FÖRENKLAD TAXERING

Principförslag om
taxering, omprövning, process m.m.

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2014

KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

SOU 1985:42
Betänkande av
skatteförenklingskommittén

FÖRENKLAD TAXERING

Principförslag om
taxering, omprövning, process m.m.

SOU 1985:42

Betänkande av
skatteförenklingskommittén

Statens offentliga utredningar
1985:42
Finansdepartementet

Förenklad taxering

Principförslag om taxering, omprövning, process m.m.

Betänkande av skatteförenklingskommittén
Stockholm 1985

Omslag Förlagsateljén/Johan Ogden
ISBN 91-38-08945-9
ISSN 0375-250X
Liber Tryck AB Stockholm 1985 374124

Till statsrådet och chefen för finansdepartementet

Den 13 maj 1982 bemyndigade regeringen chefen för dåvarande budgetdepartementet att tillsätta en kommitté med uppdrag att se över taxeringsförfarandet och skatteprocessen.

Till ledamöter i kommittén förordnades generaldirektören Gösta Ekman, ordförande, riksdagsledamöterna Tage Sundkvist, Knut Wachtmeister och Hans-Olov Westberg, rektorn Wilhelm Gustafsson, länsrådet Sven Gunnarsson och lagmannen Bertil Wennergren.

Genom beslut vid regeringssammanträde den 16 december 1982 bemyndigades chefen för budgetdepartementet att tillsätta ytterligare två ledamöter i kommittén. Med stöd härav förordnades riksdagsledamöterna Anna Lindh och Karl-Erik Svartberg till ledamöter från den 12 januari 1983.

Kommittén har antagit namnet skatteförenklingskommittén.

Till sakkunniga förordnades departementsråden Arne Baekkevold och Karl-Gunnar Ekeberg samt från den 28 oktober 1982 numera sakkunnige i finansdepartementet Claes Ljungh, utredningssekreteraren Christer Persson, direktören Hans Tellander och fögderichefen Torbjörn Vester. Sedan Ljungh genom beslut den 27 april 1984 entledigats från sitt uppdrag som sakkunnig och i stället förordnats som expert, förordnades utredningssekreteraren Karsten Lundequist att som sakkunnig biträda kommittén.

Att som experter biträda kommittén förordnades departementsrådet Bertil Edlund, numera rättschefen Johan Hirschfeldt, byråchefen Lars-Olof Thörnberg, lagmannen Åke Lundborg, numera avdelningsdirektören Bengt Johnsson, numera biträdande skattedirektören Mats Henricson samt avdelningsdirektören Göran Norén. Genom beslut den 2 november 1982 tillkallades avdelningsdirektören Annika Sehlstedt och genom beslut den 14 februari 1983 hovrättsassessorn Lars Eklycke, biträdande skattedirektören Tore Lundin, avdelningsdirektören Gunnar Magnusson och skattedirektören Olle Roos som experter. Sedan Roos entledigats den 1 augusti 1983, Magnusson den 27 oktober 1983 och Eklycke den 28 juni 1984, förordnades skattedirektören Niclas Virin och avdelningsdirektören Ragnar Öhrn att som experter biträda kommittén. Virin entledigades den 10 september 1984. Samma dag förordnades allmänna ombudet Peter Nordquist och den 19 september 1984 taxeringsdirektören Gösta Nilsson som experter.

Som sekreterare förordnades den 1 september 1982 kammarrättsasses-

sorn Karin Almgren och den 1 april 1983 kammarrättsfiskalen Börje Leidhammar, vilka tillsammans med Nilsson och Norén bildat kommitténs sekretariat.

Vi har tidigare lämnat betänkandena (Ds Fi 1983:16) Vissa ändringar i taxeringsförfarandet och (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration.

Vi får härmed överlämna betänkandet Förenklad taxering, som huvudsakligen innehåller principiella överväganden.

Av utredningsarbetet återstår att utforma förslag till författningstext sedan statsmakterna tagit ställning till våra förslag. Vidare återstår att närmare utreda förfarandet inom skatteprocessen.

Reservation har avgivits av ledamöterna Wilhelm Gustafsson, Tage Sundkvist och Knut Wachtmeister gemensamt. Särskilda yttranden har lämnats av ledamöterna Sven Gunnarsson, Knut Wachtmeister och Bertil Wennergren samt gemensamt av experterna Åke Lundborg, Peter Nordquist och Lars-Olof Thörnberg. Vidare har särskilt yttrande lämnats av Hans Tellander.

Stockholm i september 1985

Gösta Ekman

Sven Gunnarsson	*Wilhelm Gustafsson*	*Anna Lindh*
Tage Sundkvist	*Karl-Erik Svartberg*	*Knut Wachtmeister*
Bertil Wennergren	*Hans-Olov Westberg*	

/Karin Almgren

Börje Leidhammar

Innehåll

Förkortningar 13

Sammanfattning 15

I *Bakgrunden m.m.* 23

1 *Utredningsuppdraget och utredningsarbetet* 23
1.1 Direktivens riktlinjer 23
1.2 Arbetets uppläggning 25
1.2.1 Statistikundersökningar 26
1.2.2 Studiebesök 27
1.2.3 Remissyttranden 27

2 *Några utgångspunkter* 28
2.1 Utredningar av intresse för vårt arbete 28
2.1.1 Skatteförvaltningsutredningen 28
2.1.2 Deklarationskontrollutredningen 29
2.1.3 Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen 30
2.1.4 Översikt över annan utredningsverksamhet . . 31
2.2 Statistikundersökningar 32
2.2.1 Deklarationsundersökning vid 1984 års taxering 32
2.2.2 Skattemålen i länsrätt 33
2.2.3 Enkätundersökning avseende LST:s besvärsenheter 34
2.3 Förfarandet i vissa andra länder 35
2.3.1 Finland 35
2.3.2 Norge 38
2.3.3 Danmark 41
2.3.4 Västtyskland 45

II *Allmänna överväganden* 49

3 *Reformarbetets inriktning* 49
3.1 Behovet av en reform 49
3.2 Val av inriktning 51

III *Beslutsorganisation m.m. i första instans* 63

4 *Beslutsorganisationen m.m.* 63
4.1 Nuvarande ordning 63
4.1.1 Taxeringsdistrikt och taxeringsnämnder . . . 63
4.1.2 Ordförande 64
4.1.3 Övriga ledamöter 64
4.1.4 TN:s beslutförhet m.m. 66
4.2 Övervägaden och förslag 67
4.2.1 Myndighetsbeslut och lekmannamedverkan . . 67
4.2.2 Nämndens ställning 67
4.2.3 Antalet ärenden 69
4.2.4 Antalet ledamöter, val m.m. 70
4.2.5 Beslutförhet m.m. 72
4.2.6 Ordförandeskapet 74
4.2.7 Förfarandet i skattenämnd 76
4.3 Sammanfattning av avsnitt 4 79

5 *Fördelning av beslutsfunktionerna* 80
5.1 Fördelningen mellan skattemyndighet och länsrätt . . 80
5.1.1 Eftertaxering 80
5.1.2 Befrielse från uppgiftsskyldighet och undantagande av handling från taxeringsrevision 82
5.1.3 Betalningssäkring och bevissäkring 83
5.1.4 Dödsbobefrielse m.m. 83
5.1.5 Skatteflyktslagen 84
5.1.6 Obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom. och 57 § 3 mom. KL 86
5.1.7 Ersättningsskatt 87
5.1.8 Grundavdrag för dödsbo och avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga 87
5.1.9 Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst 87
5.1.10 Uppskov med beskattning av realisationsvinst . 88
5.2 Fördelningen mellan LST och LSM 88
5.2.1 Skattetillägg, förseningsavgift och PGI 88
5.3 Beslutsordningen inom skattemyndigheten 89
5.3.1 Grundbeslut om taxering 89
5.3.2 Beslut om taxeringsändring och följdändring . 89
5.3.3 Övriga beslut 90
5.4 Sammanfattning av avsnitt 5 90

IV *Taxeringsförfarandet i första instans* 93

6 *Taxeringsperiodens längd* 93
6.1 Nuvarande ordning 94
6.2 Frågans tidigare behandling 94
6.3 Problem med nuvarande ordning 95

6.4 Överväganden och förslag 97
6.5 Sammanfattning av avsnitt 6 100

7 *Granskningsförfarandet* 101
7.1 Nuvarande ordning 102
7.1.1 Organisation och arbetsformer 102
7.1.2 Utredningsbefogenheter 104
7.2 Överväganden och förslag 106
7.2.1 Granskningsorganisationen och formerna för granskningsarbetet 106
7.2.2 Granskningsrutiner 109
7.2.3 Utredningsbefogenheter 111
7.3 Sammanfattning av avsnitt 7 112

8 *Besluts- och underrättelseformer* 113
8.1 Nuvarande ordning 113
8.1.1 Underrättelser om taxeringsbeslut 113
8.1.2 Underrättelser om beslut i fråga om skattetillägg och förseningsavgifter 114
8.1.3 Underrättelser om beslut i fråga om PGI m.m. . 114
8.1.4 Förfarandet vid beslut enligt 72 a § TL 115
8.2 Överväganden och förslag 115
8.2.1 Underrättelseförfarandet i allmänhet 116
8.2.2 Beslut under taxeringsperioden 116
8.2.3 Beslut efter taxeringsperioden 119
8.3 Besluts- och underrättelseförfarandet vid förenklad självdeklaration 120
8.3.1 Förfarandet med nuvarande beslutsordning . . 120
8.3.2 Överväganden och förslag 121
8.4 Sammanfattning av avsnitt 8 122

9 *Tidigare utsändning av slutskattesedlar* 124
9.1 Nuvarande ordning 125
9.1.1 Debitering av skatt 125
9.1.2 Skattereduktion för fackföreningsavgift . . . 126
9.1.3 Avräkning vid återbetalning av skatt 126
9.1.4 Utmätning av fordran på återbetalning av skatt 127
9.1.5 Stoppfallen 127
9.1.6 Utfärdande av skattsedlar 127
9.1.7 K-skatteavgift 127
9.1.8 Återbetalning av Ö-skatt m.m. 128
9.1.9 Ö-skatteränta 128
9.1.10 Förtida återbetalning 129
9.1.11 Inbetalning av K-skatt 129
9.1.12 Arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag . 130
9.1.13 Skyldigheten att lämna uppbördsdeklaration m.m. 130
9.2 Frågans tidigare behandling 131
9.3 Överväganden 132

9.3.1 Kontrolluppgiftsavstämningen 133
9.3.2 Fyllnadsinbetalningar av preliminär skatt . . . 134
9.3.3 Förtida återbetalning av Ö-skatt 136
9.3.4 Skattereduktion för fackföreningsavgift . . . 138
9.3.5 Avräkning vid återbetalning av skatt 139
9.3.6 Utmätning av fordran på återbetalning av skatt 139
9.3.7 Stoppfallen 140
9.3.8 Uppbörd av K-skatt 140
9.3.9 Ö-skatteränta 143
9.3.10 Avgränsningsproblematiken 144
9.3.11 Statsfinansiella effekter 146
9.4 Sammanfattning av avsnitt 9 146

10 *Anstånd med att betala skatt* 148
10.1 Nuvarande ordning 148
10.2 Överväganden och förslag 151
10.3 Sammanfattning av avsnitt 10 154

V *Ändring av taxeringsbeslut* 155

11 *Nuvarande ordning* 155
11.1 Omprövning av TN 155
11.2 Taxeringsrättelse 156
11.3 Besvär till länsrätten 157
11.4 Vissa regler som påverkas av omprövningsförfarandet . 158
11.4.1 Skattetillägg 158
11.4.2 Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst 159
11.4.3 Förlustavdrag 160
11.4.4 PGI m.m. 160
11.5 Följdändringar 161
11.6 Omprövning i annan lagstiftning 165
11.6.1 Förfarandet för uppbörd av socialavgifter och preliminär skatt m.m. 165
11.6.2 Mervärdeskatteförfarandet 166
11.6.3 Förfarandet för punktskatter och prisregleringsavgifter m.m. 168
11.6.4 Förfarandet inom socialförsäkringen 169
11.6.5 FRU:s förslag beträffande omprövning och ändring av beslut 172

12 *Överväganden och förslag beträffande omprövningsförfarandet* 174
12.1 Sambandet mellan omprövningsförfarande och processform 176
12.2 Omprövning på den skattskyldiges initiativ 177
12.2.1 Omprövningsperiodens längd 177
12.2.2 Obligatorisk omprövning 181
12.2.3 Begränsningar i omprövningsmöjligheten . . . 182

12.2.4 En eller flera omprövningar 185
12.2.5 Sammanfattning av avsnitt 12.2 187
12.3 Omprövning på skattemyndighetens initiativ 187
12.3.1 Taxeringsändring till nackdel 188
12.3.2 Taxeringsändring på särskild grund 190
12.3.3 Sammanfattning av avsnitt 12.3 193
12.4 Behovet av undantag 193
12.4.1 Obligatorisk omprövning 193
12.4.2 Obegränsat antal omprövningar 195
12.4.3 Förutsättningarna för taxeringsändring till nackdel 196
12.4.4 Sammanfattning av avsnitt 12.4 196
12.5 Behandlingen i skattenämnd 196
12.5.1 Handläggningstid m.m. 196
12.5.2 Omprövningens föremål 197
12.5.3 Sammanfattning av avsnitt 12.5 199

13 *Anpassning av vissa regler till omprövningsförfarandet* . 200
13.1 Skattetillägg 200
13.2 Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst 200
13.3 Förlustavdrag 202
13.4 PGI m.m. 205
13.5 Sammanfattning av avsnitt 13 206

14 *Överväganden och förslag beträffande följdändringar* . 207
14.1 Följdändring på grund av ändrat fastighetstaxeringsvärde 207
14.2 Följdändring på grund av beslut om ändrad sjömansskatt eller utländsk skatt 208
14.3 Följdändring på grund av beslut om inkomst- eller förmögenhetstaxering 208
14.4 Undantag från skyldigheten att göra följdändring ex officio 210
14.5 Tidsfrister m.m. 210
14.6 Sammanfattning av avsnitt 14 211

15 *Överväganden och förslag beträffande besvär till länsrätt* 212
15.1 Besvär på den skattskyldiges initiativ 212
15.2 Besvär på det allmännas initiativ 215
15.2.1 Skattemyndighetens uppgiftsskyldighet till AO i skattemål m.m. 215
15.2.2 Överklagbarhet 218
15.2.3 Besvärsrätt och besvärstider 219
15.3 Ingivande av besvär 221
15.4 Sammanfattning av avsnitt 15 225

16 *Inverkan på omprövningsförfarandet om beloppsprocessen bibehålls* 226
16.1 Omprövning på den skattskyldiges initiativ 227
16.1.1 Ordinär omprövning 227
16.1.2 Extraordinär prövning 227
16.2 Omprövning på skattemyndighetens initiativ 228
16.2.1 Ordinär omprövning 228
16.2.2 Eftertaxering och extraordinär prövning . . . 229
16.3 Kvittning 229
16.4 Besvär till länsrätt 229

VI *Skatteprocessen* 231

17 *Skatteprocessen i dag* 231
17.1 Den ordinära processen 234
17.1.1 Klagandens möjligheter att ändra yrkanden och grunder 234
17.1.2 Motpartens kvittningsrätt 234
17.1.3 Undantag från beloppsprocess i den ordinära skatteprocessen 236
17.2 Den extraordinära processen 238
17.2.1 Klagandens möjligheter att ändra yrkanden och grunder 238
17.2.2 Motpartens kvittningsrätt 238
17.3 Eftertaxeringsprocessen 240
17.3.1 TI:s möjligheter att ändra yrkanden och grunder 240
17.3.2 Den skattskyldiges kvittningsrätt 240
17.3.3 Domstolens prövning m.m. 241
17.3.4 Omtaxering och särskild taxering 241
17.4 Res judicata 242

18 *Överväganden om ändrad processform* 243
18.1 Förutsättningar för och behov av en övergång till sakprocess 243
18.2 Sakprocessens kännetecken 244
18.3 Tidigare förslag m.m. 245
18.4 "Saken" i civilprocessen m.m. 246
18.5 "Saken" i skatteprocessen 248
18.6 Vad innebär en övergång till sakprocess? 249
18.6.1 Utformningen av domen m.m. 249
18.6.2 Några övriga konsekvenser 250

VII *Det allmännas processföring i skattemål m.m.* 253

19 *Nuvarande ordning m.m.* 255
19.1 TI och AO för mellankommunala mål m.fl. 255
19.2 AO enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter 258
19.3 RiksTI 259

19.4 AO enligt mervärdeskattelagen (1968:340) 260
19.5 AO enligt uppbördslagen (1953:272) 261
19.6 AO enligt betalningssäkringslagen (1978:880) 262
19.7 AO enligt vägtrafikskattelagen (1973:601) 263
19.8 AO enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter 263
19.9 Övriga ärenden för den processförande personalen . . 264
19.10 Jämförelser med åklagarväsendet 264
19.10.1 Åklagarväsendets organisation m.m. 264
19.10.2 RÅ och hans kansli 265
19.10.3 Regionåklagarmyndigheterna m.m. 266
19.10.4 Jämförelse mellan åklagares och TI:s uppgifter 266
19.11 Utredningar av intresse för det allmännas processföring i skattemål m.m. 268
19.12 Problem med den nuvarande ordningen 269
19.13 Tidigare överväganden 270

20 *Inledande överväganden beträffande det allmännas processföring* 275
20.1 Allmänt om tvåpartsförfarande 278
20.2 Processförarens roller 280
20.3 Sammanfattning av avsnitt 20 282

21 *Övervägande beträffande funktionellt fristående AO — modell A* 283
21.1 Alternativ A 1 — processförarna administrativt knutna till skattemyndigheterna 283
21.1.1 Administrativa frågor 283
21.1.2 Funktionella frågor 285
21.1.3 Processförarens befogenheter m.m. 289
21.1.4 Samverkan inom skattemyndigheten 289
21.2 Alternativ A 2 — helt fristående organisation efter förebild från åklagarområdet 291
21.2.1 Principiella synpunkter 291
21.2.2 Utgångspunkter 292
21.2.3 Organisation m.m. 293
21.2.4 Den centrala myndighetens verksamhet . . . 294
21.2.5 De regionala myndigheternas verksamhet . . . 296
21.2.6 Slutord om alternativ A 2 297

22 *Övervägande beträffande samordnad beskattnings- och processverksamhet — modell B* 298
22.1 Huvuddrag och särdrag 298
22.2 Utgångspunkter och motiv för en alternativ ordning . 300
22.2.1 Sammanhållen beskattningsorganisation . . . 300
22.2.2 För- och nackdelar med en fristående ombudsfunktion 302
22.2.3 Sambanden mellan processfunktionen och tillsyn/uppföljning 304
22.3 Närmare om den defensiva verksamheten 306

22.4 Närmare om den offensiva verksamheten 308
22.4.1 Alternativ B 1 — en ordning med besvärsrätt för överordnade myndigheter 309
22.4.2 Alternativ B 2 — en ordning med överprövningsrätt för överordnade myndigheter 311
22.5 Organisationslösningar i modell B 315
22.5.1 Regional nivå 315
22.5.2 Central nivå 317

23 *Sammanfattning och jämförelser beträffande det allmännas processföring* 319
23.1 Gemensamma faktorer 319
23.2 Särskiljande faktorer 320

