun Sörensen — av hans anmälan att döma — inte hade förstått att hans taxering hade blivit föremål för

skatterättens prövning; han svarade ju på allmänna ombudets (AO) besvär på telefon till LSM-M. Det är inte allom givet att känna till de krångliga vägar som ett skatteärende kan ta och jag förstår inte riktigt varför inte LSM-M skickade ett brev till Bruun Sörensen och talade om att man gjort en anmälan till AO och vad det innebar.

- Sedan mellankommunala skatterätten hade meddelat sin dom dröjde det sju månader till dess inblandade myndigheter hade "hittat" Bruun Sörensens preliminärskatt och räknat av den från tillkommande skatt. Vad denna fördröjning har berott på har inte kunnat klarläggas. Mycket talar dock för att orsaken var att Bruun Sörensens preliminärskatt hade spärrats hos länsstyrelsen i Stockholm och att skatten därför inte kunde föras över till Malmö när taxeringen flyttades dit. Min förhoppning är att ändrad lagstiftning och nya fältrutiner avsevärt skall minska risken för att sådana här fel i uppbördsförfarandet nu skall inträffa. (— — —).

Jag har i inledningen till detta avsnitt gjort några allmänna — uppriktigt menade men måhända klumpigt utformade — reflexioner kring allmänheten-myndigheterna och servicen. Låt mig, innan jag avslutar ärendet, formulera en mer handgriplig rekommendation. Detta ärende är ett bland flera som visar hur osmidigt, för att inte säga otympligt, förfarandet är när det gäller att rätta till uppenbara feltaxeringar som inte faller inom 72 a § taxeringslagen. Jag skulle därför rekommendera finansdepartementet att uppdra åt någon lämplig kommitté — om så inte redan har skett — att undersöka vad som kan göras åt saken.

#### **4. Följden av att felaktigt personnummer anges på en kontrolluppgift**

##### *Bakgrund*

Vid 1981 års taxering framställdes en taxeringsavi med två kontrolluppgifter, som utpekade att Nils L:s då 15-åriga dotter Solveig hade fått 10 773 kr i kontant lön och erlagt 1 246 kr i preliminär skatt. Taxeringsnämnd (TN) 934 i Stockholms län anmanade Solveig att komma in med allmän självdeklaration. L skickade tillbaka anmaningen och skrev på den att Solveig inte hade förvärvsarbetat utan gått i skola under året. TN fäste inget avseende vid påpekandet utan skönstaxerade Solveig med ledning av kontrolluppgifterna. I december 1981 fick Solveig ett utbetalningskort med 265 kr i överskjutande skatt. Solveig kvitterade inte ut pengarna. L talade på nytt om för skattemyndigheten i Danderyd (LSM) dels i telefonsamtal och dels i brev att Solveig inte hade förvärvsarbetat och att ett misstag hade skett. I ett brev den 18 januari 1982 från LSM (— — —) fick Solveig veta bl a detta:

Du har vid 1981 års taxering blivit skönmässigt taxerad på grund av inkomstuppgifter från (utelämnat här). TN har p g a ifrågavarande kontrolluppgifter anmanat Dig att deklarerat men trots att an-

maningen är adresserad till Din aktuella adress har den kommit i retur, obesvarad. — Om inkomstuppgifterna är felaktiga kan Du makulera utbetalningskortet på S-81 (om Du inte hämtat ut pengarna) och sända det till Danderyds fögderi, Box 501,181 15 DANDERYD-Besvärblanketter för eventuellt överklagande hos länsrätten bifogas.

I ett meddelande den 13 april 1982 fick Solveig besked från LSM att preliminärskatten, som hade tillgodoförts henne, var avsedd för en annan person.

L besvärade sig över taxeringen på Solveigs vägnar till länsrätten i Stockholms län.

