Några tankar med anledning av ett JO-ärende

Av kammarrättsrådet Jan Sundin

I JO:s ämbetsberättelse år 1973 förekommer ett ärende, som rör bland annat frågan om prövningsnämnd bort i ett mål företa processledande åtgärder. Ärendet har refererats i föregående häfte av tidskriften och därför kan följande sammanfattning här göras. En taxeringsintendent, som yrkade att en person, O, skulle åsättas taxering, hade på grund av felräkning uppgett den beskattningsbara inkomsten vid statstaxeringen till ett 1.000 kr för lågt belopp. Det var fråga om en uppenbar felräkning. Prövningsnämnden underlät att påpeka felet för taxeringsintendenten och bestämde taxeringen i enlighet med dennes yrkande. JO, som delade uppfattningen att 86 § i taxeringsförordningens dåvarande lydelse var tillämplig, ställde frågan om prövningsnämnden bort göra taxeringsintendenten uppmärksam på felet så att denne kunde ändra sin talan. Om denna fråga sade JO:

"Det ter sig naturligt att som utgångspunkt för ett resonemang i denna fråga ta stadgandet i 1 § taxeringsförordningen, där det sägs att vid taxering skall iakttagas att taxeringarna blir överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste mått likformiga och rättvisa. Detta stadgande riktar sig inte blott till taxeringsnämnderna utan gäller i princip även för högre instanser. Önskemålet att taxeringarna skall bli riktiga, likformiga och rättvisa åsidosätts uppenbarligen, om någon skattskyldig blir för lågt taxerad till följd därav att taxeringsintendenten begår ett räknefel i sin besvärsinlaga. Det är förvisso av stor betydelse att skattedomstolarna iakttar självständighet och opartiskhet. För den skull behöver man enligt min mening dock inte fordra att de skall låta en uppenbar felräkning som den i detta fall passera oanmärkt med påföljd att taxeringen blir materiellt klart oriktig. En sådan passivitet från domstolens sida framstår för mig snarare som stötande. Jag tvekar därför inte att säga att prövningsnämnden bort underrätta taxeringsintendenten om felet. En sådan underrättelse har givetvis bort ske helt öppet och ett eventuellt ändringsyrkande från taxeringsintendentens sida har skolat kommuniseras med O".

Fortsättningsvis diskuterade JO frågan om rätt för taxeringsintendent att i ett fall som detta anföra besvär enligt 100 § första stycket 5) och 101 § taxeringsförordningen, alltså i särskild ordning. Den frågan skall inte beröras i detta sammanhang.

Det är en intressant fråga, som berörs i JO:s ämbetsberättelse. I vilken utsträckning bör en länsskatterätt ingripa och hjälpa en taxeringsintendent i processen? Den som har erfarenhet av arbetet i denna instans vet att det är en ofta förekommande fråga.

En taxeringsintendent kan ofta vara i behov av påpekanden och dylikt från länsskatterättens sida. De vanligast förekommande situationerna torde vara följande:

1) Taxeringsintendenten har räknat fel i sitt yttrande eller i sin besvärsinlaga.

2) Taxeringsintendenten har underlåtit att yttra sig över visst yrkande av den skattskyldige.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

3) Taxeringsintendenten har underlåtit att yrka ändring av taxeringen i visst hänseende.

4) Taxeringsintendenten har underlåtit att rörande viss besvärspunkt åberopa utredning eller bevisning, som styrker intendentens talan.

Vanligast förekommande torde utan tvivel felräkningarna vara. Hos flertalet länsskatterätter torde ha utbildats en praxis att man så snart en felräkning i intendentens yttrande eller besvärsinlaga upptäcks gör intendenten uppmärksam på felet och lämnar honom tillfälle att rätta detta. På detta sätt torde förfaras oavsett om felräkningen är till den skattskyldiges fördel eller inte.

På samma sätt torde man på flertalet håll göra taxeringsintendenten uppmärksam på felaktigheter av andra slag, t. ex. skrivfel.

Så till den andra gruppen av fall, där det kan vara aktuellt att påpeka förhållanden för taxeringsintendenten. Anta att en skattskyldig klagar beträffande tre olika besvärspunkter. Intendenten yttrar sig endast beträffande två av dessa punkter. I dylika fall kan man väl regelmässigt utgå från att det är fråga om ett uppenbart förbiseende av taxeringsintendenten, och det är därför naturligt att man gör denne uppmärksam på felet. På detta sätt torde man i regel förfara hos länsskatterätterna.

