

# SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 3 1986

---

## JO-uttalanden 1985

*Av tf byråchefen Olof Hedberg*

### 1. Inledning

I Skattenytt brukar årligen lämnas redogörelser för de JO-beslut som redovisats i den senaste ämbetsberättelsen och som kan ha ett speciellt intresse för Skattenyts läsare. Föregående års artikel återfinns i Skattenytt 1985 s 140. Den ämbetsberättelse som avlämnades till riksdagen vid riksmötet 1985/86 behandlar ärenden som avslutats under tidsperioden 1 juli 1984—30 juni 1985. Denna eftersläpning medför tyvärr att uppmärksammade ärenden inte blir redovisade förrän lång tid har förflutit. I slutet av denna artikel har jag därför valt att lämna en sammanfattning av ett mycket uppmärksammat beslut som meddelades i slutet av oktober 1985.

### 2. Allmänt, statistik m m

Det totala antalet nya ärenden hos JO-ämbetet har fortsatt att minska under verksamhetsåret 1984/85 till 3 329 st. Motsvarande siffra för 1983/84 var 3 528. Under den senaste perioden avslutades 281 ärenden rörande taxerings- och uppbördsväsendet. I 33 fall uttalade JO mer eller mindre allvarlig kritik. Till dessa skall också läggas de klagomål på taxeringsnämnder som lämnats över till vederbörande skattechef för utredning och prövning med

stöd av 18 § i JO-instruktionen. 30 sådana fall lämnades över, och skattecheferna har i endast två fall saknat anledning till att ha kritiska synpunkter. Kritikprocenten för skatteväsendet kan därför beräknas till cirka 22 %, vilket är en högre siffra jämfört med vad som gäller för ämbetet i sin helhet.

Inspektionsverksamheten har varit förhållandevis låg under verksamhetsåret.

Måhända kan det vara av intresse att se hur anmälningarna fördelar sig mellan länen. En hastig genomgång av JO:s diarium för ärenden som kommit in under 1984 och 1985 för den sakkod som gäller den vanliga inkomst- och förmögenhetsskatten och uppbörd och där klagomålen angivits riktade mot en taxeringsnämnd, lokal skattemyndighet, länsstyrelse eller länsrätt gav följande resultat.

Län	1984	1985
AB.....	101	112
C.....	20	13
D.....	7	6
E.....	4	11
F.....	4	6
G.....	1	7
H.....	3	6
I.....	1	1
K.....	0	5
L.....	5	8
M.....	21	35
N.....	7	2
O.....	17	21
P.....	8	10
R.....	4	6
S.....	14	9
T.....	3	1
U.....	9	6
W.....	4	8
X.....	5	8
Y.....	3	3
Z.....	4	5
AC.....	4	9
BD.....	7	9
(Totalt.....)	296	339

Bland de ärenden som inte redovisats på något län hör klagomål riktade mot kammarrätterna, regeringsrätten, riksskatteverket, rena lagförfrågningar

och allmänt oklara yrkanden. Observera att den nu lämnade redovisningen är gjord på årsbasis och inte ingår i ämbetets officiella redovisningar, samt att siffrorna inte får tas alltför exakt eftersom ämbetets diarieföringsrutiner är sådana att många klagomål åsätts endast en sakkod, trots att anmälningen riktar sig mot flera myndigheter, exempelvis kan ärenden mot kronofogdemyndigheterna ofta innehålla klagomål också mot en eller flera skattemyndigheter.

Påtagligt är dock dominansen av ärenden som riktar sig mot myndigheter i Stockholms län. Om jag får tillåta mig en spekulering, så beror nog detta förhållande delvis på att JO:s kansli ligger i Stockholm och att den geografiska närheten ökar benägenheten att kontakta JO.

Slutligen bör här nämnas att 1983 års JO-utredning nu har avlämnat sitt slutbetänkande "JO-ämbetet" (SOU 1985:26) i vilket föreslås en återgång till systemet med en JO, som skall fatta alla principiellt viktiga beslut. Avskrivningar och beslut i "enklare" ärenden skall tas av rättschefer och byråchefer. Förslaget har rönt varierande reaktioner hos remissinstanserna, och riksdagen har i skrivande stund inte tagit ställning till förslaget.

### **3. JO om moderna efterforskningsmetoder i skatte- och kronofogdemyndigheternas verksamhet — en undersökning av laglighet och lämplighet**

Redan i förra årets artikel omnämndes detta viktiga beslut, som meddelades den 5 oktober 1984. Beslutet, som gavs ut i en särskild bok (1984:1), omfattade ett par hundra sidor. I ämbetsberättelsen återgavs endast den översiktliga sammanfattning som inleder beslutet, och som också återges här:

Främst på senare tid har kronofogde- och förvaltningsmyndigheter av olika slag börjat använda metoder i sin verksamhet som är nya både i den meningen att de har använts av icke-polisiära myndigheter och därför att de bygger på en ny teknik. I detta beslut redovisar jag min inställning till ett antal av dessa nya metoder.

