JO- Uttalanden

Motiveringsskyldigheten i taxeringsmål

I klagomål hos JO riktade muraren S. kritik mot handläggningen av mål röran-de hans taxering 1962. S. påstod, att TN, TI och PN lämnat oriktiga uppgifter i målet.

Med anledning av klagomålen fordra-de JO in handlingarna i taxeringsmålet, varav framgick i huvudsak följande.

TN taxerade år 1962 S. till statlig in-komstskatt för en taxerad inkomst av 9.900 kr. och till kommunal inkomstskatt för en taxerad inkomst av 12.960 kr., därvid TN med avvikelse från S:s dekla-ration beskattade honom för ett belopp av 1.500 kr. som enligt lämnad underrät-telse om avvikelsen avsåg till sonen B. försåld virkespost. Någon motivering för beskattningsåtgärden angavs inte.

I besvär hos PN uppgav S. att han icke sålt någon virkespost till sonen för 1.500 kr. men att sonen enligt leveranskontrakt med Statens Skogsindustrier fått ut 1.500 kr. och deklarerat för beloppet.

TO anförde i avgivet yttrande, att vir-ket utgått från S:s skog. Att ett särskilt kontrakt å 1.500 kr. upprättats för sonens del hade inom TN ansetts utgöra försök till skatteflykt.

I sina erinringar förklarade S. att so-nen, som var född år 1945, bett att av fa-dern få köpa skog på rot för att få arbete och inkomst, att de 1.500 kr. utgjorde för-skott och att sonen år 1962 fått slutlikvid på 822 kr.

TI avgav följande yttrande.

Klaganden har som gåva till sonen överläm-nat en avverkningsrätt som inbringat 1.500 kr. Gåvan är ej avdragsgill vid taxering. Därest klaganden gör gällande att sonen arbetat hos honom kan avdrag ändock icke beviljas för lön till sonen. Barn mellan 16 och 18 år, som ej genom arbete eller eljest uppnår skattepliktig inkomst, må nämligen jämlikt 20 § KL icke hänföras till arbetspersonalen.

Yttrandet föranledde S. att avge nya erinringar, i vilka han upprepade, att han icke sålt någon virkespost utan en-dast stämplad skog på rot, som sonen huggit och levererat. Han förklarade vi-dare, att han inte gjort avdrag för någon gåva å 1.500 kr. i sin deklaration eller för omkostnader för förvärvande av inkoms-ten å 1.500 kr.

PN avslog S:s besvär med följande mo-tivering:

Klagandens son, född den 20 januari 1945, var under beskattningsåret icke ägare till jord-bruksfastighet. Hans försäljning av virke till Statens Skogsindustrier har uttagits från kla-gandens jordbruksfastighet. Klaganden har i sin deklaration icke redovisat någon intäkt genom försäljning av avverkningsrätten till sonen. Oak-tat sonen försålt virket i sitt namn, kan med hänsyn till föreliggande omständigheter denne icke anses skattskyldig för likviden å 1.500 kr. TN:s åtgärd, att hos klaganden beskatta ifråga-varande likvid, är förty befogad.

I besvär hos KR uppgav S., att han sålt avverkningsrätten till sonen för fulla vär-det av 822 kr., vilket belopp S. deklarerat. Sonen hade i sin tur huggit och levererat massaveden, vilket för denne inbringade 2.322 kr.

Över besvären avgav TI följande ytt-rande:

Sonen, som den 1 november 1961 icke fyllt 18 år, uppnår icke genom arbete eller eljest skattepliktig inkomst. Rotlikviden å 822 kr. ut-gör under alla förhållanden för klaganden skat-tepliktig intäkt. Oavsett huruvida gåva eller ej föreligger är klaganden dock icke berättigad till avdrag för värdet av det arbete sonen utfört.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:13

S. anförde i erinringar, att han deklarerat för rotlikviden 822 kr. och att han ej gjort något avdrag för något värde av sonens arbete.

