

## Nr 61

*Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om ökat rättsskydd i skatteärenden, såvitt motionerna hänvisats till bevillningsutskottet.*

Till bevillningsutskottet har hänvisats följande inom riksdagen väckta, av utskottet till behandling i ett sammanhang upptagna motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I:16 av herr *Holmberg m. fl.* och II:19 av fröken *Elmén m. fl.*, vari hemställts, »att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning och förslag till riksdagen om åtgärder syftande till att förbättra den enskildes rättssäkerhet i skatteärenden»; samt

2) de likalydande motionerna I:453 av herr *Bengtson m. fl.* och II:545 av herr *Hedlund m. fl.*, vari hemställts, »att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte anhålla om utredning beträffande möjligheterna till stärkande av den enskilde medborgarens rättsskydd i skattefrågor genom tillsättandet av en särskild befattningshavare vid JO-ämbetet, beredande av full insyn för JO-ämbetet i samtliga skattemyndigheters verksamhet samt beträffande ökade möjligheter för allmänheten att i skattefrågor erhålla råd och anvisningar t. ex. av tjänstemännen vid länsstyrelsernas skatteavdelningar, i enlighet med vad i motionerna anförts».

De ovan under 2) upptagna motionerna har hänvisats till bankoutskottet såvitt avser förstärkning av personalen hos JO-ämbetet och i övrigt till bevillningsutskottet.

I enlighet med utskottets hemställan i memorial nr 56 har riksdagen vid vårsessionen beslutat uppskjuta behandlingen av de föreliggande motionerna till innevarande års höstsession.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionerna II:19 och II:545.

Utskottet har inhämtat yttrande över motionerna från riksdagens justitieombudsman och 1963 års JO-utredning.

### Frågornas tidigare behandling

Vid 1962 års riksdag yrkades i motionerna I:516 och II:628, att riksdagen måtte begära utredning om lämpliga åtgärder för att stärka den enskildes rättssäkerhet i skatteärenden. Utredningsyrkandet avvisades av riksdagen på förslag av bevillningsutskottet i dess betänkande nr 43. Härvid erinrade utskottet om att åtgärder under det senaste decenniet i olika hänseenden vidtagits i syfte att förstärka effektiviteten i taxeringsarbetet men också att förbättra den skattskyldiges ställning i taxeringsprocessen, såsom inrättandet fr. o. m. år 1951 av riksskattenämnden, 1956 års reform av taxeringsväsendet och en därpå följande avsevärd personalförstärkning inom taxeringsorganisationen ävensom år 1959 utfärdandet av en ny stadga för kammarrätten. Vidare hänvisade utskottet till vissa bestämmelser i taxeringsförordningen beträffande förfarandet i taxeringsnämnd. Sålunda ges i 65 § bestämmelser om s. k. kommunikering med den skattskyldige. Om hinder inte föreligger, skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig, där anledning förekommer att åsätta honom taxering med avvikelser från självdeklaration. Vidare skall den skattskyldige enligt 69 § skriftligen underrättas om företagna avvikelser och om skälen härför. Den skattskyldige äger att personligen företräda inför taxeringsnämnden (61 § 4 mom.). Utskottet hänvisade även till vissa bestämmelser beträffande förfarandet i prövningsnämnderna och kammarrätten, bl. a. om kommunikering med den skattskyldige enligt 77 och 97 §§, samt erinrade om den allmänna målsättningen för taxeringsarbetet. Enligt 1 § taxeringsförordningen skall sålunda taxeringarna enligt inkomst- och förmögenhetsskatteförfattningarna ske i överensstämmelse med skatteförfattningarna och så att de blir i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Det åligger taxeringsnämndsordförandena och taxeringsassistenterna att utöva kontroll till ledning för en noggrann och tillförlitlig taxering. För att ytterligare markera taxeringsnämndens och dess ledamöters i princip opartiska ställning vidtogs i samband med genomförandet av 1956 års taxeringsreform den ändringen i fråga om kronombudets uppgifter att den tidigare särskilt föreskrivna skyldigheten för honom att tillvarata kronans rätt utgick. I anslutning härtill konstaterade utskottet, att granskningen i taxeringsnämnd skall ske objektivt med beaktande av såväl de skattskyldigas som det allmännas behöriga intressen. Rättelser skall i förekommande fall även ske till den skattskyldiges fördel. Också taxeringsintendenten har att vara verksam till den skattskyldiges förmån, när så finnes påkallat.

Gentemot förslaget att utse en ledamot att särskilt tillvarata den skattskyldiges rätt invände utskottet att en sådan åtgärd var ägnad att försvaga övriga ledamöters opartiska ställning. I viss mån kunde således förslaget sägas motverka sitt syfte.

Vad beträffar önskemålen om upplysningsverksamhet delade utskottet

motionärernas uppfattning, att det för ett gott taxeringsresultat var nödvändigt att de skattskyldiga ägde insikter i deklarationsförfarandet och kände till åtminstone det elementära innehållet i skattelagstiftningen. Detta förutsatte, att en generell upplysningsverksamhet ägde rum. Härutinnan erinrade utskottet om att statsverket sedan gammalt kostnadsfritt tillhandahöll särskilda upplysningsbroschyrer, avsedda att komplettera de i deklarationsblanketterna inskrivna anvisningarna till ledning för fullgörandet av deklarationsskyldigheten. Upplysningsverksamhet bedrevs också på annat sätt av olika taxeringsmyndigheter, varjämte näringsorganisationer, tidningar, banker m. fl. lämnade information med olika medel. Härutöver förelåg behov av individuell vägledning. I taxeringsnämndsordförandes skyldigheter ingick att lämna deklarations- eller uppgiftsskyldig erforderliga upplysningar. Vidare brukade de skattskyldiga erhålla råd och upplysningar av personal på länsstyrelser, häradsskrivarkontor m. m. I detta sammanhang underströk utskottet angelägenheten av att — där så inte redan skett — lämpliga åtgärder vidtogs för att ge allmänheten vägledning.