Nästa spörsmål är hur länsskatterätten skall förfara, om den upptäcker att en taxeringsintendent underlåtit att yrka ändring av taxeringarna i visst hänseende. Anta att en intendent — tydligen på grund av bristande kännedom om rättstillämpningen — försummat att besvärsvägen framställa yrkande om höjning av en skattskyldigs taxering, när den sistnämnde själv klagat. Anta vidare att den skattskyldiges besvär bör bifallas. Länsskatterättens avgörande måste då av processuella skäl bli materiellt felaktigt.

Hur denna fråga skall bedömas kan vara föremål för olika meningar. Erfarenheten visar, att spörsmålet ingalunda saknar praktisk betydelse. Före 1956 års taxeringsreform kunde spörsmålet inte uppkomma, eftersom det då inte fanns några som helst gränser för prövningsnämnden; då kunde således prövningsnämnden höja en taxering även om något yrkande inte förelåg från taxeringsintendenten. Förarbetena till 1956 års taxeringsförordning lämnade inte något svar på frågan hur prövningsnämnden skulle förfara i dylika fall.

I sitt arbete "Rättvisa vid taxering" har Lagergren något berört problemet. Under rubriken "Prövningsnämndens (PN:s) processledande verksamhet" erinrar författaren[1] om regeln i dåvarande 86 § taxeringsförordningen om att prövningsnämnden inte kan bestämma taxeringen till högre belopp än part yrkat. Med hänsyn till denna bestämmelse, menade Lagergren, syntes det uppenbart att prövningsnämnden borde acceptera den beloppsgräns uppåt som uppdragits genom taxeringsintendentens besvär eller förklaring. Detta kan utan tvivel vara en lämplig grundregel, men frågan är om det alltid är befogat att tillämpa denna princip. När det gäller klara felräkningar anser JO att skatterätten bör göra taxeringsintendenten uppmärksam på sådana, detta för att tillgodose önskemålet om att taxeringarna skall bli riktiga,

[1] a. a. sid. 134

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

likformiga och rättvisa. Det kan vara lika naturligt att man — för att förhindra att resultatet blir materiellt oriktigt — för taxeringsintendenten påpekar ett misstag, som består i att denne glömt att framställa ett visst yrkande som att denne gjort en uppenbar felräkning.

Hur man i det praktiska arbetet förfar i detta hänseende känner jag inte till. Givetvis bör länsskatterätten inte företa någon noggrann genomgång av deklarationen för att utröna om taxeringsintendenten till äventyrs glömt att yrka ändring av taxeringen i visst hänseende. Men det inträffar ej sällan att länsskatterätten redan vid en snabb genomläsning av handlingarna i målet upptäcker, att taxeringsintendenten av uppenbart förbiseende glömt att framställa ett yrkande, som han utan tvivel bort göra. Det är i sådana situationer, som det möjligen kan bli fråga om att göra taxeringsintendenten uppmärksam på saken. Enligt min mening bör skatterätten vara mycket försiktig med att på detta sätt försöka åstadkomma rättelse. Det måste nämligen alltid framstå som oförenligt med skatterättens ställning som opartisk och självständig domstol att söka påverka det allmännas representant att bättre än han gjort bevaka det allmännas rätt. Särskilt om den skattskyldige redan erhållit del av taxeringsintendentens besvärsskrift eller förklaring, måste det utan tvivel framstå som betänkligt om intendenten efter påpekande av skatterätten utvidgar sin talan.

Till sist återstår frågan hur skatterätten skall förfara, om skatterätten upptäcker, att taxeringsintendenten underlåtit att åberopa tillfredsställande utredning till stöd för sin talan. Anta att en taxeringsintendent under åberopande av en promemoria angående taxeringsrevision yrkar att en skattskyldigs taxering skall höjas. Skatterätten finner, att de vid revisionen framställda anmärkningarna visserligen inte är helt betydelselösa men dock inte av sådan art, att de motiverar den yrkade höjningen av taxeringen. Samtidigt anser skatterätten, att vissa brister föreligger i revisionen. Vad skall skatterätten då göra? En möjlighet — den ter sig väl för de flesta som naturlig — är att skatterätten ogillar taxeringsintendentens talan — helt eller delvis — varefter denne får tillfälle att i kammarrätten förebringa ytterligare utredning till stöd för sin talan. Men frågan är om skatterätten även kan göra så att rätten före målets avgörande låter taxeringsintendenten förebringa utredningen.

