Taxerings- och uppbördsfrågor

Av uppbördsdirektören Nils Gottliebsson

I.

Anmaning och erinran

Om någon av föreliggande taxeringsmaterial eller av andra omständigheter att döma är skyldig att avge självdeklaration men inte har gjort det, är den naturliga åtgärden att anmoda honom att lämna en deklaration. Hur skall detta gå till? Jag har för Stockholms vidkommande haft anledning syssla något med den saken och jag tror att rönen därvidlag kan vara av ett visst allmänt intresse.

Grundbestämmelserna finns i 36 § TF och vi finner strax att två olika förfaranden kan komma i fråga: anmaning och erinran. Innan jag närmare ingår på karaktären av och skillnaden mellan dessa båda institut är en anmärkning att göra beträffande författningstextens utformning. Det sägs att deklarationsskyldig må anmanas och att den deklarationsskyldige bör erinras om deklarationsskyldigheten. Därmed kan man givetvis inte mena att det skall vara konstaterat att skyldighet att avge självdeklaration enligt 22 § 1 mom. TF föreligger. Man måste ju kunna och har ofta anledning till att utfärda anmaning eller erinran utan att deklarationsskyldighet med visshet kan fastställas. Detta framgår klart av 22 § 2 mom. där det stadgas att efter anmaning är jämväl den, som icke på grund av bestämmelserna i 1 mom. har deklarationsskyldighet, skyldig avgiva självdeklaration. Texten i 36 § bör därför tydligtvis läsas så, att ordet "förment" tänkes in framför deklarationsskyldig. Sista meningen blir litet svår att handskas med i alla fall. Nu gör det kanske inte så mycket hur det står på denna punkt i TF, även om en justering kanske vid tillfälle bör ske. Större anledning att grymta över den påtalade formuleringen har man, om den också återgår i blankettexten och det är just vad den gör i erinransblanketten. Jag återkommer härtill i det följande.

Erinran

Det synes därefter lämpligast att börja med vad som i anslutning till författnings- och blankettexten tillsvidare må kallas erinran. Det heter om sådan i 36 § att innan anmaning utfärdas, bör den deklarationsskyldige, om detta kan ske utan olägenhet, på lämpligt sätt erinras om deklarationsskyldigheten. "Om detta kan ske utan olägenhet" — vad avses därmed? Det måste vara fråga om olägenhet för taxeraren eller taxeringsarbetet. Kan det någonsin vara mer olägenhet förenad med erinran än med anmaning? Åsyftas möjligen den situationen att ett fall så sent kommer under ögonen att det inte finns utrymme för både erinran och anmaning, om så skulle befinnas påkallat?

"På lämpligt sätt" — man blir glad att finna en så mänsklig vändning bland eljest formgjutna och knäpptorra bestämmelser. Det betyder för det första att en sådan uppmaning att avlämna självdeklaration kan ske muntligt, alltså exempelvis vid ett telefonsamtal, om man finner detta