Beträffande taxeringsnämndens skriftväxling med de skattskyldiga framhöll utskottet, att gällande taxeringsförordning redan innehöll bestämmelser härutinnan. Enligt utskottets mening torde dessa bestämmelser, rätt tillämpade, få anses tillfredsställande från rättsskyddssynpunkt. Numera torde också förståelsen ha blivit allmän hos taxeringsnämndens ledamöter för att den skattskyldige i princip alltid bör beredas tillfälle att yttra sig i frågor rörande hans taxering.

I sammanhanget framhöll utskottet vikten av att till ledamöter i taxeringsnämnderna utsågs ansvarskännande och kunniga personer. Med hänsyn till att frågan om den enskildes rättsskydd inför taxeringsnämnden inte minst var beroende av att de personer, som hade att granska avgivna självdeklarationer, var kvalificerade för uppdraget, var det givetvis angeläget att de ekonomiska villkoren för sådana taxeringsnämndsordförande och kronoombud, som fullgjorde uppdragen på fritid, sattes så att personer, som ägde de önskvärda egenskaperna, också var villiga att åtaga sig uppdragen.

Utskottet erinrade vidare om vissa pågående utredningar. Inom besvärssakkunniga pågick således utredning rörande förvaltningsprocessen, och förslag om allmän lag rörande förvaltningsförfarandet i alla instanser kunde förväntas från de sakkunnigas sida. Rättsskyddssynpunkter torde även komma att beaktas av förvaltningsdomstolskommittén, som hade i uppdrag att utreda frågan om den administrativa rättsskipningens omfattning och organisation.

Enligt utskottets mening förelåg med hänsyn till det anförda knappast behov av den av motionärerna begärda utredningen. I vart fall borde resultatet av pågående utredningsarbete avvaktas, innan ytterligare ut-

redning igångsattes. Utskottet ansåg sig på grund härav inte böra tillstyrka det föreliggande skrivelseyrkandet.

Inom utskottet anfördes reservation av herr Hagberg m. fl., tillhoppa tio ledamöter, vilka ansåg att utskottet bort hemställa att riksdagen med bifall till motionerna måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t begära utredning och förslag till riksdagen om lämpliga vägar att stärka den enskildes rätts-säkerhet i taxeringsproceduren.

Liknande utredningsyrkanden framställdes i motionerna I:370 och II:424 samt I:438 och II:520 vid 1963 års riksdag. Bevillningsutskottet fann i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 53 inte skäl att frånträda sin tidigare intagna ståndpunkt till berörda utredningsyrkanden och avstyrkte således bifall till motionerna.

I en till betänkandet fogad reservation av herr Gustaf Elofsson jämte ytterligare nio av utskottets ledamöter hemställdes om bifall till utredningsyrkandet i motionerna.

I motionerna I:370 och II:424 yrkades jämväl ändring av bestämmelserna i 85 § uppbördsförordningen, vari stadgas att om endera av två äkta makar, vilka taxerats enligt för gift skattskyldig gällande bestämmelser, har att gälda ränta å kvarstående skatt, länsstyrelse må efter ansökan meddela befrielse, helt eller delvis, från erläggande av räntan, under förutsättning att ränta inte skulle ha påförts eller ha påförts med lägre belopp, om ränteberäkningen gjorts för makarna gemensamt.

Bevillningsutskottet anförde i sitt ovannämnda betänkande nr 53 här-tinnan följande.

Motionsförslaget att den lokala skattemyndigheten ex officio skall beakta att make inte debiteras ränta, där räntebetalingsskyldighet inte föreligger, om man tar hänsyn till makarnas sammanlagda skatteförhållanden, finner utskottet i och för sig förtjänt att uppmärksammas. Fråga kan emellertid då uppkomma, om en sådan bestämmelse också skall gälla i skärpande riktning så att make, som ej påförts ränta, i förekommande fall påføres sådan, när detta betingas av makarnas sammanlagda skatteförhållanden. Att vissa tekniska svårigheter för en makar emellan samordnad räntepåföring i vissa fall föreligger med nuvarande uppbördsorganisation är uppenbart, t. ex. i fall då makarna taxerats i olika distrikt. Det är möjligt att dessa svårigheter kan elimineras genom en omorganisation av den lokala skattemyndigheten bl. a. till följd av införande av automatisk databehandling inom folkbokförings- och uppbördsväsendet. Härom (prop. nr 32) har riksdagen fattat principbeslut vid årets vårriksdag. I detta läge anser utskottet, att man bör avvakta resultatet av en sådan omorganisation.

Vid 1964 års riksdag yrkades i motionerna I:432 och II:521 bl. a. att 1963 års förvaltningsdomstolskommitté måtte meddelas sådana ytterligare direktiv, att dess utredningsuppdrag även kom att innefatta prövning av möjligheterna till sådana ändringar i nu rådande rättsskyddssystem, som var ägnade att förbättra den enskildes rättsskydd.

Motionerna behandlades vid vårsessionen av innevarande års riksdag av första lagutskottet, som i sitt av riksdagen godkända utlåtande nr 24 erinrade om att förvaltningsdomstolskommittén hade att upptaga vissa organisatoriska frågor av betydelse för den enskildes rättsskydd. Kommittén skulle bl. a. överväga åtgärder ägnade att nedbringa arbetsbalansen i regeringsrätten. Vidare ämnade besvärssakkunniga inom kort framlägga slutbetänkande med förslag till lag om förvaltningsförfarandet, vilket förslag enligt de sakkunniga var av sådant innehåll att, om det förverkligades, en avsevärd ökning av rättssäkerheten i förvaltningen torde kunna påräknas. Med hänsyn härtill ansåg utskottet det inte erforderligt att lämna förvaltningsdomstolskommittén ytterligare direktiv och avstyrkte bifall till motionerna.

Första lagutskottet behandlade vidare vid vårsessionen av innevarande års riksdag i motionerna I:585 och II:712 framställda utredningsyrkanden om bl. a. rättshjälp i skattemål och ersättning för utgivna kostnader i sådana mål.

I sitt av riksdagen godkända utlåtande nr 25 avstyrkte utskottet under hänvisning till pågående utredning bifall till motionerna och anförde bl. a. följande.