Preliminärskatten överfördes därefter till den person som rätteligen betalt den. Den 6 oktober 1982 utfärdade LSM en skattsedel på tillkommande skatt, 1 414 kr, för Solveig. LSM underrättade Solveig i brev den 15 oktober 1982 bl a att taxeringen stod kvar i avvaktan på länsrättens beslut. LSM beslöt den 8 november 1982 om anstånd med betalningen av den tillkommande skatten. I anståndsärendet hade yttrande inhämtats från taxeringsintendenten.

Kronofogdemyndigheten i Stockholms distrikt anmanade den 21 april 1983 Solveig att senast den 5 maj ha betalt in 757 kr av den tillkommande skatten.

I dom den 6 maj 1983 beslöt länsrätten att undanröja Solveigs taxeringar.

I ett omräkningsbeslut den 3 juni 1983 satte LSM ned Solveigs tillkommande skatt till 0 kr.

### *Anmälan*

I sin anmälan berättar L bl a detta. På grund av förväxling av födelsetalen har hans dotter, utan att ha underrättats om det, sköntaxerats för inkomst av arbete som hon inte har haft och som LSM har beskattat henne för. LSM har vägrat tro på hennes förklaring. Först efter det att bekräftelse på annan väg erhållits, har LSM ändrat sig på den punkten. Men samtidigt låter man taxeringen stå kvar, trots att man vet att flickan inte haft dessa inkomster. — LSM har krävt flickan på överskjutande preliminär skatt, avsedd för annan person, fastän beloppet inte kvitterats ut och utan att myndigheten gjort sig besväret att hos postverket kontrollera om beloppet verkligen utkvitterats eller återgått till myndigheten. Trots sitt eget beslut att bevilja anstånd med betalningen tills länsrätten avgjort målet, har LSM uppdragit åt kronofogdemyndigheten att driva in pengarna. — Denna karusell av telefonsamtal, brev, överklaganden, skrivelser fram och tillbaka, har nu pågått ett och ett halvt år och det går inte att se något slut på det, fastän det inte borde finnas något rimligt skäl till att inte tro på deras uppgifter.

### *Utredning*

I ärendet lämnades yttranden av länsstyrelsen i Stockholms län och LSM. Länsrättens akt lånades in.

### *Bedömning*

I beslut den 29 oktober 1985 sade JO Nilsson.

Till följd av att två siffror i ett personnummer har kastats om har en taxeringsavi (=sammanställning av uppgifter som underlag för taxering) framställts för Solveig L, trots att så rätteligen inte skulle ha skett; Solveig L hade nämligen inte haft några inkomster som skulle redovisas på en sådan avi. En förklaring till felet är att en arbetsgivare hade skrivit fel personnummer och att "datamaskinen" inte kunde upptäcka felet. Eftersom en deklaration inte fanns att tillgå för en avstämning av uppgifterna, anmanades Solveig att lämna allmän självdeklaration. Solveigs far skickade tillbaka anmaningen till LSM med upplysningen att Solveig inte hade förvärvsarbetat utan gått i skolan under året.

Antingen såg TN inte upplysningen eller så brydde man sig inte om den; oavsett vilket så är nämndens agerande anmärkningsvärt. Att nämnden med den informationen borde ha gjort en utredning framstår lika självklart som att skönstaxeringsbeslutet i sig borde ha följts av en underrättelse. Utan underrättelsen måste Solveig och hennes far — med all rätt — ha varit av den uppfattningen att nämnden hade godtagit upplysningen. Och om familjen L blev konfunderad när Solveig fick en slutskattsedel med överskjutande skatt så är det förvisso inte något att undra på!

Den kontakt L sedan hade med LSM måste — minst sagt — ha varit nedslående om han — i likhet med mig — föreställt sig att myndigheterna numera ser som en av sina viktigaste uppgifter att hjälpa medborgarna. Först vill man inte ens hos LSM hjälpa till med att undersöka om det hade blivit något fel. Man måste uppenbarligen då hos LSM ha varit ett offer för uppfattningen att myndigheten hade rätt och den enskilde fel. Av LSM:s brevsvar den 18 januari 1982 till Solveig drar jag den slutsatsen att man har haft väldigt svårt att komma över den inställningen. I stället för att som man nu gjorde skriva till Solveig och i förebrående ordalag meddela att deklarationsanmaningen hade kommit i retur obesvarad — vilket ju dessutom var osant! — och att utbetalningskortet på S-81 kunde sändas i makulerat skick till LSM "om inkomstuppgifterna är felaktiga", så hade man alla skäl i världen att starta en ordentlig utredning. Den hade för övrigt inte behövt bli särdeles betungande. Att ringa arbetsgivarna från vilka löneinkomsterna härrörde och fråga vem inkomsttagaren var hade säkert räckt. Både arbetsgivarens namn och telefonnummer fanns angivna på taxeringsavin i det s k skönstaxeringsomslaget.