En ogenomtänkt och oaktsam användning av den nya tekniken och de nya metoderna i övrigt inrymmer faror inte minst därför att den kan medverka till att känslan och respekten för den personliga integriteten som detta begrepp har definierats i den svenska diskussionen försvagas. Inriktningen på att söka felande individer inom större kategorier och verksamhetsområden med utgångspunkten att där sannolikt förekommer brott och oegentligheter, rymmer en ökad fara för att personer som tillhör en viss grupp kan komma att behandlas på ett skönsmässigt och diskriminerande sätt. Åtgärderna kan, om de är missriktade, på olika sätt drabba den som är oskyldig och denne kan tvingas till mycket stora insatser för att söka freda sig. Det är bl a för att förhindra sådant som gränser ställts upp för de metoder som får tillämpas för

att myndigheterna skall kunna skaffa sig insyn i och kontroll av de enskildas verksamheter.

Myndighetens ambition att vara effektiv kommer inte sällan i konflikt med den enskildes krav (och rätt!) att ha en skyddad privat sfär. Den nya tekniken och de nödvändiga kraven på att samhällsmedborgarna lagenligt sköter sina förpliktelser och utnyttjar sina rättigheter i ett mycket reglerat samhälle — vilket tveklöst fordrar kontroll — gör dilemmat än tydligare.

Min genomgång har lett mig till slutsatserna  
*att* fältet författningsmässigt är ganska fritt för dessa nya arbetsmetoder  
*att* ett ställningstagande till vad som är lagligt ändå många gånger är svårt och kräver goda och breda juridiska kunskaper  
*att* en del av de saker som myndigheterna ägnar sig åt i efterforskningsssyfte är olagliga, medan andra är olämpliga utan att vara olagliga.

Men samtidigt måste det sägas att det finns en risk att en metod eller ett medel betraktas som olämpligt bara därför att metoden eller medlet är nytt. En negativ och passiv inställning till användandet av nya metoder och ny teknik är skadlig — och då inte bara från effektivitetssynpunkt.

Åtskilligt av den kontroll som en reglering inte sällan förutsätter måste medborgarna själva svara för. När det gäller den kontroll som myndigheterna redan utövar eller kan komma att utöva så är min uppfattning att systematisk spaning eller dold övervakning ”på individnivå” till sin natur är polisiär och bör förbehållas polisen eller, efter riksdagsbeslut, andra samhällsorgan som särskilt avdelats för sådana uppgifter. Om andra myndigheter i vissa ärenden anser sig ha behov av sådana åtgärder får de i första hand vända sig till polis eller åklagare. Om polisen inte har resurser — personellt eller kompetensmässigt — för att tillgodose dessa önskemål får saken, om den anses ha principiell betydelse, övervägas av statsmakterna. De har då bl a att ta ställning till om hur speciell kompetens skall kunna ställas till polisens förfogande eller överväga att ge vissa tjänstemän hos andra myndigheter särskilda befogenheter. Innan sådana ställningstaganden görs bör inte, enligt min mening, kronofogde- och förvaltningsmyndigheterna föregripa utvecklingen med egna åtgärder.

Från systematisk skuggning och dold övervakning bör dock skiljas efterforskningsåtgärder av mera allmän natur eller som har karaktär av punktvisa åtgärder. Kronofogde- och förvaltningsmyndigheter har traditionellt haft en obestridd befogenhet till sådant och också använt sig av den möjligheten. Området är dock inte närmare reglerat; så saknar t ex förvaltningslagen t o m övergripande bestämmelser i ämnet. Dessa brister bör botas.

Denna skrift löser självklart inte alla problem eller ger svaret på alla frågor; i bästa fall är osäkerheten om vad som gäller något mindre efter genomläsningen än före. Jag har inte varit beredd eller yelat! att med alltför kategoriska ställningstaganden i nyuppkomna lämplighetsfrågor söka hålla