Besvärssakkunniga avser att i ett förslag till lag om förvaltningsförfarandet upptaga vissa regler om rätt för enskild att erhålla kostnadsersättning av allmänna medel. Utredningen om administrativa frihetsberövanden intog i sitt förslag till lag om socialdomstol vissa bestämmelser av intresse i förvarande sammanhang, bl. a. om möjlighet att erhålla biträde på det allmännas bekostnad. Det av utredningen avgivna betänkandet har jämte remissvar överlämnats till förvaltningsdomstolskommittén för att beaktas vid fullgörande av kommitténs uppdrag. Enligt utskottets mening är det uppenbart, att de resultat, som framgår av sålunda pågående utredningsarbete, är av stor betydelse för ett riktigt ställningstagande till frågan om och i vad mån en särskild utredning med det av motionärerna angivna ändamålet kan anses erforderlig. Härjämte torde få erinras om att frågan om en reformering av den fria rättegången behandlas av särskilt tillkallade sakkunniga, nämligen utredningen om rättegångshjälp. Denna utredning har bland annat att undersöka huruvida en lösning av problemet om rätts-hjälp i rättegång, åtminstone delvis, kan vinnas på försäkringsbasis. De möjligheter som härvidlag kan komma att yppa sig synes även böra observeras när det gäller frågan om en reform på det administrativa området.

Slutligen må erinras om att *besvärssakkunniga* i maj 1964 avlämnat ett betänkande med förslag till lag om förvaltningsförfarandet (SOU 1964: 27), vilket betänkande för närvarande är föremål för remissbehandling.

### Motionerna

I de likalydande *motionerna I:16* och *II:19* framhålles inledningsvis att i vid föregående års riksdagar behandlade motioner rörande ökat rättsskydd

för den enskilde i skatteärenden bl. a. uppmärksammats brister i kommunikeringen mellan taxeringsnämnd och skattskyldig samt underlåtenhet att motivera taxeringsnämnds beslut om avvikelse från självdeklaration. Avsaknaden av rätt till ersättning för kostnader i taxeringsprocessen liksom av en särskild befattningshavare med uppgift att bevaka den skattskyldiges rätt gentemot taxeringsintendenten har även påtalats. Invändningar har dessutom riktats mot bestämmelserna i 85 § uppbördsförordningen om befrielse från skyldighet att erlagga ränta på kvarstående skatt såvitt avser äkta makar.

Härefter erinrar motionärerna om att såväl JO som riksdagens revisorer fäst uppmärksamheten vid förefintliga brister i rättsskyddet för den enskilde i taxeringsförfarandet. 1961 års revisorer ansåg sig sålunda ha funnit fog för uttalandet, att den nuvarande ordningen för taxeringsarbetet i första instans inte kunde sägas tillgodose de principer som ligger till grund för taxeringsförordningen — stärkt rättsskydd för den enskilde och skärpt kontroll över svårkontrollerade skattskyldiga — och syntes från principiella synpunkter icke tillfredsställande. Det förelåg enligt revisorernas mening en alltför stor skillnad mellan det förfarande taxeringsförordningen förutsätter och det i verkligheten tillämpade.

Rättvisekravet i fråga om beskattningen innehåller, framhåller motionärerna, två till formen motstridiga men i sak sammanfallande intressen. Det är ett gemensamt intresse för alla skattskyldiga att skattepliktiga inkomster eller skattepliktiga varu- eller tjänstetransaktioner inte undgår beskattning. Skattebördan skall fördelas på i lagstiftningen avsett sätt mellan de skattskyldiga efter deras reella inkomstförhållanden och skatteplikt. Ingen skall kunna övervältra sin »reella» skatteplikt på andra. Det är samtidigt klart att i och med att lagstiftaren söker göra skattereglerna alltmer förfina för att bättre motivera de starkt skiftande förhållandena i det ekonomiska livet, skattereglerna blir alltmer komplicerade. Riskerna för rättsförluster växer då för gemene man. Det synes knappast antagligt att utvecklingen skulle gå i annan riktning, även om förenklingar skulle kunna uppnås på ett eller annat område inom skattelagstiftningen. Vid sådant förhållande kommer behovet av att så långt möjligt skapa garantier mot rättsförluster att växa.

Som motivering för yrkandena i de likalydande *motionerna I:453* och *II:545* anföres bl. a. följande. Erfarenheterna visar att behovet av en ökad tillsyn över skatteområdet med särskilt beaktande av den enskildes rättsskydd ökar för varje år. Härtill bidrar givetvis den omständigheten att skattelagstiftningen är så komplicerad att den vållar omfattande problem och besvär. Det förefaller angeläget att dessa frågor fortlöpande blir föremål för ingående uppmärksamhet från riksdagens sida. Behovet av en särskild befattningshavare vid JO-ämbetet för prövning av ärenden på

skatteområdet borde enligt motionärernas uppfattning snarast föranleda beslut från riksdagens sida. Taxeringsmyndigheterna har numera stora befogenheter gentemot de enskilda skattebetalarna. Det är därför från rättssäkerhetssynpunkt angeläget att en kontroll för andra och tredje instans i taxeringsfrågor snarast tillskapas. Det kan anses sannolikt att en dylik instans även skulle ha en gynnsam inverkan till förmån för en enhetligare lagtolkning än som nu gäller.

Även andra åtgärder för stärkande av rättsskyddet bör emellertid snarast övervägas. Vid besvärsmål i länsprövningsnämnd torde den skattskyldige nu kunna påräkna visst bistånd genom upplysning rörande gällande författningar och deras tolkning m. m. Någon enhetlig praxis för bistånd till allmänheten i dessa frågor har emellertid ännu icke utbildats. Det synes därför angeläget, att åtgärder snarast vidtas i syfte att förbättra allmänhetens möjligheter att erhålla rådgivning i skattefrågor.

### Remissyttrandena

*Justitieombudsmannen* anför i sitt remissyttrande:

Frågorna om rättsskyddet för den enskilde i skatteärenden beröra i princip alla medborgare och höra därför till de viktigaste rättssäkerhetsfrågorna. Under senare år ha i skilda sammanhang vidtagits åtgärder i syfte såväl att effektivisera taxeringsarbetet som att öka de skattskyldigas rättsskydd i taxeringsprocessen. De bestämmelser som nu finnas äro enligt min mening ägnade att ge de skattskyldiga ett gott rättsskydd. Enligt min erfarenhet vinnlägga sig också taxeringsmyndigheterna efter den nya taxeringsförordningens tillkomst alltmera om att handlägga ärendena på ett sådant sätt att den enskildes rättsanspråk bliva väl tillgodosedda.