VIII *Genomförande och effekter* 323

24 *Genomförande* 323

25 *Effekter* 325
25.1 Resurskonsekvenser 325
25.1.1 Personalresurser för granskningsorganisationen 326
25.1.2 Kostnader för beslutsorganisationen i första instans 326
25.1.3 Resurskonsekvenser för processverksamheten m. m. 327
25.1.4 Sammanfattning av avsnitt 25.1 328
25.2 Övriga effekter 328

Reservation 331

Särskilda yttranden 333

Bilaga 1 *Översikt över annan utredningsverksamhet* . . . 351
Bilaga 2 *Deklarationsundersökning vid 1984 års taxering* . 358
Bilaga 3 *Skattemålen i länsrätt — en statistikundersökning vid fyra länsrätter* 367
Bilaga 4 *Verksamhetsstatistik för förvaltningsdomstolarna* . 371
Bilaga 5 *Enkätundersökning avseende LST:s besvärsenheter* 372
Bilaga 6 *Länderöversikt — jämförande tablå* 375
Bilaga 7 *Beräkningar av resurskonsekvenser* 382

Förkortningar

AFL	Lagen (1962:381) om allmän försäkring
AO	Allmänt ombud
DKU	Deklarationskontrollutredningen
DV	Domstolsverket
Ds	Departementsserie
E-mål	Ensamdomarmål
FL	Förvaltningslagen (1971:290)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FRU	Förvaltningsrättsutredningen
JO	Justitieombudsmannen
JK	Justitiekanslern
JuU	Justitieutskottets betänkande
KFM	Kronofogdemyndighet
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
K-skatt	Kvarstående skatt
KU	Kontrolluppgift
LBP	Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSB	Lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst
LSM	Lokal skattemyndighet
LST	Länsstyrelse
ML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition
R	Rättsfall från regeringsrätten
RB	Rättegångsbalken
RDB	Riksskatteverkets Domstolsverkets Besvärsutredning
REX	Redovisningssystemet för exekutionsväsendet
RF	Regeringsformen
RFFS	RFV:s författningssamling
RFV	Riksförsäkringsverket
RiksTI	Riksintendent
RPS	Rikspolisstyrelsen
RRV	Riksrevisionsverket

RS	Rationalisering av skatteadministrationen
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Riksåklagaren
RÅ	Regeringsrättens årsbok
RÅFS	Riksåklagarens författningssamling
SCB	Statistiska centralbyrån
Sf	Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFK	Skatteförenklingskommittén
SFS	Svensk författningssamling
SFU	Skatteförvaltningsutredningen
Si	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
TF	Taxeringsförordningen (1957:513)
TI	Taxeringsintendent
TL	Taxeringslagen (1956:623)
TN	Taxeringsnämnd
TO	Taxeringsnämndens ordförande
T-skatt	Tillkommande skatt
UBF	Uppbördsförordningen (1967:626)
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
USS	Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen
VSL	Vägtrafikskattelagen (1973:601)
ÖBO	Översyn av länsstyrelsernas besvärsenheters organisation m. m. (arbetsgrupp inom RSV)
Ö-skatt	Överskjutande skatt

Sammanfattning

Vi lägger i detta betänkande fram ett principförslag om tänkbara reformer beträffande taxeringsförfarandet i inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, reglerna för skatteprocessen och det allmännas processföring. Betänkandet bör ses mot bakgrunden av riksdagens nyligen fattade beslut att fr.o.m. 1987 års taxering genomföra en stark förenkling av de materiella bestämmelserna för främst inkomstbeskattningen av löntagare i förening med ett förenklat deklarationsförfarande för i första hand dem. Vidare bör betänkandet ses i sammanhang med skatteförvaltningsutredningens (SFU) sommaren 1985 lämnade betänkande (SOU 1985:20) Sammanhållen skatteförvaltning.

Sedan vi förra året lämnade vårt betänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration, som låg till grund för den nyss beslutade förenklingsreformen, har vi funnit att våra återstående utredningsuppgifter har sådant sammanhang med varandra att de lämpligen bör övervägas tillsammans. Visserligen anvisar direktiven den väg, som en önskvärd reform bör sökas efter när det gäller det grundläggande taxeringsförfarandet, men den närmare utformningen av ett nytt sådant system aktualiserar bl.a. frågan om hur lekmannainflytandet bör komma till uttryck, vilken processform — sak- eller beloppsprocess — som bäst kan förenas med ett utvidgat omprövningsinstitut och vidare frågan om hur det allmännas processföring bör vara organiserad. I flera hänseenden erbjuder sig alternativa lösningar. Vi har därför valt att i detta betänkande presentera principförslag beträffande såväl taxeringsförfarandet som skatteprocessen och det allmännas processföring. Alternativa förslag läggs fram inom olika avsnitt.

Vi har strävat efter att så långt möjligt utforma förfarandet inom inkomst- och förmögenhetstaxeringen på samma eller likartat sätt som förfarandet inom den indirekta beskattningen och arbetsgivaravgifterna. En sådan inriktning anvisas i våra direktiv. Vi anser att en bättre samstämmighet i förfarandena mellan olika skatter och avgifter ökar förutsättningarna för effektivisering och förenkling. Om mer enhetliga regler, rutiner m.m. kan tillskapas är det till fördel såväl för de enskilda som för skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna.

Utgångspunkten för våra överväganden har varit att förbättra kvaliteten på taxeringen i första instans. Detta skall åstadkommas genom att tid ges att ta fram utredning i de taxeringsärenden, där ett frångående av deklarationen aktualiseras, innan beslut fattas i första instans. Det nor-

mala bör vara att t.ex. en taxeringsrevision, om sådan är aktuell, görs redan på detta stadium. Vidare skall skattemyndigheterna kunna rätta felaktigheter och misstag i taxeringsbeslut under en förhållandevis lång tid utan några formkrav. För detta ändamål föreslås att det nuvarande omprövningsinstitutet effektiviseras. Enligt vår mening kan de skattskyldiga ha berättigade krav att få sådana rättelsebeslut enkelt och snabbt. I dag måste ett stort antal ärenden av denna typ avgöras i domstol. I stället kan domstolarnas arbete koncentreras på att döma i mål där en rättstvist föreligger och där utredningen kan väntas vara bättre än i dag i ett stort antal fall. Det inslag av taxering som fortfarande i viss mån kännetecknar arbetet i särskilt länsrätterna kommer att försvinna.

En reform med nu antydda effekter tillgodoser enligt vår mening angelägna rättssäkerhetskrav genom den förbättrade kvaliteten på taxeringsbesluten och en snabbare domstolsprocess.

Taxeringsförfarandet

Enligt direktiven skall vi överväga en ny ordning i första instans där taxeringsbesluten fattas — inte som nu — av taxeringsnämnder utan av tjänstemän.

Vi föreslår att samtliga taxeringsbeslut i framtiden skall fattas av skattemyndigheten, dvs. en beslutsordning motsvarande den som gäller för i princip all övrig beskattnings- och avgiftsverksamhet. Vi utgår från nuvarande uppdelning av deklarationsmaterialet mellan de regionala och lokala myndigheterna och räknar alltså med att taxeringsbeslut fattas av de lokala skattemyndigheterna beträffande där granskade deklarationer och av de regionala skattemyndigheterna beträffande de deklarationer som granskas av dem.

Att slopa lekmannainflytandet i taxeringsverksamheten, vilket ett avskaffande av taxeringsnämnderna i och för sig innebär, finner vi emellertid olämpligt. Vi anser det tvärtom angeläget att bibehålla systemet med insyn och inflytande från lekmän i taxeringen och föreslår därför att det i varje skattemyndighet skall finnas en skattenämnd. Skattenämnden ingår i myndigheten. Avsikten är att skattemyndigheten representeras av skattenämnden när den fattar de viktigare besluten.

Antalet ledamöter i skattenämnden bör anpassas efter behovet i de olika myndigheterna. Minst en ledamot från varje kommun inom verksamhetsområdet avses ingå och nämnden förutsätts kunna tjänstgöra på avdelningar, vilket blir aktuellt i de större myndigheterna. Landstinget avses välja de lekmän som skall ingå i nämnden. Till varje sammanträde kallas fyra lekmän och nämnden är beslutför med ordförande och tre lekmän. Den regionala skattemyndigheten förordnar tjänstemän inom skatteförvaltningen till ordförande och vice ordförande i skattenämnden.

De beslut som skattemyndigheten, förstärkt med skattenämnd, skall fatta avser främst omprövningsärenden och vidare beslut som innefattar viktigare skälighets- och bedömningsfrågor.

Skattemyndigheten — med eller utan skattenämnd — förutsätts vara behörig att fatta grundbeslut om taxering och beslut om taxeringsänd-

ring. Sistnämnda beslut fattas i första hand i ärenden, som blir omprövade på grund av att den skattskyldige begärt det eller därför att en utredning inom myndigheten ger anledning till det. Vidare fattas sådana beslut av skattemyndigheten i vad som f.n. är eftertaxeringsärenden — i vårt system taxeringsändring på särskild grund. Vi menar således att hithörande ärenden i motsats till f.n., då de anhängiggörs i länsrätten, bör handläggas av skattemyndigheten som första instans i konsekvens med vår grundinställning. Motsvarande åtgärder beträffande den indirekta beskattningen och arbetsgivaravgifterna beslutas nu av skattemyndigheterna som första instans. För att effektivisera taxeringsarbetet gör vi motsvarande förändring av behörigheten beträffande vissa ärenden angående beskattning av dödsbo m.m. Ärenden angående skatteflyktslagens tillämpning skall dock även fortsättningsvis anhängiggöras hos länsrätt liksom exempelvis ärenden om tillämpning av 43 och 57 §§ KL.

Beträffande taxeringsperioden föreslår vi att den nuvarande begränsningen till den 31 oktober upphävs och att perioden förlängs till den tidpunkt, som redan nu är inskriven i taxeringslagen, nämligen den 30 november. Under taxeringsperioden skall skattemyndigheten — med eller utan skattenämnd — liksom i dag taxeringsnämnden fatta beslut om varje skattskyldigs taxering. Omprövningsbeslut bör likaså i möjligaste mån fattas under taxeringsperioden på samma sätt som i dag men för att effektivisera institutet förordar vi att omprövningstiden förlängs.

I fråga om deklarationsgranskningen föreslår vi ett förfarande som innebär en fullföljd av riksdagens redan fattade beslut om att fritidsgranskningen skall upphöra. Granskningsrutinerna anpassas till våra övriga förslag.

Omprövning

För att säkerställa att otvistiga ärenden blir slutgiltigt avgjorda i första instans och normalt inte kommer till behandling i skattedomstol föreslår vi en möjlighet för skattemyndigheterna att ompröva taxeringsbeslut även efter taxeringsperiodens utgång. Vi lägger i detta hänseende fram flera alternativ. Enligt det mest långtgående skall en skattskyldig kunna yrka omprövning av taxeringsbeslut rörande honom inom fem år efter taxeringsårets utgång utan några begränsningar. Denna tidsfrist överensstämmer med den period som en skattskyldig i dag har till förfogande för att begära ändring av sin taxering genom extraordinära besvär. Femårsperioden motsvarar i stort sett gällande omprövningstid inom t.ex. mervärdebeskattningen. I ett sådant system finns inte längre behov av den nuvarande extraordinära besvärsrätten för de skattskyldiga. Att de relativt invecklade bestämmelserna härom kan upphävas bedömer vi som en betydelsefull förenkling för såväl de skattskyldiga som skattedomstolarna och skattemyndigheterna.

Ett annat alternativ är att bara medge omprövning inom ett år efter taxeringsåret. I så fall måste möjlighet finnas för den som försitter omprövningstiden att senare få taxeringen ändrad om skäl av extraordinär natur kan åberopas.

Omprövningsbeslut skall normalt fattas av skattemyndigheten med skattenämnd.

En omprövningstid på fem år efter taxeringsåret förutsätter enligt vår mening att man grundar överklagandesystemet på en s.k. sakprocess i stället för den nuvarande s.k. beloppsprocessen. Alternativet med en ettårig omprövningstid kan möjligen kombineras med en bibehållen beloppsprocess men tekniskt är även då en övergång till sakprocess att föredra.

Vårt system innebär att omprövning på den skattskyldiges initiativ kan ske flera gånger av samma års taxering och även av samma sakfråga under förutsättning att saken inte prövats av domstol. Systemet innebär vidare att grundbeslut, som fattats utan skattenämnd, måste ha varit föremål för omprövning innan den skattskyldige kan få sin sak prövad i domstol.

Vad beträffar omprövning på skattemyndighetens initiativ föreslås samma ordning som för den skattskyldige om omprövningen sker till dennes förmån. Går taxeringsändringen till hans nackdel måste skattemyndigheten fatta beslutet inom ett år efter taxeringsårets utgång utan annan begränsning än att taxeringsändringen bör överstiga ett visst minsta belopp, fastställt i administrativ ordning. Beslut om taxeringsändring på särskild grund — motsvarande i stort sett dagens eftertaxeringsinstitut — får fattas inom fem år efter taxeringsåret men flera sådana beslut, avseende samma års taxering för en skattskyldig, kan liksom i dag komma i fråga bara om besluten avser olika grunder. Även för omprövning på skattemyndighetens initiativ gäller den begränsningen att en domstolsprövning utesluter omprövning av samma sakfråga.

Kravet på obligatorisk omprövning innan en fråga får föras upp till domstol har några undantag. Ett av de viktigaste gäller grundbeslut om taxering som fattats av skattemyndigheten med skattenämnd. Sådana beslut kan överklagas direkt till länsrätten. Ett annat undantag avser besvär från det allmännas sida. Här föreslås besvärsrätt för allmänna ombudet (AO, detta begrepp används fortsättningsvis som benämning på det allmännas företrädare i skatteprocessen) över såväl grundbeslut som omprövningsbeslut utan krav på föregående särskild handläggning i skattemyndigheten.

Som en konsekvens i första hand av den utvidgade omprövningsrätten men även i viss mån av en övergång till sakprocess anser vi att förlustavdraget bör fastställas redan vid taxeringen för förluståret.

Besvärsrätt och besvärstid

Som antytts i det föregående har den skattskyldige rätt att klaga till länsrätten över grundbeslut om sin taxering om beslutet fattats av skattemyndigheten med skattenämnd och över omprövningsbeslut. En förutsättning är att beslutet gått emot honom. Besvärstiden sammanfaller med omprövningstiden. Om det femåriga alternativet väljs har den skattskyldige alltså besvärsmöjlighet intill utgången av femte året efter taxeringsåret. Med ettårsalternativet går besvärstiden ut vid utgången av året efter taxeringsåret. Beslut, som skattemyndigheten fattar efter den

30 juni under besvärstidens sista år, skall av rättssäkerhetsskäl delges den skattskyldige. Syftet är att den skattskyldige skall garanteras en besvärstid av minst två månader.

AO:s rätt att besvära sig till den skattskyldiges fördel sammanfaller med den skattskyldiges besvärsrätt. Besvär till hans nackdel får AO anföra inom ett år efter taxeringsåret med endast en viss beloppsmässig begränsning. Därefter kan AO besvära sig inom två månader från det att skattemyndighetens beslut meddelades. Vill AO efter ettårstidens utgång i övrigt föra talan om någons taxering inför domstol fordras att han kan åberopa särskilda grunder för sin talan.

För att underlätta AO:s urval av ärenden, som han bör överväga att överklaga, föreslår vi ett visst obligatoriskt underrättelseförfarande.

Kommunerna avses få samma besvärstider som AO. Beträffande kommunernas besvärsrätt har vi inget ändringsförslag.

Skattskyldiga och kommuner, som överklagar skattemyndighetens beslut, föreslås ge in sina besvär till den myndighet som fattat det överklagade beslutet. AO däremot skall liksom hittills ge in besvären direkt till länsrätten.

Uppbördsförfarandet

Som vi förutskickade i vårt betänkande Förenklad självdeklaration anser vi det möjligt att tidigarelägga utsändningen av skattsedel på slutlig skatt i det system som vi föreslog till införande i betänkandet och som numera i huvudsak accepterats av riksdagen.

Vi beskriver i vårt nu föreliggande betänkande en ordning där granskningsförfarandet beträffande de förenklade deklarationerna, som beräknas omfatta ca 4 milj. skattskyldiga, skall vara avslutat i sådan tid att skattsedel på slutlig skatt beträffande dem kan sändas ut före utgången av juni månad. För övriga deklaranter avses nuvarande system behållas oförändrat men alternativa förslag läggs fram beträffande kvarskatteuppbörden.

En följd av den nya ordningen blir att tidpunkten för fyllnadsinbetalning av preliminär skatt, som i dag är senast den 30 april året efter inkomståret, måste flyttas till den 10 i samma månad. Vidare kan förtida återbetalning av preliminär skatt normalt inte komma i fråga för dem som får sin skattsedel på slutlig skatt redan i juni månad taxeringsåret. De får i stället generellt möjligheten att disponera ev. överskjutande skatt i omedelbar anslutning därtill.

En tidigareläggning av skattsedelsutsändningen motiverar också justeringar av ränteberäkningen för överskjutande skatt. En annan effekt av det nya taxeringsförfarandet är att de nuvarande, relativt snäva möjligheterna att medge anstånd med att betala skatt kan mjukas upp betydligt.

Skatteprocessen

Dagens skatteprocess sägs i princip vara en beloppsprocess. Därmed avses att den gäller storleken av taxerade och beskattningsbara inkoms-

ter. Processens föremål är principiellt sett taxeringen och inte de olika inkomst- och avdragsfrågor som bildar taxeringen.

Processföremålet är emellertid oftast enskilda sakfrågor och processen får då i realiteten karaktär av vad man brukar kalla sakprocess. Skatteprocessen har i dag trots sin principiella karaktär av beloppsprocess mer eller mindre renodlade inslag av sakprocess. Sådana framstår speciellt tydligt i den extraordinära processen. I praktiken gestaltar sig skatteprocessen även i övrigt som en sakprocess genom att det är enskilda sakfrågor som parterna tvistar om. I våra direktiv sägs att särskilt om rättelse- och omprövningsinstituten utvidgas finns det anledning att överväga att ta konsekvenserna av utvecklingen och införa en formlig sakprocess, där domstolens prövning och befattning med saken inskränks till just den sakfråga som överklagandet gäller.

Enligt vår mening är sakprocessen den ordning som låter sig bäst förenas med ett vidgat omprövningssystem. Verkningarna av en reform av denna innebörd bör dock inte överdrivas. Inslaget av sakprocess dominerar redan i dagens skatteprocess.

Starka skäl, främst servicen mot de skattskyldiga, talar för att skattedomstolarna även i fortsättningen anger taxerade och beskattningsbara inkomster m.fl. för skattedebiteringen avgörande uppgifter i sina domar även om skatteprocessen också formellt blir en sakprocess.

Det allmännas processföring

Enligt våra direktiv skall vi förutsättningslöst pröva hur det allmännas processföring bör organiseras. Denna fråga har nära samband med våra övriga överväganden.

Som en följd av våra överväganden om ny beslutsordning och ett utvidgat omprövningsförfarande bör det allmännas processföring ändras såväl i inriktning som i omfattning. Processverksamheten bör i första hand utgöra en ordning för att rättsligt pröva tvister till skillnad mot nuvarande starka inslag av en förlängning av beskattningsverksamheten. Tyngdpunkten läggs på den defensiva processen som även fortsättningsvis skall utgöra ett led i de enskildas rättsskydd. Den offensiva processen skall huvudsakligen inriktas på frågor av rättsutvecklande karaktär och fall som av särskilda anledningar inte kan eller bör avgöras slutligt inom beskattningsorganisationen. Volymerna i den framtida ordningen beräknar vi till några tiotusental — möjligen 30 000 mål per år.