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

lämpligt. Väljer man att skriva, så kan den skriftliga uppmaningen vara avfattad efter vars och ens sinne och efter vad som i det enskilda fallet anses riktigast och lämpligast. Men självfallet kan det vara bra att också för den i princip formlösa uppmaningen ha en blankett; uppmaningsarbetet underlättas härmed. En sådan finns också: "Erinran om deklarationsskyldighet" (Rsn 331). Det är den som jag inte är särskilt förtjust i, eftersom man erinrar om deklarationsskyldigheten såsom om sådan bergsäkert föreligger men vederbörande försummat att fullgöra den. Som jag förut sagt måste det självfallet förekomma lägen, där man inte kan på förhand avgöra att situationen är den nyss angivna, men där vederbörande ändock lämpligen bör avfordras deklaration. Det kan ju då irritera om man använder en blankett med sådan text som erinransblankettens. Det är till att börja med själva ordet erinran som bör utmönstras. Frånsett dess dubbelbetydelse så ligger det något av klander i detsamma och det är kanske, som antytts, inte alls på sin plats. "Anmaning" bör förbehållas den formbundna uppmaningen — om man nu skall upprätthålla systemet med två skilda kravformer; jfr. det följande — och det gäller alltså att finna ett annat lämpligt ord. Jag har ovan som neutralt ord använt "uppmaning" och det är naturligtvis möjligt att ha det som rubrikord; i handboken[1] talas (s. 142) om att den skattskyldige uppmanas att avlämna självdeklaration. "Uppmaning" och "anmaning" skulle då stå som två parallellföreteelser. Ett annat tänkbart ord är "anmodan". Det har den nackdelen att det är litet svårt att använda i bestämd form. Å andra sidan har det en något skarpare klang än uppmaning och skulle därför vara att föredraga. Det blir då "anmodan" — "anmaning" som blir de två parallellbeteckningarna. Visst kan det te sig lite löjligt men något måste man bestämma sig för. Och att "erinran" inte är bra och bör slopas, det vidhåller jag. Låt oss alltså stanna för anmodan som beteckning för den icke formbundna uppmaningen. Rubriken till den blanketten skulle alltså bli "Anmodan att avge självdeklaration".

Texten i övrigt kan tänkas utformad på mångahanda sätt. En enkel och flärdfri variant är denna: "På förekommen anledning anmodas Ni härmed att avge självdeklaration till årets taxering. Deklarationen torde inom åtta dagar insändas eller inlämnas till — —". Skulle det vara en särskild självdeklaration som efterlyses får detta på lämpligt sätt tilläggas och vad den i så fall skall avse; möjligen bör man ha alternativ i själva texten såsom på anmaningsblanketten. Den först nämnda modellen finner jag dock vara att föredraga.

Verkan av anmaning och erinran

Det är nu dags att till begrundan upptaga ett spörsmål som i handboken berörs på s. 145. Det sägs där bl. a. att det inte föreligger någon skyldighet att svara på en formlös förfrågan. Någon skyldighet att inkomma med deklaration, om anmodan härom görs skulle alltså icke heller föreligga. Det förhåller sig kanske så, men härtill är bara att foga att detsamma också gäller anmaning utan vitesföreläggande, alltså sådan anmaning som normalt användes. I handboken säges härom (s. 142), att "efterkommes ej anmaning-

[1] G. Hedborg m. fl. "Taxeringshandbok" uppl. 1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

en, inträder inte någon direkt påföljd med mindre vite förelagts". En annan sak är, såsom i omedelbar anslutning till det nyss citerade påpekas i handboken, att en skattskyldig som underlåtit att ställa sig till efterrättelse en erhållen anmaning, därigenom kan försätta sig i ett försämrat bevisläge i en ev. taxeringsprocess. Vad verkan i detta hänseende en formlös uppmaning (att deklarera eller lämna uppgift), som inte efterkommes har, är väl inte alldeles klart. I handboken tar man det försiktigt och säger (s. 142) att detta torde vara utan direkt betydelse. Däremot synes det ur eftertaxeringssynpunkt (114 § sista stycket TF) kunna vara av vikt att formell anmaning kommit till användning.

I handboken sägs vidare på s. 145 att de formlösa förfrågningarna inte behöver begränsas till sådana ämnen som omfattas av uppgiftsskyldighet enligt TF, något som i och för sig ter sig rätt märkligt. Men förfrågningarna får då givetvis inte heller göras på sådant sätt att den tillfrågade tror sig vara skyldig att svara, tillägger författarna under hänvisning till ett JO-uttalande. Detta kan väl ändock inte ha relevans i fråga om uppmaning (anmodan) att avge deklaration. Att göra detta så att den skattskyldige klart får veta att han inte är skyldig att efterkomma uppmaningen vore ju en fånighet, för att inte säga en omöjlighet. Den nuvarande erinransblanketten utvisar heller inte sådan tamhet i innebörden. Nu är det, som nyss sagts, inte heller någon direkt påföljd vid underlåtenhet att efterkomma anmaning. I det ena som i det andra fallet kan följa anmaning med vitesföreläggande: det är inte nödvändigt att anmaning utan vite föregår anmaning med sådant.