JO kan emellertid vid tillsynen av taxeringsnämnderna och prövningsnämnderna endast undersöka om vid handläggningen förekommit fel av formell natur. Detta beror på stadgandet i § 113 regeringsformen, enligt vilket taxeringsmän, som riksdagens bevillnings föreskrifter å dess vägnar tillämpa, ej skola för debitering eller taxering kunna till något ansvar ställas. Beträffande prövningsnämnderna har gjorts gällande (se Malmgren, Sveriges grundlag, 8:e upplagan s. 126) att denna ansvarsfrihet för taxeringsmän, sedan prövningsnämnderna erhållit ändrad ställning, numera icke gälla prövningsnämndernas ledamöter. JO har emellertid ansett sig även efter den nya taxeringsförordningens tillkomst vara på grund av nämnda bestämmelse i regeringsformen förhindrad att ingå på sakprövning av prövningsnämndernas beslut.

Åtalsskyddet enligt regeringsformen avser taxeringsmäns åtgärder vid taxering och debitering. I 25 kap. 11 § andra stycket strafflagen — och 20 kap. 12 § andra stycket brottsbalken — har därför den som sitter i beskattningsnämnd ansetts endast kunna underkastas partiellt ämbetsansvar.

Det skydd mot åtal för åtgärder vid taxering och debitering, som sålunda tillförsäkrats ledamöterna i taxeringsnämnder och prövningsnämnder genom stadgandet i § 113 regeringsformen, är enligt min mening icke sakligt

motiverat. Stadgandet tillkom ursprungligen för att skydda riksdagens beskattningsmakt mot Kungl. Maj:t och kronan. Numera finnas icke tillräckliga skäl att av denna anledning bibehålla stadgandet. De uppgifter som åvila beskattningsnämnderna äro visserligen speciella men de skilja sig dock i princip icke från andra förvaltningsmyndigheters uppgifter. Verksamheten är därjämte av ingripande betydelse för den enskilde. Det är därför av stor vikt att man genom kontroll och sanktionshot kan motverka en från rättsskyddssynpunkt otillfredsställande rättstillämpning hos dessa myndigheter. Jag förordar därför bestämt att taxeringsmän underkastas fullt ämbetsansvar. På grund härav föreslår jag, att bestämmelsen i § 113 regeringsformen upphäves och att 20 kap. 12 § brottsbalken så ändras att den som sitter i beskattningsnämnd underkastas fullt ämbetsansvar.

Jag anser mig i detta sammanhang även böra påpeka — ehuru det icke tillkommer Bevillningsutskottet att taga ställning till frågor rörande förstärkning av personalen vid JO-expeditionen — att om ledamöterna i beskattningsnämnderna bli helt ställda under JO:s tillsyn, detta kommer att medföra en så betydande ökning av arbetsbördan att en förstärkning av personalen å JO-expeditionen blir oundgänglig. Redan nu är antalet klagomål och inspektionsanmärkningar rörande skatteväsendet så stort, att behovet av en erfaren och kunnig skattejurist i byråchef:s ställning framstår såsom trängande. Om en särskild tjänst såsom byråchef för skatteärenden inrättades vid JO-ämbetet, skulle inspektionsverksamheten med avseende å skatteväsendet kunna väsentligt utökas. Då en sådan utökning torde kunna vara till stort gagn, vill jag varmt förorda, att en särskild tjänst såsom byråchef för skatteärenden genast inrättas vid JO-ämbetet.

Därest vad nu föreslagits blir genomfört torde den taxeringskontroll, som åsyftas i motionerna I:453 och II:545, komma till stånd. Med remissen torde icke vara avsett att jag skall yttra mig om vad i övrigt anföres i dessa motioner.

Enligt motionerna I:16 och II:19 är rättsskyddet för den enskilde i skatteärenden otillfredsställande i olika avseenden.

Sålunda framhålles att brister förefinnes när det gäller kommunikationerna mellan taxeringsnämnd och skattskyldig samt att taxeringsnämnderna underlåta att i meddelande till skattskyldig ange motivering till företagen avvikelser från självdeklaration. I taxeringsförordningen finnas emellertid redan nu bestämmelser i förevarande hänseende. I 65 § i förordningen stadgas sålunda att tillfälle skall, om hinder ej möter, beredas den skattskyldige att yttra sig där anledning förekommer att åsätta honom taxering med avvikelser från självdeklaration, dock att detta ej är nödvändigt i fråga om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller då eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen icke är erforderligt för frågans bedömande. Enligt uttalande i förarbetena är innebörden av stadgandet att — bortsett från fall av skriv- och räknefel och liknande — den skattskyldige regelmässigt skall beredas tillfälle att yttra sig. För att den skattskyldige ej skall beredas tillfälle att yttra sig skall det föreligga ett verkligt hinder. Jämlikt 69 § taxeringsförordningen skall vidare den skattskyldige vid avvikelser från självdeklaration erhålla underrättelse om i vilka hänseenden deklARATIONEN frångåtts samt om skälen därför. Dessa stadganden torde ge tillräckligt rättsskydd åt den enskilde i förevarande hänseenden. Något behov av ytterligare föreskrifter härutinnan föreligger därför icke enligt min mening. I den mån brister förekomma beror det på



att bestämmelserna icke rätt tillämpas. Vid prövning av klagomål och vid inspektioner har jag mycket ofta iakttagit brister i tillämpningen av dessa bestämmelser, varför jag funnit mig föranlåten att ägna förevarande spörsmål särskild uppmärksamhet (se t. ex. 1962 års ämbetsberättelse s. 446 o. f. och 1964 års ämbetsberättelse s. 559 o. f.). Oaktat sålunda brister ofta förekomma är det emellertid enligt min erfarenhet uppenbart att utvecklingen i dessa hänseenden går i en gynnsam riktning.