F.n. förs det allmännas talan i processen om inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av skattechefen i varje län och under honom av taxeringsintendenter med placering på besvärsenheten inom länsstyrelsernas skatteavdelning. Härtill kommer ett centralt placerat AO och s.k. RiksTI. På mervärdeskattens område liksom i fråga om punktskatterna m.fl. skatter har i stället en särskilt förordnad tjänsteman, ett AO, uppdraget att bevaka det allmännas rätt inför domstol.

I syfte att skapa en mer enhetlig ordning för processföringen föreslår vi bl.a. att det allmännas olika partsroller inom skatte- och avgiftsområdet sammanförs till en processfunktion — ett gemensamt ombud — som

har att företräda det allmänna i domstolsprocessen. Vi redovisar här olika alternativa lösningar.

Med vårt förslag att skattemyndigheterna skall fatta taxeringsbesluten kan principiella skäl anföras mot att myndigheterna också bestämmer om överklagande av samma taxeringar. Myndigheten bör inte heller vara de skattskyldigas motpart i de fall dessa överklagar besluten. Vill man bevara systemet med ett utpräglat tvåpartsförfarande i processen har vi arbetat fram en organisationsmodell, A, där processförarna är mer eller mindre självständiga i förhållande till taxeringsmyndigheterna. Modellen har två alternativ. I det ena är processförarna administrativt knutna till den regionala och centrala skattemyndigheten men självständiga i sin processföring (alternativ A 1). Alternativet överensstämmer principiellt med nuvarande AO:s ställning i mellankommunala mål, punktskattemål m.fl. ärenden inom den indirekta beskattningen. Det andra alternativet innehåller en organisationsskiss som har sin förebild i åklagarväsendet. Processförarna är i detta alternativ såväl administrativt som funktionellt helt fristående (alternativ A 2). I detta alternativ tillskapas en helt ny myndighetsorganisation.

I en annan modell, B, tar vi ett mer radikalt grepp. Vi skisserar där en organisation som bygger på att skattemyndigheten har hela ansvaret för att beskattningen blir korrekt. I linje med huvudprinciperna för våra överväganden utgår vi från att skattemyndigheterna själva rättar uppdagade felaktigheter enligt omprövningssystemet. Är den skattskyldige inte nöjd med myndighetens beslut får han klaga hos domstol. Hans naturliga motpart är då myndigheten. Något behov av en besvärsrätt för det allmänna finns inte om detta synsätt renodlas och därmed inte heller något behov av ett särskilt AO. Denna lösning aktualiseras av SFU:s förslag om en hierarkisk uppbyggnad av skatteförvaltningen. Lösningen av frågan om det allmännas processföring i enlighet härmed utvecklar vi i två alternativ som båda bygger på att överordnade myndigheter (RSV och den regionala skattemyndigheten) ges rätt att initiera ändring av underordnade myndigheters (den regionala skattemyndigheten och LSM) beslut. Det ena alternativet kännetecknas av besvärsrätt för överordnade myndigheter över underordnade myndigheters beslut (alternativ B 1). I det andra alternativet är besvärsrätten ersatt med en överprövningsrätt (alternativ B 2).

Resursberäkningar och genomförande

Vi har utgått från förutsättningen att alla deklarationer skall granskas på tjänstetid av tjänstemän inom skatteförvaltningen. En överslagsmässig resursberäkning ger vid handen att detta skulle kräva ett tillskott av ca 165 årsarbetskrafter. För handläggning av omprövningsärenden i första instans skulle dessutom krävas ett tillskott av ca 200 årsarbetskrafter. Vi beräknar vidare att beslutsförfarandet med skattenämnder kräver ett tillskott i form av personalresurser motsvarande 45 årsarbetskrafter och dessutom i form av medel för arvoden m.m. åt ledamöter med i runt tal 17 milj. kr.

Å andra sidan räknar vi med att inbesparingar och möjligheter till omfördelning av personal kan ske på flera andra områden. Den nuvarande TN-organisationen med arvoden till funktionärer och ledamöter, ersättning för fritidsgranskning etc. kostar i runt tal 185 milj. kr. Dessa medel bör kunna tas i anspråk. Av LST:s nuvarande administration för TN-organisationen kan ca 10 årsarbetskrafter lösgöras. Vidare beräknar vi att behovet av processförande och övrig personal på LST:s besvärsenheter kommer att minska kraftigt. För handläggande personal beräknar vi minskningen till mellan 130 och 180 årsarbetskrafter och för övrig personal mellan 50 och 70 årsarbetskrafter. Den personal som därigenom kan lösgöras bör successivt kunna föras över till granskningsorganisationen. Vi bedömer dock att denna överföring måste företas på förhållandevis lång sikt.

När systemet är fullt utbyggt begränsar sig alltså nettotillskottet av handläggare till ungefärligen (165 + 200 + 45 — 150 =) 250 årsarbetskrafter. Kostnaden härför kan beräknas till ca 40 milj. kr. Om kostnaden för dagens TN-organisation, minskad med kostnaden för skattenämnderna (185 — 17 =) 168 milj. kr., avräknas uppkommer en samlad, årlig nettobesparing inom skatteadministrationen av ca 130 milj. kr.

Även för domstolsväsendet bedöms våra förslag leda till väsentliga besparingar. Uttryckt i kostnadstermer uppskattar vi den möjliga besparingen för länsrätterna till 30-50 milj. kr. och för kammarrätterna till 5 milj. kr.

Tidigaste tidpunkt för genomförande är den 1 januari 1989. Vi bedömer det vara möjligt att genomföra de delar av reformen som avser taxeringsförfarandet vid 1989 års taxering. När det gäller det utvidgade omprövningssystemet torde genomförandet få ske successivt över en längre tidsperiod.

I Bakgrunden m.m.

1 Utredningsuppdraget och utredningsarbetet

1.1 Direktivens riktlinjer

Skatteförenklingskommittén (SFK) tillkallades av budgetminister Wirtén enligt bemyndigande vid regeringssammanträde den 13 maj 1982. Vi fick i direktiven fyra huvuduppgifter, nämligen att utreda

1. förenklingar av de materiella beskattningsreglerna främst i fråga om löntagarbeskattning och
2. det grundläggande taxeringsförfarandet samt
3. reglerna för skatteprocessen och
4. det allmännas processföring.

Den första uppgiften — *ett förenklat deklarationssystem för löntagare m.fl.* — har vi redovisat i vårt förra betänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration.

Då departementschefen drar upp riktlinjerna för vårt arbete inom *det grundläggande taxeringsförfarandet* framhåller han bl.a. följande.

— Det är av största vikt för taxeringsförfarandets effektivitet att granskningsresurserna kan inriktas på skattskyldiga med mer invecklade inkomst- och förmögenhetsförhållanden. I bland annat detta syfte bör vi överväga vilka riktlinjer som för framtiden bör gälla för granskningsoch kontrollarbetet. Övervägandena i denna del bör avse också fördelningen av deklarationsmaterialet och granskningsresurserna på regional resp. lokal nivå.

— Vi bör pröva frågan om vem som skall fatta de formella taxeringsbeslut en. Här anser departementschefen att mycket talar för att tiden nu är mogen för en genomgripande formell nyordning som innebär att tjänstemän i normalfallet beslutar om taxeringen. Vid en sådan ordning skulle prövning av en nämnd inskränkas till fall där omprövning begärts av en skattskyldig eller där det annars finns särskilda skäl för granskning av en nämnd.

— Andra viktiga frågor är de som rör när taxeringsbesluten skall föreligga och vilka möjligheter det skall finnas att ompröva eller rätta besluten inom det grundläggande taxeringsförfarandet. Här anger departementschefen som ett mål för vårt arbete att söka lösningar som innebär att en skattedomstol inte skall behöva kopplas in i andra fall än där det

föreligger en verklig tvist mellan det allmänna och den enskilde i en beskattningsfråga. Som sin egen mening anser departementschefen att mycket talar för en ordning med möjlighet att ompröva eller rätta de grundläggande taxeringsbesluten under en förhållandevis lång tid. Som exempel på en sådan ordning hänvisas till mervärdeskattesystemet. Enligt detta kan besluten ändras under en sexårsperiod på initiativ både av den skattskyldige och av det allmänna. De fördelar som kan ligga i en längre omprövningsperiod skall dock vägas mot det välmotiverade intresset, såväl för det allmänna som för den enskilde, att taxeringsbesluten i normalfallen står fast efter en förhållandevis kort tid. I våra överväganden om ett omprövningssystem bör ingå, förutom frågan om taxeringsperiodens längd, även utformningen av reglerna om besvärstidens längd och av möjligheterna att ändra besluten genom eftertaxering eller annars i extraordinär ordning.

I riktlinjerna för översynen av *skatteprocessen* anges inledningsvis att åtgärder inom de två första huvudområdena är ägnade att minska antalet tvister som behöver föras till domstol och därigenom även att korta ned väntetiderna i länsrätterna. Departementschefen anser emellertid att det under alla omständigheter finns anledning att belysa vissa frågor om skatteprocessen. En fråga som aktualiseras särskilt om rättelse- och omprövningsinstituten utvidgas är att överväga att ändra processordningen från den nuvarande beloppsprocessen till en sakprocess. I en sådan ordning skulle domstolens prövning och befattning med saken inskränkas till just den fråga som ett överklagande gäller. Från domstolshanteringen skulle som regel försvinna bl.a. uträkningen av den taxerade och beskattningsbara inkomsten. Domstolens uppgift skulle då mera renodlat bli att slita en tvist mellan det allmänna och den skattskyldige.

Vidare anges en rad delfrågor som bör belysas, t.ex. ev. införande av motsvarigheter till deldom och fastställelsedom i skatteprocessen samt frågor om intervention, besvärsrätt för tredje man, inhibition och förtursregler.

En viktig uppgift är också att anvisa hur den nuvarande floran av olika besvärsregler och besvärstider skall kunna reduceras.

Slutligen anges att översynen av skatteprocessen, även om de skilda frågor som berörts särskilt avser inkomstskatten, även skall avse processfrågor inom den indirekta skatten.

Den fjärde huvuduppgiften formuleras inledningsvis så att vi förutsättningslöst skall pröva hur *det allmännas processföring* i skattemål av olika slag skall organiseras. Bl.a. skall belysas om man närmare bör integrera den processförande verksamheten och taxeringsarbetet och därvid diskutera den nuvarande uppdelningen av den fiskala verksamheten på en taxeringsenhet och en besvärsenhet resp. på regional och lokal nivå.

AO:s ställning beträffande mervärdeskatt och andra indirekta skatter skall också tas upp varvid skall prövas om dessa ombudsfunktioner skall inordnas direkt i LST:s skatteavdelningar.

Processföringen i högsta instans skall ägnas särskild uppmärksamhet. En viktig uppgift för den allmänna parten i skatteprocessen är att med-

verka till att rättspraxis utvecklas genom fullföljd till regeringsrätten. Inom detta område skall därför möjligheterna till samordning prövas och belysas möjligheterna till att stärka RSV:s roll. Därvid skall prövas i vilken utsträckning lösningen för åklagarväsendet — främst då riksåklagarens roll inom brottmålsområdet — kan vara av intresse även inom den fiskala processföringen. I sammanhanget framhålls att rollfördelningen mellan RSV, RiksTI och skattechefer måste behandlas och även berörda organs inbördes relationer.

I uppdraget skall också ingå att pröva en utvidgad talerätt för såväl RiksTI som de regionala TI. Departementschefen uttalar i detta sammanhang att det kan visa sig lämpligt att en totalöversyn görs i fråga om forumreglerna för taxeringsprocessen.

Slutligen anges att frågan om rätt för det allmänna att begära förhandsbesked i en skattefråga, i likhet med vad som nu gäller för de skattskyldiga, bör prövas. Motsvarande fråga beträffande de indirekta skatterna bör samtidigt tas upp.

1.2 Arbetets uppläggning

I betänkandet (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration lade vi fram förslag till förenklingar av de materiella beskattningsreglerna. Förslaget har nu föranlett lagstiftning (prop. 1984/85:180, SkU 60, SFS 1985:405 m.fl.) i huvudsak i överensstämmelse med vårt betänkande.

Som vi förutskickade i betänkandet fortsatte vi vårt arbete med att i första hand pröva vilka ändringar som kan vara motiverade i det grundläggande taxeringsförfarandet, om ett förenklat deklarationssystem genomförs i huvudsaklig överensstämmelse med vad vi föreslagit. Avsikten var att slutföra detta arbete med ett detaljerat förslag och att därefter överväga skatteprocessens utformning och det allmännas processföring.

Det har emellertid visat sig att de tre återstående uppgifterna har sådant sammanhang med varandra att den ursprungliga uppläggningen inte lämpligen bör fullföljas. Så t.ex. har den för taxeringsförfarandet väsentliga frågan om att utvidga möjligheterna att ompröva taxeringsbeslut i första instans ett nära samband med frågan huruvida skatteprocessen bör vara en beloppsprocess — såsom f.n. — eller en sakprocess. Vidare reser den i direktiven väckta frågan om att låta tjänstemännen fatta taxeringsbesluten spörsmålet hur det allmännas processföring på länsplanet bör vara organiserad. Härtill kommer att alternativa lösningar är möjliga inom de olika avsnitten. Vilken lösning som väljs inom ett visst område kan i större eller mindre grad påverka ställningstagandena inom andra.

En annan komplicerande faktor är att andra utredningar har uppdrag som griper in i vårt ämnesområde. Vi tänker närmast på skatteförvaltningsutredningens (SFU) uppdrag att utreda skatteförvaltningens organisation och styrfunktioner. Utredningen har i betänkandet (SOU 1985:20) Sammanhållen skatteförvaltning föreslagit en utbrytning av den regionala skatteförvaltningen till självständiga länsskattemyndigheter. Bland andra utredningar med anknytning till vårt arbete vill vi

nämna utredningen om säkerhetsåtgärder i skatteprocessen (USS), som väntas komma med ett delbetänkade hösten 1985, och deklarationskontrollutredningen (DKU). Båda dessa utredningar torde komma att lämna förslag som berör organisationsfrågor inom skatteförvaltningen. Eftersom vårt utredningsuppdrag också berör organisationsfrågor — vissa tänkbara reformer är av genomgripande art — har vi funnit det angeläget att presentera våra överväganden så att ett gemensamt ställningstagande från statsmakternas sida är möjligt av alla aktuella förslag.

Vi har med hänsyn till vad nu sagts valt att utarbeta principförslag beträffande såväl taxeringsförfarandet som skatteprocessen och det allmännas processföring. Alternativa förslag läggs fram inom olika avsnitt. I avsnitt 3.2 redovisar vi vilka olika principer som varit vägledande för våra överväganden och hur de kombinerats i de olika lösningarna. Därefter presenteras mer eller mindre utförligt alternativens praktiska konsekvenser. Något lagtextförslag finns inte. Tanken är att det skall vara möjligt för remissinstanserna och därefter statsmakterna att efter en sammanvägning av våra alternativa lösningar med SFU:s m.fl. utredningars förslag ta ställning till hur den framtida skatteförvaltningen bör vara organiserad och efter vilka principer förfarandereglerna och de processuella bestämmelserna bör byggas upp. Eftersom våra lösningar fordrar relativt lång tid innan de kan genomföras, oavsett vilket alternativ som väljs, kan den närmare utformningen anstå till efter det principiella ställningstagandet.

Vi vill framhålla att vårt nu framlagda betänkande inte tar upp de mera detaljbetonade frågorna inom skatteprocessen såsom möjligheterna för det allmänna att begära förhandsbesked och en ev. utvidgning av fullföljdsbegränsningen. Inte heller frågan om ersättning för rättegångskostnader tas upp i detta betänkande liksom rent processuella problem, t.ex. möjligheten att avkunna deldom eller fastställelsedom. Dessa och liknande frågor avser vi att behandla i vårt avslutande betänkande.

1.2.1 Statistikundersökningar

Tidigare har SFK:s sekretariat medverkat i det arbete som resulterade i rapporten (RSV Rapport 1983:6) TN 1981 — en statistikundersökning av åtgärderna vid den årliga taxeringen. Ett sammandrag av resultaten redovisades i delbetänkandet Förenklad självdeklaration. Inför det här delbetänkandet har vi utfört ytterligare undersökningar, nämligen

- en deklarationsundersökning avseende 1984 års taxering
- en statistikundersökning av skattemål som avgjorts vid fyra länsrätter under perioden den 1 april 1982 t.o.m. den 31 mars 1983
- en enkätundersökning av resurser och volymer vid LST:s besvärsenheter budgetåren 1982/83 och 1983/84.

Länsrättsundersökningen har redovisats i en särskild rapport tillsammans med DV (DV Rapport 1984:8) Skattemålen i länsrätt — en statistikundersökning vid fyra länsrätter. De andra undersökningarna har

inte publicerats särskilt tidigare. En sammanfattning av undersökningarnas resultat redovisas i avsnitt 2.2.

1.2.2 Studiebesök

Kommitténs ordförande och sekretariatet har företagit ett studiebesök i Finland. Syftet var att ta del av erfarenheterna av de i Finland nyligen vidtagna förändringarna beträffande bl.a. omprövningsförfarandet, den finska processordningen — som är utformad som en sakprocess — samt att i övrigt studera och diskutera de finska förhållandena inom skatteförvaltning och förvaltningsdomstolar. Vid besöket fördes diskussioner med företrädare för bl.a. finansministeriet, högsta förvaltningsdomstolen, länsrätterna, skattestyrelsen samt förvaltningsrättsskipningskommittén. Ett besök företogs dessutom vid ett lokalt skatteverk.

1.2.3 Remissyttranden

I några fall har vi anmodats avge yttrande över betänkanden eller beretts tillfälle därtill. Vi har avgett remissyttranden över följande betänkanden:

- Förvaltningsrättsutredningens betänkande (SOU 1983:73) Ny förvaltningslag
- 1983 års folkbokföringskommittés betänkande (Ds Fi 1983:31) Allmänt ombud inom folkbokföringen
- Förmånsbeskattningskommitténs betänkande (Ds Fi 1983:23) Beskattningen vid anställds utnyttjande av arbetsgivaren tillhörig semesterbostad.

2 Några utgångspunkter

2.1 Utredningar av intresse för vårt arbete

2.1.1 Skatteförvaltningsutredningen

Denna utredning — SFU — tillsattes för att utreda skatteförvaltningens organisation och styrformer (Dir 1984:22). I direktiven anges SFU:s uppgift till att — med utgångspunkt i att det skall finnas en från LST fristående länsskattemyndighet — lämna förslag till en ny organisation av skatteförvaltningen och till effektivare former för styrning och samordning av verksamheten. Vidare skall övervägas i vad mån det finns behov av ett särskilt skattechefsinstitut. Även den lokala skatteförvaltningens ställning i förhållande till länsskattemyndigheten skall övervägas.

SFU har slutfört sitt arbete genom betänkandet (SOU 1985:20) Sammanhållen skatteförvaltning.

SFU föreslår inledningsvis att den regionala och lokala skatteförvaltningen avskiljs från länsförvaltningen och att skatteförvaltningen bildar en sammanhållen, fristående förvaltningssektor inom finansdepartementets ansvarsområde. LST:s skatteavdelningar (motsvarande) bryts ut från LST och bildar länsskattemyndigheter, en i varje län. Vad avser LSM har man, efter att ha prövat olika alternativa lösningar, stannat för att dessa bör kvarstå som egna myndigheter. Med hänsyn främst till den korta utredningstiden som man haft till förfogande föreslås i princip inga förändringar av myndigheternas inre organisation eller fördelningen av arbetsuppgifter mellan de olika myndighetsnivåerna. Man anser att anpassningar i dessa hänseenden bör göras successivt i takt med att resultatet av annat pågående utredningsarbete genomförs. SFU föreslår att deras förslag till förändringar genomförs per den 1 januari 1987.