tillbaka eller stäcka de försök till nya och effektiva arbetsmetoder som tjänstemännen har gjort. Redan de tidigare ställningstaganden som JO och JK har gjort i en hel del lämplighetsfrågor bildar ju ett tydligt mönster till hjälp för var och en av läsarna när de behöver ta ställning till nya situationer. Åtskilligt får jag säkert också anledning att komma tillbaka till. Tjänstemännen behöver ledning för att klara den svåra balansgången att i sitt arbete effektivt sköta de ålagda arbetsuppgifterna och samtidigt ta de hänsyn som olika motstående intressen fordrar. Alltför mycket av de materiella reglerna i lagstiftningen har tidigare kommit till utan att de formella kontrollfrågorna har behandlats och blivit ordentligt genomlysta i utredningsarbete och lagstiftningsprocedur. Här ligger en lika viktig som angelägen uppgift för lagstiftaren när nu inom en snar framtid en rad förslag med kontrolltekniska aspekter skall prövas. De materiella reglerna måste utformas så att efterlevnaden av dem effektivt kan kontrolleras och det i former som människor i gemen är villiga att acceptera. Ett exempel ur högen för att illustrera detta: Väldigt många regler om ekonomiska skyldigheter och rättigheter bygger på reglerna om var en person skall anses vara bosatt. Det förekommer både avsiktligt och oavsiktligt missbruk på området genom att en person uppger en felaktig plats som sin bosättningsort. Dessa obestridliga fakta ger upphov till åtskilliga frågor bl a denna: Kan de materiella reglerna ändras så att detta missbruk får minskad betydelse rent faktiskt eller genom nya bevisregler i förfarandena? När den frågan är besvarad kommer frågan om kontrollmetoderna och då givetvis denna: Hur pass nära inpå individens förhållanden och på vilket sätt är det meningen att myndigheterna skall och måste gå för att få ett korrekt beslutsunderlag?

Ett begränsat antal exemplar av boken finns fortfarande kvar på JO-ämbetet och kan skickas till den intresserade som saknar den.

*Kommentar:* Det är mycket vanskligt att försöka sammanfatta resten av det digra beslutet. En slutsats som jag själv har dragit är denna. All myndighetsutövning som riktar sig mot en enskild skall vara förenlig med regeringsformens regler om individens fri- och rättigheter och grunda sig på uttalade lagregler. Vid taxeringsrevision, taxeringsbesök och annan kontrollverksamhet är det viktigt att de verkställande tjänstemännen känner till sina rättigheter och skyldigheter, i synnerhet när kontrollaktioner sker i hem eller på andra platser som inte är att betrakta som allmän plats.

#### **4. Taxeringsnämndernas verksamhet**

##### *4.1 Ätal mot en ordförande i en fastighetstaxeringsnämnd för vårdslös myndighetsutövning*

Vid den allmänna fastighetstaxeringen 1981 var Brown fastighetstaxerings-

nämndsordförande. I sitt distrikt hade han att taxera den fastighet som ägdes av Carnö. Av JO:s bedömningsavsnitt framgår att följande skedde.

I det här fallet har fastighetstaxeringsnämnden "passat på" att från vägen göra iakttagelser av en villafastighet i tron att den var Carnös. Såväl Carnös villa som den som nämnden tittade på ligger på Lagerbielkes väg i Älvsjö. Nämndens iakttagelser har gjorts under sådana former att det varit fråga om en besiktning. Någon överenskommelse med Carnö om besiktning hade inte träffats. Carnö fick ingen som helst vetskap om besiktning eller om resultatet av denna förrän han fick fastighetstaxeringsnämndens omprövningsbeslut om en höjning av det taxeringsvärde som nämnden tidigare hade bestämt och som han begärt att nämnden genom omprövning skulle sänka. — Besiktningen hade alltså skett utan några förberedelser och i strid mot gällande bestämmelser om besiktning. Detta är det första felet som nämnden, med Brown som ordförande, gjorde. Det andra felet, som är en följd av det första, var att man tittade på fel fastighet och ansåg sig av de iakttagelser som man gjorde kunna påstå att Carnö lämnat felaktiga och ofullständiga uppgifter i sin deklaration — en deklaration som Brown inte hade med sig vid besiktningstillfället. Det tredje felet var att nämnden den 21 maj 1981 gick till beslut och höjde taxeringsvärdet utan att Brown såg till att dessförinnan ge Carnö tillfälle att yttra sig över besiktningens resultat. Om så skett hade en feltaxering, med de konsekvenser som en sådan har, kunnat undvikas. — Brown har således underlåtit att iaktta såväl bestämmelserna om besiktning i fastighetstaxeringslagen som kommunikationsskyldigheten i förvaltningslagen.

Det bör påpekas att misstaget med att titta på fel fastighet inte skulle ha inträffat om Brown kommit överens med Carnö om en besiktning och Carnö varit närvarande. Besiktningen skedde nu i felaktiga former, men misstaget hade ändå kunnat repareras om Brown hade berett Carnö tillfälle att yttra sig över iakttagelserna innan nämnden gick till sitt omprövningsbeslut. För en sådan åtgärd befann sig Brown inte i tidsnöd. Misstaget hade också kunnat undvikas om Brown hade jämfört sina iakttagelser vid besiktningen i maj 1981 med Carnös fastighetsdeklaration *innan* nämnden beslutade att höja taxeringsvärdet. Hade han gjort det måste han ha förstått att det *inte* var Carnös fastighet man tittat på, eftersom det var så mycket i deklarationen som inte stämde på grannens fastighet. Till yttermera visso: Brown har i sitt distrikt även den fastighet nämnden tittade på i tron att den var Carnös. Brown hade redan tidigare taxerat den fastigheten med den aktuella swimmingpoolen.