Även denna fråga har berörts av Lagergren i hans tidigare åberopade arbete.[1] Själv uttalar Lagergren inte någon egen mening i frågan, men han hänvisar till vissa uttalanden i Taxeringshandbok av Hedborg m. fl. (s. 36). I sistnämnda verk uttalas på tal om utredning genom sakkunnig bl. a. följande:

"Ett till de nya principerna för prövningsnämndens verksamhet bundet spörsmål tilldrar sig i detta sammanhang uppmärksamhet. Frågan är nämligen om det kan anses förenligt med prövningsnämndens domstolsmässiga ställning att såsom sakkunniga anlita taxeringsintendenten underställda tjänstemän. Till en början bör då beaktas, att taxeringsintendenten har en allmän skyldighet att förebringa utredning i taxeringsmål och att denna utredningsplikt — såsom framgår av 17 § — skall fullgöras i syfte att taxeringarna skall bli likformiga och rättvisa. Något hinder för prövningsnämnden att då i visst avseende brist i utredningen konstateras bordlägga målet och lämna taxeringsintendenten tillfälle att inkomma med ytterligare utredning vid risk att målet avgöres i befintligt skick föreligger uppenbarligen ej. I allmänhet kan

[1] a. a. sid. 135

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58

på detta sätt behovet av t. ex. bokföringsexpertis tillgodoses. Ett direkt anlitande från prövningsnämndens sida av taxeringsintendenten underställd personal torde däremot ej böra ske."

Av detta uttalande drar Lagergren slutsatsen att Hedborg m. fl. anser det förenligt med processordningen att taxeringsintendenten skall kunna beredas tillfälle att avhjälpa brister i utredningen oavsett i vilken riktning målet tänkes bli avgjort. Huvudsaken är att ett säkrare underlag för ett riktigt bedömande eftersträvas.

Huruvida den mening, som uttalades i Taxeringshandbok, är riktig är svårt att säga. I praktiken torde man före den stora förvaltningsreformen inte ha förfarit så som Hedborg m. fl. rekommenderade. Utan tvivel har man undantagslöst förfarit så att man ogillat taxeringsintendentens talan, varefter denne fått tillfälle att klaga till högre instans.

Numera gäller i detta hänseende regeln i 8 § förvaltningsprocesslagen, där det utsägs att rätten skall tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Denna regel utsäger ingenting om hur skatterätten bör förfara i en situation som den beskrivna. Inte heller kan man av förarbetena till samma lag finna någon vägledning. Det understryks dock att rätten när den fullgör sin processledande verksamhet givetvis måste vinnlägga sig om att dess anseende för objektivitet och opartiskhet inte kommer i fara (se prop. 1971 :30, s. 529).

För egen del är jag av den uppfattningen, att skatterätten bör vara synnerligen restriktiv när det gäller att ge det allmännas representant tillfälle att stärka sin processuella ställning. Samma uppfattning uttalas av förste länsassessorn Sandler i en artikel i Svensk Skattetidning år 1972, sid. 250 of. Sandler kommer till slutsatsen att åt taxeringsintendenten i största utsträckning bör överlämnas att — särskilt då i egna mål – självständigt förebringa den utredning, som han anser sig behöva till stöd för sitt ställningstagande. Jag vill för egen del gå ett steg längre än Sandler gör och säga att det är betydelselöst om det är fråga om taxeringsintendentens egna mål eller ej.

Slutligen en fråga, som någon gång kan uppkomma på länsstadiet. Nästan undantagslöst råder ett gott förhållande mellan länsskatterätt och taxeringssektionens personal. När det på domstolen upptäcks, att en taxeringsintendent — sådant är ganska vanligt — räknat fel eller gjort sig skyldig till annat dylikt förbiseende, som uppenbarligen bör rättas av taxeringsintendenten innan dennes yttrande eller besvär delges med den skattskyldige, brukar någon befattningshavare på skatterätten besöka intendenten och påvisa felaktigheten. Taxeringsintendenten blir glad över att felet upptäcks och han skyndar sig att rätta det.

Men erfarenheten visar, att det inte alltid går till på detta friktionsfria sätt. Det förekommer, att taxeringsintendenter, som görs uppmärksamma på att de begått ett dylikt uppenbart fel, blir irriterade och försöker förneka att något fel begåtts. I sådana fall kan det vara svårt att på ett mer eller mindre formlöst sätt rätta dylika felaktigheter. Då kan det bli nödvändigt för länsskatterätten att remittera akten till intendenten med en skriftlig förklaring att ett fel av visst angivet slag synes ha begåtts, varefter intendenten får tillfälle att inom viss tid rätta felet. Detta system är tungrott och det är bara att beklaga att det någon gång måste komma till användning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:58