SFU föreslår att i den nya organisationen RSV skall ges ett övergripande ansvar för skatteförvaltningen i landet och länsskattemyndigheten ett ansvar inom länet. Som ett uttryck härför bör av RSV:s instruktion framgå att länsskattemyndigheten och LSM är underställda RSV. I instruktionen för länsskattemyndigheten bör anges att en länsskattemyndighet är chefsmyndighet för länets LSM. I anslutning härtill lämnas en rad förslag avseende administrativ ledning och styrning, bl.a. beträffande ekonomi- och personaladministrativa frågor. Vi går inte närmare in på dessa här.

RSV föreslås ges en utökad roll och ett större ansvar för den totala beskattningsverksamheten. I princip genomgående föreslås RSV få till uppgift att utveckla, planera, leda, samordna och följa verksamheten på de olika områdena inom den samlade skatteförvaltningen.

Länsskattemyndigheten föreslås få till uppgift att, under RSV, planera, leda, samordna och följa verksamheten inom länet. Nuvarande särskilda skattechefsinstitut föreslås utmönstrat.

SFU anger att de förslag som lämnas till en mer samordnad organisation med en gemensam ledning kan ses som, och även i viss mån leda till, en centralisering av beskattningsverksamheten. Men man framhåller samtidigt att den nya organisationen öppnar möjligheter till långtgående delegering och decentralisering.

Den nya organisationen föreslås ges ett utökat lekmannainflytande. RSV:s styrelse avses få det yttersta samlade ansvaret för skatteförvaltningen. En ändring som föreslås beträffande styrelsen är att RSV:s generaldirektör inte längre skall vara självskriven ordförande. En möjlighet öppnas således för regeringen, som tillsätter samtliga ledamöter, att utse en särskild ordförande. Även länsskattemyndigheten föreslås få en styrelse. Denna avses få ledningsansvaret för den samlade beskattningsverksamheten i länet.

En delfråga som berör vårt arbete närmare är processverksamheten. Här föreslår SFU att nuvarande särskilda TI-begrepp slopas. Processföringen skall således utgöra en uppgift för länsskattemyndigheten. Besvärsenheten inordnas i princip oförändrad i länsskattemyndigheten för detta ändamål. Även om processföringen sålunda blir en myndighetsuppgift som andra för länsskattemyndigheten föreslås att TI-benämningen bibehålls, dock endast som en tjänstetitel. AO-funktionerna för uppbörds-, mervärdeskatte- m.fl. ärenden bibehålls oförändrade. Likaså föreslås inga förändringar för den processverksamhet som bedrivs centralt av AO och RiksTI. I syfte att klarare markera RSV:s roll med avseende på samordning av processverksamheten föreslås att i RSV:s instruktion anges att verket har till uppgift att planera och samordna processverksamheten. SFU framhåller att föreslagna lösningar bör gälla i avvaktan på våra överväganden om bl.a. det allmännas processföring.

SFU:s förslag har i sin slutliga utformning förelegat först i slutskedet av arbetet med vårt betänkande. Vi har därför inte kunnat beakta förslagen mer ingående. I stort sett genomgående har vi utgått från nuvarande ordning, med bl.a. den regionala skatteförvaltningen inordnad i LST och med skattechefen som huvudsaklig ansvarig för länets beskattningsverksamhet.

2.1.2 Deklarationskontrollutredningen

Den 8 juli 1982 avgav vi en skrivelse till chefen för dåvarande budgetdepartementet. I skrivelsen anförde vi bl.a. att LST i Uppsala län undersökte möjligheterna att decentralisera viss del av skatteadministrationen från LST till länets LSM genom överflyttning av arbetsuppgifter och tjänster. Vi påpekade att resultatet av denna försöksverksamhet kunde

antas få stor betydelse för vårt arbete och hemställde att särskilda åtgärder skulle vidtas i fråga om vissa delar av vårt utredningsområde.

Efter beslut av regeringen den 16 september 1982 tillsattes deklarationskontrollutredningen (DKU). I direktiven (1982:76) framhålls bl.a. att utredningen skall följa försöksverksamheten med utlokalisering i Uppsala län. Vidare skall DKU utreda vissa hithörande frågor, som ligger inom SFK:s arbetsområde, i samarbete med SFK. I första hand skall DKU lämna förslag i frågor, som rör principerna för fördelning av deklarationsmaterialet och kontrollresurserna på regional och lokal nivå inom skatteadministrationen. Dessutom skall lämnas förslag rörande möjliga riktlinjer för att överföra delar av den processförande verksamheten inom taxeringsområdet till lokal nivå.

DKU har löpande följt försöksverksamheten inom Uppsala län och har vid sidan härav bedrivit viss utredning beträffande de nyss nämnda övriga uppgifterna. Bl.a. har ett omfattande kartläggningsarbete utförts. Som ett led häri har enkätundersökningar vidtagits avseende samtliga skattechefer och fögderichefer. Under hand har överenskommits mellan DKU och oss att DKU skall avvakta tills vidare med att utreda frågan om utlokalisering av processverksamheten till lokal nivå. Detta främst med anledning av våra överväganden beträffande ett utvidgat omprövningsförfarande.

Arbetsläget i DKU är följande. Under hösten 1985 beräknas en redovisning föreligga beträffande försöksverksamheten i Uppsala län — avseende främst 1984 års taxering. DKU avser att senare lämna redovisning avseende även 1985 års taxering. I samband med försöksverksamheten används Örebro län som jämförelselän. En slutredovisning av arbetet avseende riktlinjerna för deklarationsfördelningen kan förväntas under 1986. Enligt vad vi erfarit arbetar DKU med alternativa långsiktiga lösningar. Bland DKU:s överväganden finns tankegångar med dellösningar där en begränsad volym deklarationer av mycket kvalificerad art granskas centralt eller på ett fåtal ställen i landet. I denna fråga samråder DKU med RSV, bl.a. i syfte att samordna förslagen med det arbete som RSV bedriver med anledning av verkets uppdrag att utforma en ny inriktning av kontrollverksamheten enligt regeringens direktiv den 25 april 1985 (se även bilaga 1, punkt 1).

I detta betänkande har vi inte kunnat beakta DKU:s arbete. Vi gör dock den bedömningen att resultatet av våra överväganden är neutrala visavi DKU. Om DKU:s kommande förslag t.ex. leder till en annorlunda deklarationsfördelning än den nuvarande påverkas inte den principiella utformningen av våra förslag.

2.1.3 Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen

Utredningen, USS, har enligt tilläggsdirektiv (Dir 1978:60) i uppgift att göra en översyn av reglerna om uppgiftsplikt och kontroll inom beskattningen m.m. Utredningen bör pröva om det är möjligt att slopa vissa uppgifter för fysiska personer utan att beslutsunderlaget för skattemyndigheterna riskerar att försämras. Vidare skall man överväga en enhetlig

och överskådlig lagstiftning med klara regler om granskningsmyndigheternas befogenheter samt de enskilda medborgarnas skyldigheter och rättigheter i avseende på kontrollregler. Tanken är här att man skall sammanställa reglerna avseende utredning m.m. inom de olika skatteslagen till en enhetlig lag. Utredningen har också i uppgift att beakta intresset av att den enskilde ges möjligheter att ta del av och bemöta resultatet av myndigheternas granskningsarbete i ett så tidigt skede som möjligt. Bl.a. skall undersökas om beskattningsmyndigheterna skall fortsätta sin granskningsverksamhet om denna inte är helt slutförd när anmälan om misstänkt skattebrott sker till åklagare. I denna situation kan enligt nuvarande regler två utredningar bedrivas parallellt, nämligen dels den fortsatta utredningen i skatteärendet, dels utredningen om det ifrågasatta skattebrottet. De till buds stående tvångsmedlen är därvid olika och reglerade på skilda sätt.

Utredningsläget i USS är följande. Man avser att under hösten 1985 redovisa förslag till dels en lag om utredning för beskattning, dels en lag om utredning vid skattebrott. I den förra lagen skall bl.a. nuvarande bestämmelser i TL m.fl. lagar om revision och annan utredning sammanföras. Vidare torde t.ex. bestämmelserna i den nuvarande bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen inarbetas. Den senare lagen skall reglera utredningen m.m. vid misstänkt skattebrott.

Enligt vad vi erfarit överväger USS därvid att inrätta en särskild funktion som syftar till att effektivisera och samordna skatte- och skattebrottsutredningen. En lösning är att en inom skatteförvaltningen förordnad särskilt kvalificerad tjänsteman skall få inleda förundersökning angående skattebrott. Rättegångsbalkens föreskrifter om undersökningsledare skall då gälla för honom. Tjänstemannen skall vid förundersökningen få anlita biträde av polismyndigheter samt förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter, tullar och avgifter.

USS överväger olika lösningar att inordna den nya funktionen i skatteförvaltningen. Man torde komma att knyta ansvaret till RSV, men med tjänstemän placerade även ute i landet. Såvitt bekant kan då tänkas placering vid RSV:s distriktskontor eller möjligen i anslutning till de 13 orter där de nya regionåklagarmyndigheterna är stationerade.

USS' slutliga överväganden förelåg inte då vi färdigställde innehållet i vårt betänkande. Vi gör ändå bedömningen att USS' förslag torde kunna genomföras oberoende av våra överväganden.

2.1.4 Översikt över annan utredningsverksamhet

Under senare år har en omfattande utredningsverksamhet bedrivits som har mer eller mindre nära anknytning till vårt arbete. Det rör sig dels om offentliga utredningar, dels verksutredningar, främst i RSV:s regi. Vi lämnar i bilaga 1 en översikt över ett urval utredningar. I några fall återkommer vi senare i betänkandet med mer detaljerade redogörelser.

Flera av utredningarna är problemorienterade och redovisar olika problem och brister inom vårt utredningsområde. Vidare lämnas beskrivningar av historik, organisation, arbetsformer m.m. Med anledning

härav begränsar vi i detta betänkande sådana beskrivningar och hänvisar i stället främst till de övriga utredningarnas redogörelser.

2.2 Statistikundersökningar

2.2.1 Deklarationsundersökning vid 1984 års taxering

Vi har under medverkan av ett antal LST och LSM genomfört en stickprovsundersökning av deklarationsmaterialet vid 1984 års taxering. För en närmare redogörelse för syftet med och uppläggningen av undersökningen hänvisar vi till bilaga 2.

Resultatet av undersökningen kan sammanfattas på följande sätt:

1. Beslut om avvikelse från självdeklarationen fattades av TN beträffande drygt en femtedel (21,8 %) av deklarationerna i lokala taxeringsdistrikt. Detta innebär ca 1,35 milj. avvikelsebeslut. Efter genomförandet av föreslagna förenklingar i lagstiftning och deklarationsförfarande skulle — grovt räknat — omkring 55 à 60 % av avvikelserna ha fallit bort. Bedömningen grundar sig i huvudsak på förslagen i den utformning som anges i betänkandet (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration.
2. Antalet taxeringsbeslut som föranledde begäran om omprövning i TN uppgick i de lokala taxeringsdistrikten till mindre än 5 % av de ändringsbeslut som meddelas. I förhållande till antalet deklarationer i distrikten motsvarar omprövningsfrekvensen ca 1 %.
3. I de särskilda taxeringsdistrikten har en högre omprövningsfrekvens uppmätts. Beträffande rörelse- och jordbruksdeklarationer som granskas på lokal nivå (LSM) uppgick antalet omprövningsfall till i genomsnitt 3 % av deklarationerna. För deklarationer som granskas på LST (huvudsakligen fåmansbolag med delägare samt mera komplicerade rörelsedeklarationer) var motsvarande siffra 3,7 %. Uppräknat till riksnivå innebär det totalt ca 105 000 omprövningar.
4. De fall som föranledde begäran om omprövning i TN avsåg huvudsakligen sådana sakfrågor som kommer att kvarstå även efter genomförandet av förenklingsförslagen. Av omprövningsfallen i lokala TN avsåg endast ca 10 % sådana frågor som under givna förutsättningar väntas falla bort.
5. Av taxeringsbeslut i lokala TN, som innebar avvikelse från deklarationen, var enligt undersökningen mindre än en femtedel egentliga nämndbeslut som föregåtts av föredragning i TN. I mer än 80 % av fallen fattades således beslut av ordföranden ensam. Utslaget på hela deklarationsmassan innebär det att endast ca 5 % av taxeringarna beslutas i fullsutten nämnd.
6. En uppskattning av den genomsnittliga tidsåtgången för behandling av omprövningsärenden i TN visar följande:

Omprövning av beslut i	lokal TN	8 minuter/ärende
"-	särskild TN hos LSM	12 "-
"-	"- LST	15 "-

Tidsåtgången har beräknats med förutsättningen att ärendet föredras från början, dvs. inkl. den tid som åtgår för att redogöra för grundbeslutet.

7. I ca hälften av omprövningsfallen har ändring av grundbeslutet gjorts till den skattskyldiges fördel helt eller delvis.
8. Undersökningen har också gett vid handen att utredningar (skriftliga förfrågningar), som inte föranlett avvikelse, förekommit i ca 150 000 fall i lokala TN. Av dessa bedömdes i runt tal 20 % falla bort som följd av förenklingsförslagen.
9. Personliga inställelser i TN förekommer i viss utsträckning, vanligast i de regionala särskilda nämnderna och mera sporadiskt i lokala TN. En uppskattning av frekvensen av inställelser har gjorts med ledning av vad som framkommit vid undersökningen och genom kompletterande information från vissa län.

Lokala TN (löntagardeklarationer)	1 inställelse per 3 000 deklarationer
Lokala särskilda TN och rörelsedeklarationer i lokala TN	1 inställelse per 1 000 deklarationer
Regionala särskilda TN	1 inställelse per 500 deklarationer

Ovanstående beräkning leder fram till att det totalt förekommit ca 4 000 inställelsefall.

Tidsåtgången per inställelse har i medeltal beräknats till 40 minuter. Här finns dock stora tidsvariationer.

10. En sak som inte direkt framgår av undersökningen men som framförts under hand är att omprövningsfallen och de personliga inställelserna i hög grad är koncentrerade till slutskedet av taxeringsperioden. Detta förhållande är mest accentuerat i de särskilda TN. Behandlingen av de svårgranskade deklarationerna försenas till följd av generösa anståndsmöjligheter för deklarationsinlämnande, tunga utredningar i form av revision eller skriftväxling samt svåra beskattningsfrågor.
11. I undersökningen av företagna avvikelser har även ingått att ange antalet fall då underrättelse om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga har utsänts (efter manuell uträkning av avdraget eller på grund av att skattskyldigs yrkande frångåtts). Av det redovisade materialet kan utläsas att sådan underrättelse — ensam eller tillsammans med annat taxeringsbeslut — utsänts i ca 280 000 fall.

2.2.2 Skattemålen i länsrätt

I syfte att få en uppfattning om vilka TN-beslut som överklagas och även en bild av verksamheten i den första domstolsinstansen har vi i samarbete med DV genomfört en statistikundersökning vid fyra länsrätter. Resultaten har redovisats i en för SFK och DV gemensam rapport i juli 1984 (DV Rapport 1984:8) Skattemålen i länsrätt — en statistikundersökning vid fyra länsrätter.

Vi ger här en kort sammanfattning av resultaten och hänvisar i övrigt till bilaga 3.

I bilaga 4 redovisar vi en översikt över målutvecklingen i förvaltningsdomstolarna.

Den skattskyldige är klagande i ca 70 % av målen. I över hälften av de överklagade sakfrågorna kommer han in med ny utredning efter TN:s beslut. Den överklagade taxeringen har i närmare en fjärdedel av skattskyldigbesvären varit föremål för omprövning av TN. TI tillstyrker bifall — helt eller delvis — i närmare 60 % av målen och länsrätten bifaller i ca 65 % av målen den skattskyldiges besvär till någon del. Drygt 40 % av skattskyldigbesvären avgörs av ensamdomare som s.k. E-mål.

I de 30 % av målen där TI är klagande/sökande utgör ca 50 % ordinarie besvär och ca 45 % ansökningar om eftertaxering. TI åberopar ny utredning i ca 90 % av de överklagade sakfrågorna. Den skattskyldige medger i drygt hälften av målen TI:s yrkanden helt eller delvis. TI får fullt bifall på ca 90 % av sina ordinarie besvär medan ansökningarna om eftertaxering bifalls helt i ca 80 % av fallen. Endast ca 3 % av TI:s ordinarie besvär och ca 8 % av ansökningarna om eftertaxering lämnas helt utan bifall. En tredjedel av alla TI-besvär handläggs som E-mål.

Överensstämmelse mellan länsrättens beslut och TI:s ståndpunkt föreligger, oavsett vem som klagar, i ca 80 % av målen.

Ca en tredjedel av målen rör inkomst av tjänst. Inkomst av rörelse förekommer i drygt 11 % av målen. Procentsatsen för övriga inkomstslag uppgår till ca 5 vardera. Den vanligaste sakfrågan är skattetillägg/förseningsavgift tätt följd av intäkter resp. avdrag under tjänst.

Tvistebeloppet (skillnaden mellan klagandens yrkanden och TN:s beslut i sakfrågan) uppgår till högst 5 000 kr. i närmare 60 % av samtliga sakfrågor. I en fjärdedel av sakfrågorna överstiger tvistebeloppet 10 000 kr.

2.2.3 Enkätundersökning avseende LST:s besvärsenheter

I en enkätundersökning (bilaga 5) under 1984 har vi inhämtat olika uppgifter om LST:s besvärsenheters resurser, arbetsvolymer m.m. under budgetåren 1982/83 och 1983/84. Sammanfattningsvis kan följande sägas om undersökningen. Besvärsenheternas verksamhet kostar årligen ca 100 milj. kr. Den tillgängliga personalresursen uppgår till ca 610 hela årsarbetskrafter. Verksamheten är mycket starkt koncentrerad på processverksamhet som tar ca 75 % av de samlade resurserna. Inom processområdet är i sin tur drygt 80 % av resurserna inriktade på mål i länsrätterna avseende inkomst- och förmögenhetstaxering. Av den samlade processresursen åtgår endast ca 3 % till verksamhet inom mervärdeskatte- och uppbördsområdet.

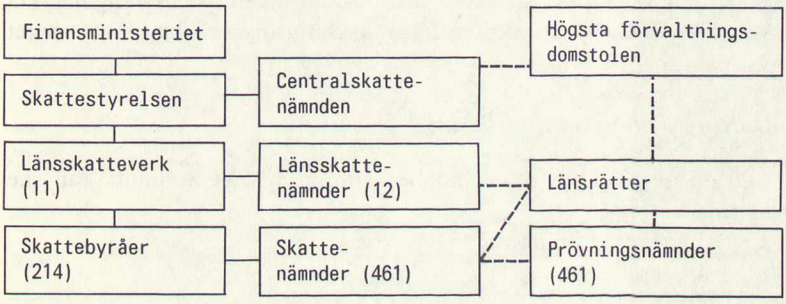
Den största arbetsvolymen utgörs av skattskyldigbesvär till länsrätt, drygt 75 000. De offensiva besvären uppgår till ca 30 000 och överrättsbesvären till ca 12 000. Den genomsnittliga årsproduktionen per handläggare för de olika måltyperna är ca 400 i länsrätterna och ca 575 i överrätterna.