Jag kan vid en samlad bedömning av Browns agerande inte komma till annan slutsats än att han gjort sig skyldig till vårdslös myndighetsutövning.

Åtal väcktes vid Stockholms tingsrätt. JO åtalade inte Brown för det felaktiga taxeringsbeslutet, utan för den olovliga besiktningen och för den under-

låtna kommunikationen av de iakttagelser som nämnden hade gjort. — Brown invände att gärningen inte omfattades av straffansvar med hänsyn till övergångsbestämmelsen till 20 kap 1 § brottsbalken där det stadgas: ”Vad som föreskrivs i 20 kap 1 § andra stycket (= *vårdslös myndighetsutövning*) i den nya lydelsen skall tills vidare ej äga tillämpning i fråga om beslut angående taxering som fattas av taxeringsnämnd”.

Tingsrätten fann gärningen styrkt och fann vidare att övergångsbestämmelsen inte friade Brown från ansvar och dömde honom för vårdslös myndighetsutövning till 25 dagsböter à 40 kr.

Svea hovrätt, dit Brown överklagade, delade tingsrättens bedömning och fastställde domen.

Brown sökte revision hos högsta domstolen, som den 15 februari 1985 beslöt att inte meddela prövningstillstånd.

*Kommentar:* Ärendet visar hur viktigt det är att följa formalia och då i synnerhet kommunikationsprincipen så att de missar som trots allt inte alltid kan undvikas i taxeringsarbetet rättas till snabbt och enkelt.

#### 4.2 Ändrad ståndpunkt hos taxeringsnämnden bör motiveras extra noga

L hade bosatt sig i Stockholms skärgård på en ö, som saknade fast vägförbindelse med fastlandet. Han arbetade på ett sjukhus som läkare. För att klara sina resor till och från arbetet hade han införskaffat sig en båt, som han använde under den isfria tiden. För vintertiden hade han köpt en hydrokopter. Därtill körde han med egen bil från båtplatsen till sjukhuset. I sina deklarationer yrkade L avdrag för arbetsresor med båt/hydrokopter och egen bil. Avdragen för kostnaderna för båten och hydrokoptern hade han beräknat utifrån bensinåtgång och andra driftkostnader samt värdeminskning.

Han taxerades av ”samma” taxeringsnämnd vid 1980 och 1981 års taxeringar; ordföranden var densamme medan övriga ledamöter bytts ut.

Utifrån de beräkningsgrunder som redovisades i taxeringsnämndens beslut vid 1980 års taxering hade den lokala skattemyndigheten grundat beslut om förtida återbetalning av överskjutande skatt och jämkning under första halvåret 1981. Vid 1981 års taxering beslöt dock taxeringsnämnden i slutet av oktober — utan att någon kontakt tagits med L dessförinnan — att utan närmare motivering beräkna reskostnaderna för båten och hydrokoptern efter andra principer än de som man hade följt föregående år. Efter omprövning medgavs ett något högre avdrag.

JO konstaterade i sitt beslut den 31 januari 1985 först att nämnden uppgett att den hade lagt ned åtskillig tid för att få en allsidig belysning av avdragsyrkandena och en riktig grund för sitt beslut. ”Det är bra, men enligt vad som framgår av de handlingar jag har haft tillgång till har någon förfrågan hos L

själv inte gjorts innan nämnden fattade sina beslut om avvikelser från deklARATIONEN. Det är med betydande förvåning som jag konstaterat detta eftersom L torde vara den som har den bästa kunskapen om exempelvis bensinåtgång, hydrokopterns funktionsduglighet m m. Underlåtenheten att före det första beslutet göra en förfrågan hos L framstår som snarast anmärkningsvärd mot bakgrund av att nämnden då gjorde en bedömning som senare visade sig inte hålla — beslutet om bensinåtgången ändrades ju. Detta skedde emellertid först efter att L begärt omprövning och företett bevisning”.

