

JO:s ämbetsberättelse 1976/77

Den i oktober 1976 avgivna ämbetsberättelsen omfattar ärenden som avgjorts under första halvåret 1976. I fortsättningen skall berättelsen avgivas till riksmötet varje oktober och icke som förr i februari. Detta sammanhänger bl a med den omorganisation av JO-ämbetet, som nämndes i redogörelsen för närmast föregående berättelse, Skattenytt 1976 s 157 f. För att viktigare JO-avgöranden snabbare skall komma till allmän kännedom har beslutats att en sk korrekturupplaga skall utkomma i tiden mellan de ordinarie ämbetsberättelserna. Denna korrekturupplaga är att vänta i februari 1977.

Under första halvåret 1976 avgjordes 1809 ärenden av ombudsmännen. Av dessa ärenden rörde 158 taxerings- och uppbördsväsendet. Enligt den statistik som finns i berättelsens inledning framförde JO erinran eller annan kritik i 41 av dessa skatteärenden. Inget ärende ledde till åtal eller disciplinär bestraffning mot tjänsteman inom skatteadministrationen. På grund av omorganisationen har inspektionsverksamheten fått stå tillbaka för andra uppgifter under den tid berättelsen avser. Som ett led i utredningen i vissa klagörenden har JO dock besökt riksskatteverkets rättsavdelning och dess s. k. byggmomsgrupp. Ett av byggmomsärendena finns återgivet i berättelsen, s 280.

Här nedan lämnas en redogörelse för ett antal ärenden som JO ansett böra medtagas i ämbetsberättelsen och som kan vara av intresse för Skattenytts läsekrets.

Taxeringsnämndernas verksamhet

En skattskyldig klagade hos JO över att han vid 1976 års taxering blivit upptaxerad med 10 000 kr och bad JO rätta till saken. I sitt beslut framhöll JO att den skattskyldige kunde överklaga taxeringen till länsskatterätten och påpekade att JO ej kunde ändra eller upphäva myndighets beslut eller ge direktiv härom. Detta var förbehållet ordinarie besvärinstans. JO vidtog ej någon åtgärd i anledning av klagomålen. Ärendet har återgivits i notisform i berättelsen till belysning av följande redogörelse för JO:s tillsyn över taxeringsnämnds materiella beslut.

Enligt 113 § i 1809 års regeringsform var ledamöter i taxeringsnämnd inte underkastade något ansvar för sina beslut om taxering. Förhållandet framgick också av 20 kap. 12 § andra stycket brottsbalken i dess lydelse före den 1 januari 1976. Däremot ansågs nämndens ordförande ansvarig för fel som han begick vid det formella förfarandet, såsom om han försummade att bereda skattskyldig tillfälle att yttra sig innan deklARATIONEN frångicks. JO:s tillsyn var knuten till det straffrättsliga ansvaret och omfattade följaktligen endast det formella förfarandet i taxeringsnämnd, ej nämndens materiella beslut.

I dessa hänseenden har en ändring inträtt, sedan ny regeringsform trätt i kraft och nya regler genomförts för ansvar vid myndighetsutövning. Ledamot i taxeringsnämnd kan nu drabbas av ansvar för myndighetsmissbruk om han uppsåtligen gör fel vid taxeringen. Däremot äger bestämmelsen om vårdslöshet vid myndighetsutövning tills vidare inte tillämpning i fråga om taxeringsnämnds beslut (se övergångsbestämmelserna till lag 1975: 667). JO:s tillsyn - som ej längre är knuten till reglerna för ämbetsansvar - omfattar enligt den av riksdagen år 1975 antagna nya instruktionen även taxeringsnämnderna. Under förarbetena till instruktionen hade farhågor uttalats för att JO skulle komma att bli en besvärinstans vid sidan av de ordinarie besvärinstanserna på taxeringsområdet. Konstitutionsutskottet (KU 1975/76: 22 s. 56) framhöll emellertid, att JO inte borde uttala sig i rättstillämpningsfrågor innan ett ärende slutligt avgjorts, något som också överensstämde med JO:s praxis. Enligt utskottets mening fanns ej anledning befara att JO skulle bli en extra besvärinstans i taxeringsärenden.