I sistnämnda motioner har även framhållits som en brist att det saknas särskild befattningshavare hos länsstyrelserna med uppgift att bevaka de skattskyldigas rätt gentemot taxeringsintendenten, vilken skall företräda det fiskala intresset. För min del kan jag emellertid icke finna att tillräckliga skäl föreligga för utseende av ett sådant ombud för de skattskyldiga. Taxeringarna enligt inkomst- och förmögenhetsskatteförfattningarna skola enligt 1 § taxeringsförordningen ske i överensstämmelse med skatteförfattningarna och så att de bli i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Jämlikt 17 § i nämnda förordning åligger det taxeringsintendenten att verka för att taxeringarna bli likformiga och rättvisa och enligt 86 § i förordningen äger prövningsnämnd rätt att åsätta en lägre taxering än som yrkats av någon av parterna. Det ankommer således på det allmännas organ att ex officio verka till de skattskyldigas fördel, om taxeringen befinner sig vara för hög. Prövningsnämnderna äro så sammansatta att där finnas representanter för olika grupper av skattskyldiga, varför det är sörjt för att ärendena skola kunna bli allsidigt prövade inom nämnderna.

Som ytterligare en brist i rättsskyddet för den enskilde har i nämnda motioner angivits avsaknaden av rättslig möjlighet för den enskilde att få ersättning för kostnader i de fall han vinner taxeringsprocess gentemot kronan. När denna fråga är föremål för utredning genom besvärssakkunniga bör emellertid resultatet av denna utredning avvaktas, innan ställning tages till förevarande spörsmål.

I detta sammanhang vill jag fästa uppmärksamhet på frågan om anstånd med erläggande av skatt för skattskyldig som anfört besvär rörande sin taxering. För närvarande gäller jämlikt 49 § 1 mom. uppbördsförordningen att skattskyldig, som anfört besvär över taxeringsnämnds, prövningsnämnds eller skattedomstols beslut rörande taxering, kan beviljas anstånd med inbetalning av skatt på grund av taxeringen endast därest vederbörande taxeringsintendent i yttrande över den skattskyldiges framställning om anstånd förklarar sig icke ha något att erinra mot bifall, helt eller delvis, till framställningen. Vad som förekommit i två skatteärenden, för vilka redogjorts i min år 1959 avgivna ämbetsberättelse s. 341 o. f., gav emellertid enligt min mening klart vid handen att förevarande regel är långt ifrån tillfredsställande. Den bör därför jämkas på sätt angivits i mina i nämnda ärende gjorda uttalanden.

Slutligen har i motionerna anförts som en brist i rättsskyddet för den enskilde i skatteärenden att äkta makar äro skyldiga att om kvarsfatt påförts endera maken själva påpeka att sådant räntebelopp icke skulle ha påförts om räntebereäkningen gjorts gemensamt för makarna. Ändamålsenligheten av gällande bestämmelser kan naturligtvis ifrågasättas. Ur rätts-säkerhetssynpunkt är detta dock icke någon mera betydelsefull fråga.

Jag kan således icke finna att i motionerna I:16 och II:19 anförts tillräckliga skäl för att en förnyad översyn nu göres av skattelagstiftningen i syfte att stärka den enskildes rättsskydd i skatteärenden. I den mån det

förekommer brister i förevarande hänseende beror det, såsom jag redan framhållit, närmast på att bestämmelserna icke rätt tillämpas. Det är därför angeläget att personalen inom taxeringsväsendet erhåller en allsidig utbildning för sina uppgifter. Jag anser mig icke ha anledning att närmare gå in på dessa frågor. Jag vill dock framhålla att när det gäller personalen å landskontoren det enligt min mening skulle vara av stort värde om tillfälle bereddes sådan personal att tjänstgöra vid kammarrätten eller såsom föredragande i regeringsrätten.

1963 års JO-utredning anför bl. a. följande.

Frågan om att ytterligare förbättra den enskildes rättsskydd i skatteärenden har under senare år vid några tillfällen motionsvägen blivit föremål för riksdagens behandling. De i motionerna framförda förslagen härutinnan kan i stort sett uppdelas i två skilda kategorier. Å ena sidan har föreslagits åtgärder, som inom den nuvarande taxerings- och uppbördsorganisationens ram skulle kunna öka den enskildes möjligheter att bevaka sin rätt i skatteprocessen. Å andra sidan har man i motioner velat bereda de skattskyldiga förbättrat rättsskydd genom att utöka de möjligheter, som utanför taxeringsorganisationen stående myndigheter har att öva tillsyn över och ingripa mot befattningshavare inom beskattningsväsendet. Motionärerna har i dessa fall framlagt förslag dels om förstärkning av JO-ämbetets resurser att utöva tillsyn över taxeringsväsendet och dels om upphävande av 113 § regeringsformen. På grund av detta stadgande, enligt vilket taxeringsmän icke kan ställas till ansvar för debitering eller taxering, är även JO förhindrad att ingå på saklig bedömning av taxeringar, åsätta av taxeringsnämnder och prövningsnämnder. Däremot är JO oförhindrad att påtala förelupna fel i det formella förfarandet. Här må nämnas att författningsutredningen icke i sitt förslag till regeringsform medtagit något stadgande som motsvarar 113 § RF. Som skäl härför framhöll utredningen endast, att stadandet icke var av den karaktären att det borde ha sin plats i grundlag. Författningsutredningen fann icke anledning att ingå på frågan om utformningen av taxeringsmäns straffrättsliga ansvar, enär detta spörsmål enligt utredningens mening icke kunde ses isolerat från frågan om omfattningen av ämbetsansvar i allmänhet. Denna fråga torde i hela sin vidd upptagas till omprövning, när det pågående arbetet på en lösning av problemet om statstjänstemännens förhandlingsrätt lett till resultat.

Vidare kan i denna del erinras om att det i två likalydande, vid 1962 års riksdag väckta motioner (I:515 och II:629) begärdes utredning om skyndsamma åtgärder i syfte att stärka den enskildes skydd i skatteärenden. Som lämpliga medel att uppnå detta förordades i motionerna en förstärkning av JO-ämbetet med en biträdande ombudsman med huvudsaklig uppgift att öva tillsyn över skatteområdet samt upphävande av 113 § RF. Dessa motioner — jämte andra — ligger till grund för 1963 års riksdagsbeslut att hos Kungl. Maj:t anhålla om den utredning angående ombudsmannaämbetena, som 1963 års JO-utredning erhållit i uppdrag att verkställa.