Förfarandet

I vad gäller anmaning att avge självdeklaration har TN, TI och PN rätt att utfärda sådan (51 § TF). Av 63 § TF följer att ordföranden på TN:s vägnar kan utfärda anmaning. Kronoombud och taxeringsassistent kan det alltså inte. Gäller det en formlös uppmaning att inkomma med självdeklaration kan däremot vilken taxeringsfunktionär som helst, t. ex. just kronoombud eller taxeringsassistent, utfärda sådan (jfr. handboken s, 145). Om underskrift finns ingenting utsagt i TF. I handboken göres emellertid den kommentaren (s. 146) att ehuru det inte är direkt föreskrivet, torde anmaning alltid böra underskrivas av den anmaningsberättigade. Detta torde väl få förstås så och tillämpas nog också i regel så, att underskrift skall ske för hand. Underskrift medelst namnstämpel torde emellertid förekomma. Det sistnämnda är vanligt eller i vart fall vanligare vid användande av erinransblanketten. Det torde då heller inte finnas samma anledning att upprätthålla kravet på personlig underskrift som då det gäller anmaning i egentlig mening. Det bör t. o. m. vara möjligt att låta underskriften utgöras av ordet "Taxeringsnämnden" i tryck.

I 52 § TF stadgas att anmaningen skall innehålla uppgift om postadress för den, som utfärdat anmaningen. Blanketten har därutöver plats för telefonnummer och "träffas säkrast". Därefter följer på blanketten ett utrymme med förtext i anslutning till stadgandet i 23 § TF. Sedan där inledningsvis föreskrivits att självdeklaration skall avgivas på heder och samvete samt avfattas å blankett enligt fastställt formulär, följer ett undantagsstadgande enligt vilket, när deklaration infordrats jämlikt 22 § 2 mom. TF, de er-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

forderliga upplysningarna må meddelas muntligen inför taxeringsnämndens ordförande eller dess taxeringsassistent, som har att införa desamma å deklarationsblankett och däråt taga den deklarationsskyldiges underskrift. Min kommentar blir, att det är ganska besynnerligt detta. I *22 § 2* mom. sägs att efter anmaning jämväl den, som icke på grund av bestämmelserna i 1 mom. har deklarationsskyldighet, är skyldig att avgiva självdeklaration. Nu är det väl så, som ovan antytts, att man ytterst sällan anmanar någon att avge självdeklaration, om man *vet* att han enligt grundreglerna *inte* är skyldig att göra det. Visar det sig vid telefonsamtal eller besök — på ett övertygande sätt — att vederbörande inte kan anses deklarationsskyldig enligt grundbestämmelserna, ja då uppger man väl kravet på deklaration samtidigt som man givetvis antecknar de lämnade uppgifterna. Blir man inte övertygad begär man alltfort en självdeklaration. Har man därvid vederbörande på besök kan man ju enligt 23 § biträda vid deklarationens upprättande. I handboken sägs det (s. 60) att rätten i angivet fall att lämna uppgifter muntligen är medgiven med hänsyn till att personer, som först efter anmaning är skyldiga att deklarera, ibland inte har förmåga att själva upprätta en riktig deklaration. Kanske det. För gamla (och unga?) vore det då en utväg att underlåta att deklarera, vänta på anmaning och så få hjälp med deklarationen. Ty man kan väl knappast göra den åtskillnaden att om det vid besökssamtalet visar sig att deklarationsplikt förelegat, då ger man inte en hjälpande hand, medan man däremot gör det, om deklarationsplikt inte föreligger men man ändock anser sig vilja ha en deklaration. Det hela är som sagt ganska besynnerligt och jag ifrågasätter om stadgandet bör finnas och därmed kräva beaktande på anmaningsblanketten.