KR förklarade i utslag den 1 juni 1965, att den icke fann skäl att göra ändring i PN:s beslut.

Taxeringsfrågan var efter besvär av S. beroende på RR:s prövning.

Vid den utredning, som JO företog inkom bl. a. yttrande från de ledamöter, som deltagit i KR:s avgörande. De anförde.

Vid bedömningen av rättsfrågan i målet har kammarrätten funnit att — oavsett den form avtalet mellan klaganden och sonen givits — grunden för beskattningen varit att i verkligheten klaganden och inte sonen tillgodogjort sig skogslikviden och att fråga således varit om skentransaktion. I rubriken har ordet "skentransaktion" inte använts. Kammarrätten har nämligen inte ansett detta nödvändigt enär prövningsnämndens motivering enligt vår mening ger vid handen att prövningsnämnden ansett skenavtal föreligga. Att så varit fallet framgår bl. a. därav att prövningsnämnden angivit att försäljningen skett i sonens namn.

Vid sitt ställningstagande har kammarrätten ansett sig kunna godtaga de skäl som prövningsnämnden i sin motivering för beslutet angivit. Kammarrätten har därför ej haft anledning att på annat sätt än genom den använda lokutionen instämma i prövningsnämndens beslut.

I sitt beslut uttalade JO följande.

Enligt 20 § KL får vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla avdrag inte ske för värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv, andre maken, hemmavarande barn under 16 år eller hemmavarande barn, som fyllt 16 men ej 18 år och som ej anses tillhöra arbetspersonalen. Tanken bakom avdragsförbudet är att mannen, hustrun och barnen lever i hushållsgemenskap och att förvärvsverksamhetens ekonomi är så sammanvävd med familjeekonomin i övrigt att den skatterättsligt bör bedömas som en odelbar enhet. Samma tanke ligger till grund för föreskriften i samma paragraf att periodisk utbetalning till person i den skattskyldiges hushåll skall hänföras till hans levnadskostnader, för vilka avdrag ej får ske. När det gäller barn under 16 år är som framgår av föreskrifterna förbudet mot avdrag för värdet av barnets arbete absolut, vare sig lön utgått för detta arbete eller ej. I fråga om barn, som fyllt 16 men ej 18 år, medges däremot avdrag för lön, om barnet kan anses tillhöra arbetspersonalen. Enligt anvisningarna till 20 § p. 2 skall detta anses vara fallet om barnets inkomst av arbete eller annat är så stor, att den föranleder skatteplikt för barnet enligt 51 § d. v. s. om barnet uppnår en beskattningsbar inkomst av minst 100 kr. Barnet utgör då självständigt skattesubjekt och har av lagstiftaren ansetts ej längre kunna, ehuru hemmavarande, betraktas som en ekonomiskt osjälvständig deltagare i familjeförsörjningen. Åldersgränserna går tillbaka på reglerna i 6:4 föräldrabalken om barns rätt att själv taga tjänst eller annat arbete.

Av de återgivna bestämmelserna framgår att en fader, vilken såsom led i skogsbruket på sin fastighet låter en son avverka ett parti skog, vid beräkningen av sin inkomst av skogsbruk inte får göra avdrag för värdet av sonens arbete eller för lön till sonen för arbetet, om denne var under 16 år eller mellan 16 och 18 år och ej tillhörde arbetspersonalen. Bestämmelserna utsäger däremot inte direkt hur den situation skall bedömas som innebär, att fadern till sonen överlåter — genom försäljning eller gåva — rotposten i fråga och sonen i egen regi avverkar skogspar-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:13