JO-utredningen har till uppgift att överväga möjligheterna att genom förstärkning av JO-ämbetet minska riskerna för rättsintrång inom olika ämbetsområden. Utredningen kommer i sitt arbete att pröva frågan om ombudsmannaämbetenas lämpligaste organisation och verksamhetsformer.

Härvid kommer utredningen även, inom ramen för utredningsdirektiven, att beakta de skattskyldigas intresse av att få sina tillbörliga krav på rättsskydd i skatteärenden uppfyllda. Såsom tidigare berörts har tanken att förstärka JO-ämbetet med en biträdande ombudsman för skattefrågor redan förts in i utredningsarbetet genom motionerna I:515 och II:629/1962.

### Utskottet

I de förevarande motionerna yrkas utredning och förslag om åtgärder i syfte att förbättra den enskildes rättsskydd i skatteärenden.

Som motivering för yrkandet i motionerna I:16 och II:19 anföres att rättsskyddet för den enskilde i skatteärenden är otillfredsställande i olika avseenden. Motionärerna framhåller, att brister föreligger i kommunikationen mellan taxeringsnämnderna och de skattskyldiga samt att taxeringsnämnderna underlåter att närmare motivera sina avvikelser från deklARATIONERNA. Vidare påtalas avsaknaden av särskilda befattningshavare med uppgift att bevaka de skattskyldigas rätt gentemot taxeringsintendenten ävensom de skattskyldigas bristande möjligheter att få ersättning för sina kostnader i taxeringsprocessen. Motionärerna anser även att erinringar från rättsskyddssynpunkt kan riktas mot uppbördsförordningens bestämmelse att äkta makar, som önskar erhålla befrielse från ränta å kvarstående skatt, själva måste bevaka att förutsättningar för sådan befrielse är för handen. Vidare framhålles i motionerna att det är ett rättvisekrav, att skattepliktiga inkomster inte undgår beskattning och att skattebördan fördelas mellan de skattskyldiga på det sätt lagstiftaren åsyftat. Genom att beskattningsreglerna blivit alltmer komplicerade och riskerna för rättsförkluster därigenom ökat, finner motionärerna det angeläget, att ytterligare åtgärder vidtas för att stärka rättsskyddet för den enskilde.

Liknande synpunkter anföres till stöd för yrkandet i motionerna I:453 och II:545, vilka syftar till en förbättring av JO-ämbetets möjligheter att utöva tillsyn över beskattningsväsendet samt till ökad upplysningsverksamhet för allmänheten i skattefrågor.

I anledning av vad i motionerna anförts får utskottet inledningsvis framhålla följande. Efterlevnaden och tillämpningen av de materiella beskattningsreglerna är i hög grad beroende av att taxeringen av de skattskyldiga blir så korrekt som möjligt. Bestämmelserna i taxeringsförordningen är avsedda att skapa förutsättningar härför. Den avvägning, som vid bestämmelsernas utformning gjorts mellan å ena sidan intresset av en effektiv taxeringskontroll och å andra sidan de skattskyldigas anspråk på rätts-säkerhet, syftar inte endast till en materiellt riktig taxering i det enskilda fallet utan också till en rättvis fördelning av skattebördan mellan de skattskyldiga. Begreppet rättssäkerhet är i och för sig inte entydigt; det inbefattar anspråk såväl på att obehöriga avvikelser inte göres från en av

den skattskyldige lämnad korrekt inkomst- och utgiftsredovisning som på att riktiga taxeringar över huvud taget åsättes de skattskyldiga. Det sistnämnda anspråket kan uppenbarligen inte tillgodoses utan en effektiv taxeringskontroll. Det torde vara angeläget att särskilt understryka, att det allmännas krav på en effektiv taxering inte står i motsatsförhållande till den enskildes anspråk på rättssäkerhet.

Under senare år har ett flertal reformer genomförts på beskattningsområdet i syfte att effektivisera taxeringsarbetet. Samtidigt har olika åtgärder vidtagits för att tillgodose de skattskyldigas befogade krav på rättssäkerhet, innefattande garantier för en saklig och objektiv prövning av de skattskyldigas inkomst- och utgiftsredovisning samt möjligheter att erhålla rättelse av felaktiga taxeringar. Här må endast erinras om inrättandet av riksskattenämnden, 1956 års reform av taxeringsväsendet och införandet av den nya stadgan för kammarrätten.

Även om de vidtagna åtgärderna varit ägnade att i hög grad förbättra den enskildes rättsskydd i taxeringsprocessen, kan reformarbetet långt ifrån betraktas som avslutat. Besvärssakkunniga har nyligen i sitt betänkande med förslag till lag om förvaltningsförfarandet (SOU 1964:27), vilket betänkande för närvarande är föremål för remissbehandling, framlagt förslag till bestämmelser om bl. a. förvaltningsärendens handläggning i första instans, om besvärsförfarandet, om särskilda rättsmedel och om kostnad i förvaltningsärende. Ett särskilt avsnitt ägnas processen hos förvaltningsdomstolar och andra domstolar, då de handlägger förvaltningsärenden. Lagförslaget är av sådant innehåll att, om detsamma genomföres, en avsevärd ökning av rättssäkerheten bör kunna påräknas. De skattskyldigas behov av ökat rättsskydd torde även komma att beaktas av förvaltningsdomstolskommittén, som har att utreda frågan om den administrativa rättsskipningens omfattning och organisation, och av JO-utredningen, som har till uppgift att överväga möjligheterna att genom förstärkning av JO-ämbetet minska riskerna för rättsintrång inom olika ämnesområden. Resultatet av landskontorsutredningens överväganden rörande taxerings- och uppbördsorganisationen liksom övergången till automatisk databehandling inom uppbördsväsendet torde även komma att medföra betydande förbättringar från effektivitets- och rättssäkerhetssynpunkt inom taxeringsväsendet. Slutligen må nämnas att chefen för finansdepartementet i juni innevarande år tillkallat två sakkunniga med uppgift att utarbeta förslag till mera detaljerade regler för prövningsnämndsprocessen.

Utskottet behandlar härefter de olika åtgärder, som motionärerna anser erforderliga, för att förbättra den enskildes rättssäkerhet i skatteärenden.