2.3 Förfarandet i vissa andra länder

Som bakgrund och jämförelse beskriver vi här beskattnings- och omprövningsförfarandet i några länder. Vi har valt Finland, Norge, Danmark och Västtyskland. I bilaga 6 finns en jämförande tablå över ländernas system.

2.3.1 Finland

Den finländska skatteadministrationen och instanserna för besvär över skattebeslut kan översiktligt beskrivas med följande skiss.



Skattestyrelsen är ett finansministeriet underställt centralt ämbetsverk som leder och övervakar skatteförvaltningen. Under skattestyrelsen finns länsskatteverk i varje län utom ett. På lokal nivå är landet indelat i skattedistrikt. I varje skattedistrikt finns en skattebyrå. Skattebyråerna i de sju största skattedistrikten kallas skatteverk. Varje skattebyrå leds av en skattedirektör.

I varje kommun finns en skattenämnd, med kommunvalda ledamöter, som fattar skattebesluten i första instans. Ordförande i nämnden är skattedirektören i skattedistriktet. Kommunfullmäktige utser bland lekmännen i nämnden ett tillräckligt antal vice ordförande. Skattenämnden kan delas upp på sektioner.

Skattskyldiga, som bedriver rörelse med fast driftställe i tre eller flera kommuner, taxeras av länsskattenämnden. Ordföranden och nämndens övriga ledamöter förordnas av skattestyrelsen.

I varje kommun finns också en kommunvald prövningsnämnd. Av ledamöterna i prövningsnämnden skall en del, dock mindre än hälften, tillhöra skattenämnden. Skattedirektören är ordförande. Dessutom finns ett antal vice ordförande som utses på samma sätt som i skattenämnden. Prövningsnämnden behandlar de skatteanmärkningar de skattskyldiga gör.

För varje skattenämnd och prövningsnämnd utses minst ett statsombud och ett kommunalombud med uppgift att bevaka det allmännas intresse. Ombuden deltar i nämndens arbete men inte i besluten. De får

yrka omprövning (s.k. skatterättelse) i skattenämnden och anföra besvär till länsrätt. De uppträder dessutom som part vid besvär till länsrätt av skattskyldiga. Ombudskapet utövas som en fritidssyssla — åtminstone formellt. I praktiken skiljer sig förhållandena avsevärt mellan olika delar av landet.

I länsskattenämnderna fullgörs ombudsfunktionen av ett gemensamt beskattningsombud. Vid process i länsrätten och högsta förvaltningsdomstolen fungerar prövningsombud som det allmännas företrädare.

Beskattningsförfarandet

Deklaration skall ges in senast den 31 januari året efter inkomståret. Tjänstemännen vid skattebyrån granskar och bereder deklarationerna, men skattebesluten fattas av skattenämnden. Beskattningsbesluten skall senast den 31 oktober året efter inkomståret tas in i skattelängden. Då skattelängden läggs ut för offentlig granskning anses beskattningsarbetet avslutat.

Ändring av beskattningsbeslut

Ändring av beslut efter det att beskattningsarbetet avslutats kan ske genom

- skatteanmärkning
- skatterättelse
- efterbeskattning
- besvär.

Skatteanmärkning

Skatteanmärkning skall ges in till skattebyrån senast 14 dagar efter det att skattelängden lagts ut offentligt. Skatteanmärkning får endast göras av den skattskyldige eller den vars egen skatt direkt kan beröras av beskattningen eller som är ansvarig för att skatten betalas. Anmärkning får dock inte göras mot beslut av länsskattenämnden, mot skatterättelse eller efterbeskattning.

Skatteanmärkningarna bereds av skattebyrån men beslut fattas av prövningsnämnden. Nämnden är inte någon obligatorisk instans. Den är närmast avsedd att korrigera klara fel och misstag. Prövningsnämndens beslut kan överklagas till länsrätt. Besvären skall då ges in till skattebyrån inom 60 dagar efter det att prövningsnämnden avslutat sitt arbete (denna tidpunkt kungörs officiellt). Besvär får anföras av skattskyldig eller stats-/kommunalombud.

Skatterättelse

Beslut om skatterättelse fattas av skattenämnden. Ärendena bereds av skattebyrån.

Skatterättelse till den skattskyldiges förmån kan alltid ske då beskattningsbeslutet konstateras vara felaktigt. Saken får dock inte redan ha avgjorts genom beslut på skatteanmärkning eller efter besvär. Skatterät-

telse kan ske flera gånger beträffande samma års taxering på den skattskyldiges yrkande eller på myndighetens initiativ. Rättelse kan inte ske på samma grunder, men en ny grund eller ny utredning kan ändå leda till rättelse.

Skatterättelse till den skattskyldiges förmån kan göras inom fem år efter det år ordinarie beskattning verkställts och även senare om den skattskyldige inom den tiden framställt yrkande om rättelse. Utan hinder av femårsfristen kan yrkande framställas inom 60 dagar från den dag då den skattskyldige fått del av beslutet. Yrkande om rättelse skall såvitt möjligt slutbehandlas inom sex månader.

Skatterättelse till den skattskyldiges nackdel kan ske för rättelse av räknefel o.d. och om skattenämnden till någon del inte prövat saken. Skatterättelse till nackdel får göras inom två år efter det år då beskattningen verkställts.

Beslut om skatterättelse får överklagas av de skattskyldiga och annan som direkt berörs av beskattningen inom femårsperioden. För beslut som fattats i slutet av eller efter femårsperioden gäller dock en minsta besvärstid på 60 dagar från det den skattskyldige fått del av beslutet. För det allmänna gäller en besvärstid på 60 dagar från det att beslutet meddelades.

Efterbeskattning

Efterbeskattning får ske om den skattskyldige underlåtit att lämna deklaration eller deklarationen varit bristfällig, vilseledande eller oriktig och han därigenom undgått skatt. Beslut om efterbeskattning skall fattas av skattenämnden inom fem år efter det år ordinarie beskattning verkställts.

Besvärstiderna är desamma som vid beslut om skatterättelse.

Besvär till domstol

Besvär ges in till skattebyrån (länsskatteverket). Fr.o.m. oktober 1982 skall besvär av skattskyldig eller av annan som berörs av beskattningen eller ansvarar för att skatten betalas först behandlas som skatterättelse. Besvär över skatterättelse och efterbeskattning prövas dock direkt av länsrätten. Bifaller skattenämnden yrkandena helt förfaller besvären. Bifalls yrkandena inte alls eller bara delvis skall ärendet i den del det inte bifallits överföras för handläggning av länsrätten. De fiskala företrädarnas besvär behandlas direkt av länsrätten.

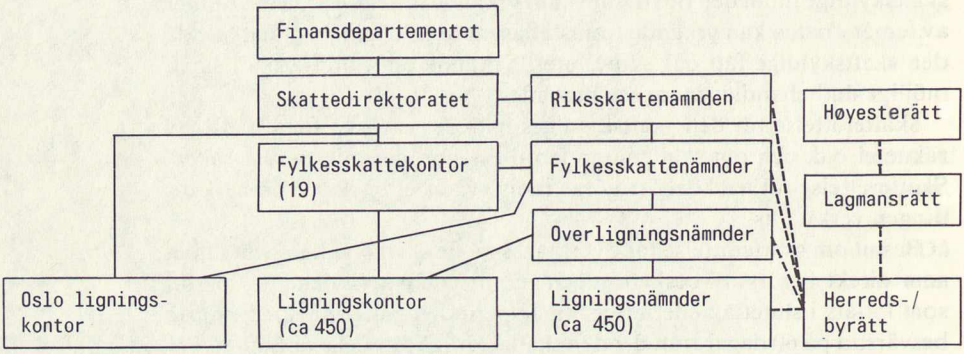
Besvär över länsrättens beslut kan anföras hos högsta förvaltningsdomstolen inom 60 dagar. För prövning uppställs olika spärrar. Dels kvalitativa genom att besvär i princip inte får föras beträffande vissa sakfrågor, dels kvantitativa genom att tvisteföremålets värde måste överstiga vissa belopp. Begränsningarna är dock inte absoluta utan prövningstillstånd kan beviljas av domstolen.

Skatteprocessen i Finland är inte en beloppsprocess utan en process angående de enskilda delfrågorna i taxeringen. Kvittningsyrkanden är i princip inte tillåtna, däremot kan naturligtvis motfakta beträffande samma sak göras gällande. Begreppet "sak" tolkas snävt.

2.3.2 Norge

Om organisationen i stort

Den norska skatteadministrationen och instanserna vid besvär över åsatta taxeringar kan översiktligt beskrivas enligt följande skiss.



Skattedirektoratet skall tillse att skattelagstiftningen tillämpas korrekt och likformigt över hela landet.

Fylkesskattekontoret har tillsyn över inkomst- och förmögenhetstaxeringen i fylkets kommuner och är beskattningsmyndighet för mervärdeskatt. Kontoret vägleder och kontrollerar ligningskontoren i deras arbete.

Ligningskontoren är statliga kontor och leds av en ligningschef. Ligningskontoren granskar de skattskyldigas självdeklarationer samt förbereder ärenden som skall behandlas i ligningsnämnd och overligningsnämnd.

Deklarationsskyldighet

Skyldighet att deklarera föreligger i Norge i ungefär samma utsträckning som i Sverige. Makar kan lämna gemensam deklaration.

Deklaration skall för det stora flertalet skattskyldiga lämnas före utgången av januari månad taxeringsåret. Bolag och vissa andra grupper skattskyldiga har generellt anstånd med att lämna deklaration till utgången av februari.

Taxeringsbesluten

Samtliga deklarationer granskas av tjänstemän vid ligningskontoren. Något datorstöd i granskningen finns inte. Ligningskontoret utarbetar förslag till fastställande av förmögenhet, inkomst och skatteklass för samtliga skattskyldiga i distriktet.

Taxeringsbesluten fattas av ligningsnämnden. En sådan nämnd finns i varje kommun. Nämnden kan normalt delegera beslutanderätten till ligningskontoret. Enligt bestämmelserna i ligningsloven från 1980 består

nämnden av ligningschefen och fyra andra medlemmar valda av kommunstyrelsen. Årligen fattar ligningsnämnderna beslut i omkring 2 milj. ärenden.

Den skattskyldige skall normalt underrättas om ligningsnämnden fattar beslut om avvikelse från deklarationen. Undantag från underrättelseskyldigheten föreligger bl.a. om inte avvikelsen beträffande inkomsterna överstiger 1 000 Nkr och — oavsett beloppets storlek — när avvikelsen innebär att en oriktig avdragspost strukits i enlighet med beslut beträffande motsvarande avdrag vid tidigare års taxering.

När taxeringen är klar skall ligningskontoret, för allmänhetens kännedom, lägga ut en skattelista över samtliga skattskyldiga för vilka taxeringsbelut föreligger. Så snart som möjligt skickas en skattsedel till den skattskyldige. Någon sista tidpunkt då taxeringen skall vara avslutad finns inte. Normalt brukar dock taxeringen vara klar på förhösten under taxeringsåret.

Besvär i administrativ ordning

Anser den skattskyldige att taxeringsbeslutet är felaktigt kan han skriftligen klaga till ligningskontoret och begära omprövning av beslutet. En sådan begäran skall ges in till kontoret inom tre veckor från det att skattelistan lagts ut. Denna frist gäller emellertid inte om den skattskyldige inte blivit underrättad under den ordinarie taxeringsperioden om avvikelse från deklarationen. I så fall kan beslutet överklagas inom tre veckor efter det att den skattskyldige blivit uppmärksam på avvikelsen, dock inte senare än tre år efter inkomståret. När ligningsnämnden tar ställning till begäran om omprövning anses nämnden som den första besvärsinstansen. Även omprövningsbesluten kan delegeras till ligningskontoret.

Besvär över ligningsnämndens omprövning kan, om den skattskyldige inte är nöjd med beslutet, anföras hos overligningsnämnden inom tre veckor efter det att den skattskyldige fått del av ligningsnämndens omprövade beslut. Overligningsnämnden är normalt sista klagoinstans och består av minst fyra medlemmar som väljs av kommunstyrelsen. Ordförande i nämnden väljs av fylkestinget. Till medlemmar i nämnden skall väljas personer som är väl insatta i dominerande företags- och yrkesgruppers verksamhet på orten. Ligningschefen är inte medlem av overligningsnämnden men har rätt att närvara där och är skyldig att göra det om nämnden kallar honom.

Overligningsnämndens beslut kan enligt huvudregeln endast överklagas om beslutet leder till högre skatt eller om själva skattläggningen företagits av overligningsnämnden.

Besvär över overligningsnämndens beslut förs på det regionala planet hos fylkesskattenämnden. Besvärstiden är tre veckor från det att den skattskyldige fått del av overligningsnämndens beslut. Fylkesskattenämnden består av ordförande och fyra medlemmar som väljs av fylkestinget (i Oslo av kommunstyrelsen). Fylkesskattechefen har rätt att närvara i nämnden och är skyldig att göra så efter kallelse av nämnden.

Riksskattenämnden är den instans som enligt ligningsloven skall behandla besvär över fylkesskattenämndernas beslut. Ordförande och ledamöterna i denna nämnd utnämns av regeringen. Skattedirektören har rätt att närvara i nämnden och skyldighet om han kallas.

Tiden för att anföra besvär till nämnden är tre veckor från delgivningen av fylkesskattenämndens beslut. Förutsättningen är att det överklagade beslutet lett till ökat skatte- eller avgiftsunderlag. Riksskattenämnden överprövar beslut av fylkesskattenämnden. Beredande organ är direktoratet.

I vissa fall är nämnden såväl första som sista instans. Det kan t.ex. gälla fördelningen av kostnader mellan moder- och dotterbolag med gemensam administration för fördelning av utgifter mellan kommuner.

Den skattskyldige har förlorat sin rätt att klaga bl.a. om han

- inte har lämnat självdeklaration, rörelsebilaga, resultaträkning o.d. innan ligningsbehandlingen avslutats, dvs. i god tid före nämndens sista sammanträde vid ordinarie ligning
- inte lämnat ligningsmyndigheternas efterfrågade uppgifter vid den ordinarie ligningen
- på annat sätt underlåtit att lämna det bistånd som efterfrågats av ligningsnämnden.

Leder besvär från den skattskyldige till att taxeringen sätts ned har han möjlighet att få ersättning av staten för kostnader han kan ha haft i anledning av besvären. Kraven på kostnadsersättning skall framställas inom tre veckor efter det att den skattskyldige fick del av beslutet i besvärsinstansen. Ersättning kan avse kostnaden i overligningsnämnd, fylkesskattenämnd eller riksskattenämnden.

Ändring på skattemyndighetens initiativ

Ligningskontoret kan på eget initiativ ta upp fråga om ändring av taxering till den skattskyldiges förmån eller till hans nackdel. Beslut i de ärenden kontoret tar upp skall fattas av ligningsnämnden om inte nämnden delegerat beslutanderätten till ligningskontoret. Ändringar avseende skriv- och räknefel kan dock alltid göras av ligningskontoret självt.

Även om skattemyndigheten anser att ett tidigare beslut är felaktigt har den normalt ingen skyldighet att ändra beslutet. Vid prövningen om ändring skall ske görs en samlad bedömning av frågan. Hänsyn tas bl.a. till ändringsbeloppets storlek och om den skattskyldige fullgjort sin uppgiftsplikt.

För skatteadministrationen gäller särskilda frister. Generellt gäller en yttersta tidsgräns på tio år efter utgången av beskattningsåret. Gäller ändringen skönstaxering eller tillämpningen av skattelag är fristen tre år under förutsättning att det tidigare underlaget inte var oriktigt eller ofullständigt. Är ändringen till nackdel för den skattskyldige är fristen två år efter utgången av beskattningsåret om inte den skattskyldige lämnat oriktiga eller ofullständiga upplysningar.

I Norge finns ett överprövningssystem som innebär att överordnad myndighet kan ompröva underordnad myndighets beslut. De angivna fristerna utgör inte hinder för överprövning under förutsättning att den skattskyldige blivit underrättad om överprövning inom viss tid.

Besvär i allmän domstol

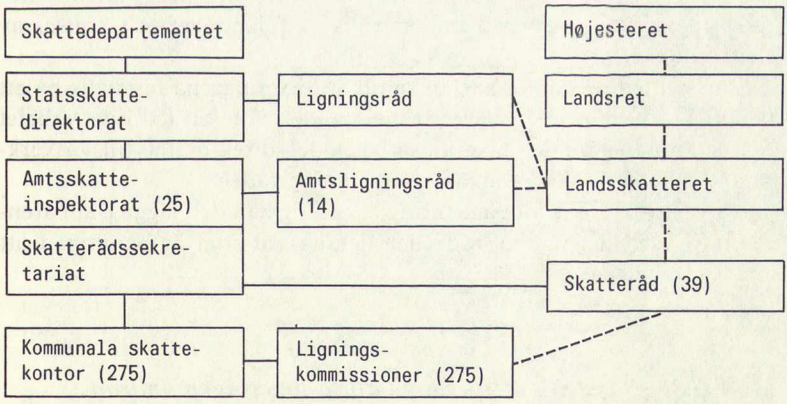
Den skattskyldige kan inom sex månader anföra besvär till allmän domstol över skattemyndighetens beslut. Besvärstiden räknas från tidpunkten för kungörelse om att skattelistan lagts ut eller från det att beslut om ändring av taxering delgetts den skattskyldige. I andra fall är utgångspunkten alltid delgivningen av beslutet med den skattskyldige.

Besvärsrätt till allmän domstol förutsätter inte som villkor att de administrativa besvärsmöjligheterna är uttömda.

Domstolen kan pröva såväl de faktiska sakförhållandena som rättstillämpningen i målet. Däremot är domstolen inte behörig att pröva skönsmässiga inkomst- och förmögenhetstaxeringar om de inte grundas på oriktiga förutsättningar eller är uppenbart orimliga.

2.3.3 Danmark

Den danska skatteadministrationen och instanserna vid besvär över taxeringar kan översiktligt beskrivas med nedanstående bild.



I landets 275 kommuner väljer kommunstyrelsen ett lekmannaorgan, en ligningskommission, som faställer taxeringarna. Den består av minst 5 och högst 15 medlemmar. Samtidigt utses också personliga suppleanter för ledamöterna. Kommissionen utser inom sig ordförande och vice

ordförande. Ligningskommissionen biträds av den kommunala administrationen, som utarbetar förslag till besluten. Det kommunala skattekontoret skall vara representerat vid ligningskommissionens sammanträden men får inte medverka i besluten. Ligningskommissionen kan delegera beslutanderätten i vissa fall till skattekontoret.

Ligningskommissionerna är i funktion från det att deklarationerna ges in, den 15 februari, till den 31 mars andra året efter inkomståret. Innan det årliga taxeringsarbetet börjar utarbetar det kommunala skattekontoret en taxeringsplan, som skall godkännas av ligningskommissionen.

Deklarationer granskas och bereds av tjänstemän vid det kommunala skattekontoret.

Ligningskommissionen kan inte avvika från deklarationen utan att underrätta den skattskyldige. Den skattskyldige har rätt till muntligt förfarande inför ligningskommissionen. Taxeringarna kan ändras under hela taxeringsperioden.

Det finns 25 statliga amtsskatteinspektorat i hela landet. De har till uppgift att på statsskattedirektoratets vägnar ha tillsyn över taxeringen i kommunerna och företa revisioner. Till varje amtsskatteinspektorat är knutet ett amtsligningsråd, som består av 5 medlemmar utnämnda för 6 år av skatteministern. Rådet är ett lekmannaorgan. Skatteministern utser ordförande och vice ordförande. Ärenden som skall behandlas av amtsligningsrådet bereds av amtsskatteinspektoratet.