Förslag

I Stockholm tillgår vid anmaningsförfarandet så, att i "inpricknings- och anmaningslängden" eller häremot svarande kort då sådana används (tidigare i stommen till inkomstlängden) utsättes ett "a" eller, om anmaningen skall avse en särskild självdeklaration, ett "a/s". Det är i regel kronoombudet i den lokala nämnden som ombesörjer detta. Med ledning härav utskriver uppbördsverket anmaningarna, som går till ordförandena för underskrift, varefter de går till ÖÄ:s taxeringskontor för expedition. Detta tar sin tid och fråga har uppkommit om inte förfarandet kunde förenklas och försnabbas. Det är det som är bakgrunden till min befattning med saken och till dessa rader. Vad vi sökt nå är ett system utan detta vävavadmalsskickande och med minsta möjliga skriveri. Erinransformen kom då i rampljuset. Den var eljest så ur bruk i Stockholm, att en erinransblankett inte stod att uppbringa i Skattehuset. Jag har ovan skisserat vilken text erinran i form av anmodan skulle kunna tänkas ha och att underskriften skulle kunna vara "Taxeringsnämnden" i tryck, Som mottagare av deklaration skulle anges uppbördsverket (med angivande av både gatu- och postadress). Vidare skulle finnas angiven telefonanknytning till den "grupp" som handhar vederbörande taxeringsdistrikt. Däremot ingen adress eller telefon till taxeringsordföranden eller mottagningstid för honom (eller taxeringsassistenten). Vill anmodad person träffa någon av dessa funktionärer kan uppbördsverket förmedla

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

detta. Med en sådan blankett och en sådan ordning som den antydda skulle efter "a"-markeringen — utförd såsom hittills — handhavandet av anmodandena helt bli en angelägenhet för lokala skattemyndigheten. För att detta system inte skall leda till mer arbete än nu (utan det motsatta) är en förutsättning att anmodan som inte hörsammas inte också skall föranleda en anmaning i annat fall än om anmaning med vitesföreläggande anses böra ifrågakomma.

Slutord

Till slut ett ord om hela detta system med en formlös erinran (anmodan, uppmaning) och en formbunden anmaning. Är det verkligen nödvändigt och rationellt att ha det så? Vad det gäller är ju att uppmana vederbörande att inkomma med en deklaration. Så länge vite inte är med i spelet borde detta kunna få ske på enklaste sätt — något i stil med vad här skisserats. Beteckningen för det förfarandet borde vara "Anmaning att avge självdeklaration". Finns fog för vitesföreläggande, med eller utan föregående anmaning, skall så ske enligt vissa givna former. Beteckningen för sådant förfarande kunde lämpligen vara "Föreläggande att avge självdeklaration". Att ha dessa två former framstår som motiverat, men det är något annat än den nu rådande ordningen.

II.

Något om "fri skatt"

Innebörden av "fri skatt" (som i fortsättningen skrivs utan citationstecken) beror ytterst på innehållet i den uppgörelse som träffats mellan arbetsgivaren och arbetstagaren. Låt oss emellertid undersöka hur det ställer sig om det inte närmare utvecklas vad arbetsgivaren åtagit sig, resp. vad arbetstagaren tillförsäkrats utan det kort och gott överenskommits att arbetstagaren utöver andra förmåner också skall åtnjuta förmånen av fri skatt eller att denne skall äga utfå visst belopp skattefritt, som saken också ofta uttrycks.

Frågan om beräknande av skatteavdrag för preliminär A-skatt när förmånen av fri skatt ingår i anställningsvillkoren var föremål för prövning hos centrala uppbördsnämnden år 1960 (nämndens tryckta meddelande nr 10). Nämnden började sitt utlåtande med att erinra om att såväl i formuläret till allmän självdeklaration som i formuläret till kontrolluppgift från arbetsgivare uttryckligen anges att bruttobeloppet av avlöning o. d. skall uppgivas, d. v. s. beloppet *före* avdrag för skatt. Lämnas härutinnan oriktiga uppgifter kan straffansvar inträda, tillfogar nämnden. En överenskommelse om att arbetstagare skall åtnjuta — förutom kontant lön och eventuella naturaförmåner — förmån av fri skatt får anses innebära att arbetstagaren — sedan den kontanta bruttolönen minskats med den skatt, som belöper å summan av nämnda lön och värdet av eventuella naturaförmåner — skall äga utfå ett visst kontant nettobelopp. På grund härav får arbetsgivaren vid utbetalande av sagda kontanta nettobelopp anses ha verkställt skatteavdrag och är alltså skyldig att till uppbördsmyndighet inbetala belopp, motsvarande det, varmed arbetstagarens lön minskats för gäldande av dennes skatt. Med ledning av vederbörlig skattetabell bör bruttolönen (inklusive värdet enligt skattetabellen av eventuell naturaförmån) så bestämmas, att densamma minskad med därå belöpande preliminär skatt uppgår till summan av den kontanta lön arbetsta-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