I ett fall hade en skattskyldig, H, vid 1975 års taxering yrkat avdrag för nedsatt skatteförmåga. H led av reumatism. När H på hösten besökte lokala skattemyndigheten fick han se sin deklaration. I denna upptäckte han ett tidningsurklipp från en lokaltidning. Urklippet, som var från maj 1975, visade en bild på H, slående ett golfslag. På urklippet hade någon gjort en anteckning om H:s hälsotillstånd. Taxeringsnämndens ordförande, L medgav i yttrande till JO att han fogat urklippet till en arbetsblankett, som han försett med anteckningen: "Se bilagda urklipp från . . . tidning 27/5 1975. Tydl inte så särskilt sjuk! Spelar i klass B." Han hade sedan lagt in urklippet och arbetsblanketten i H:s deklaration, som granskats vid den tid tidningen haft golfreportaget. Taxeringsnämnden vägrade H avdrag med motiveringen att makarna H:s inkomster var för höga. JO anförde följande i denna del vid ärendets avgörande.

Taxeringsnämndens ställning till H:s yrkande om avdrag för nedsatt skatteförmåga har kommit till klart uttryck i nämndens beslut. Makarna H:s inkomstförhållanden var tydligen sådana att nämnden inte behövde ingå i någon närmare bedömning av om H:s sjukdom satt ned hans skatteförmåga. Även om L:s anteckning i deklarationsakten sålunda inte varit ägnad att påverka taxeringsnämnden, har den mött stark reaktion från H:s sida. Detta är förståeligt. Förutom att bilden inte illustrerar någon händelse under det inkomståret som skulle bedömas av nämnden, kan den avbildade situationen knappast tas till utgångspunkt för ett uttalande om graden av H:s sjukdom eller om hans hälsotillstånd i övrigt. Såväl bilden som de därav dragna slutsatserna är således av ringa betydelse för taxeringen av H. L. har enligt min mening brutit i saklighet genom att tillföra deklarationsakten ifrågavarande material.

Taxeringskontroll

En insändarförfattare i Dagens Nyheter påstod att han och andra anställda vid Sveriges Radio utsatts för specialgranskning av taxeringsmyndigheterna sedan de anfört besvär hos skattedomstolarna och yrkat att ej bli beskattade för förmån av fri mottagaravgift. Regeringsrätten hade tidigare beträffande en anställd vid Sveriges Radio funnit att denna förmån ej skulle beskattas.

De andra anställda anförde därefter extraordinära besvär. Insändarens innehåll föranledde JO att begära yttrande från vederbörande skattechef. I JO:s beslut, som också innehöll ett uttalande om taxeringsintendents kvittningsrätt, sades bl a följande.

Många skattskyldiga har den, ingalunda orealistiska, uppfattningen att, om de anför besvär över taxeringen, deras deklaration blir föremål för en extra granskning vilken eljest aldrig skulle ha kommit till stånd. De menar med andra ord att det är förenat med risk att anföra besvär: vem vet om de inte, låt vara oavsiktligt, råkat uteglömma någon inkomst eller göra ett för stort avdrag som nu blir upptäckt?

För egen del tycker jag det är rimligt och riktigt att taxeringsintendent i anledning av besvaren gör en viss prövning av taxeringen vilken inte begränsas snävt till de punkter som blivit aktuella. Yrkas avdrag för resekostnader t. ex., kan det vara rimligt att han granskar också vilka förmåner som utgått från arbetsgivaren. Men det förekommer – för att anknyta till det anförda exemplet – att taxeringsintendenten därjämte börjar granska en helt annan förvärvskälla, t. ex. deklaratens inkomst av kapital. Jag kan väl förstå att ett sådant tillvägagångssätt är ägnat att väcka förargelse bland de skattskyldiga. Systemet inger också mig olust. Det må vara att man – med rätta – kan fordra att var och en deklarerar omsorgsfullt och hederligt. Men granskningen i andra instans får inte bli sådan att den enskilde inte vågar ta till vara sin rätt genom att anföra besvär.