De centrala myndigheterna är statsskattedirektoratet och ligningsrådet. Dessa båda organ har det övergripande ansvaret för taxeringen.

Direktoratet svarar för det löpande arbetet, medan ligningsrådet lämnar direktiv, drar upp riktlinjer och fattar beslut i viktigare ärenden. Rådet består av 15 medlemmar. Generaldirektören i statsskattedirektoratet är ordförande. 6 medlemmar väljs av folketinget och 8 utses av skatteministern.

Statsskattedirektoratet har att se till att taxeringarna fastställs på ett behörigt och likformigt sätt över hela landet. Som ett led i det arbetet utarbetas planer för dels taxeringsarbetet, dels direktoratets tillsynsverksamhet. Planerna skall godkännas av ligningsrådet.

Anser direktoratet att en taxering är oriktig kan den lägga fram ärendet inför det amtsligningsråd eller ligningsråd som är berättigad att ändra taxeringen.

Möjligheter för den skattskyldige att få taxeringen ändrad

Är den skattskyldige inte nöjd med taxeringen kan ändring ske genom omprövning av ligningskommissionen, besvär, "genoptagelse" eller "bevilling". Det finns inga begränsningar i möjligheterna att överklaga. Allt kan i sista instans prövas av højesteret.

Omprövning

I första hand är den skattskyldige hänvisad till att få taxeringen omprövad av ligningskommissionen. Omprövning av ligningskommissionen sker även om grundbeslut fattats av det kommunala skattekontoret efter bemyndigande av ligningskommissionen. Vid omprövning har den skattskyldige rätt till muntlig förhandling om ligningskommissionen inte avser att bifalla klagomålen. Besvärstiden är 4 veckor efter det att den skattskyldige fått underrättelse om beslutet. Det kommer in ca 40 000 klagomål per år till ligningskommissionerna, varav ca 40 % bifalls. Behandlingen i ligningskommissionen skall vara avslutad när taxeringsperioden går ut den 31 mars året efter taxeringsåret.

Besvär

Ligningskommissionens omprövningsbeslut kan inom 4 veckor överklagas till skatterådet. Det finns totalt 39 skatteråd i landet. De är lekmannaorgan med 5 eller 7 medlemmar utsedda för 6 år av skatteministern. Skatteministern utser också ordförande och vice ordförande. Skatteråden är organisatoriskt en del av skatteadministrationen under statsskattedirektorat och ligningsråd. Rådens ärenden bereds av amtsskatteinspektoraten.

Rådet kan, oavsett besvären, ta upp hela taxeringen till prövning. Innan beslut fattas skall yttrande inhämtas från ligningskommissionen. Kan enligt det skriftliga materialet den skattskyldige inte få fullt bifall till sin talan har han rätt till muntlig förhandling.

Det ges in ca 14 000 besvär om året till skatterådet. Ca 40 % av besvären bifalls helt eller delvis. Behandlingstiden är i genomsnitt 5-6 månader. Har skatterådet inte avgjort ett ärende inom 6 månader efter det att besvären gavs in kan den skattskyldige besvära sig till landsskatteretten utan att skatterådet avgjort saken.

Skatterådens, amtsligningsrådens och ligningsrådets beslut kan inom 8 veckor överklagas till landsskatteretten, som är högsta administrativa besvärsinstans.

Landsskatteretten består av en president, 5 ordförande och 24 andra medlemmar, varav 13 utnämns av skatteministern och 11 väljs av folketinget. För att beslut skall kunna fattas måste minst 3 medlemmar delta.

I regel begränsas behandlingen till den överklagade saken, men rätten är berättigad att, oavsett besvärens innehåll, pröva taxeringen i sin helhet.

Antalet besvär har under 1980 och 1981 hållit sig runt 5 000. Den genomsnittliga behandlingstiden är 8-10 månader.

Landsskatterettens beslut kan av den skattskyldige eller skatteministern överklagas till de allmänna domstolarna, landsret och som sista instans højesteret. Överklagandet skall i allmänhet ske inom 6 månader från landsskatterettens beslut. Föreligger inte förutsättningar för besvär

till landsskatteretten kan saken överklagas till domstol inom 3 år efter det att inkomståret gått ut.

Under åren 1980-81 gavs det in 200-300 besvär per år till landsrätten. Skatteministern överklagar bara 2-3 landsskatteretsbeslut per år.

Många mål återkallas av den skattskyldige och i en stor del av målen sker förlikning eller återförvisning till skattemyndigheten. Inräknas mål där förlikning eller återförvisning skett sker en ändring till den skattskyldiges fördel i knappt hälften av målen.

Genoptagelse

Ligningskommission, skatteråd och landsskatteret har enligt skattestyrelselagen möjlighet att återuppta en tidigare avgjord sak. För ligningskommissionerna gäller endast den begränsningen att saken måste återupptas inom ligningsfristen.

I skatterådet kan saken tas upp på nytt efter ansökan av klaganden om det kommer fram nya upplysningar och det kan antas att upplysningarna, om de förelegat tidigare, skulle ha medfört ett väsentligt annat beslut. Även om dessa kriterier inte är uppfyllda kan saken återupptas om det föreligger särskilda omständigheter.

För att landsskatteretten skall återuppta saken krävs, förutom att det skall vara fråga om nya upplysningar som skulle ha medfört ett väsentligt annat beslut, att det inte kan läggas klaganden till last att upplysningarna inte förts fram tidigare. Landsskatteretten har dessutom samma möjlighet som skatterådet att återuppta saken om det föreligger särskilda omständigheter. Den utvidgade möjligheten att återuppta mål tar främst sikte på fall då frågan prövats av de allmänna domstolarna, som åsidosatt tidigare praxis.

Bestämmelserna används inte särskilt ofta.

Bevilling

Den skattskyldige har normalt möjlighet att yrka ändring i sina taxeringar fem år tillbaka. Skattemyndigheterna sätter ned taxeringar inom femårsfristen i de fall det kan antas att den skattskyldige skulle få bifall, helt eller delvis, till sin talan vid allmän domstol. Ändras praxis till följd av en højesteretsdom kan således andra skattskyldiga, som berörs av beslutet, få sina taxeringar ändrade fem år tillbaka.

Det är amtsskatteinspektoratet som i första instans avgör ansökningar om bevilling. Amtsskatteinspektoratets beslut kan överklagas till statsskattedirektoratet och skatteministern. Tillåter amtsskatteinspektoratet att taxeringen ändras är det taxeringsmyndigheten (ligningskommission, amtsligningsråd eller ligningsråd) som gör den formella ändringen av taxeringen.

Avgränsningen mellan besvär, genoptagelse och bevilling är oklar. I praktiken innebär detta dock inte några större problem.

Varje år företas ca 20 000 ändringar av tidigare års taxeringar. Statsskattedirektoratet får 100-200 besvär över amtsskatteinspektoratets avslag på ansökningar om bevilling.

Skattemyndigheternas möjligheter att ändra tidigare års taxeringar

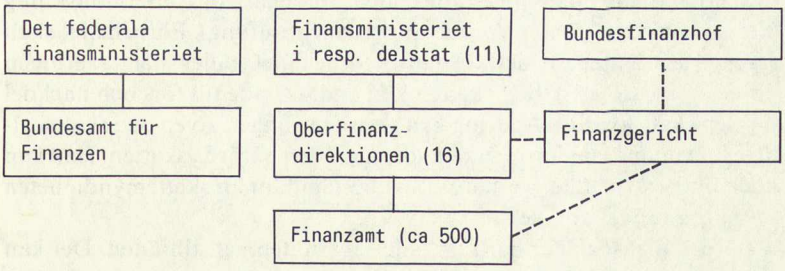
Statsskattedirektoratet är skyldigt att undersöka om de åsatta taxeringarna är riktiga. I praktiken är revisionsbefogenheten delegerad till de 25 amtsskatteinspektoraten.

Anses en taxering vara oriktig kan den ändras. Amtsligningsråd och ligningsråd kan göra ändringar av redan åsatta taxeringar. Det är också möjligt att efter taxeringsperiodens utgång bemyndiga en ligningskommission att ändra taxeringen. I praktiken görs de flesta ändringarna av ligningskommissionerna efter bemyndigande. För att ändra en taxering gäller samma regler som för att åsätta ordinarie taxering.

Tidsmässigt är det de allmänna preskriptionsreglerna som används. Detta innebär normalt en femårsfrist (vad gäller skönsuppskattningar är fristen tre år eller kortare). Är det fråga om skatteundandragande börjar fristen löpa först från det att skattemyndigheten fått kännedom om de faktiska omständigheterna.

2.3.4 Västtyskland

Den tyska skatteadministrationen och instanserna vid besvär över skattebeslut framgår av följande skiss.



Skatteförvaltningen är en angelägenhet för de enskilda delstaterna. Det federala finansministeriet har dock ansvaret för skattelagstiftningen och utfärdar allmänna anvisningar efter samråd med delstaterna. Oberfinanzdirektion har till uppgift att övervaka och samordna de på det lokala planet verksamma skattekontoren (Finanzamt). Varje Finanzamt

sysslar förutom med taxering, kontroll och uppbörd även med indrivning.

För löntagare uppbärs skatten genom avdrag på lönen (Lohnsteuer). Övriga skattskyldiga gör förskottsbetalningar kvartalsvis. Lohnsteuer fungerar för många löntagare som en definitiv källskatt. Om inkomsten av tjänst för ensamstående understiger 24 000 DM och för makar 48 000 DM föreligger ingen deklarationsskyldighet. Lohnsteuersystemet medför att taxering på grundval av deklaration görs i knappt 9 milj. fall, trots att antalet invånare överstiger 60 milj.

Fastställelse av skatt

Deklarationer skall lämnas senast den 31 maj året efter inkomståret. Granskningen utförs av tjänstemän och taxeringarna fastställs av myndigheten genom att skattebesked (Steuerbescheid) utfärdas. Skattebeskedet kan sägas motsvara den svenska slutskattesedeln. Sedan skattebesked utfärdats står i princip beslutet fast.

Beslut skall fattas inom fastställelseperioden som normalt är fyra år efter utgången av det kalenderår då skatteanspråket uppstått eller, om deklarationsskyldighet förelegat, fyra år efter det deklarationen lämnats in. Fastställelseperioden börjar dock löpa senast vid utgången av det tredje kalenderåret efter det år skatteanspråket uppstått. Har skatt dragits undan uppsåtligen är fastställelsefristen tio år och om skatten blivit för låg av grov vårdslöshet från den skattskyldiges sida, fem år.

Om skatten till någon del är beroende av osäkra förutsättningar kan den i den delen fastställas tills vidare (Vorläufige Steuerfestsetzung). Tillsvidarefastställelsen gäller bara enskilda punkter i skattebeslutet. Omfattningen av och grunden för tillsvidarefastställelsen måste anges. Skattemyndigheten kan ändra skattebeslutet i de delar som fastställts tills vidare och är skyldig att göra det ex officio när den fått kännedom om att ovisshet inte längre föreligger.

Skatten kan vidare fastställas med förbehåll om eftergranskning (Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung). Förbehållet skall framgå av skattebeskedet. Så länge förbehållet gäller står taxeringen öppen och den fastställda skatten kan ändras både till för- och nackdel för den skattskyldige. Ändring kan ske flera gånger. Även den skattskyldige kan under samma tid yrka ändring av den påförda skatten. Han kan dock inte kräva att få skatten slutligt bestämd innan skattemyndigheten slutgiltigt prövat ärendet.

Förbehållet förfaller när fastställelseperioden gått till ända. Det kan också upphävas tidigare, ex officio eller på yrkande av skattskyldig. Har en revision ägt rum skall förbehållet upphävas.

Den enda förutsättningen för att fastställelse med förbehåll för eftergranskning skall få ske är att taxeringen inte är slutgiltigt prövad. Stora företag och företag som kommer att revideras inom den närmaste treårsperioden åsätts regelmässigt taxering med förbehåll om eftergranskning.

Möjligheter att ändra felaktiga beslut

I princip ligger ett taxeringsbeslut fast sedan skattebesked utfärdats — om det inte utfärdats med förbehåll om eftergranskning eller tills vidare. Under speciella omständigheter kan emellertid taxeringsbesluten ändras under fastställelseperioden.

Rättelse får ske inom fyraårsperioden bl.a. om omständigheter eller bevis framkommer som leder till högre skatt. Leder omständigheterna eller bevisen till lägre skatt och är det ursäktligt av den skattskyldige att inte tidigare ha åberopat omständigheterna kan också rättelse ske. Grundas taxeringen på en revision kan rättelse endast ske om skatten undandragits uppsåtligen eller av grov vårdslöshet blivit för låg. Ändring är möjlig endast i den utsträckning de nya omständigheterna och bevisen föranleder. Dessa drar upp ramen inom vilken ändringen kan företas.

Det finns inte — förutom vid förbehållsfastställelse och prövning vid besvär i administrativ ordning (Einspruch) — någon möjlighet att efter det att skattebesked har utfärdats ompröva taxeringarna i sin helhet. Skattebesked får i princip bara ändras så långt den speciella grunden för ändringen, exempelvis den nya omständigheten, räcker. Om förutsättningar föreligger att ändra ett skattebesked så skall dock inom "ändringsramen" "Rechtsfehler" rättas såväl till den skattskyldiges förmån som nackdel. Med "Rechtsfehler" menas fel som förorsakats av att materiell lagstiftning eller praxis inte följts av myndigheten. "Rechtsfehler" föreligger också om praxis ändrats efter det att beskedet utfärdats, om författningsdomstolen förklarat en lag för ogiltig eller om en retroaktiv lag har införts. Ändrad praxis o.d. får dock inte beaktas till den skattskyldiges nackdel.

Rättelse av "Rechtsfehler" som inte har något samband med den yrkade ändringen av taxeringen tillåts alltså, men rättelsen måste hålla sig inom ändringsramen. Rättelsemöjligheten begränsas av den ursprungliga skatten enligt skattebeskedet och den ökning eller minskning av skatten som ändringsgrunden för med sig.

Administrativa rättsmedel (omprövning)

Förutom de redovisade möjligheterna till ändring av beslut har den skattskyldige möjlighet att utnyttja de administrativa rättsmedlen för att få rättelse. Först när dessa rättsmedel har uttömts har den skattskyldige möjlighet att få sin sak prövad i domstol.

De administrativa rättsmedlen tjänar tre syften: rättssäkerhet för den skattskyldige, skatteförvaltningens självkontroll av kvaliteten på de grundläggande besluten och avlastning av domstolarna.

Det finns två ordinära administrativa rättsmedel: Einspruch och Beschwerde. Taxeringsbeslut överklagas genom Einspruch medan övriga beslut, t.ex. anstånd med att betala in skatt, överklagas genom Beschwerde. Beslut skall överklagas skriftligen inom en månad från det att den skattskyldige fått del av beslutet.

Einspruch ges in till beslutsmyndigheten som också fattar det nya

beslutet. Einspruch handläggs av en särskild avdelning inom Finanzamt. Skattemyndigheten bifaller i ca två tredjedelar av fallen den skattskyldiges yrkanden. Mer än en femtedel tas tillbaka av den skattskyldige. I bara ca 10 % avslår skattemyndigheten besvären helt eller delvis och måste fatta ett formellt avslagsbeslut "Einspruchsentscheidung". "Einspruchsentscheidung" avslutar det administrativa besvärsförfarandet och är en förutsättning för besvär i domstol.

Vid prövning av Einspruch är skattemyndigheten inte bunden av den skattskyldiges yrkanden. Myndigheten prövar taxeringen i sin helhet och kan sänka den med ett större belopp än vad som yrkas, men den kan också höja taxeringen så att den skattskyldige påförs högre skatt än i det ursprungliga skattebeskedet.

Den skattskyldige bereds tillfälle att yttra sig innan skattemyndigheten fattar ett beslut till nackdel för honom. Han har då möjlighet att ta tillbaka sina besvär innan beslutet fattas och kan på det sättet undvika en hotande taxeringshöjning.

Vad gäller prövningen vid Beschwerde skall i första hand den myndighet som fattat beslutet ompröva det. Myndigheten skall pröva saken i hela dess omfattning men har inte, som vid Einspruch, möjlighet att fatta beslut till nackdel för den skattskyldige. Bifaller inte myndigheten den skattskyldiges talan skall saken hänskjutas till närmast högre myndighet — om Finanzamt fattat beslutet Oberfinanzdirektion — som har att besluta i saken.

Förfarandet i domstol

Omprövning hos skattemyndigheten är i princip en förutsättning för att kunna anföra besvär hos Finanzgericht över ett taxeringsbeslut. Besvär skall anföras inom en månad. Einspruch kan dock förbigås om myndigheten som fattat beslutet tillstyrker det inom en månad efter det att den fått besvären. Myndigheten skall tillstyrka endast om omprövningsförfarandet inte skulle tjäna något syfte, sakförhållandet redan är utrett och oomstritt och myndigheten inte väntas ändra sin ståndpunkt i rättsfrågan.

Motpart är den myndighet som har fattat det överklagade beslutet. Myndigheten får tillfälle att yttra sig. Den kan, även om besvär över skattebeskedet är anhängiga i domstol, ändra skattebeskedet.

I Finanzgericht bifalls närmare 5 % av besvären.

Är den skattskyldige inte nöjd med domen finns möjlighet att anföra besvär hos Bundesfinanzhof i München. För prövning där krävs det att vissa kriterier är uppfyllda: tvisteföremålets värde måste uppgå till ett visst belopp eller Finanzgericht måste tillstyrka prövning, vilket den skall göra bl.a. om målet har värde ur prejudikatsynpunkt. Inga nya omständigheter eller bevis får åberopas i Bundesfinanzhof.

Den förlorade parten skall i princip stå för kostnaderna för domstolsförfarandet.

Endast den fråga som prövas i domen vinner rättskraft. Övriga delar av taxeringsbeslutet kan även efter domslutet korrigeras av skattemyndigheten.

II Allmänna överväganden

3 Reformarbetets inriktning

3.1 Behovet av en reform

En reform av förfarandereglerna vid inkomsttaxeringen måste utgå från det faktum att så gott som hela svenska folket varje år är föremål för taxering. Kontakterna mellan allmänheten och skattemyndigheterna blir med nödvändighet omfattande och de upprepas år efter år, låt vara att de för flertalet skattskyldiga inskränker sig till skriftväxling. Kraven på ett smidigt förfarande måste därför ställas höga. Samtidigt är det viktigt att en tillfredsställande rättssäkerhet är inbyggd i förfarandet.

Det är lämpligt att till en början ställa frågan vilka krav de skattskyldiga rimligen kan ställa på taxeringsförfarandet och vilka möjligheter det finns att inom gällande ramar tillgodose önskemålen. Kraven måste kunna förenas med skattemyndigheternas och förvaltningsdomstolarnas resurser och arbetssituation så att förfarandet utformas med upprätthållande av erforderlig rättssäkerhet.

En annan utgångspunkt är att bestämmelserna för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen fortfarande kommer att vara tämligen komplicerade för ett mycket stort antal skattskyldiga även sedan den förenklingsreform genomförts som riksdagen nyligen fattade beslut om på grundval av vårt förra betänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration.