tiet och avyttrar virket. Av innehållet i 21 § KL torde följa att fadern i vart fall skall som skattepliktig intäkt ta upp belopp svarande mot den likvid sonen ger honom för rotposten eller mot värdet av det produktuttag som en gåva av rotposten innebär. Huruvida fadern dessutom skall beskattas för belopp svarande mot den del av virkeslikviden, som hänför sig till värdet av sonens arbete med avverkningen, utan rätt på grund av avdragsförbudet i 20 § KL att göra ett häremot svarande avdrag är en rättsfråga som ger utrymme för olika meningar. Då RR kan komma att ingå på denna fråga vid prövning av skattemålet, anser jag att jag inte bör uttala mig rörande densamma i vidare mån än genom att som allmän synpunkt framhålla att *enbart* den omständigheten att ett upptagande av virkeslikviden som skattepliktig intäkt för sonen blir förmånligare för fadern i beskattningshänseende än om virkeslikviden tas upp som skattepliktig intäkt för honom själv utan rätt till avdrag för arbetets värde givetvis inte kan vara avgörande för den skatterättsliga bedömningen, som måste ske under hänsynstagande till samtliga på tolkningen och tillämpningen av lagen inverkande faktorer. En från nu nämnda rättsfråga skild fråga är huruvida de transaktioner mellan far och son som målet handlar om ägt rum i verkligheten eller ej. Har någon försäljning eller gåva av rotposten till sonen aldrig förekommit utan föreligger ren efterhandskonstruktion, skall beskattningen självfallet ske på grundval av vad som faktiskt ägt rum. En skentransaktion saknar rättslig verkan.

Mot bakgrund av det sagda kan konstateras att vad skattemyndigheterna ställdes inför i förevarande fall var i första hand om här förelåg en verklig transaktion eller en skentransaktion. Har transaktionen verklighetens prägel, hade myndigheterna att också ta ställning till nyssnämnda rättsfråga. Genom beslutsmotiveringar hade myndigheterna att upplysa den skattskyldige om sina bedömningar såväl av bevisfrågorna som av rättsfrågan under noga särhållande av dessa två artskilda frågeställningar.

Jag övergår härefter till frågan huruvida myndigheterna handlagt taxeringsmålet på ett från rättssäkerhetssynpunkt tillfredsställande sätt. Myndigheternas utrednings- och motiveringsskyldighet träder här i förgrunden.

TN synes inte ha utrett de närmare omständigheterna kring skogsaffären. I varje fall innehåller taxeringshandlingarna inte närmare upplysning härom. Det är därför oklart på vilka antaganden nämnden grundade sitt avgörande. Beslutet om höjning av S:s taxering motiverades inte på annat sätt än att det tilllagda beloppet förklarades avse den till sonen försålda virkesposten. Med hänsyn till att transaktionen hade flera olika led och sträckte sig över mer än ett år är det i betraktande även av den tidsknapphet, under vilken en TN arbetar, begripligt att dessa onöjaktigheter uppkom. Jag vill emellertid betona vikten av att en TN vinnlägger sig om att grunda sina avgöranden på en så fullständig utredning som möjligt och att förse sina beslut med motiveringar som klargör för de skattskyldiga varför deras uppgifter inte tagits för goda.

Med hänsyn till vad S. anförde i sina besvär till PN borde den första åtgärden från TI:s sida, då han erhöll besvären för avgivande av yttrande, ha varit att söka utreda de faktiska omständigheterna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:13

Detta underlät TI och gjorde i stället ett antagande att avverkningsrätten överlämnats som gåva till sonen. Med utgångspunkt i ett härpå grundat rättsligt resonemang avstyrkte TI bifall till besvären. Såvitt nu kan bedömas är förklaringen till detta från den skattskyldiges synpunkt helt ofattbara förfaringssätt att finna i en feltolkning från TI:s sida av ett regeringsrättsutslag i ett likartat taxeringsmål. Det framstår inte desto mindre som anmärkningsvärt att TI — inte ens sedan S. bemött hans yttrande på ett sätt som visade att han inte förstått det — gjorde något försök att utreda saken eller att göra sitt resonemang begripligt för S. Denna försummelse från TI:s sida är dock inte att hänföra till tjänstefel. Jag vill emellertid framhålla vikten av att en TI i förklaringar över besvär låter sig angeläget vara att grunda sina ståndpunktstaganden på en betryggande utredning om sakförhållandena och att utveckla sina slutledningar på ett sätt som gör det möjligt för de skattskyldiga att förstå dem. Endast härigenom kan en meningsfull kontradiktorisk process komma till stånd inför PN och skattedomstolar.