Efter att ha uttalat sig om brister i de aktuella motiveringarna till besluten uttalade JO särskilt om motiveringskravet i detta speciella fall, att här ”gör sig kravet på utförliga och begripliga motiveringar från nämndens sida gällande med en alldeles särskild styrka. För det första rör sig tvisten om förhållandevis höga belopp. För det andra har taxeringsnämnden, med S som ordförande, intagit helt andra ståndpunkter beträffande L:s avdragsyrkanden 1981 än den gjorde 1980. Orsakerna härtill har berörts i (inhämtat) yttrande och är ingenting att säga om. Ingen taxeringsnämnd är bunden av sina egna eller andra nämnders tidigare beslut. Däremot måste L:s intresse av att få en förklaring till detta ändrade ställningstagande vara uppenbart för alla och envar — inte minst för S, som i egenskap av ordförande och ytterst ansvarig för taxeringsnämndens arbete, varit med om att fatta beslut om L:s taxeringar både 1980 och 1981. En klargörande motivering underlättar för den skattskyldige att bedöma om nämndbeslutet skall överklagas eller inte och hjälper honom bl a därigenom att planera för sin ekonomi.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att taxeringsnämnden från början — innan några som helst beslut fattades — borde ha tagit kontakt med L för att på så sätt så fort och smärtfritt som möjligt få ett ordentligt underlag för sitt beslut. I den mån nämnden därefter ändå inte ansett sig kunna bifalla L:s yrkanden borde den ha utförligt motiverat sina ställningstaganden och besvarat L:s frågor. Detta gäller naturligtvis alla taxeringsnämndsbeslut men som tidigare nämnts framstår det som än mer påkallat när nämnden ändrar uppfattning i en viss fråga från ett år till ett annat — i synnerhet när, som i det här fallet, ordföranden är densamma och inte har anmält någon avvikande mening samt det rör sig om relativt stora belopp”.

## **5. Taxeringsrevision**

*5.1 Utan klart medgivande har tullkontrollanter tagit fram och gått igenom en pärm som förvarades i ett skåp i det rum som de vistades i. Fråga om denna åtgärd har varit laglig och/eller lämplig.*

I tullagstiftningen finns regler om kontroll av företags bokföring m m genom institutet ”kontrollbesök” (35 § tullagen). Denna kontrollfunktion har

många likheter med taxeringsrevision enligt 56 § taxeringslagen och följande beslut har obetingat ett intresse för de inom skatteförvaltningen som sysslar med sådana kontroller. I ämbetsberättelsen återges beslutet på följande sätt.

I en anmälan till JO berättade P i huvudsak detta. M AB fick den 14 november 1983 besök av S och E från tullverket för att de skulle göra ett kontrollbesök hos bolaget. De fick disponera P:s rum. Hans sekreterare N tog fram de handlingar som erfordrades för kontrollen.

Hon tog bl a fram en pärm ur ett stängt skåp i hans kontorsrum. Pärmerna var märkt "Tull, frakt, krediter". När granskningen av pärmerna var slutförd, ställde N tillbaka den i skåpet och stängde skåpdörren. I ett senare skede lämnade hon kontorsrummet för att hämta kaffe åt tulltjänstemännen. När hon återvände till kontorsrummet blev hon varse att någon av tulltjänstemännen utan tillstånd hade öppnat det stängda skåpet och tagit fram en av P:s pärmar, som närmast var av privatkaraktär. Pärmerna, som var märkt "Arnes Diverse", låg uppslagen på en stol. E hade tagit ut ett agentavtal ur pärmerna och befann sig i ett annat rum för att kopiera avtalet. Saken blev föremål för diskussion mellan P och tulltjänstemännen.

Ärendet utreddes och yttrande lämnades bl a av tulldirektionen i X-regionen och av generaltullstyrelsen.

I sitt beslut den 4 september 1984 gjorde JO följande bedömning.

Ärendet gäller tillämpningen av regeln om kontrollbesök enligt 35 § tullagen. Enligt den bestämmelsen kan tullmyndighet i sin kontrollverksamhet förelägga en uppgiftslämnare att för granskning tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och de handlingar som i övrigt behövs för kontrollen. (——)

Utredningen av vad som förekommit vid kontrollbesöket har inte lett till att händelseförloppet exakt kunnat fastställas. Uppgift står mot uppgift i fråga om huruvida det aktuella skåpet var stängt eller öppet och om vad som hade överenskommit som spelregler för besöket. Jag har inte funnit det meningsfullt att nu driva utredningen vidare i denna del. Så mycket kan dock konstateras att E tog ut en pärm med ryggbeteckningen "Arnes Diverse" ur skåpet.

Var skåpdörren i det läget stängd, så var förfarandet felaktigt. — Om en tjänsteman under ett pågående kontrollbesök vill ta del av material som förvaras i en stängt rum eller stängt skåp och som kan antas innehålla uppgifter av betydelse för granskningen, så måste han nämligen göra en framställning hos den granskade om att få tillgång till materialet. Om den granskade inte medger detta, är granskningsmannen förhindrad att ta del av materialet utan att ett beslut om bevissäkring har fattats.

Tulldirektionen har i sitt yttrande hit dock utgått från att det aktuella skåpet inte var stängt utan öppet. Direktionen har sedan med utgångspunkt i vad som avses med begreppet verksamhetslokal i tullagen sagt, att företaget i det här fallet genom att lämna granskningsmännen tillträde till de lokaler där

de aktuella handlingarna förvarades fick anses ha tillhandahållit sådant material som förvarades öppet. — Man har vidare sagt att E i det här fallet sökte en handling i det aktuella skåpet, ett skåp där han tidigare funnit att det fanns handlingar relevanta för granskningsarbetet.

