JO-uttalanden

JO:s ämbetsberättelse 1978/79

I JO:s ämbetsberättelse intas referat av eller redogörelser för avgjorda ärenden av mera allmänt och principiellt intresse. Ärenden som lett till att JO åtalat tjänsteman eller vidtagit åtgärd för disciplinär bestraffning redovisas undantagslöst. Den i oktober 1978 avgivna ämbetsberättelsen, avseende tiden den 1 juli 1977—den 30 juni 1978, omfattar jämte bilagor drygt 500 sidor. Berättelsen distribueras till så gott som samtliga myndigheter. För vissa sakområden, däribland taxerings- och uppbördsväsendet, framställes dessutom särtryck. För skatteområdets del rör det sig om cirka 7.000 sådana särtryck, som via förmedling av bl a länsstyrelserna, årligen kommer ut till taxeringsfunktionärerna. Det bör tilläggas att numera sker också en halvårsrapportering av vissa JO-ärenden. I februari utkommer nämligen en s k korrekturupplaga med JO-beslut, som meddelats under närmast föregående kalenderhalvår. En korrekturupplaga med vissa beslut under andra halvåret 1978 har således nyligen kommit ut.

Under perioden juli 1977—juni 1978 avgjorde de fyra justitieombudsmännen sammanlagt 3 408 ärenden. Av dessa avsåg 384 stycken taxerings- och uppbördsväsendet. Merparten, 342 stycken, av skatteärendena anhängiggjordes genom klagomål från enskilda. Återstoden var ärenden som togs upp på JO:s eget initiativ, t ex efter inspektion hos en myndighet. Skatteärendena intar, sett till det totala antalet, en tätplats bland JO-ärendena. Ser man enbart till klagoärendena delar skatteärendena andraplatsen med polisärendena. Först ligger kriminalvårdsärendena, dock med en mycket knapp marginal.

Av den statistik, som redovisats i ämbetsberättelsen, framgår också att JO i närmare en tredjedel av skatteärendena funnit anledning till erinran eller annan kritik mot myndighet eller tjänsteman. Under perioden har inte något skatteärende föranlett åtal eller åtgärd för disciplinär bestraffning från JO:s sida.

Under perioden har JO:s inspektioner inom skatteväsendet företagits hos tre länsstyrelser och en lokal skattemyndighet.

Av de skatteärenden som redovisats i ämbetsberättelsen har ett, det s k Bergman-ärendet, avgjorts av JO Ulf Lundvik. I de övriga har besluten meddelats av JO Leif Ekberg. Bergman-ärendet, som omedelbart vid avgörandet den 28 februari 1978, fanns tillgängligt i tryckt form, har utförligt behandlats i andra sammanhang. Det tas därför inte med i nedan lämnade redogörelse för JO-ärenden, som bedömts kunna vara av intresse för Skattenytts läsare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:02

Taxeringsrevision

I ett större aktiebolag hade bolagets s k internrevisorer upprättat vissa handlingar. Vid taxeringsrevision hos bolaget uppkom frågan huruvida dessa handlingar skulle hållas tillgängliga för granskning vid taxeringsrevision. Bolaget begärde JO:s besked i frågan om internrevisorernas handlingar var att hänföra till sådana ”andra handlingar rörande verksamheten”, som nämns i 56 § 1 mom. tredje stycket taxeringslagen. Bolaget framhöll att ifrågavarande handlingar erhållit natur av handlingar rörande *verksamheten* i den mån de bringats till styrelsens och/eller verkställande direktörens kännedom och föranlett beslut eller åtgärd av desamma. Övriga internrevisorers handlingar fick däremot anses upprättade för *granskning* av verksamheten, dvs för revisionsändamål och var därför ej att betrakta som handlingar rörande verksamheten.

I sitt beslut i ärendet, vari Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och riksskatteverket avgivit yttranden, hänvisade JO inledningsvis till att man vid upprepade tillfällen under de senaste decennierna försökt förbättra taxeringsmyndigheternas möjligheter till en effektiv taxeringskontroll. JO framhöll vidare att en taxeringsrevision inte endast omfattade en granskning av bokföringshandlingar i vanlig mening utan den möjliggjorde också en bred insyn i den granskades förvärvsverksamhet i stort, varvid även annat material av intresse för taxeringen kunde gås igenom. JO hänvisade i sammanhanget till vad som anförts vid tillkomsten av 56 § 1 mom. tredje stycken taxeringslagen (prop 1955:160 s 123) och till den exemplifiering av handlingar, som får granskas vid taxeringskontroll, som lämnas i Hermanson m fl kommentar till taxeringslagen. JO anförde därför följande.