Redan i dagens system fungerar taxeringsförfarandet bra såtillvida att den helt övervägande delen av de skattskyldiga får sina deklarationer granskade utan större problem. Det antal fall där egentliga tvister uppstår är förhållandevis litet. Det kan emellertid inte undvikas att många fel och missförstånd uppkommer i den masshantering som taxeringsförfarandet innebär. Arbetet omfattar ca 7 milj. deklarationer årligen och sker f.n. under tidspress. Även i det förenklade deklarationssystemet kan befaras — åtminstone övergångsvis — att felaktigheter kan uppkomma på grund av bristande förtrogenhet hos deklaranterna med det nya systemet, ofullständigheter och misstag i kontrolluppgifter samt ovana hos skattemyndigheterna m.m.

Det får anses vara en mycket angelägen serviceuppgift för skattemyndigheterna att kunna rätta nyss antydda felaktigheter på ett för de skattskyldiga bekvämt sätt om det kan göras med bibehållen rättssäkerhet. Kan det dessutom ske med fördelaktiga effekter för skattemyndigheterna och skattedomstolarna är det så mycket bättre.

Systemet har i dag uppenbara brister i detta hänseende. Visserligen infördes för ett antal år sedan möjligheten att få taxeringsbeslut omprövade i TN men möjligheten har inte utnyttjats i önskvärd utsträckning. Enligt vår länsrättsundersökning begär bara ca 25 % av de skattskyldiga som anför besvär till länsrätt omprövning av sina taxeringar hos TN. Vidare finns sedan länge möjligheten till taxeringsrättelse av LSM och LST enligt 72 a § TL. Denna möjlighet har successivt förbättrats och är värdefull men lider av svagheten att den har formella begränsningar. Dessa är av principiella och praktiska skäl svåra att åtgärda eftersom institutet strider mot det nuvarande systemet att besluten egentligen skall fattas av instanser utanför skattemyndigheten.

Följden blir att många otvistiga ärenden hamnar i domstol. Våra undersökningar visar att ca 40 % av målen i länsrätt är helt otvistiga och att ytterligare ca 20 % är endast delvis tvistiga. Domstolsbehandlingen innebär i sin tur en besvärlig omgång för den skattskyldige, en fördröjning av beslutet samt en kostsam och formaliserad hantering. Denna ordning är en belastning för alla inblandade parter — de skattskyldiga, skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna.

En annan svaghet med dagens taxeringsförfarande är att utredningen i de mer komplicerade fallen kan bli ofullständig på grund av den korta taxeringsperioden. TN måste fatta beslut före oktober månads utgång på den då föreliggande utredningen — ett förhållande som utnyttjats av vissa skattskyldiga genom en medveten förhalning av ärendenas behandling. Härigenom förvärras TN:s tidspress. Rättelse kan inte åstadkommas utan domstolsprocess. Detta är otillfredsställande från rättssäkerhetssynpunkt därigenom att TN lätt kan fatta ett beslut med felaktig taxering — för hög eller för låg — på grund av den ofullständiga utredningen. Risken är också stor att målen i länsrätt är otillräckligt utredda åtminstone när de kommer in dit, vilket innebär en ytterligare fördröjning av målens behandling eller i värsta fall en dom på bräcklig grund.

Enligt vår mening finns stora vinster att göra på ett system där fel och misstag i taxeringar kan rättas i första instans. I möjligaste mån bör en sådan ordning garantera att tillräcklig utredning i varje ärende kan göras hos beslutsmyndigheten innan taxeringen bestäms slutgiltigt. Med ett ändamålsenligt rättelseförfarande i första instans vinner man att felaktigheter kan rättas snabbt, enkelt och billigt. I första hand drar de skattskyldiga fördel härav. I stället för det med nödvändighet formbundna domstolsförfarandet får de att göra med skattemyndigheter som geografiskt i allmänhet är närmare och framför allt kan ta itu med ärendet så att säga "över disk". Vidare minskar antalet mål i domstolarna väsentligt dels genom att de otvistiga målen försvinner och dels genom att man kan vänta en minskad besvärsfrekvens på grund av den bättre beslutsmotiveringen i första instans. Möjligheterna att arbeta bort de nuvarande stora balanserna i flertalet länsrätter ökar härmed väsentligt. Detta medför i sin tur att länsrätterna kan koncentrera sig på de verkligt tvistiga målen som dessutom kan väntas vara bättre utredda än i dag innan de kommer till länsrätten. Kort sagt bör resultatet bli en kvalitetshöjning av avgörandena framför allt i första instans och som en följdverkan även i domstolarna.

Vi vill i detta sammanhang också erinra om att kritik mot skatteprocessen för långsamhet framförts en följd av år, bl.a. av JO och RRV (se avsnitt 3.2). Det måste därför anses synnerligen angeläget från rättssäkerhetssynpunkt att förkorta handläggningstiderna. Enligt vår mening är detta möjligt genom reformer i taxeringsförfarandet som är motiverade i sig själva och dessutom leder till en väsentligt minskad måltillströmning i skattedomstolarna.

En reform av antydd innebörd aktualiserar ett stort antal spörsmål om förfarandereglerna. Den första frågan är hur beslutsfattandet skall ske i första instans och hur lekmannainflytandet i taxeringen bör komma till uttryck. Ett utökat omprövningsinstitut leder till att man måste diskutera om processen fortfarande bör vara en s.k. beloppsprocess eller om man bör gå över till s.k. sakprocess. Även frågan om det allmännas processföring kommer in i bilden.

Som en förebild för ett nytt system bör förfarandet i mervärdeskatten m.fl. indirekta skatter tjäna. Där finns stora möjligheter att ompröva besluten i första instans. Systemet fungerar mycket bra med en exceptionellt låg besvärsfrekvens.

3.2 Val av inriktning

Taxeringsförfarandet

Sedan gammalt verkställs inkomst- och förmögenhetstaxeringen i Sverige av taxeringsnämnder där ordförandena och kronoombuden utses av LST och övriga ledamöter väljs av kommunerna. Taxeringsförfarandet i första instans har alltså ett väsentligt lekmannainslag. Även i andra instans — länsrätterna — finns ett starkt lekmannainflytande genom att länsrätten har tre nämndemän. För andra skatteslag tillämpas metoden med myndighetsbeslut i första instans. Sålunda är LST beskattningsmyndighet för mervärdeskatten, vägtrafikskatten och gåvoskatten, medan RSV fattar besluten om flertalet s.k punktskatter i första instans. Även beslut om arbetsgivaravgifter i socialförsäkringen fattas utan lekmannamedverkan.

Det svenska systemet innebär emellertid sedan länge att granskningen av deklarationerna görs av andra personer än de förtroendevalda ledamöterna. F.n. förekommer ett flertal modeller. Antingen ingår granskningen i ordförandens eller annan särskilt förordnad persons uppdrag, den s.k. fritidsgranskningen, eller också biträds TN av tjänstemän som utför granskningen i tjänsten. F.n. granskas drygt 40 % av deklarationsmaterialet av fritidsfunktionärer.

Efter hand har vidare den ordningen utbildat sig att endast ett fåtal deklarationer verkligen föredras i TN. Vår deklarationsundersökning, se avsnitt 2.2.1 och bilaga 2, visar att 95 % av taxeringarna fastställs utan att TN som sådan är berörd. TO är ensam behörig att fatta beslut i fall då taxeringen fastställs i enlighet med deklarationen eller om en avvikelse endast gäller ett mindre belopp (f.n. 2 500 kr.) m.m. Frågor om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga, som inte följer RSV:s riktlinjer, och

liknande bedömningsfrågor skall dock alltid avgöras av fullsutten TN liksom flertalet fall av omprövning av tidigare fattade beslut.

Statsmakterna har redan fattat principbeslut att all deklarationsgranskning skall ske av tjänstemän och att fritidsgranskningen således avskaffas. Så har emellertid inte kunnat ske på grund av resursbrist. Beslutet fattades på förslag av den s.k. RS-utredningen. Frågan om TN:s ställning var inte uppe då med undantag av att man underströk det värdefulla med den insyn i taxeringsarbetet som lekmannamedverkan innebär.

I våra direktiv sägs att mycket talar för att tiden nu är mogen för en genomgripande nyordning så att tjänstemännen även formellt fattar besluten i normalfallen och att behandling i en nämnd inskränks till de fall där omprövning har begärts av den skattskyldige eller det av annan anledning finns skäl för nämndgranskning.

I samband med RS-reformens genomförande minskades antalet TN från ca 4 200 till ca 3 300. Det lägsta tillåtna antalet ledamöter i TN ökades från tre till fem. Lekmannainflytandet skulle därigenom förstärkas. Samtidigt fick TO rätt att besluta ensam i fråga om otvistiga deklarationer och ärenden om småbelopp. Syftet var bl.a. att ge lekmännen möjlighet att medverka mer ingående i beslut som grundade sig på avgöranden i bedömningsfrågor.

RS-utredningen formulerade målet för lekmannamedverkan så att allmänheten skulle ha insyn i och inflytande på taxeringsarbetet.

Med insyn avses enligt utredningen att allmänheten

- skall ha kännedom om det praktiska förfarandet vid taxering
- skall veta efter vilka regler och principer de skattskyldiga taxeras
- skall kunna bedöma riktigheten i gjorda taxeringar.

Med inflytande avses att allmänheten

- skall beredas tillfälle att lämna upplysningar under taxeringsarbetets gång till ledning för taxeringen
- genom representanter i taxeringsarbetet skall ha inflytande i bedömningsfrågor, dvs. kunna påverka taxeringsbesluten.

I förarbetena till RS-reformen (prop. 1977/78:181 s. 201) anförde departementschefen att den medborgerliga förankringen, som av tradition finns på skatteområdet, borde behållas och förstärkas.

Lekmännens medverkan är emellertid inte oomstridd. I PLAN-projektets rapport (RSV Rapport 1983:1 s. 654 f), som har en tämligen utförlig beskrivning av lekmannamedverkan i taxeringsarbetet, ifrågasätts om inte hela systemet med lekmannamedverkan kan avskaffas. Projektet menar att det är ett tveksamt medel för allmänheten att få insyn i och inflytande på taxeringsarbetet och att det i vissa fall kan bidra till en ökad olikformighet i taxeringen.

Besluten inom den indirekta beskattningen och beträffande arbetsgivaravgifter fattas som nyss nämnts utan lekmannamedverkan. Fastighetstaxeringskommittén har i sitt betänkande (SOU 1984:37—38) Rullande

fastighetstaxering m.m. föreslagit att lekmannamedverkan vad gäller fastighetstaxering skall komma i fråga först vid omprövning av ärendena i fastighetstaxeringsnämnd. Grundbeslut och många omprövningsbeslut föreslås fattas av LSM utan medverkan av lekmän.

Lekmannamedverkan inom beskattningen har gamla anor i vårt land. Dess funktion har emellertid förändrats genom åren. Innan självdeklarationen infördes 1902 byggde taxeringen i hög grad på ledamöternas kännedom om de skattskyldigas levnadsförhållanden. I det nutida förfarandet är det — särskilt i tätorterna — mer slumpartat om en ledamot har personlig kännedom om någon enskild skattskyldig.

Det kan också diskuteras om den påverkan på ärendets utgång som beror på personkännedom utan vidare kan anses vara eftersträvansvärd. Det kan inte undvikas att ärendet därigenom tillförs synpunkter som den skattskyldige inte får tillfälle att bemöta. Det är inte självklart att vad som denna vägen tillförs ärendet är korrekt.

Vi anser att en viktigare funktion för lekmännen än att bidra med person- och lokalkännedom är att ge allmänheten insyn i taxeringsverksamheten och att bidra till att medborgerliga värderingar slår igenom i taxeringsbesluten. Av denna anledning bör lekmannainflytandet behållas men i en organisationsform där det blir meningsfullt. Enligt vår mening kan lekmannamedverkan undvaras i det mer rutinmässiga taxeringsarbetet men vara värdefull i mera speciella beslutssituationer.

Vidare bör för taxeringsbesluten i första instans eftersträvas en lösning där det formella beslutsfattandet stämmer överens med det verkliga. Har en tjänsteman hos skattemyndigheten i realiteten avgjort ett ärende bör man inte upprätthålla fiktionen att ärendet avgjorts av en nämnd. En ordning där en nämnd tilläggs den formella beslutanderätten men tjänstemännen efter delegation fattar det helt övervägande antalet beslut har vi därför avvisat. Förutom att en sådan lösning inte avspeglar det verkliga förhållandet försvårar den en närmare samordning mellan inkomst- och förmögenhetsskatt, PGI, skattetillägg m.m. samt övriga skatteslag. Dagens system, där alla beslut förutsätts fattade av TN trots att nämnden i verkligheten endast tagit befattning med ett fåtal ärenden, finner vi således olämpligt och ägnat att vilseleda de skattskyldiga. Det kan tilläggas att skillnaden mellan den formella ordningen och den verkliga accentueras i det numera beslutade systemet med förenklad löntagarbeskattning. Att upprätthålla skenet av att TN fattar beslut även om alla förenklade deklarationer framstår som inkonsekvent eftersom avsikten närmast är att systematiskt styra dessa förbi TN.

Enligt vår mening bör lekmannainflytandet göras mer effektivt genom att koncentreras till de beslut där lekmännens medverkan är betydelsefull. Detta kan ske bl.a. genom att tjänstemännen i skattemyndigheten får befogenhet att fatta flertalet taxeringsbeslut. Lekmännens medverkan riktas i denna modell in på omprövningsärenden och beslut som innefattar viktigare skälighets- eller bedömningsfrågor. I realiteten är detta inte någon större skillnad mot dagens system. Som en inte obetydlig fördel med en sådan nyordning bör dock noteras att servicen mot de skattskyldiga kan väntas bli bättre när det gäller att lämna svar på förfrågningar. I dag måste taxeringstjänstemännen gardera sina svar på

många frågor genom att stryka under att det är sina personliga uppfattningar de ger uttryck för. Vad TN, som är beslutande i saken, kan komma fram till kan de inte säkert säga. Med den av oss föreslagna ordningen bör möjligheterna för tjänstemännen att lämna "raka svar" öka, eftersom de oftast själva fattar besluten.

Omprövningsinstitutet

Om man som utgångspunkt för taxeringsarbetet väljer att låta tjänstemännen formellt fatta besluten och koncentrerar lekmannamedverkan så som vi nyss skisserade öppnas stora möjligheter att effektivisera arbetet och nå ett annat i våra direktiv uppställt mål, nämligen att undvika att otvistiga ärenden hamnar i länsrätt.

Det är allmänt känt att processandet i skattemål till den helt övervägande delen avser inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Antalet mål om mervärdeskatt, punktskatter och andra indirekta skatter är mycket lågt. Till en del beror detta givetvis på att antalet skattskyldiga i den indirekta beskattningen är begränsat. En annan förklaring är att regelsystemet är uppbyggt på ett annat sätt.

En viktig orsak torde dock vara den helt olika utformningen av beslutsförfarandet. Inom den indirekta beskattningen gäller att beslut om beskattning är preliminära inom vissa gränser och kan omprövas när anledning finns till det. Å andra sidan finns också möjligheten att begära slutligt beslut för att kunna överklaga till domstol.

Systemet medför att beslut som beror på missförstånd eller av annat skäl blivit felaktiga kan rättas på ett smidigt sätt och aldrig behöver leda till domstolsprocess. Ett motsvarande system bör eftersträvas för taxeringen där det kan befaras att felaktigheter av denna natur är ännu mer frekventa med hänsyn till det stora antalet skattskyldiga. Härtill kommer att många dessutom är ovana med att handskas med deklarationsblanketter och informationsbroschyrer.

Ett omprövningsinstitut infördes nyligen i inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Det har visserligen lett till en viss förbättring när det gäller att rätta fel men har inte tillnärmelsevis fått den gynnsamma effekt som motsvarande omprövningar vid t.ex. mervärdeskatten. Ett tungt vägande skäl torde vara den tidspress som belastar taxeringsarbetet.

Inkomstbeskattningen medför enligt dagens regler att ca 7 milj. deklarationer ges in årligen. Beslut skall fattas av skattemyndigheterna före taxeringsperiodens utgång. Det är oundvikligt att vissa beslut blir felaktiga på grund av misstag från myndigheternas sida eller för att oklarheter inte hinner utredas tillräckligt i det pressade tidsschema som gäller. Det går inte att undvika att fel uppstår i ett förfarande där årligen en så stor mängd ärenden skall behandlas. Desto viktigare är det att de uppmärksammade felaktigheterna kan rättas på ett både för den skattskyldige och samhället enkelt, snabbt och billigt sätt.

Balanserna i länsrätterna är fortfarande för stora. Den genomsnittliga åldern för de balanserade skattemålen var vid 1984 års utgång mellan 15 och 16 månader. Ca 17 % av de balanserade målen var vid den tidpunkten äldre än två år.

Även om balanserna i länsrätterna kan minskas till en rimlig nivå är domstolsförfarandet i sig tidskrävande. Med nuvarande regelsystem är det svårt att minska handläggningstiderna i domstolarna. Akterna skall kompletteras med deklarationer, vilket fordrar medverkan av flera myndigheter. Deklarationen är ett grunddokument som behövs i flera olika sammanhang och det kan dröja flera månader innan en rekvirerad deklaration kommer till länsrätten. I en rapport från RRV, Långa handläggningstider i offentlig verksamhet (dnr 1984-695/P 1985:3), beräknas tiden från det att besvären ges in till länsrätten till det att besvärsenheten får besvärsakten till i genomsnitt 4 månader. Kommuniceringen av skattskyldigbesvär med TI kan också dra ut åtskilligt på tiden även om det är fråga om ett okomplicerat mål. Att en väsentlig del av handläggningstiden i länsrätterna blir "liggtid" är en oundviklig följd av dagens system.

Av den undersökning av målen i länsrätt, som vi gjort i samarbete med DV, se avsnitt 2.2.2 och bilaga 3, framgår att närmare 40 % av målen är helt otvistiga. I ytterligare ca 20 % av målen medges motpartens yrkanden delvis. Omkring 40 % av målen avgörs av ensamdomare som s.k. E-mål. I dessa mål är saken uppenbar, parterna ense eller tvistebeloppet högst 2 500 kr. De enkla och otvistiga målen skulle kunna avgöras betydligt enklare och snabbare genom ett rättelseförfarande hos skattemyndigheten. Behandlingen av de tvistiga målen skulle på så sätt kunna snabbas upp betydligt.

JO har i rapporten Den långsamma skatteprocessen (beslut den 15 december 1981) påtalat att rättssäkerheten på skatteområdet förutsätter inte bara i sak riktiga avgöranden utan också snabba avgöranden i ändamålsenliga former. Taxeringsförfarandet bör ha sin absoluta tyngdpunkt i första instans och hos skattemyndigheterna själva. De långa väntetiderna vid länsrätterna kan ibland leda till att den skattskyldige tycker att det är bättre att acceptera den orättvisa han anser sig utsatt för eller att den skattskyldige helt enkelt ger upp den process han en gång startat. Brister i utrednings- och beslutsförfarandet hos TN kan bli påtagliga just därför att det tar så lång tid att få rättelse hos länsrätten.

JO anser också att den stora anhopningen av mål hos skattedomstolar och LST:s besvärsenheter även får konsekvenser för myndigheternas möjligheter att gripa sig an andra uppgifter, såsom att bekämpa skattebrott och upptäcka skattefusk. Viktiga mål, som borde avgöras snabbt, kommer i kläm bl.a. därför att länsrätten har många enkla, ofta otvistiga, mål som skall behandlas. Belastningen på besvärsenheterna gör också att TI driver alltför få principiellt viktiga mål till högsta instans. Prejudikatbildningen blir eftersatt. RS-reformen har medfört att kravet på en snabb skatteprocess ur den skattskyldiges synvinkel blivit ännu viktigare. Revisionsverksamheten inriktas mer och mer på att bli ett led i taxeringsarbetet i första instans. TN arbetar emellertid under hård tidspress och det finns enligt JO risk för alltför stränga bedömningar eller att den skattskyldiges berättigade intressen inte beaktas.