När LSM så småningom blev klar över att preliminärskatten och inkomsterna enligt kontrolluppgifterna skulle hänföras till en annan person än Solveig och man hade gjort erforderliga krediteringsändringar, ser jag det som en definitivt onödig tids- och kostnadskrävande formell omgång att LSM fattade beslut om tillkommande skatt. Det beslutet fick i sin tur till följd att ett anståndsbeslut måste meddelas för att Solveig skulle slippa att betala skatten i väntan på att länsrätten

skulle undanröja feltaxeringen. Jag ser av länsstyrelsens yttrande hit att man har en liknande uppfattning. Jag vill här erinra LSM om att det enligt allmänna förvaltningsrättsliga grundsatser är tillåtet för en förvaltningsmyndighet att underlåta att verkställa ett beslut, förutsatt naturligtvis att beslutet är felaktigt. I det här fallet förelåg enligt min mening ingen tvekan på den punkten.

Jag ser det också som en onödig åtgärd att man begärde yttrande från taxeringsintendenten i anståndsärendet. I ett sådant ärende kan LSM underlåta att begära yttrande från intendenten om det med skäl kan antas att besvaren (hos länsrätten) kommer att bifallas helt eller delvis (49 § 1 mom 2, uppbördslagen i dess lydelse från den 13 december 1979). Det kan visserligen invändas att Solveigs besvär hade kommit in till länsrätten efter utgången av februari månad 1982 och att hennes ordinarie besvärstid hade gått ut och att man därför ville höra om intendenten skulle komma att tillstyrka hennes talan. Men eftersom hon tydligen inte hade underrättats om taxeringen så var hennes besvärstid förlängd till utgången av taxeringsåret 1982 (99 § taxeringslagen). Dessutom var hon bibehållen besvärsrätt under fem år efter taxeringsåret på grund av att hon taxerats för inkomst för vilken hon inte är skattskyldig (100 § första stycket 5, taxeringslagen).

Det var milt uttryckt ett olyckligt misstag man begick hos kronofogdemyndigheten när Solveig ovanpå allt trassel fick ta emot ett indrivningskrav. Att riksskatteverket hade infört nya rutiner och att det fanns två restlängder att kontrollera är en förklaring men absolut ingen ursäkt.

Att fel i skatteärenden emellanåt inträffar och att enskilda många gånger genom feLEN blir försatta i problemfyllda situationer måste de myndigheter som hanterar vårt invecklade skattesystem vara i hög grad medvetna om. Det måste därför på alla nivåer inom en myndighet finnas en god beredskap för att hjälpa de personer som har fått ett felaktigt skattekrav. Jag utgår från att man inom LSM har försökt sig på en utvärdering av den serie händelser som Solveig och hennes familj blivit utsatta för. Jag uppfattar LSM:s beklagande över den långsamma och osmidiga handläggningen av skatteärendet som ett uttryck för att man strävar efter att bli bättre rustad för att möta situationer av det här slaget.

##### **5. Osakligt innehåll i underrättelse om avvikelse från självdeklaration**

W yrkade avdrag för bilkostnader. Han tog inte upp något förmånsvärde av fri bil i sin självdeklaration 1983, men på deklaraTionsblanketten antecknade han "enligt länsrättens beslut i mål 71-0111-634-78" intill rutan för kostnadsavdrag (blanketten s 2). Taxeringsnämnden (TN) beslöt påföra ett förmånsvärde. W begärde omprövning och bifogade en kopia av domen i målet. TN ändrade inte sitt beslut. W begärde på nytt omprövning. I nytt beslut, undertecknat av tjänstemannagranskaren L, den 28 oktober 1983 uttalades inledningsvis följande.