garen skall utfå och värdet av eventuell naturaförmån. Så långt centrala uppbördsnämnden.

Nämnden ger ett par exempel på hur skatteberäkningen skall ske. Här följer några andra som anknyter till den för Stockholm för år 1966 gällande tabellen. Först kanske bör sägas att med "vederbörlig skattetabell" självfallet måste åsyftas den kolumn i tabellen som är tillämplig å (fastställd för) arbetstagaren. Vi skall strax se vad detta betyder i fall av fri skatt.

Exempel 1

1.000 kr i månaden och fri skatt. Kol. 1 tillämplig. Det lägsta månadsbelopp som ger ett netto på 1.000 kr är 1.460 kr, där skatteavdraget alltså är 460 kr. Man kan få samma netto också med en månadslön å 1.467 kr; skatteavdrag 467 kr. Här är alltså en första fråga: vilket intervall skall man välja när två kan komma i fråga? Förslagsvis det lägsta.[1] Med kol. 2 får man fram nettot 1.000 kr å beloppet 1.275 kr (i intervallet 1.261—1.280) och med kol. 4 är det bruttolönen 1.140 kr som ger nettot 1.000 kr. Skatteavdrag alltså 140 kr.

Exempel 2 (i anslutning till ett faktiskt fall)

Kontantlön per månad 400 kr, fria resor 65 kr, delvis fri kost 90 kr, fri skatt. Nettot 555 kr får vi i kol. 1 fram i intervallet 701—720 med skatteavdraget 159 kr. Det blir närmare bestämt bruttolönen 714 kr, som ger nettot 555 kr. Räknar vi med kol. 2 är det 652 kr (i intervallet 641—660) som ger 555 kr netto. Skatteavdrag 97 kr. I kol. 4 uppstår det ett netto om 555 kr med ett brutto om 568 kr (i intervallet 561—580, som ger 13 kr i skatteavdrag).

Som framgår av exemplen blir arbetsgivarens totala lönekostnad olika beroende på den anställdes personliga status. I ex. 1 blir kostnaden 1.000+460=1.460, 1.000+275=1.275 resp. 1.000+140=1.140 kr och i ex. 2 555+159=714, 555+97=652 resp. 555+13=568 kr. Arbetsgivaren bör tydligtvis — när det skall laboreras med fri skatt — välja den anställde med förstånd. Det vill vidare till att han kan tekniken för framräknande av den fria skatten. Tillrådligt är nog att begära besked hos den lokala skattemyndigheten. Och framförallt bör arbetsgivaren ha klart för sig att han anses ha innehållit skatt med ifrågavarande belopp och att han alltså är skyldig att, som centrala uppbördsnämnden framhåller, till uppbördsmyndigheten inleverera vad han sålunda innehållit.

Skulle anställningen med fri skatt vara endast en kortare tid och har vederbörande i övrigt ingen inkomst kan resultatet bli att han icke påföres någon slutlig skatt eller en mycket låg sådan. Den tillgodoräknade preliminärskatten blir då helt eller till större delen överskjutande skatt, som sålunda härrör från den beräknade skatten i anställningen med fri skatt. Jag finner det uppenbart att den det oaktat skall tillkomma den skattskyldige — arbetstagaren, Mutén diskuterar[2] en situation sådan som den angivna och förklarar det "knappast vara riktigt att om en arbetstagare t. ex. blir sjuk och lämnar tjänsten efter halva beskattningsåret och därefter får gå utan inkomst, den lindring i den procentuella beskatt-

[1] I det följande har jag räknat härmed, när två möjligheter föreligger.