Den i motionerna I:453 och II:545 upptagna frågan om *förstärkning av JO-ämbetet* behandlas av bankoutskottet, varför bevillningsutskottet inte anser sig ha anledning att närmare beröra detta spörsmål. Utskottet vill i

sammanhanget endast erinra om att frågan om JO:s kontroll över taxeringsmyndigheterna upptagits i de vid årets riksdag väckta motionerna I:454 och II:544, vilka behandlas i konstitutionsutskottets utlåtande nr 26.

I motionerna I:16 och II:19 konstateras att vissa *brister föreligger i taxeringsnämndernas handläggning*, främst i fråga om kommunikationen med de skattskyldiga och i fråga om motiveringen av gjorda avvikelser från deklARATIONERNA.

I anledning härav vill utskottet erinra om att uttryckliga bestämmelser härom redan finns intagna i taxeringsförordningen. I 65 § stadgas således att där anledning förekommer att åsätta skattskyldig taxering med avvikelse från hans självdeklaration, tillfälle, där ej hinder möter, skall beredas honom att yttra sig i frågan. Dock behöver detta ej ske i fråga om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller då eljest yttrande av den skattskyldige icke är erforderligt för frågans bedömande. Enligt 69 § skall vidare den skattskyldige vid avvikelse från deklARATIONEN erhålla underrättelse om i vilka avseenden deklARATIONEN frångåtts samt om skälen därför. I sitt betänkande nr 56 vid 1956 års riksdag framhöll utskottet i fråga om taxeringsnämndens kommunikation med den skattskyldige, att denne — bortsett från fall av skriv- och räknefel och liknande — regelmässigt skulle höras. Det kunde emellertid inträffa att det ej var möjligt att höra honom. Som exempel nämndes det fall att den skattskyldiges deklARATION kommit nämnden till handa så sent att tiden ej tillät kommunikation med den skattskyldige. Utskottet underströk särskilt att det, för att den skattskyldige ej skulle beredas tillfälle yttra sig, skulle föreligga ett verkligt hinder.

Såvitt utskottet kunnat finna är de ovan återgivna bestämmelserna fullt tillfredsställande från rättssäkerhetssynpunkt. I den mån brister förekommer beror detta, såsom JO framhållit i sitt yttrande över motionerna, på att bestämmelserna inte rätt tillämpas. Enligt JO:s erfarenhet är det emellertid uppenbart, att utvecklingen i dessa hänseenden går i en för de skattskyldiga gynnsam riktning. I anslutning härtill vill utskottet framhålla angelägenheten av att taxeringsnämnderna noggrant iakttar föreskrifterna i 65 och 69 §§ taxeringsförordningen. Med det anförda avstyrker utskottet bifall till motionerna I:16 och II:19 i denna del.

I sistnämnda motioner har även föreslagits att en *särskild befattningshavare* skall tillsättas *med uppgift att bevaka de skattskyldigas rätt gentemot taxeringsintendenten*.

Enligt 1 § taxeringsförordningen skall taxeringarna för inkomst- och förmögenhet ske i överensstämmelse med skatteförfattningarna och så att de blir i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Det åligger taxeringsnämndsordförandena och taxeringsassistenterna att utöva kontroll till ledning för en noggrann och tillförlitlig taxering. För att ytterligare markera taxeringsnämndens och dess ledamöters i princip opartiska ställning

vidtogs i samband med genomförandet av 1956 års taxeringsreform den ändringen i fråga om kronoombudets uppgifter att den tidigare särskilt inskrivna skyldigheten för honom att tillvarata kronans rätt utgick. Riksdagens revisorer har i sin berättelse till årets riksdag konstaterat, att de lokala taxeringsnämnderna ändrar deklARATIONERNA inte endast till fördel för det allmänna utan även i betydande utsträckning till de skattskyldigas förmån, vilket revisorererna anser utgöra belägg för att de synpunkter, som varit avgörande vid tillkomsten av gällande taxeringsförordning även beaktas i det praktiska taxeringsarbetet. Även taxeringsintendenten har enligt bestämmelserna i 17 § taxeringsförordningen att verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa, och enligt 101 § äger han i vissa fall anföra besvär till den skattskyldiges förmån. Vidare må erinras om att enligt 86 § taxeringsförordningen prövningsnämnden äger rätt att åsätta en lägre taxering än som yrkats av någondera parten.

Det kan således konstateras, att granskningen av deklARATIONERNA och prövningen av anförda besvär skall ske objektivt och med beaktande av såväl de skattskyldigas som det allmännas intressen. Enligt utskottets mening ger nuvarande bestämmelser de skattskyldiga tillräckliga garantier från rättsskyddssynpunkt. Utskottet finner därför inte skäl förordna tillsättandet av särskilda befattningshavare för att bevaka de skattskyldigas rätt.

I motionerna I:16 och II:19 framföres vidare förslag om att skattskyldig, som vinner en taxeringsprocess, skall få möjlighet att erhålla *ersättning för kostnader i processen*. Motionärerna torde i första hand avse kostnader för rättshjälp, eftersom enskild part inte har några utgifter för delgivning och lösen av protokoll eller utslag i skattemål.

En jämförelse med processen i de allmänna domstolarna ger vid handen att vid såväl skriftlig som muntlig handläggning i skattemålen ställes mindre krav på de skattskyldiga i fråga om talans väckande och utförande. Detta utesluter självfallet inte, att de skattskyldiga kan vara i behov av rättshjälp, särskilt i mål av mer komplicerad beskaffenhet. Utskottet anser därför, att motionärernas förslag om rätt till ersättning för kostnader i taxeringsprocess är värt beaktande. Besvärssakkunniga har emellertid i sitt ovan omnämnda betänkande med förslag till lag om förvaltningsförfarandet förordnat bestämmelser om rätt för enskild till kostnadsersättning av allmänna medel i förvaltningsärenden. Med hänsyn till att frågan således redan är under övervägande, anser utskottet sig inte ha anledning att tillstyrka ytterligare utredning i ämnet.

Utskottet har vidare att behandla det i motionerna I:453 och II:545 framförda förslaget om ökade möjligheter för allmänheten att erhålla *råd och anvisningar i skattefrågor*.