Om man bortser från det förhållandet att den av Er bifogade kopian på länsrättens dom avseende taxeringsåret 1978 i sig är suspekt, så tillvida att den tydligen är skriven på två olika skrivmaskiner samt att det ej framgår om fallet är applicerbart och därmed avser samma förhållande som vi nu står inför

I sin anmälan till JO ifrågasatte W om det låg inom ramen för en författning-enlig myndighetsutövning att göra gällande att en deklaratant gjort sig skyldig till urkundsförfalskning, utan att först pröva kopian äkthet genom att exempelvis ta del av domstolsakten.

Efter utredning uttalade JO Nilsson i beslut den 29 oktober 1985 bl a detta.

Att en tjänsteman hos skattemyndighet eller annan förvaltningsmyndighet skall iaktta saklighet i den tjänsteutövning som har anförtrotts honom är en självklarhet likaväl som ett korrekt och taktfullt uppträdande. När L sände beskedet om TN:s omprövningsbeslut i underrättelsen den 28 oktober 1983 brast det väsentligt i dessa hänseenden. Vad den verkliga avsikten sedan kan ha varit bakom formuleringen i underrättelsen är i detta sammanhang av underordnad betydelse. Den skattskyldige kan knappast ha uppfattat underrättelsen på mer än ett sätt.

Om L nu hyste tvivel om domskopian stämde överens med originalet och det rättsliga avgörandet var jämförbart med den skattefråga TN hade att behandla så borde länsrättens akt i målet ha rekviderats. Den åtgärden hade då — som jag ser det — inte bara skingrat tvivlen utan också gjort det lättare att förstå W:s beräkning av bilkostnaderna. (— — —)

Jag läser ut av L:s yttrande hit att han insett det olämpliga i sitt handlande genom att sända iväg underrättelsen den 28 oktober 1983 med den skriftliga utformningen som här har återgetts. Med den insikten kompletterad med vad jag i detta ärende har sagt bör risken för fortsatt övertramp av det slaget som detta ärende är ett exempel på vara i stort sett eliminerad!

#### **6. Fel att generellt kräva bankgaranti som säkerhet för anstånd med betalning av mervärdeskatt**

I ett ärende om mervärdeskatt fick den skattskyldige ett meddelande från en länsstyrelse om möjligheten till anstånd enligt 49 § 2 mom uppbördslagen av vilket det framgick att ”den säkerhet som kan godtas skall utgöras av ej tidsbegränsad bankgaranti för det aktuella beloppet”. Länsstyrelsen avslutade brevet med upplysningen att om ”bankgaranti inte lämnas inom ovan angiven tid torde anstånd inte kunna medges”.

Ö klagade till JO. Ärendet sändes till berörd länsstyrelse med begäran om förklaring bl a till att man ställde krav på bankgaranti som säkerhet vid anstånd. När utredningen slutförts uttalade JO Nilsson i beslut den 27 februari 1986 bl a.

Sedan lång tid gäller att påförda skatter skall betalas oavsett om beskattningsfrågan har överklagats eller inte. Undantag kan endast göras utifrån de förhållandevis ogenerösa reglerna om anstånd. För anstånd med betalning av mervärdeskatt hänvisar mervärdeskattelagen i 46 § till uppbördslagens regler i 49 § 1, 2 och

3 mom. I det lagrummets 2 mom föreskrivs att "skattskyldig må av länsstyrelsen erhålla anstånd med inbetalning av skatt, kvarskatteavgift eller ränta om den skattskyldige anfört besvär över taxering och erläggandet av skatt, som påförts i anledning av den icke lagakraftvunna taxeringen, skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller eljest framstå som obilligt: till belopp som betingas av den skattskyldiges yrkande ifråga om taxeringen". Sådant anstånd får medges endast om den skattskyldige "ställer nöjaktig säkerhet hos länsstyrelsen, om inte med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behörigen erläggas". Lagrummet anger inte vad säkerheten skall bestå av. Det är alltså upp till den enskilde att bedöma vilka säkerheter han kan och vill erbjuda. Sedan får länsstyrelsen på vanligt sätt pröva om man kan godta den eller de erbjudna säkerheterna.