I insändaren framförs påståendet att taxeringsintendenten i vissa angivna fall gått alltför långt i sin strävan att uppnå materiellt riktiga taxeringar. Det material som skattechefen förebragt ger emellertid knappast stöd för denna misstanke. I insändarförfattarens fall har dock en olämplig formulering – nu påpekad för vederbörande befattningshavare – av en förfrågan under granskningsarbetet bidragit till att framkalla sådan misstanke. Vad som förevarit ger mig ej anledning till antagande att taxeringsmyndigheterna missbrukat sina befogenheter i samband med behandlingen av de taxeringsbesvär som nämns i insändaren.

Taxeringsprocess och beslutsinnehåll

I ämbetsberättelsen redogöres utförligt för ett taxeringsärende, som föranledde JO att påpeka betydelsen av att taxeringsnämnd och skattedomstol klargör om ett frångående av deklaration grundar sig på en skönsuppskattning enligt 21 § taxeringslagen eller endast innefattar ett rättande av oriktig uppgift. Ett sådant klargörande har stor betydelse för tillämpningen av reglerna om skattetillägg. I ärendet hade en taxeringsnämnd taxerat rörelseidkaren J efter skön för en rörelseinkomst av skäligen ansedda 20 000 kr mot deklarerade 1 188 kr. Skattetillägg påfördes. Efter taxeringsrevision framkom att nettointäkten av rörelsen kunde beräknas till 10 330 kr. Därvid hade J:s uppgifter om bruttointäkter i deklarationen godtagits så när som på ett avdrag för mervärdesskatt. Revisorn påpekade ett flertal direkta felaktigheter i redovisningen av kostnaderna i rörelsen. Sålunda hade ett belopp dragits av såväl under varukostnader som under driftskostnader. Vidare hade mervärdesskatt felaktigt medräknats bland vissa kostnader. Dessutom förekom felräkning på en punkt. Taxeringsintendenten följde revisionspromemorians taxering

ringsförslag och föreslog att J, med undanröjande av taxeringsnämndens ifrågavarande skönstaxering, skulle taxeras för en rörelseinkomst av 10 330 kr samt att underlaget för beräkning av skattetillägg borde nedsättas till 9 140 kr (10 330 ./ deklarerade 1 188). Länskskatterätten följde taxeringsintendentens förslag både i fråga om taxering och skattetillägg. I infordrade yttranden förklarade både taxeringsintendenten och länskskatterätten att man liksom taxeringsnämnden ansåg att J borde taxeras efter skön med stöd av 21 § taxeringslagen och att det nu varit fråga om en skönstaxering.

Vid ärendets avgörande anförde JO bl a att det tidigare inte förelegat något egentligt behov av att dra en skarp gräns mellan å ena sidan ett fall där den skattskyldige, med frångående av ingiven deklARATION, skönstaxerats med stöd av 21 § taxeringslagen och å andra sidan ett fall där deklARATIONEN frångåtts på grund av att nämnden ändrat på vissa bestämda punkter. JO framhöll att läget blivit ett annat efter införandet av reglerna om skattetillägg. Efter en redogörelse för tillämpliga skattetillägsregler, däribland framförallt befrielsegrunderna, anförde JO följande.

Tillkomsten av nu berörda regler gör det enligt min mening nödvändigt att man vid taxeringen gör klart för sig och - i allt fall när taxering och påförande av skattetillägg handhas av olika myndigheter såsom för närvarande är fallet i första instans - också klart ut säger om ett frångående av deklARATIONEN grundar sig på en skönsuppskattning med stöd av 21 § eller endast innefattar ett rättande av oriktiga uppgifter. I det senare fallet måste ju den som har att pröva frågan om skattetillägg punkt för punkt gå igenom avvikelserna för att se om skattetillägg skall påföras eller ej. Avvikelse som innebär rättelse av uppenbar felräkning får t. ex. inte föranleda skattetillägg; en oriktig uppgift kan vara av sådan särskild beskaffenhet - den rör kanske en svårbedömd skatterättslig fråga - att den får anses ursäktlig osv. Är det däremot fråga om skönstaxering, blir utrymmet för åberopande av 116 b och 116 d §§ betydligt mindre. Tillämpning av 116 b § kommer knappast alls i fråga.