> Det är med andra ord en mycket bred samling handlingar som kan bli föremål för taxeringsrevision. Enligt min mening måste man tolka stadgandet i taxeringslagen i förevarande avseende extensivt och således i princip anse att varje handling som kan belysa en skattskyldigs verksamhet kan omfattas av granskning. Härför talar främst det allmänna syfte som ligger bakom bestämmelserna om taxeringsrevision men också de upprepade lagändringar som företagits sedan taxeringslagen kom till i avsikt att skapa bättre förutsättningar för en effektiv taxeringskontroll (prop 1961:100, 1972:145). Vid avgörandet av om en handling kan omfattas av revision eller ej saknar det därvid betydelse om handlingen primärt upprättats för verksamheten eller för granskning av verksamheten. Taxeringslagen känner inte till någon sådan distinktion och i och med att handlingen rör verksamheten och har betydelse för taxeringskontrollen får den granskas. Det saknar också betydelse för frågans avgörande om det föreligger någon skyldighet att upprätta handlingen eller ej och om den skall arkiveras. De invändningar som bolaget framfört i dessa avseenden saknar enligt min mening relevans.
>
> Det intresse som kan finnas hos en skattskyldig att få handling undantagen från taxeringsrevision tillgodoses genom stadgandet i 56 § 4 mom. taxeringslagen. Föreligger synnerliga skäl kan skatterätten på begäran av den hos vilken revisionen sker besluta att handlingen skall undantas. Härför torde dock krävas att granskningen skulle innebära avsevärt personligt obehag eller risker av ekonomisk art för den som revisionen avser eller annan.
>
> Jag kommer således till den slutsatsen att handlingar upprättade av ett företags internrevisor

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:02

inte kan generellt undantas från sådana handlingar som skall tillhandahållas vid en taxeringsrevision. Av riksskatteverkets yttrande framgår att sådant material vid företagna revisioner visat sig ha betydelse för genomförandet av revisionen och för det följande taxeringsbeslutet. Det kan därför med fog hävdas att dylika handlingar allmänt sett ingår i det material som taxeringsrevisorn får granska. Vill man ha ett undantag härifrån får man hemställa härom hos skatterätten.

Taxeringsnämndernas verksamhet

I ett ärende ansåg JO att en underrättelse om ifrågasatt deklarationsavvikelse fått en olämplig utformning. I denna preliminära underrättelse meddelades den skattskyldige att ett avdrag som yrkats med 787 kr endast medgivits med 100 kr varefter tillades: ”Detta belopp har för Er del fastslagits i taxeringsnämnden.” JO yttrade bl a följande.

För att syftet med kommuniceringsreglerna i 65 § taxeringslagen skall bli tillgodosett måste man kunna kräva att underrättelse om den ifrågasatta avvikelsen är så utformad att den skattskyldige inte inges det intrycket att det är helt meningslöst att komma in med svar. Enligt min bedömning uppfyller den ifrågasatta avvikelsen i F:s fall inte detta krav. Den lämnade motiveringen har en så definitiv karaktär att den inte står i samklang med underrättelsens tryckta text. F som känt till det normala förfarandet, har också, enligt min mening fullt förståeligt, fått den uppfattningen att taxeringen för hans del redan var slutligt avgjord. Jag kan därför inte underlåta att kritisera den använda formuleringen.

I två fall behandlades frågan om taxeringsnämnds utnyttjande av uppgifter från utomstående. I det första fallet hade nämnden inhämtat vissa — som det senare visade sig felaktiga — uppgifter från den skattskyldiges arbetsgivare. Uppgifterna hade lagts till grund för taxeringen utan att den skattskyldige dessförinnan fått tillfälle att kommentera dem. JO anförde därom.

Om en taxeringsnämnd från utomstående får upplysningar, som kan tyda på att den skattskyldiges deklaration är oriktig i något avseende, är nämnden visserligen inte förhindrad att utnyttja uppgifterna, men innan beslut fattas måste den skattskyldige få tillfälle att yttra sig över vad som på detta sätt tillförts taxeringsmaterialet. Om denna i förvaltningslagen inskrivna princip om kommunicering iakttages, ökar möjligheterna för taxeringsnämnden att fatta materiellt riktiga beslut. Därigenom kan onödiga länsskatterättsprocesser undvikas.