Generaltullstyrelsen har i sitt yttrande hit understrukt bl a att det är viktigt att en tjänsteman vid granskningstillfället klart anger vilket material som skall granskas och att en överenskommelse träffas med uppgiftslämnarens representant om på vilket sätt materialet skall tas fram. Generaltullstyrelsen delar inte tulldirektionens uppfattning om att anvisningen av en viss lokal för granskningsarbetet i sig skulle innebära ett medgivande för en granskningsman att ta del av det material som förvaras i lokalen. Styrelsen menar dock att uppgiftslämnarens uttalanden och uppträdande i övrigt kan vara sådant att det framstår som klart att allt material i lokalen står till granskarens förfogande.

Jag noterar att generaltullstyrelsen tagit en annan ståndpunkt än tulldirektionen i fråga om betydelsen av att den granskade lämnar granskningsmännen tillträde till lokalerna. Inte heller jag anser att en sådan åtgärd i sig innebär att en granskningsman har rätt att själv på eget initiativ ta fram t ex ytterligare handlingar ur skåp och då särskilt inte handlingar som utmärkts som privata. Jag vill instämma i vad generaltullstyrelsen sagt om vikten av att en granskningsman när kontrollen inleds klargör vilket material det är som skall granskas — och att granskningsmannen och den granskade lägger fast spelreglerna dem emellan om hur man skall förfara om granskningsmannen vill ha del av ytterligare upplysningar och material. Som jag ser det är det också viktigt att en granskningsman inte av den granskades eller en annan uppgiftslämnarens uttalanden och uppträdande i inledningen av ett kontrollbesök drar alltför långtgående slutsatser av innebörd att de på eget initiativ därmed skulle ha rätt att söka fritt efter ytterligare information i lokalen. — Mot bakgrund av vad jag nu sagt är jag inte övertygad om att kontrollbesöket — även om skåpdörren stod öppen — genomfördes på ett alltigenom lämpligt sätt. Jag avstår dock att gå vidare i saken.

### *5.2 JO kritisk till att personal vid en lokal skattemyndighet har utfört revision av två bolag, i vilka en anställd vid skattemyndigheten var delägare*

En lokal skattemyndighet hade förordnat om källskatte- och avgiftsrevision hos två bolag. En av delägarna i bolaget var anställd hos den aktuella myndigheten med uppgift att granska deklARATIONER. Ett av bolagen klagade till JO och gjorde bl a påståenden om att det hade förekommit att revisionerna blivit föremål för diskussioner vid kaffebordet på skattemyndigheten med spänningar och irritation som följd.

I beslut den 6 februari 1985 uttalade JO bl a detta.

En revision — likgiltigt av vilket slag — är en för den skatteskyldige mycket ingripande kontroll- och utredningsmetod. Den ger revisorn stora befogenheter. Det tangerar det självklara att påpeka att en väsentlig förutsättning för en snabb och korrekt utförd revision är att revisorn och den skatteskyldige står på någorlunda god fot med varandra. Gör de inte det riskerar dessutom den promemoria där revisionsresultatet presenteras att uppfattas snarare som en partsinlägga än som den balanserade och objektiva utredningsrapport som den skall vara. Dessa närmast banala konstateranden leder till slutsatsen att en myndighet måste vara lyhörd för toner och stämningar i umgänget mellan den som revideras eller skall revideras och revisorn eller den tilltänkte revisorn.

Extra känslig blir naturligtvis situationen när revisionen blir en ”intern” affär i den meningen att den gäller eller kommer att gälla — direkt eller indirekt — en person som arbetar på samma arbetsplats som revisorn. Jag vill nog hävda att ett sådant arrangemang är direkt olämpligt — misstanken om ”vänskapskorruption” är lika skadlig för myndighetens anseende som motsatsen, om uttrycket tillåts. Och kommer det dessutom till att den reviderade uttryckligen säger sig misstro revisorn — hur subjektiv den misstron än må vara — så tvekar jag inte att säga att revisionsuppdraget bör läggas över på en person utanför myndigheten. Är situationen sådan som jag har beskrivit föreligger ett typiskt fall av delikatessjäv (FL 4 § första stycket 5.)

För jag över detta mer allmänt hållna resonemang på det aktuella fallet blir mina slutsatser dessa. Det är ytterst tveksamt om lokala skattemyndigheten där alls borde ha befattat sig med de aktuella revisionerna. Det är uppenbart att de borde ha flyttats därifrån — och (granskningsmannen) S följaktligen borde ha skilts från uppdraget — när det stod klart för de ”inblandade” att det — för att välja ett mycket neutralt uttryckssätt — saknades förutsättningar för ett förtroendefullt och konstruktivt samarbete mellan revisorn och de reviderade, och den åtgärden borde ha vidtagits åtminstone av omtanke om myndighetens anseende i vidaste mening. Jag måste alltså kritisera såväl L för att han i sin egenskap av chef för myndigheten underlät att agera och få revisionen flyttad och S för att han fortsatte revisionen, trots att han måste ha insett att han hamnat i en situation där hans opartiskhet kunde ifrågasättas.