Det är givetvis angeläget att de skattskyldiga äger insikter i deklARATIONSFÖRFARANDET och åtminstone känner till det elementära innehållet i skattelagstiftningen. Detta förutsätter att en generell upplysningsverksam-

het äger rum. För detta torde vara tämligen väl sörjt genom den verksamhet, som olika taxeringsmyndigheter, näringsorganisationer, tidningar, banker m. fl. bedriver. Härutöver föreligger behov av individuell vägledning. I taxeringsnämndsordförandenas skyldigheter ingår enligt 7 § taxeringsförordningen att lämna deklara-tions- eller uppgiftsskyldig de upplysningar, som är erforderliga för deklara-tions- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande. Vidare brukar de skattskyldiga erhålla råd och upplysningar av personal på länsstyrelser, härads-skrivarkontor m. m. Den som önskar förhandsbesked i någon fråga har enligt 18 § taxeringsförordningen möjlighet att erhålla sådant efter hänvändelse till riksskattenämnden. Enligt utskottets uppfattning erhåller allmänheten redan nu upplysningar och vägledning i den omfattning, som rimligen kan begäras. Utskottet finner därför inte anledning tillstyrka bifall till utredningsyrkandet i motionerna I:453 och II:545 i denna del.

Slutligen har i motionerna I:16 och II:19 hemställts om ändring i uppbördsförordningens bestämmelser om *ränta å kvarstående skatt för äkta makar*.

I 85 § 2 mom. uppbördsförordningen stadgas att om endera av två äkta makar, vilka taxerats enligt för gift skattskyldig gällande bestämmelser, har att gälda ränta å kvarstående skatt, länsstyrelsen må efter ansökan meddela befrielse, helt eller delvis, från erläggande av räntan, under förutsättning att ränta inte skulle ha påförts eller ha påförts med lägre belopp, om ränteberäkningen gjorts för makarna gemensamt. I motionerna framhålles att bestämmelserna i praktiken leder till att makarna går förlustig sin rätt.

Utskottet delar motionärernas uppfattning att berörda spörsmål förtjänar uppmärksamhet från statsmakternas sida. Inom finansdepartementet har upprättats en promemoria angående förutsättningarna för ett iakttagande ex officio av ifrå-gavarande bestämmelse i uppbördsförordningen, vilken promemoria för närvarande är föremål för remissbehandling. Under sådana förhållanden finner utskottet sig inte ha anledning tillstyrka berörda utredningsyrkande.

Av det anförda framgår att taxeringsförfarandet enligt utskottets mening i stort sett fungerar på ett med hänsyn till den enskildes rättssäkerhet tillfredsställande sätt. Detta innebär givetvis inte, att utskottet motsätter sig åtgärder i syfte att ytterligare förbättra den enskildes rättsskydd i taxeringsprocessen. Resultatet av det pågående utredningsarbetet bör dock avvaktas, innan ställning tas till behovet av ytterligare utredning av ifrå-gavarande spörsmål.

Med det anförda avstyrker utskottet bifall till utredningsyrkandena i motionerna I:16 och II:19 samt I:453 och II:545.

Under återopande av vad sålunda anförts, får utskottet hemställa, att följande motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I:16 av herr Holmberg m. fl. och II:19 av fröken Elmén m. fl. om ökat rättsskydd för den enskilde i skatteärenden, ävensom

2) de likalydande motionerna I:453 av herr Bengtson m. fl. och II:545 av herr Hedlund m. fl. om ökat rättsskydd i skattefrågor genom förstärkning av JO-ämbetet, m. m., i vad motionerna hänvisats till bevillningsutskottet, icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 5 november 1964

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

---

*Närvarande:*

från första kammaren: herr John Ericsson, fröken Ranmark, herrar Yngve Nilsson\*, Oscar Carlsson, Lundström, Gösta Jacobsson, Billman, Tage Johansson, Hellebladh\* och Mattsson; samt

från andra kammaren: herrar Magnusson i Borås, Nilsson i Svalöv\*, Kärrlander\*, Vigelsbo, Engkvist\*, Asp, fru Nettelbrandt\*, herr Kristenson i Göteborg, fru Skantz och herr Broberg\*.

---

\* Icke närvarit vid justering av betänkandet.

---

**Reservation**

av herrar *Yngve Nilsson, Lundström, Gösta Jacobsson, Billman, Mattsson, Magnusson* i Borås, *Nilsson* i Svalöv, *Vigelsbo*, fru *Nettelbrandt* och herr *Broberg*, vilka ansett, att utskottets yttrande och hemställan bort ha följande lydelse:

»I de — — — (= utskottet s. 11 rad 7 uppfifrån—s. 12 rad 14 uppfifrån) — — — för kammarrätten.

Dessa reformer, varigenom man sökt uppnå en större likformighet och rättvisa i taxeringarna, har allmänt ansetts vara angelägna önskemål. De har också vunnit stöd från de flesta håll.

Även om de vidtagna åtgärderna varit ägnade att i hög grad förbättra den enskildes rättsskydd i taxeringsprocessen, kan reformarbetet långt ifrån betraktas som avslutat. Det är enligt utskottets uppfattning nödvändigt att fortsätta arbetet på att stärka den enskildes rättsskydd i skatteären-



den. I de här berörda motionerna har anvisats områden för fortsatt reformverksamhet. Vissa av de åtgärder, som motionärerna pekar på, har behandlats eller kommer att helt eller delvis behandlas av olika utredningar. Emellertid ligger flera åtgärder, som motionärerna förordat, utanför utfört eller planerat utredningsarbete. Dessutom torde problem angående den enskildes rättsställning i skatteärenden bättre och mer koncentrerat kunna belysas av *en* utredning med just denna uppgift än genom en uppdelning av delfrågor inom detta problemkomplex på flera olika utredningar.

Utskottet saknar anledning att nu ta ställning till de olika konkreta åtgärder i rättsskyddets tjänst, som behandlas av motionärerna, men anser, att de bör göras till föremål för närmare överväganden vid den utredning, som utskottet för sin del förordar.

Utskottet hemställer således,

att riksdagen, i anledning av de likalydande motionerna I:16 av herr Holmberg m. fl. och II:19 av fröken Elmén m. fl. samt de likalydande motionerna I:453 av herr Bengtson m. fl. och II:545 av herr Hedlund m. fl., måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning och förslag till riksdagen om åtgärder syftande till att förbättra den enskildes rättssäkerhet i skatteärenden.»