När målet kom upp till PN för avgörande var det fortfarande otillfredsställande utrett. PN borde därför enligt min mening ha föranstaltat om komplettering av utredningen. I beslutet talas om S:s ”försäljning av avverkningsrätten till sonen” och om ”hans (sonens) försäljning av virke till Statens Skogsindustrier”. Intet sades om varför trots detta S. och inte sonen skulle anses skattskyldig för likviden från bolaget. Om skälet var att transaktionen mellan S. och sonen bedömdes som skentransaktion, borde detta efter vad som inledningsvis anförts ha klart utsagts i PN:s beslut. Genom att detta led saknas i beslutet hänger slutet i luften. Denna brist i motiveringen kan inte försvaras med att S. ändå bort förstå beslutet med hänsyn till att transaktionens ohållbarhet måst stå klar för honom hela tiden. Det gällde ju att upplysa honom om vad PN ansåg i detta hänseende. Utöver dessa påpekanden föranleder PN:s handläggning av taxeringsmålet inte något ytterligare uttalande.

I sina besvär till KR citerade S. TN:s underrättelse, enligt vilken ”den till sonen B. försålda virkesposten å 1.500 kr. påförts” honom till beskattning, TI:s förklaring att S. till sonen överlämnat en avverkningsrätt, som inbringat 1.500 kr., såsom gåva, vilken ej är avdragsgill, samt upplyste att det i verkligheten låg till så att han sålt avverkningsrätten till fulla värdet 822 kr. till sonen och att denne i sin tur huggit och levererat massaveden, som inbringat 2.322 kr. Besvärsskriften avfattades mot bakgrund av PN:s beslut, där det framhölls att sonens försäljning av virke till Statens Skogsindustrier uttagits från S:s fastighet och att S. inte redovisat någon intäkt genom försäljning av avverkningsrätten till sonen samt förklarades, att denne, oaktat han försålt virket i sitt namn, med hänsyn till de föreliggande omständigheterna inte kunde anses skattskyldig för likviden, som i stället skulle beskattas hos fadern.

S:s besvärsskrift ådagalade att PN:s beslut inte givit honom de ledtrådar han behövde för att få full klarhet om hur myndigheterna såg på saken. Beslutet hade inte upplyst honom om vilka de omständigheter var som enligt PN föranledde att han och inte sonen skulle skatta för den av sonen huggna och försålda massaveden. TI:s förklaring till KR över besvären blev inte ägnad att skingra dunk-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:13

let såsom framgår av S:s bemötande. När KR skulle besvara besvären var utgångsläget alltså det att S. såsom rättssökande begärde full klarhet om varför han beskattats på sätt som skett.

Studerar man noga KR:s utslag i anledning av S:s besvär, finner man att KR i utslagets sakframställning beskrivit TN:s beslut på det sättet att nämnden höjt S:s deklarerade nettointäkt med 1.500 kr., ”utgörande likvid för en i sonen B:s namn försåld virkespost som uttagits från fastigheten”. Det förefaller som om KR med sitt ordval velat ange att KR uppfattat TN:s beslut — som i underrättelsen om avvikelsen från deklarationen angavs innebära att den till sonen försålda virkesposten å 1.500 kr. påförts S. — så att nämnden betraktat sonen som bulvan för fadern vid virkesförsäljningen och menat att det i verkligheten var S. som sålt virkesposten, ehuru i sonens namn.