[2] Rättsvetenskapliga studier, ägnade minnet av Phillips Hult, Uppsala 1960.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

ningen av hans under den friska tiden intjänade lön, som därav följer, skall tillkomma hans arbetsgivare och inte honom själv". Av vad jag redan anfört framgår att jag anser det knappast vara riktigt med "knappast vara riktigt" utan att jag finner en bestämdare ståndpunkt på sin plats.

Mutén säger vidare, att det inte heller kan betraktas som rimligt att arbetsgivaren skall njuta fördel i form av återbetalt överskjutande belopp på sådana grunder som att den anställde betalat försäkringspremier, periodiskt understöd, gäldräntor eller liknande avdragsgilla belopp, beträffande vilka någon jämkningsresolution inte förelegat vid bestämmandet av lönen. Detta är naturligtvis alldeles riktigt. Det kan väl tilläggas att tillkommer inkomst av annan anställning (andra anställningar) det ju inte går att urskilja till vad en Ö-skatt hänför sig. Det där med jämkning är intressant och det är faktiskt en jämkningsansökan som föranlett denna studie. Det var en ansökan från en anställd om jämkning av förmånen av fri skatt och som skäl för jämkningen anfördes just den omständigheten att fri skatt åtnjöts! Det var ju en orimlig framställning och den borde självfallet inte ha föranlett något jämkningsbeslut. Tyvärr meddelades ett sådant och det har krävts en viss möda att sedan lägga saker och ting tillrätta. Men om här förefunnits en omständighet som i och för sig bör föranleda jämkning, t. ex. utgivande av ett periodiskt understöd, skulle ett jämkningsbeslut då ha meddelats? Arbetstagaren får ju den nettolön han är tillförsäkrad och ett jämkningsbesked har bara den effekten att arbetsgivaren har att räkna med ett lägre skatteavdrag än enligt tabellen, något som är till den anställdes nackdel! Arbetsgivaren har däremot ett intresse av "jämkning" i meningen av ett besked om lägre skatteavdrag än enligt tabellen. Men skall ett sådant besked verkligen ges? Det är sant, som jag ovan påpekat, att sådan skillnad i personlig status som leder till olika kolumner också leder till olika skatteavdrag, men skall personliga variationer s. a. s. inom ramen för en kolumn få inverka på skatteavdraget? Naturligtvis står det parterna fritt att överenskomma om vilken bruttolön som helst, men uppges inte en sådan utan blott en nettolön, synes det kunna hävdas, att arbetsgivaren får finna sig i att skattemyndigheten räknar fram en bruttolön med hjälp av skattetabellen — utan beaktande av den anställdes personliga förhållanden i form av periodiskt understöd, glädränta o. s. v.

Avtalet mellan arbetsgivaren och arbetstagaren kan naturligtvis innebära att arbetsgivaren åtagit sig att svara för all skatt för den anställde. Ett sådant avtal medför att eventuell kvarskatt också betalas av arbetsgivaren. Om så sker måste uppenbarligen det år då betalningen sker ett belopp motsvarande K-skatten räknas som inkomst av tjänst för arbetstagaren och sammanräknas med det utgående nettobeloppet vid beräkningen av skatteavdraget det året. Skulle anställningen ha upphört blir betalningen av K-skatten likvisst en tjänsteinkomst. Mutén berör också denna situation och förklarar sig inte finna det praktiskt, att arbetsgivaren ikläder sig sådana garantier för att nettoresultatet blir plus minus noll för den anställde, att denne, vilken ju ensam har både straffansvaret och besvärsrätten i avseende på sin deklaration och taxering, reellt blir likgiltig för hur taxeringen sker. Däruti kan man instämma, men förhindra uppkomsten av en sådan situation kan man svårligen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31