Det rimmar onekligen illa med lagrummets konstruktion att — som länsstyrelsen gjorde i detta fall — gå ut till en skattskyldig och ställa upp ett ovillkorligt krav på bankgaranti som säkerhet för att anstånd skall kunna medges. Det kan naturligtvis finnas fall där en bankgaranti framstår som den enda form av säkerhet som kan accepteras. Jag förstår givetvis också att länsstyrelsen föredrar bankgarantier framför andra säkerheter. Bankgarantierna är lättare att hantera och bedöma än flertalet andra säkerheter. Men detta får inte leda till att man generellt och medvetet "favoriserar" bankgarantin. Redan den omständigheten att en bankgaranti kostar den enskilde rätt mycket pengar som han inte kan återfå från statsverket om han senare vinner processen talar med styrka för att den enskilde skall upplysas om att säkerheten kan lämnas i olika former, bankgarantin är en, företagsinteckning en annan. Jag menar alltså att om det besked som Ö fick i länsstyrelsens meddelande 1983-09-01 är uttryck för länsstyrelsens uppfattning att endast bankgaranti kan komma i fråga som säkerhet, så är beskedet principiellt olämpligt. (— — —)

## **7. Bristfällig handläggning av riksdagsmans deklARATION**

I sin självdeklARATION 1983 yrkade S — under inkomst av tjänst — avdrag för olika kostnader som var förenade med hans riksdagsuppdrag. I en bilaga till deklARATIONEN redogjorde han närmare för hur han beräknat kostnaderna.

Genom en underrättelse från taxeringsnämnden (daterad den 21 oktober 1983) fick S veta bl a att nämnden inte hade godkänt det avdrag för ökade levnadskostnader och för resekostnader som han hade yrkat i deklARATIONEN och att man dessutom hade minskat hans avdrag för telefonkostnader. Han fick även veta att nämndens sista sammanträdesdag för taxeringsperioden var bestämd till den 31 oktober 1983.

I ett brev den 26 oktober 1983 begärde S att nämnden skulle ompröva sitt beslut. I brevet utvecklade han ytterligare sina skäl varför hans deklaration borde följas och han alltså få de yrkade avdragen. I sitt beslut den 31 oktober 1983 med anledning av S:s begäran om omprövning sade nämnden att hans invändningar mot de avvikelser från hans deklaration som nämnden gjort inte hade föranlett den att på någon punkt ändra sitt tidigare beslut.

I sin anmälan till JO ifrågasatte S om taxeringsnämnden handlat i överensstämmelse med gällande föreskrifter och med god förvaltningssed. Han påpekade bl a att han först den 25 oktober fick del av nämndens underrättelse och att den reella svarstid som stod honom till buds var 4—5 dagar. Han sade även att ”det anförda exemplet representerar dessvärre ett mycket vanligt handlingssätt av taxeringsnämnder gentemot deklareranter” och anhöll att JO skulle pröva saken.

Vid utredningen yttrade sig såväl berörd skattechef som taxeringsnämndsordförande. Skattechefen tillbakavisade påståendet om att det inträffade ”representerar ett vanligt handlingssätt”.

JO Nilsson uttalade i beslut den 26 november 1985 bl a detta:

Taxeringsnämnden har fattat sitt beslut om S:s taxering år 1983 utan utredning och utan att S fått yttra sig; beslutet har dessutom fattats så sent att det i praktiken ställde sig mycket svårt för S att hinna komma in med erinringar mot beslutet. Att nämndens handläggning bedömd med facit i hand är — med skattechefens ord — klandervärd kan det inte råda några delade meningar om. Vad är då att säga till den förklaring till att det gick som det gick som nämnden har lämnat? Nämnden har ju sagt att man ville avvakta länsrättens avgörande beträffande 1982 års taxering som gällde ”i princip” samma avdrag som de år 1983 aktuella; man har också hänvisat till att S 1982 dröjde ”alltför länge med att besvara förfrågningar”.