Ytterligare en detalj i KR:s utslag faller i ögonen. PN uttalade i sitt beslut att ”hans (=sonens) försäljning av virke” uttagits från klagandens jordbruksfastighet. De citerade orden har i KR:s utslag återgivits med orden ”ifrågavarande virke”. Härigenom har ur PN:s beslut avlägsnats en vändning som kunnat uppfattas såsom en motsägelse till ett antagande att även PN ansåg att det egentligen var S. som sålt virket.

Rent objektivt sett kan av det sätt, varå KR i sitt utslag beskrivit underinstansernas avgöranden, måhända utläsas att KR uppfattat besluten såsom uttryck för den bedömningen att S:s överlåtelse till sonen av de utstämplade träden var en skentransaktion. Betraktat från denna synpunkt låter det sig förklara att KR utformade sitt eget beslut så att KR ej fann skäl att göra ändring i det överklagade beslutet. Å andra sidan kunde KR knappast förvänta att S., som tidigare fått del av underinstansernas mångtydiga beslut, skulle kunna av KR:s skrivning förstå grunden för taxeringen. Det visade sig också att utslaget inte fullgjort sin funktion att ge S. de klarlägganden, som han med fog kunnat förvänta sig från KR efter vad som förevarit vid taxeringsfrågans tidigare behandling. Enligt min mening hade det med hänsyn till vad nu sagts varit önskvärt att KR i sitt utslag utvecklat skälen för sitt avgörande ungefärligen på det sätt som sedermera skedde i ledamöternas yttrande i förevarande ärende.

Det allmänna ställer stora krav på de skattskyldiga i fråga om deklaration och uppgiftslämnande. De skattskyldiga bör i gengäld kunna räkna med att taxeringsmyndigheterna behandlar deras ärenden med omsorg och öppenhet. När lagstiftningen är invecklad och dunkel, blir det en ämbetsplikt för myndigheterna att söka uppväga nackdelarna härav genom att lägga ut texten för de skattskyldiga. Ett betydelsefullt medel härför utgör motivering av taxeringsbeslut i kontroversiella ärenden. Taxeringsmyndigheternas arbetsbörda är stor. Det är därför i och för sig förståeligt att beslutsmotiveringarna ibland blir ofullständiga eller i vart fall ej tillräckligt upplysande för den som är lekman i skattefrågor.

På KR som är en domstol bör kunna ställas särskilda krav i förevarande hänseende. Detta gäller i synnerhet när det såsom i förevarande ärende av klagandens inlagor framgår att taxeringsmyndigheterna inte gett honom erforderlig information. Vad som inträffat i ärendet visar på ett eklatant sätt vilken viktig funktion KR har härvidlag. Att KR fyller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:13

denna funktion är såväl för den enskilde individen som för förtroendet för rättsskipningen i taxeringsmål i allmänhet av den allra största betydelse.

Jag vill slutligen i anledning av det sätt varpå KR i sitt utslag utformat sakframställningen tillägga att det i många fall är lämpligt att genom en ändamålsenlig utformning av sakframställningen förmedla all den information om grunderna för en myndighets avgörande som part behöver för att förstå detta. Metoden låter sig med fördel tillämpa framför allt i besvärsmål, där det överklagade beslutet är så skrivet att det fyller rimliga anspråk på upplysning om de faktiska och rättsliga omständigheter som bestämt utgången och besvärsinstansen i allt väsentligt delar beslutsinstansens uppfattning.

Används metoden att motivera via sakframställningen, kommer tyngdpunkten i besvärsinstansens beslut tydligen att ligga på denna del av beslutet. När underinstansens beslut återges i sakframställningen, är av redigeringstekniska skäl ibland viss språklig jämkning nödvändig. Den självklara begränsningen måste dock i så fall iakttagas att redigeringen inte får ske på ett sådant sätt att riktigheten av det sakliga innehållet kan ifrågasättas. Detta måste återges med trohet mot originalet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:13