Om taxeringsnämnden funnit att den skattskyldige bör skönstaxeras på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN och länskskatterätten har samma uppfattning men uppskattar inkomsten till lägre belopp än vad taxeringsnämnden kommit till, kommer underlaget för skattetillägget att automatiskt nedsättas enligt vad som följer av 116 § i taxeringslagen. Om däremot länskskatterätten visserligen anser att deklARATIONEN måste frångås men i motsats till taxeringsnämnden finner bristerna inte vara så allvarliga att skönstaxering bör tillgripas, blir förhållandet i viss mån ett annat. Också här kan den skattskyldige drabbas av skattetillägg men det utgår då på annan grund, enligt första stycket i 115 a § taxeringslagen. Det är emellertid tänkbart att avvikelserna är sådana att skattetillägg - i enlighet med vad här förut anförts - inte kommer i fråga eller att endast viss eller vissa avvikelser skall medföra sådan sanktion.

Det är med hänsyn till det nu anförda viktigt att taxeringsintendent och skattedomstol söker dra en skarp gräns mellan å ena sidan skönstaxering och å andra sidan deklARATIONEN frångående som grundas på att deklARATIONEN befunnits innehålla påvisbara och beloppsmässigt bestämbara felaktigheter.

I ett ärende upptogs frågan om formerna för expediering av länskskatterätts beslut. En klagande ansåg att det var en brist att det inte av ett sådant beslut framgick vilka domare, som deltagit i prövningen. En promemoria uppräta-

des vid ombudsmannaexpeditionen och remitterades till länsstyrelsernas organisationsnämnd (LON) för yttrande. I promemorian föreslogs att ytterligare en handling (med uppgift om rätts ledamöter, eller åtminstone ordföranden, och föredraganden) skulle fogas till det expedierade beslutet, tex i form av ett utdrag ur ramprotokollet. LON yttrade bl a att varje ändring som innebar merarbete med stor sannolikhet ledde till en försämrad arbetssituation för länsskatterätterna. Konsekvenserna härav drabbade ytterst de skattskyldiga genom längre handläggningstider. LON ansåg att den i promemorian föreslagna lösningen skulle innebära ett merarbete, varför man ej kunde förorda en sådan lösning. I LON:s yttrande framhölls också risken för olägenheter för ordföranden och övriga ledamöter genom att merarbete också kunde uppkomma genom att telefonförfrågningar gjordes till dem från de skattskyldiga i högre grad än tidigare. LON föreslog att man kanske kunde lösa problemet med någon form av stämpeltryck, varigenom angavs en befattningshavare, som den skattskyldige kunde ta kontakt med efter mönster från de allmänna underrätterna. JO anförde bl a följande vid sitt avgörande av ärendet.

Det bör först konstateras att det inte finns någon uttrycklig bestämmelse enligt vilken länsskatterätt är skyldig att förse utgående expeditioner med uppgift om vilka som deltagit i beslutet och om föredraganden i ärendet.

De lämplighetsöverväganden som kan göras bör ske mot bakgrund av den princip om öppenhet som av gammalt är ett av de mest utmärkande dragen i svensk offentlig förvaltning. En beslutande åtnjuter inte anonymitet och kan icke göra anspråk på sådan. Varje krav i dylik riktning måste tillbakavisas. Med hänsyn härtill vill jag redan nu säga att jag inte kan dela en uppfattning, som går ut på att en viss anonymitet skulle vara eftersträvansvärd för skatterätternas del av det skälet att exempelvis en ordförande i skatterätt skulle förmodas bli överlupen av frågor, ja rent av utsättas för att besluten kritiserades direkt hos honom, om uppgift om hans namn var alltför lättillgänglig för de skattskyldiga. Jag tror för övrigt att dylika farhågor är överdrivna.