Jag har tagit reda på att S:s besvär över 1982 års taxering remitterades för yttrande till taxeringsintendenten den 19 april 1983. Intendenten lämnade sitt yttrande den 19 december 1984. Länsrätten avgjorde målet den 26 augusti 1985.

Den deklaration som S lämnade 1983 förregistrerades enligt taxeringsavin den 16 mars 1983. Taxeringsnämnden borde följdaktligen ha fått deklarationen om hand allra senast under april månad. Det kan knappast ha varit obekant för nämnden att handläggningstiden hos länsrätten kan sträcka sig över år. Hade man tagit kontakt med taxeringsintendenten och frågat honom/henne om när yttrandet över S:s besvär avgetts eller kunde förväntas, hade man fått den information man behövt för att genast gripa sig an med att utreda förhållandena när man nu kände sig böjd att ifrågasätta S:s deklaration; det skulle förvåna mig utomordentligt mycket om det skulle ha lämnats sådana upplysningar att det framstod som realistiskt att vänta ens ett intendentsyttrande, än mindre ett länsrättsavgörande före taxeringsperiodens utgång. Och den omständigheten att S tidigare år kan ha dröjt med att besvara frågor är självklart inget skäl att låta bli att ställa frågor senare år!

JO Nilsson hänvisade vidare till sitt tidigare beslut ”TAXERING I DATA-ÅLDERN — synpunkter för kommande år m m. ”(JO 1980/81 s 402 f).

#### **8. Övriga ärenden**

I ämbetsberättelsen redovisas dessutom det uppmärksammade ”Malmö-fallet”, som jag redogjorde för i föregående artikel (SN 1986 s 122), under rubriken ”Brister vid handläggning av ett taxeringsärende — uttalanden om möjligheterna att väcka åtal för myndighetsmissbruk”.

Den 30 december 1985 meddelades ett s k projektbeslut med rubriken ”JO om folkbokföringen — synpunkter på prövning, kontroll och hanteringsrutiner”. En sammanfattning återfinns i ämbetsberättelsen på s 272 ff.

#### **9. JO om respiträntan — en i alla lägen rättfärdig kreditavgift?**

Under innevarande budgetår har ytterligare två s k projekt slutförts. Det första behandlar respiträntan. Denna ränta infördes 1975 och är avsedd att motsvara kreditkostnaden för de tillkommande skatter som enskilda av någon anledning får betala när slutskattsedeln inte avspeglar den slutgiltigt fastställda skatten eller när någon tillgodoförts för mycket preliminär skatt. I dagens läge finns det ingen möjlighet att sätta ned eller att efterge respiträntan.

I sitt beslut den 28 augusti 1986 redovisas sex fall där respitränta påförts, men där omständigheterna var sådana att det kunde ifrågasättas om det var rättfärdigt att kräva sådan ränta.

I flera av fallen hade felaktiga personnummer angetts av enskilda vid fyllnadsinbetalningar eller på kontrolluppgifter. Exempelvis hade i ett fall 130104-8201 blivit 130401-8201 vid en fyllnadsinbetalning. Kontrollsiffran i personnumret fungerade då inte som felsignal. På grund av detta fel tillgodofördes en dam i Värmland för mycket preliminär skatt i stället för rätteligen en dam i Jämtland. Felet noterades ganska snart, men damen i Värmland fick inte korrekta upplysningar om hur hon borde bete sig. När hon skulle betala tillbaka det för mycket erhållna beloppet debiterades hon dessutom respitränta, vilket hon i likhet med klagandena i de övriga fallen reagerat mot.

JO:s slutsats är att reglerna bör ses över och att det bör införas en laglig möjlighet att underlåta att påföra respitränta när en tillkommande skatt ”beror på förhållande som den skattskyldige inte kunnat påverka eller kontrollera”. Beslutet avslutas med en formell framställning till regeringen om lagändring.