## 6. Övriga ärenden

Ämbetsberättelsen innehåller vidare redogörelser för ett antal ärenden som berör skattemyndigheter, men som jag har bedömt har ett mera begränsat intresse. Jag återger här rubrikerna till några och hänvisar den intresserade direkt till ämbetsberättelsen.

- a) Länsstyrelse har kritiserats för att man har underlåtit att vidta åtgärder i

anledning av televerkets sätt att redovisa resp. inte redovisa mervärdeskatt på försäljning av telefonsvarare och telefonapparater, s. 361.

b) Begäran om att få ta del av anonym skrivelse i ett taxeringsärende skall prövas av den myndighet som förvärrar handlingen, s. 363.

c) Dröjsmål med handläggning av ansökan om tillstånd att föra ut valuta ur riket, s. 418.

d) Lokal skattemyndighet har beslutat mantalsskriva makar på arbetsorten utan att först ha kommunicerat inhämtade uppgifter, s. 422.

### **7. Det uppmärksammade "Malmöfallet"**

P lämnade självdeklaration vid 1981 års taxering. I denna uppgav han ingen inkomst av tjänst, utan gjorde endast en anteckning om ett icke närmare preciserat understöd från Malmö socialförvaltning. I övrigt innehöll deklara-tionen bl a en uppgift om erlagd ränta om cirka 70 000 kr och en skuld om 420 000 kr.

P hörde inte av taxeringsnämnden förrän han fick en avvikelse daterad den 28 oktober 1981 med motiveringen "Taxeringsnämnden har beslutat att skönmässigt taxera Er, eftersom inkommen deklara-tion anses vara bristfä-lig". De taxerade inkomsterna beräknades till 420 000 kr minskat med upp-givna räntekostnader och ett försäkringsavdrag, eller till 349 100 kronor.

Beslutet som innebar en kvarskatt på cirka 270 000 kr överklagades till länsrätten. P begärde allmän rättshjälp, vilket avslogs i samtliga instanser. Han fick vidare avslag på sin ansökan om anstånd med att betala den debite-rade kvarskatten. Sådant anstånd fick han dock senare. Den 30 maj 1983 undanröjde länsrätten taxeringarna.

P skulle taxeras 1981 av en nämnd i Malmö med G som ordförande. Nämnden hade biträde av W på den lokala skattemyndigheten.

När nämnden fick P:s deklara-tion fanns det en lapp insorterad i den, på vilken det hade antecknats att man skulle ta kontakt med viss namngiven polis innan taxering skedde. När nämnden tog denna kontakt fick man veta att där fanns en omfattande polisutredning som omfattade över 300 sidor och som gällde P:s kyrkobokföring. Polisen hade inga förslag beträffande P:s tax-ering. W hade inte tid att ta del av polisutredningen.

Vidare var det bekant att RSV hade gjort en revision av P och två bolag som han tidigare varit anställd i. Huruvida nämnden tagit del av revisionspro-memoriorna under taxeringsarbetet blev inte helt klarlagt i JO:s utredning, men troligen kände nämnden inte riktigt till innehållet i dem. — Dessa är daterade den 8 september 1980 och behandlade huvudsakligen — såvitt de gällde P — frågan om P skulle vara skattskyldig i Sverige eller inte.

P, som inte självmant hade lämnat någon deklara-tion 1980, gjorde detta efter anmodan. Hans deklara-tion detta år följdes. För underlåtenheten att deklarerat 1980 dömdes han den 1 juli 1981 för försök till skattebedrägeri.

—Utredningen hos JO tydde på att nämnden inte kände till att domen meddelats eller vad åtalet gällde.

Det var också bekant för nämnden att en kvällstidning haft en artikel om en person med fingerat namn, som troligen skulle gälla P och som var mindre smickrande om hans folkbokföring och affärer.

W var inte med vid de sammanträden med nämnden då man behandlade P:s deklaration. Vid det näst sista sammanträdet bordlade man deklarationen, och vid det sista sammanträdet beslöt nämnden enligt en anteckning i deklarationen ”inkomst av tjänst = skuldökning sedan föregående år”. Efter sammanträdet överlämnade G den signerade deklarationen till W, som utan några instruktioner fick i uppdrag att skriva ut avvikelserna och fylla i nämndens beslut i deklarationen. När W skulle utföra detta arbete hade hon inte tillgång till P:s deklaration 1980. Det har inte gjorts gällande att man vidtagit några allvarliga försök att få fram denna heller. I avsaknad av 1980 års deklaration (som angav skulder på cirka 82 000 dollar) utgick W från den skuld som antecknats i 1981 års deklaration av P, med det resultat som återgetts i början av detta referat.