I det andra ärendet fick den skattskyldige N visserligen del av de upplysningar som inhämtats från en utomstående person men taxeringsnämndens ordförande, J, vägrade att tillmötesgå N.:s begäran att få reda på vem det var som lämnat uppgifterna. I yttrande till JO hänvisade sedermera J till tystnadsplikten. JO anförde följande.

N:s deklaration innehåller, såvitt jag kunnat finna vid min granskning därav, inte någon anteckning om vem som lämnat ifrågavarande uppgifter om N till taxeringsnämnden. Eftersom uppgifterna enligt nämndens beslutsmotivering låg till grund för nämndens slutliga ställningstagande hade det ålegat J att dokumentera dem i N:s deklaration. Om sådan dokumentation funnits i deklarationen hade J inte kunnat åberopa några sekretess- eller tystnadspliktsbestämmelser till stöd för en vägran att lämna ut uppgifterna till N. Tystnadspliktsbestämmelserna har ju till-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:02

kommit för den skattskyldiges skydd. Genom sin underlåtenhet att dokumentera uppgifterna har J förfarit klart felaktigt.

Det inträffade aktualiserar också frågan om taxeringsnämnd överhuvudtaget bör grunda sina beslut på uppgifter från personer, som vill vara anonyma för den skattskyldige. Mitt svar på denna fråga är ett bestämt nej. Vill inte uppgiftslämnaren att hans identitet skall röjas för den skattskyldige får nämnden avstå från att använda uppgifterna mot den skattskyldige. Eljest försvårar man för den skattskyldige att bemöta eller argumentera mot beslutet.

I ett ärende hade den skattskyldige åberopat två angivna regeringsrättsutslag till stöd för sin uppfattning när han framförde erinringar mot taxeringsnämndens preliminära beslut. Nämnden, som inte tog del av de åberopade rättsfallen, vidhöll emellertid sitt ställningstagande. I yttrande häröver till JO framhöll nämndens ordförande att nämnden endast hade litteratur i viss begränsad omfattning till sitt förfogande. I sitt beslut påpekade JO att prejudikat enligt svensk rätt inte hade någon bindande kraft men att starka lämplighetsskäl talade för att lägre instans i största möjliga utsträckning rättade sig efter de bedömningar, som gjorts av högre myndighet. JO fortsatte.

Jag är medveten om vilka hjälpmedel som finns omedelbart tillgängliga för taxeringsnämnderna och betvivlar inte att nämnden i förevarande fall efter bästa förmåga sökt följa givna anvisningar. Den omständigheten att nämnden inte förfogar över ett exemplar av regeringsrättens årsbok kan emellertid inte frita nämnden från skyldigheten att ta del av regeringsrättens utslag. Om en skattskyldig åberopar ett prejudikat till stöd för ett framställt yrkande, får nämnden som regel inte avslå yrkandet förrän den verkställt en jämförelse mellan prejudikatfallet och det aktuella taxeringsfallet. Skulle prejudikatet vara okänt och inte omedelbart tillgängligt för nämnden, bör hänvändelse göras till länsstyrelsens taxeringsenhet för att få hjälp med rättsutredningen.

I ett ärende uttalade taxeringsfunktionären, A, att hon ansett sig förhindrad att ta del av räkenskapsmaterial, som erbjudits av den skattskyldige, P, för bemötande av en skönstaxering, som ifrågasatts i ett sent skede av taxeringsperioden. A ansåg att en sådan granskning vore att jämställa med en revision av räkenskaperna, till vilken fordrades särskilt förordnande. JO anförde följande därom.