#### **10. JO om existensminimum vid skatteavdrag — en utvärdering av ett institut**

Det andra projektet som slutförts har behandlat reglerna om jämkning av den preliminära skatten med hänsyn tagen till reglerna om existensminimum. Det har

visat sig att den i många hänseenden föråldrade lagstiftningen — i huvudsak från 1951 — inte längre passar ihop med övriga regler som ingår i samhällets skyddsnät för medborgare som har det ekonomiskt svårt. Inte heller har samhällsutvecklingen sedan 1951 medfört tillräckliga anpassningar i denna reglering. Kvar har vi idag regler som är svåra att tillämpa och som ofta väcker anstöt hos såväl de berörda enskilda som hos de tjänstemän som skall handlägga dessa ärenden. Beslutet hade föregåtts av sedvanlig utredning av några klagomålsärenden. Dessutom hade JO sänt ut en enkät till samtliga länsstyrelser och lokala skattemyndigheter där dessa bereddes tillfälle att lämna synpunkter på och erfarenheter av tillämpningen.

I beslutet den 28 augusti 1986 sägs detta i den inledande sammanfattningen.

Den som är anställd och som alltså skall betala sin preliminära skatt genom de avdrag på bruttolönen som arbetsgivaren gör efter riksskatteverkets (RSV:s) tabeller, kan enligt reglerna om existensminimum (50 § med anvisningar, kommunal-skattelagen) få ett mindre skatteavdrag än han/hon annars skulle ha haft. Det krävs då att den skattskyldiges nettoinkomst är lägre än vad han kan anses behöva för att ekonomiskt klara sig själv och sin familj. Den låga inkomsten skall bero på "nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvårdad arbetslöshet, stor försörjningsbörda" eller omständighet av liknande slag. Den skattskyldige får inte ha haft några tillgångar vid sidan av dem som behövs för ett "enkelt leverne"; han får inte heller — vare sig han bor i lägenhet eller i egen fastighet — bo dyrare än normalt.

Ansökan om skattereducering p g a existensminimum görs hos lokala skattemyndigheten (LSM); dess beslut kan överklagas till länsstyrelsen men inte längre. Men ett bifallsbeslut från LSM binder inte taxeringsnämndens senare prövning; vägrar nämnden vid taxeringen av den skattskyldige extra avdrag för nedsatt skatteförmåga så kommer det "surt efter". Den skattskyldige får då betala in skillnaden mellan den lägre preliminära skatt LSM medgett honom och den högre som taxeringsnämnden anser att han skall betala; det blir m a o kvarskatt.

Det är få människor som ansöker om existensminimum och ännu färre ansökningar som beviljas — ca 1500/år. RSV har utfärdat anvisningar för tillämpningen och dessa, som är stränga gentemot de skattskyldiga, följer LSM och länsstyrelserna mycket strikt. Enligt anvisningarna kan t ex den som bor i en egen fastighet som vid 1981 års fastighetstaxering fick mer än 10 standardpoäng — ett hus som enligt en LSM närmast är ett "obeboeligt ruckel" — inte få existensminiavdrag. Om hustrun i en familj — för att ta ett annat exempel — väljer att vara hemma för att ta hand om familjens barn så skall det särskilda skäl till för att avdrag skall beviljas den yrkesarbetande mannen. Vid prövningen beaktas väl tillgångarna men aldrig skulderna: ett hus t ex representerar ett förmögenhetsvärde men till de in-teckningsskulder som finns på huset tas aldrig någon hänsyn när sökandens ekonomiska situation granskas.

Regleringen, som kom till 1951, är dåligt samordnad med dagens socialtjänst; den som t ex har både socialbidrag och existensminiavdrag kan hamna i den

situationen att socialbidraget, som ibland överstiger skattelagstiftningens existensminimum, till en del går åt att betala skatt. Existensminimireglerna passar för också dåligt den vanligaste typen av mottagare av socialbidrag, dvs ensamstående utan barn. Det lönar sig regelmässigt aldrig att ansöka om existensminimum om det inte finns minst tre barn i familjen.