I sitt beslut den 29 oktober 1985 konstaterar JO att nämnden åsidosatt ett flertal bestämmelser i taxeringslagen m m:

— Man taxerade P utan att ha tillgång till fjolårsdeklarationen (vilket måste ha varit en förutsättning för det beslut som nämnden fattade).

— Man tog inte någon kontakt med P.

— Nämnden fastställde inte de taxerade inkomsterna, utan bara en princip.

— G överlät på W utan tydliga och tillräckliga instruktioner att formulera och skicka ut underrättelsen och att i praktiken fastställa de taxerade inkomsterna, trots att hon saknade behörighet för att göra något sådant:

— G kontrollerade inte hur W, som var ny och oerfaren, hade utfört dessa uppgifter.

För tydlighets skull kan det påpekas att en granskningsman, som inte deltar i ett sammanträde knappast kan anses vara en sådan ”föredragande i nämnden” som har behörighet att underteckna de avvikelser som beslutats på detta sammanträde (jfr 31 § taxeringsförordningen, tidigare taxeringskungörelsen).

Därefter övergår JO till ett omfattande avsnitt i vilket han diskuterar möjligheterna till att åtala G för myndighetsmissbruk. Det lindrigare brottet ”vårdslös myndighetsutövning” hade preskriberats. JO slår fast

*att G ägnat sig åt myndighetsutövning;*

*att G har handlagt ärendet i strid mot uttryckliga föreskrifter i taxeringslag och taxeringskungörelse;*

*att handläggningen har vållat P förfång;*

*men att det inte skulle gå att styrka uppsåt hos G att tillfoga P detta förfång.*

Sålunda avstod JO från att åtala G, och i stället uttala allvarlig kritik mot såväl G som W. Under rubriken ”Slutsatser” uttalade JO detta.

Taxeringsnämndens handläggning av P:s taxeringar är ett av de värsta exemplen på vad som internationellt kallas "mal-administration" som jag har stött på. Ansvar är i första hand G:s. I objektivt hänseende fyller hans handlande väl de kriterier som brottsbalken ställer upp för brottet myndighetsmissbruk (20 kap. 1 §) och hans handläggning är obestridligen som sådan "värd" en kännbarare reaktion än den som även en allvarlig kritik från JO innebär.

Jag har i olika sammanhang sagt att jag inte delar den uppfattningen att — förenklat uttryckt — JO-ämbetets effektivitet eller anseende på något sätt är avhängigt av antalet åtal och att alltså en utvidgad åtalsrätt är den "medicin" som denna institution behöver för att få den genomslagskraft den bör ha. Jag skall inte här lägga mer bränsle på den debattbrasan utan nöja mig med att konstatera att 20 kap. 1 § första stycket brottsbalken av olika skäl — och inte minst till följd av det förfångsrekvisit som paragrafen uppställer — är i det allra närmaste omöjligt att tillämpa. Det kan diskuteras om inte bestämmelsen under sådana förhållanden bör avskaffas. Alternativet är — som riksdagens ombudsmän redan tidigare har påpekat — att avskaffa förfångsrekvisitet; att ta bort detta skulle öka möjligheterna att ingripa vid grövre försummelser av tjänstemän. För min del tycker jag att en sådan "rekonstruktion" av lagrummet allvarligt bör övervägas, måhända redan i anslutning till behandlingen av det förslag till förändrad organisation av JO-ämbetet som 1983 års JO-utredning har lagt fram (SOU 1985:26). Jag lämnar därför över ett exemplar av detta beslut till riksdagens konstitutionsutskott och till justitiedepartementet.

*Kommentar:* Först måste man framhålla vikten av att en taxeringsnämnd inte "tappar fattningen" när man har att behandla en deklARATION, som man misstänker kan innehålla felaktigheter. Det hade i detta fall varit helt korrekt att utreda P:s förhållanden noga, men här tog man inte reda på något påtagligt eller hörde P själv, vilket borde vara självklart.

Från och med 1986 har straffansvaret för taxeringsnämnderna skärpts i och med att den undantagsregel, som omnämns i avsnitt 4.1, upphört att gälla. Detta ställer krav på taxeringsnämndernas ledamöter och i synnerhet deras ordförande, att se till att de formella reglerna i taxeringslagen m m iakttas.

# RATIONELL BOLAGSBILDNING

*Vi erbjuder:*

- snabbare och personligare service
- kostnadsfri rådgivning i bolagsbildningsfrågor
- exklusiva bolagshandlingar, aktiebrev och bolagspärm

*Ring och tala med:*

Bo Ringdahl  
Tel. 08-783 00 30, 60 43 70

RATIONELL  
BOLAGSBILDNING AB  
Humlegårdsgatan 5  
114 46 Stockholm

*Vi refererar gärna till våra mycket nöjda  
kunder: Revisorer, advokater, banker  
och privatpersoner*