Metoden med ramprotokoll med åtföljande expediering av utdrag, omfattande enbart själva beslutet, är onekligen tids- och arbetsbesparande. Ramprotokollen är för övrigt sanktionerade i 14 § första stycket förordningen om skatterätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt. Skulle skyldighet införas för skatterätt att till nuvarande expeditioner foga även kopia av ramprotokollets första sida med uppgifter om rätten m. m. skulle detta medföra en viss arbetsökning hos de redan hårt tyngda skatterätterna. Andra åtgärder för att ge de skattskyldiga information om rätten kan givetvis diskuteras men även dessa drar ofrånkomligen med sig en viss arbetsökning.

Frågan är emellertid om arbetsbördan kan åberopas som tillräckligt skäl för att motivera ett åsidosättande av parternas, i första hand de skattskyldigas, intresse av att oombett få inblick i rätts sammansättning eller att åtminstone få veta namnet på *någon*, som haft befattning med deras sak hos skatterätten och som kan skingra eventuella oklarheter. Som det nu är kan förfrågningar mycket väl riktas till vederbörande taxeringsintendent i första hand eftersom han ju är den ende befattningshavare som finns namngiven på ett expedierat protokollutdrag. Sistnämnda förhållande har också den betänkliga följden att den skattskyldige kan få den felaktiga uppfattningen att det är taxeringsintendenten som svarar för länsskatterättens beslut. Att ett sådant felaktigt antagande är ganska vanligt belyses av att skattskyldiga ofta redan under processen tar miste på intendentens roll och "överklagar" hans yttranden genom att

skriva till närmast högre instans, ibland för övrigt också till JO. Nu tillämpad ordning för beslutsexpediering har kort sagt den stora nackdelen att den är ägnad att föranleda olägenhet, missuppfattningar och tidsspillan såväl för de skattskyldiga som för befattningshavare hos annan myndighet. Det hör vidare inte till vanligheten att en myndighet, i ärende med anknytning till viss person, i beslut eller annan expedition skyltar utåt endast med myndighetens namn utan angivande av någon befattningshavare, som känner till ärendet.

Vad som nu anförts talar för att länsskatterätternas expeditionsrutiner bör ändras. Enligt min mening bör uppgift lämnas om rättens ordförande och om föredraganden, gärna med angivande av till vem förfrågningar i första hand kan riktas. Ett minimikrav är att åtminstone någon behörig företrädare för rätten eller dess kansli anges på expedierade protokollsutdrag.

JO överlät åt LON att lösa den närmare utformningen och övriga praktiska detaljer. Den 24 augusti 1976 beslöt så LON att rekommendera samtliga länsskatterätter och fastighetstaxeringsrätter att till utgående expeditioner foga en kopia av ramprotokollet.

I JO:s ämbetsberättelse 1976/77 finns vidare, s 239, återgivet ett beslut rörande frågan om arbetstagare äger besvära sig över lokal skattemyndighets beslut om arbetsgivaransvar enligt 75 § uppbördslagen. I ett annat ärende, s 259, uttalade JO sig om taxeringsmyndighets rätt att taga del av läkares patientkort vid taxeringsrevision hos läkaren, jfr JO:s ämbetsberättelse 1974 s 489. Vidare finns redogörelser för två ärenden där klaganden blivit dubbeltaxerad. I det ena fallet, s 220, hade den skattskyldiga besvärat sig över dubbeltaxeringen och betalat den skatt som debiterats med anledning av den ena taxeringen. JO kritiserade kronofogdemyndigheten, som trots inblick i förhållandena, vid upprepade tillfällen sökt indriva den skatt som föranledes av den andra taxeringen. I det andra fallet, s 254, påpekade JO att misstag från skattemyndighets sida bör rättas snabbt och inte först sedan den skattskyldige vänt sig till JO.

J. B.