I beslutet ifrågasätter JO — vilket för Rikskontrollstyrelsen (RRV) gjorde redan 1984 i en rapport — om inte institutet existensminimum är moget att avskaffas; reglerna är dåligt anpassade till dagens ordning inte minst på den sociala sidan. Tillämpningen sådan den framträder i RSV:s föreskrifter och anvisningar är inte ”neutrala” till olika levnadsmodeller.

Statsmakterna bör enligt beslutet ta sitt ansvar och — om institutet skall behållas — se till att det får en utformning som passar dagens samhälle. Det gäller då framför allt att

- definiera existensminimiinstitutets förhållande till socialtjänsten och att klargöra för vilka institutet är avsett
- förtydliga reglerna och ge myndigheterna som skall omsätta regleringen i verkställighetsföreskrifter resp beslut i enskilda fall klara besked om hur man vill ha tillämpningen
- klarlägga förhållandet existensminimum — taxering och se till att den som beviljats existensminimum inte drabbas av kvars katt
- överväga införandet av en möjlighet att få besluta om existensminimum prövat av domstol.

Beslutet har lämnats över till regeringen (finansdepartementet) för den åtgärd det kan ge anledning till. Även riksdagens skatteutskott har tillställts beslutet.

# Aktuell juridik '87

---

Gösta Ekman — Ulf Tivéus

## **Skatt på aktier** 4 uppl

175 sidor

Denna bok vänder sig till dem som på ett lättfattligt sätt vill ta del av gällande skattebestämmelser vid försäljning och innehav av aktier och andra värdepapper. I denna upplaga kommenterar regeringsrättsdomen fr. d. 23/12 -86 rörande optioner.

Genom exempel och tabeller underlättas arbetet med att få fram så gynnsamma resultat som möjligt vid beräkning av reavinst och reaförlust.

John Bratt — Olle Fernström — Stephan Tolstoy — Staffan Andersson

## **Deklaration och beskattning** 32 uppl

425 sidor

Standardverket på skatteområdet. Varje år ny aktualiserad upplaga. Årets upplaga har vidareutvecklats främst i fråga om beskattning av värdepapper. Boken har därvid fått en rejäl ansiktslyftning vad gäller rörelsebeskattning, internationell beskattning samt beskattning av värdepapper.

Göran Grosskopf — Leif Edvardsson

## **Inkomst- och förmögenhetsbeskattning del I och del II** 5 uppl

Varje del omfattar drygt 300 sidor. De båda delarna ger tillsammans en grundläggande redogörelse för och kommentar till reglerna om inkomst- och förmögenhetsbeskattning.

Urban Laurin

## **På heder och samvete. Skattefusket orsaker och utbredning**

462 sidor

Denna bok bygger på material från en intervjuundersökning med ett representativt urval svenskar. Jämförelser görs med en undersökning från 1968. Inkomst- och avdragsfusket utbredning i olika grupper, som t ex män och kvinnor, unga och äldre, anställda och egna företagare, arbetare och tjänstemän beskrivs. Medborgarnas kunskaper om skatterna, uppfattning om verkligheten, skattemissnöje, politiska missnöje och skattemoral presenteras. Dessa faktorer betydelse för skattefusket studeras ingående.

Det resultat författaren kommer fram till är sensationellt och visar att de påståenden som med sådan självklarhet förs fram i den allmänna debatten i stor utsträckning saknar grund i verkligheten.

Krister Moberg

## **Bolagsrevisorn. Oberoende ansvar sekretess**

302 sidor

Revisorns roll har under senare tid alltmer kommit i rampluset. I denna bok ges den första samlade framställningen av revisorns ställning och hans rättigheter och skyldigheter. I centrum för framställningen står reglerna i 10 kap. aktiebolagslagen. Särskilt ingående behandlas revisorns ansvar, oberoende och sekretess.

---

NORSTEDTS