Det måste beaktas att en taxeringsnämnd, som i ett sent skede av taxeringsperioden väljer att på skönsmässiga grunder ifrågasätta en deklaration, ställer den skattskyldige i ett svårt läge. En skönsuppskattning eller skälighetsbedömning kan naturligen inte ge upphov till någon längre motivering från nämndens sida. Den skattskyldige torde ofta i sådant sammanhang få anledning fråga sig hur han lämpligast bör bemöta nämndens ställningstagande.Om den skattskyldige — såsom P gjort — redan besvarat en relativt detaljerad förfrågan från nämndens sida, är det enligt min mening inte så konstigt om han i detta nya läge väljer att åberopa sina räkenskaper. Någon annan möjlighet står ofta inte till buds. Det måste då te sig direkt stötande att man från nämndens sida vägrar ta del av erbjudna räkenskapshandlingar. Nämnden bör under alla förhållanden granska materialet så långt att den kan bilda sig en uppfattning om det berättigade i att frångå deklarationen. Det kan däremot inte bli tal om att genomföra en formlig taxeringsrevision.

Resemontören B yrkade i sin deklaration avdrag för bl a ökade levnadskostnader och resekostnader. Vid föregående års taxering hade han yrkat och medgivits sådana avdrag. Taxeringsnämnden begärde att B skulle förete intyg från arbetsgivaren rörande tjänstgöringsorter, tider för tjänstgö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:02

ring på de olika orterna och utbetalda ersättningar. Under åberopande av att begärt intyg inte kommit in i tid (det anlände först efter taxeringsperiodens utgång) vägrade nämnden B samtliga de avdrag han yrkat i förvärvskällan tjänst.

I sitt beslut anförde JO, efter att ha betecknat nämndens åtgärd som uppseendeväckande, följande.

Nämnden godtog B:s uppgift att han av arbetsgivaren erhållit — utöver lön — resekostnadsersättning med 2 195 kr och traktamentsersättning med 25 595 kr och beskattade honom för dessa belopp såsom inkomst av tjänst. Nämnden var vidare medveten om att B var resemontör med vilken tjänst normalt följer kostnader för resor och uppehälle. Nämnden synes inte heller i och för sig ha betvivlat att B hade åsamkats avdragsgilla kostnader. Nämnden var endast tveksam om storleken på dessa. Nämnden hade vidare tillgång till föregående års deklaration, av vilken framgick att B vid 1975 års taxering medgivits betydande avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader i tjänsten som resemontör. Samtliga dessa omständigheter talade för att nämnden i brist på begärd utredning borde ha medgivit B avdrag med ett såsom skäligt ansett belopp.

Att helt vägra avdrag under åberopande av det uteblivna intyget var däremot klart felaktigt. En sådan åtgärd måste av de flesta skattskyldiga uppfattas som utslag av godtycke. Den är direkt ägnad att minska de skattskyldigas respekt för taxeringsmyndigheternas kunskaper och omdöme. Man skall också ha i minnet att taxeringsnämndens beslut om fastställd taxering kan få konsekvenser inte bara för den skatt som skall debiteras utan även för den skattskyldiges rätt till bidrag av olika slag, m m. Den oriktiga, för höga, taxeringen fick enligt B:s egen uppgift till följd att han gick miste om bostadsbidrag. Jag kan med hänvisning till det anförda inte underlåta att rikta allvarlig kritik mot nämnden för dess beslut.

Taxeringsprocess

Eftertaxeringsfristen

Tidigare gällde att eftertaxering inte fick ske med mindre fråga därom prövats inom fem år efter det, då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. Framställning om eftertaxering skulle ha inkommit senast två månader före utgången av denna tidsfrist. I två ärenden hos JO belystes de problem som kunde uppkomma i de fall då skatterätt blott hade dessa två månader på sig för handläggning av eftertaxeringsmål. I sina beslut tog JO upp de olägenheter, framförallt om rättssäkerhetssynpunkt, som kunde uppkomma. JO förordade en förlängning av två månadersfristen och påpekade att en sådan skulle kunna åstadkommas antingen genom tidigareläggning av intendentens sista dag för framställning av eftertaxeringsyrkande eller genom senareläggning av skatterättens avgörande av målet. JO, som för egen del inte ville ta ställning till vilken lösning som borde föredras, framhöll det angelägna i att frågan om en lagändring togs upp till övervägande.

Här skall tilläggas att berörda stadganden, 115 och 116 §§ taxeringslagen, numera fått ny lydelse (SFS 1978:196). Ändringen innebär bl a att skatterätten fått ytterligare ett år på sig för prövning av framställning om eftertaxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:02

Reservationsbesvär

Enligt de regler (76 § tredje stycket taxeringslagen) som gällde t o m 1978 års taxering fick taxeringsintendent anföra besvär intill utgången av april månad året efter taxeringsåret. Inom samma tid skulle han ange yrkanden och grunder för besvärstalan om ej med hänsyn till utredningens vidlyftighet eller andra synnerliga skäl skatterätten medgav anstånd, dock längst intill utgången av juni månad samma år. (I den nya lydelsen av stadgandet, SFS 1978:316, har månaderna april respektive juni bytts ut mot juni respektive september).

Under utredningen i ett JO-ärende, där en skattskyldig B klagat på att taxeringsintendenten A inte angivit grunderna för sina besvär, framkom att A i själva verket avsett att anföra reservationsbesvär, ehuru han inte angivit detta i sin den 29 april ingivna besvärsinlaga. Något anstånd med utvecklingen av sin talan hade han heller inte begärt hos länsskatterätten. Det framkom också att A samtidigt förfarit på liknande sätt i 18 andra fall. B och dessa övriga skattskyldiga var delägare i samma fastighetsbolag.

Innan JO avgjorde ärendet hade länsskatterätten avvisat A:s besvär över B:s och övriga delägares taxeringar. JO uttalade att A förfarit felaktigt dels genom att i sina besvär inte öppet ange att det var fråga om reservationsbesvär dels genom att inte heller söka anstånd med utvecklande av sin talan på sätt föreskrevs i 76 § tredje stycket taxeringslagen. JO fortsatte.

Genom sina förtäckta reservationsbesvär har A inte bara ställt ett stort antal skattskyldiga inför arbetet med att söka bemöta ofullständiga besvärsinlagor från det allmännas representant utan även åstadommit att det allmänna nu synes ha försuttit möjligheten att i ordinär väg få de skattskyldigas underskottsavdrag sakprövade av skattedomstol. Jag finner att A till följd härav allvarligt brustit i sina åligganden som taxeringsintendent.

Sanktionsavgifter

Ett bolag framförde klagomål hos JO över att skattemyndigheterna inte beaktat dess invändningar. Bolaget hade blivit dubbeltaxerat och påförts skattetillägg och dubbel förseningsavgift. Innan JO avgjorde ärendet hade länsskatterätten undanröjt den ena taxeringen och de påförda sanktionsavgifterna. Dessa avgifter hade hos lokala skattemyndigheten handlagts av L. Rörande dennes befattning med avgiftsfrågorna anförde JO följande.

I sina erinringar mot lokala skattemyndighetens preliminära beslut om dubbel förseningsavgift och skattetillägg uppgav bolaget att deklaration inlämnats i vederbörlig tid och att deklarationen även behandlats i det aktuella taxeringsdistriktet. Det framgick klart av dessa erinringar att detta distrikt låg i U kommun. L yttrade, trots de erhållna beskeden, i lokala skattemyndighetens slutliga avgiftsbeslut att erinringarna inte föranledde annan bedömning än den som gjorts i det preliminära beslutet. Lokala skattemyndigheterna har i yttranden hit vidgått att L inte kontrollerat bolagets invändningar och betecknat underlåtenheten som beklaglig.

Jag måste för min del framhålla att L:s handläggning inger mig de starkaste betänkligheter. Bolaget bemötte det ifrågasatta avgiftsbeslutet med lättkontrollerbara motfakta, vilkas existens

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:02

utan vidare skulle utgöra grund för att avgift inte skulle påföras eller efterges. Utan att företaga någon som helst utredning ansåg sig L böra vidhålla det preliminära beslutet. En dylik handläggning måste rimligen inge den skattskyldige en känsla av djup hopplöshet att vara ägnad att allvarligt rubba hans förtroende för de myndigheter, som har att påföra saktionsavgifter. Det är vidare att märka att dessa avgifter är till för just att brännmärka slarv från skattskyldiga med att avgiva deklaration och att kontrollera riktigheten av uppgifter, som lämnas i deklarationen. Enligt min mening måste det ställas höga krav på den myndighet, som skall handlägga dessa sanktionsärenden så att inte myndigheten själv gör sig skyldig till liknande slag av slarv.

Även om L brustit allvarligt i sina skyldigheter som handläggare av bolagets sanktionsfrågor, har jag med hänsyn till bl a vad lokala skattemyndigheten anfört om myndighetens arbete med dessa frågor, slutligt stannat för att inte driva ärendet vidare. Jag låter det sålunda bero vid den kraftiga kritik jag nu riktat mot L.

J. B.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:02