Domstolsförfarandet är kostsamt både för den enskilde och det allmänna. ÖBO-projektet uppskattade i sin rapport Förenkla taxeringsprocessen! det allmännas genomsnittskostnad 1980 för ett skattemål i läns-

rätt till drygt 1 400 kr. Kostnaderna för taxeringsarbetet i första instans beräknades i rapporten (Ds Fi 1983:32) Administrationskostnader för våra skatter (jfr bilaga 1 p. 4) till ca 900 milj. kr. budgetåret 1981/82. Det allmännas kostnader för skatteprocesser uppgick under samma tid till ca 300 milj. kr. Med hänsyn till att bara ett par procent av samtliga deklarationer prövas av domstol framstår skatteprocessen som mycket kostsam.

Kostnaderna för skattemål i länsrätt torde ha stigit betydligt sedan ÖBO-projektets beräkning och kan i nuläget uppskattas till över 2 000 kr. per mål.

Många skattskyldiga anser sig inte själva kapabla att föra en skatteprocess. Statistiska undersökningar visar att 40 % av befolkningen anser sig inte kunna överklaga en myndighets beslut på egen hand. Möjligheten att få rättshjälp är liten. Den skattskyldige får själv bekosta sitt ombud eller biträde och har inte möjlighet att få ersättning för sina kostnader även om han vinner processen. Att åstadkomma en radikal förbättring av detta förhållande torde stöta på stora svårigheter i dagens statsfinansiella läge. Kan felaktigheter rättas genom omprövning av samma myndighet som fattat beslutet ökar de skattskyldigas möjligheter att själva tillvarata sin rätt. I ca 40 % av skattskyldigbesvären får den skattskyldige helt bifall till sina besvär i länsrätten. I ytterligare 25 % får han delvis bifall. Den skattskyldige kan i dag ofta få vänta mer än ett år innan han får en kanske uppenbar felaktighet rättad. Ett omprövningsförfarande kan möjliggöra snabbare rättelse, vilket är viktigt inte minst från rättssäkerhetssynpunkt.

Fr.o.m. 1979 års taxering förlängdes taxeringsperioden och TN fick en skyldighet — inte bara som tidigare en möjlighet — att på begäran ompröva taxeringsbeslut. Det blev därigenom möjligt för TN att i fler fall än tidigare ompröva fattade beslut. De skattskyldiga har emellertid inte utnyttjat möjligheten till omprövning i den utsträckning som är önskvärt. Av vår och DV:s undersökning framgår att bara ca 25 % av skattskyldigbesvären föregåtts av omprövning i TN.

Mot bakgrund av vad nu anförts framstår det som mycket angeläget att effektivisera omprövningsförfarandet även vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Härigenom kan man vinna den för både de skattskyldiga och skattemyndigheterna betydelsefulla fördelen att fel kan rättas snabbare, billigare och enklare än vad som är fallet i dag. Vidare blir följden att länsrätterna avlastas otvistiga mål, som visserligen i regel är enkla men genom att de är många och fordrar samma formella behandling som övriga är tidsödande och binder resurser vid ett arbete som lämpligare kan göras i första instans. De goda erfarenheterna av omprövningsförfarandena inom andra områden, bl.a. den indirekta beskattningen och socialförsäkringen, talar starkt för att man utvidgar omprövningsmöjligheterna inom den direkta beskattningen. Härigenom närmas också förfarandena inom de olika skatteslagen till varandra. Detta bör möjliggöra en bättre samordning, vilket är till fördel för såväl myndigheter som enskilda.

För att få effektivitet i omprövningsförfarandet måste — efter förebild från främst mervärdeskatten — tiden för omprövning sträckas ut i för-

hållande till vad som gäller f.n. Vidare bör övervägas att ställa krav på obligatorisk omprövning innan besvär får anföras i länsrätt. Vi diskuterar dessa frågor närmare i kapitel V men vill här antyda några av de svårigheter som uppkommer i inkomstskattesystemet med en utsträckt omprövningstid.

Belopps- eller sakprocess

I mervärdeskattesystemet gällde till nyligen en treårig omprövningstid. Den har successivt förlängts till sex år utan att några påtagliga nackdelar kunnat märkas. I inkomstskattesystemet motsvarar denna nu gällande tid en omprövningstid under taxeringsåret (taxeringsperioden) och därefter fem år. En obegränsad omprövningsrätt under taxeringsperioden gäller redan i dag och bör givetvis inte inskränkas. Den aktuella frågan är hur lång tid efter taxeringsperioden som bör vara öppen för omprövning. Denna fråga har i sin tur samband med vilken processform — beloppsprocess eller sakprocess — som bör tillämpas.

När dagens skatteprocess i princip sägs vara en beloppsprocess avses därmed att den gäller storleken av taxerade och beskattningsbara inkomster. Processens föremål är principiellt sett taxeringen och inte de olika inkomst- och avdragsfrågor som bildar taxeringen.

Processföremålet rör dock oftast enskilda sakfrågor och processen får då i realiteten karaktär av vad man brukar kalla sakprocess. Skatteprocessen har i dag trots sin principiella karaktär mer eller mindre renodlade inslag av sakprocess. Sådana framstår speciellt tydligt i den extraordinära processen. I praktiken gestaltar sig skatteprocessen även i övrigt övervägande som en sakprocess genom att det är enskilda sakfrågor som parterna tvistar om. I våra direktiv sägs att särskilt om rättelse- och omprövningsinstituten utvidgas finns det anledning att överväga att ta konsekvenserna av utvecklingen och införa en formlig sakprocess, där domstolens prövning och befattning med saken inskränks till just den sakfråga som överklagandet gäller.

Beloppsprocessen innebär att klaganden fritt kan byta grund för sina yrkanden. Han måste dock hålla sig inom den beloppsmässiga ram som bestäms genom de yrkanden som han framställt hos länsrätten inom besvärstiden. Yrkar den skattskyldige avdrag för resor under tjänst med 5 000 kr. kan han senare under processens gång i stället yrka avdrag för räntekostnader med samma eller lägre belopp. Däremot är han förhindrad att ändra sin talan så att avdrag yrkas med 10 000 kr. — han får inte gå utöver beloppsramen på 5 000 kr.

Mot klagandens rätt att åberopa nya grunder för sin talan svarar motpartens möjlighet att anföra motfakta som hänför sig till andra grunder än den klaganden åberopat (s.k. äkta kvittningsinvändningar). I den rena beloppsprocessen är kvittningsrätten obegränsad. TI kan exempelvis sedan hans besvärstid löpt ut tillstyrka att den skattskyldige får yrkat avdrag för räntekostnader men kvittningsvis yrka att han beskattas för en tjänsteinkomst och att taxerade och beskattningsbara inkomster därför skall förbli oförändrade. Det står naturligtvis också

motparten fritt att under processens gång ändra sina kvittningsvisa yrkanden under förutsättning att ändringarna håller sig inom beloppsramen.

I nuvarande förfarande pågår TN:s arbete under en taxeringsperiod, som omfattar tiden den 15 februari - 31 oktober taxeringsåret. Under denna tid har TN obegränsad omprövningsrätt innebärande att en redan beslutad taxering kan höjas eller sänkas om anledning finns till det. Efter taxeringsperiodens utgång kan däremot ändring ske endast på besvär av antingen den skattskyldige, TI eller kommunen. Under de första sex månaderna efter taxeringsåret går besvärstiden ut för de olika klagandena vid olika tidpunkter men detta hindrar inte att länsrätten kan ta upp mål till prövning så snart besvär anförts.

Det förhållandet att TN:s och länsrättens kompetens kolliderar i det nuvarande förfarandet under en kortare tid har inneburit vissa praktiska problem men inga större nackdelar.

Den korta omprövningsperioden och besvärstiden fungerar således tämligen väl ihop med en beloppsprocess. Oavsett att omprövningsperioden och besvärstiden gått ut kan ett materiellt riktigt taxeringsbeslut fattas i den mån det ryms inom beloppsramen. De negativa effekterna av ett outvecklat omprövningsförfarande kan alltså till en del elimineras inom processen men efter lång tid och till högre kostnader.

I ett förfarande med en avsevärt längre omprövningsperiod innebär emellertid beloppsprocessen många nya problem. En målsättning för utformningen av ett nytt förfarande är att fall där en tvist föreligger snabbt skall kunna avgöras av länsrätten. Prövningen i länsrätt kan inte vänta till dess omprövningsperioden gått ut. Har en viss skattskyldigs taxering prövats i länsrätten är en ytterligare omprövning i skattemyndigheten av en annan fråga i samma persons taxering omöjlig i en beloppsprocess. Återstoden av omprövningsperioden skulle därför inte kunna utnyttjas i dessa fall. Skattemyndighetens möjlighet att t.ex. fatta ett beslut om taxeringsändring till nackdel skulle vara beroende av att inte länsrätten fattat beslut om den aktuella personens taxering av annan anledning. Har länsrätten prövat taxeringen skulle ändring bara kunna ske genom besvär till kammarrätt med de begränsningar det innebär vad gäller processram, besvärstider m.m. För andra skattskyldiga, vilkas taxeringar inte prövats av domstol, skulle däremot taxeringarna stå öppna under en betydligt längre tid.

Med en omprövningsperiod som är längre än dagens blir därför en sakprocess mer angelägen ju längre tid som väljs. Enligt vår mening är en femårig omprövningstid i en beloppsprocess knappast meningsfull. Vi bedömer det som närmast omöjligt att utforma enkla och ändamålsenliga regler i ett sådant system. De olika problem som uppkommer med en förlängd omprövningstid i en sakprocess och en beloppsprocess utvecklar vi närmare i kapitel V. De alternativ vi arbetar med är en femårig eller en ettårig omprövningstid (efter taxeringsåret) i en sakprocess.

Det allmännas processföring

Bland våra uppgifter enligt direktiven ingår som förut nämnts att pröva hur det allmännas processföring i skattemål bör organiseras. Frågan har ett direkt samband med våra överväganden om fullt utbyggd tjänstemannagranskning, myndighetsbeslut i första instans och väsentligt utvidgad omprövning. Lägger vi därtill SFU:s förslag om fristående länsskattemyndigheter inordnade i en hierarkisk myndighetsuppbyggnad med RSV och LSM som över- resp. underordnade myndigheter kan man säga att en helt ny situation inträder för det allmännas processförare. DKU:s och USS' arbeten har som tidigare omtalats också betydelse för processförarnas verksamhet.

Den nuvarande organisationen har vuxit fram efter successiva reformer under lång tid. Ursprungligen sköttes taxeringsarbetet på det regionala planet av det s.k. landskontoret inom LST där landskamreraren var chef. Han var samtidigt ordförande i prövningsnämnden som både var en fiskal och en dömande instans. Systemet innebar att landskamreraren kunde låta väcka talan om någons taxering inför den nämnd som han själv ledde. Denna sammanblandning ansågs olämplig av rättssäkerhetsskäl och medförde slutligen att länsrätterna bildades som instanser helt fristående från skattemyndigheterna och med enbart dömande funktioner. Processföringen från det allmännas sida skulle skötas av cheffen för LST:s skatteavdelning och hans medarbetare. Någon "jävssituation" gentemot beslutsmyndigheten uppkommer inte eftersom alla taxeringar formellt bestäms av fristående TN.

Dagens situation kännetecknas av att de tillgängliga resurserna för processföringen i hög grad används för inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Detta är i och för sig naturligt med hänsyn till det stora antalet skattskyldiga inom dessa skatteslag men frågan kan redan utifrån dagens skatteregler ställas om inte alltför stora resurser anslås för detta ändamål och alltför litet åt andra skatteslag. I detta sammanhang bör också uppmärksammas den extremt låga besvärsfrekvensen beträffande bl.a. den indirekta beskattningen såväl från de skattskyldigas som det allmännas sida. I ett läge där systemen med den förenklade självdeklarationen och ett utvecklat omprövningsförfarande är genomförda kan det förväntas att antalet processer på inkomst- och förmögenhetsskatteområdet kommer att minska betydligt. Hur resurserna skall fördelas i framtiden blir därför en väsentlig fråga när processföringens organisation ses över.

Självfallet måste i detta sammanhang undersökas anledningen till den nuvarande processföringens heterogena uppbyggnad vid jämförelse mellan de olika skatteslagen. Medan vissa processförare är helt självständiga i beslutsfattandet beträffande sin processande verksamhet, är andra underställda en chef som har ett väsentligt vidare ansvarsområde. Organisationen har i varje skatteslag anpassats till förhållandena när skatten infördes och därefter finslipats utan djupare sidoblickar på utvecklingen inom andra skatteslag. Vad som från början var en naturlig lösning framstår kanske efter de genomgripande reformer, som nu pågående utredningsarbeten kan leda till, som mindre lämplig. Som hu-

vudregel bör enligt vår mening gälla att en enhetlig ställning bör eftersträvas för processombuden.

Bakom utformningen av den nuvarande organisationen torde ligga den uppfattning som av ålder präglar den svenska förvaltningen, nämligen att de verkställande organen skall vara objektiva. På skatteområdet kommer detta till uttryck genom den i 1 § TL givna regeln att beskattningen i möjligaste mån skall vara likformig och rättvis. Skattemyndigheterna har att verka för att detta mål så långt möjligt uppnås.

Samtidigt har det emellertid av olika skäl ansetts lämpligt att utse vissa befattningshavare att vara de skattskyldigas motpart i en skatteprocess och därvid föra det allmännas talan. Avsikten är att säkerställa ett tvåpartsförhållande i skatteprocessen. Dessa befattningshavare har mer eller mindre fullständigt fått rätt att själva väcka talan om de anser att det allmännas rätt blivit eftersatt genom beskattningsmyndighetens beslut. Men de har också rätt och skyldighet att föra talan till de skattskyldigas förmån om anledning finns till det.

En synpunkt som gjort sig alltmer gällande under senare tid är att de skattskyldiga i en skatteprocess skall möta en motpart från det allmänna som kan antas se på det aktuella problemet med "friska ögon". Detta har ansetts vara en angelägen rättssäkerhetsfråga. Det gäller att minimera risken för att det allmännas representant känner sig bunden av myndighetens beslut på grund av att han tidigare varit engagerad i ärendets handläggning. Denna uppfattning står i viss motsatsställning till den strävan som också blivit alltmer aktuell, nämligen att processföraren bör kopplas in i utredningsarbetet på ett tidigt stadium för att ärendena skall kunna bli "processvänliga".

Det kan inte undvikas att den rådande ordningen medför att det allmänna i viss mån uppträder med två ansikten. Dels är beskattningsmyndigheten ansvarig för att beskattningen blir korrekt men samtidigt har det allmänna en representant i myndigheten — TI eller AO — för att bevaka sin rätt. Även denne skall vara objektiv och även kunna verka till den skattskyldiges fördel. Sett från de skattskyldigas synpunkt är ordningen förvillande.

Vi anser att man vid uppbyggnaden av en ny organisation för det allmännas processföring måste göra klart för sig vilken grundläggande syn som bör kännetecknа organisationen. Om vårt förslag genomförs att även inkomst- och förmögenhetstaxeringen sker på grundval av myndighetsbeslut uppnås en likformighet i fråga om första instans-avgörandena för alla skatteslag. Mervärdeskatt, punktskatt etc. tas ju redan nu ut efter beskattningsmyndighetens beslut. Det kan då göras gällande att myndigheten bör bära hela ansvaret för att beskattningen blir korrekt. Upptäcks det att något fel blivit begånget rättar myndigheten felet enligt vårt omprövningssystem. Är den skattskyldige inte nöjd med myndighetens beslut får han klaga hos domstol. Hans naturliga motpart är då myndigheten. Något behov av en besvärsrätt för det allmänna finns inte om detta synsätt renodlas och därmed inte heller något behov av ett särskilt AO. Denna lösning aktualiseras av SFU:s förslag om en hierarkisk uppbyggnad av skatteförvaltningen. Lösningen av frågan om det allmännas processföring i enlighet härmed utvecklar vi närmare i avsnitt 22

som modell B. Vi redovisar där två alternativa lösningar som båda bygger på att överordnade myndigheter (RSV och regional skattemyndighet) ges rätt att initiera ändring av underordnade myndigheters (regional skattemyndighet och LSM) beslut.

Vill man i stället bevara det hittillsvarande betraktelsesättet med ett utpräglat tvåpartsförfarande där beskattningsmyndighetens ansvar för processföringen är mer begränsat har vi arbetat fram modell A. I denna modell utgår vi liksom i modell B från att taxeringsbesluten fattas av skattemyndigheterna. Det är inte lämpligt att myndigheten då också svarar för processföringen. Modell A har också två alternativ. I det ena är processförarna administrativt knutna till den regionala och den centrala skattemyndigheten men självständiga i sin processföring (fristående AO). Det andra alternativet innehåller en organisationsskiss som har sin förebild i åklagarväsendet. Processförarna är i detta alternativ såväl administrativt som funktionellt helt fristående.

Alternativen bör ställas mot de överväganden och förslag som övriga nu aktuella utredningar väntas lämna under 1985. Alternativ A 1 kan sägas vara det minst långtgående och bygger på i huvudsak en anpassning av nuvarande processfunktioner till våra övriga förslag. Lösningen i alternativ A 2 innebär framför allt en organisatorisk markering av processförarnas självständiga ställning gentemot beskattningsmyndigheten som beslutsmyndighet. Den bör ses mot bakgrund av uttalandet i våra direktiv att vi skall pröva en lösning med förebild i åklagarväsendet.

Sammanfattningsvis innehåller våra överväganden i detta betänkande följande frågeställningar:

Kapitel III: Myndighetsbeslut i stället för TN-beslut beträffande inkomst- och förmögenhetstaxeringen. I mer komplicerade ärenden och vid omprövning beslutar myndigheten under medverkan av lekmän (skattenämnden).

Kapitel IV: Statsmakternas redan fattade beslut om tjänstemannagranskning av alla deklarationer fullföljs. Förenklade deklarationer skall i princip vara färdiggranskade i sådan tid att skattsedel kan sändas ut i juni. För övriga deklarationer pågår granskningen t.o.m. november månad taxeringsåret. Skattsedel sänds ut beträffande dem i december som f.n. Kvarskatteuppbörd enligt olika alternativ.

Kapitel V: Obligatorisk omprövning av de taxeringsbeslut, som fattas utan lekmännens medverkan, före besvär antingen inom fem eller ett år efter taxeringsåret i en sakprocess. I detta sammanhang berörs också frågan om en förlängd omprövningstid i en beloppsprocess.

Kapitel VI: Övergång från beloppsprocess till sakprocess.

Kapitel VII: Det allmännas processförare inordnas administrativt i de regionala och centrala skattemyndigheterna men blir funktionellt självständiga (modell A). I en variant av modellen blir det allmännas processförare såväl administrativt som funktionellt helt självständiga efter förebild från åklagarväsendet.

En ny struktur skisseras, där det allmännas processföring inordnas helt i skattemyndigheterna (modell B). Ett alternativ redovisas där det allmännas besvärsrätt utmönstras och ersätts med ett system med överprövning.

Kapitel VIII: Administrativa konsekvenser av våra överväganden.

III Beslutsorganisation m.m. i första instans

4 Beslutsorganisationen m.m.

4.1 Nuvarande ordning

4.1.1 Taxeringsdistrikt och taxeringsnämnder

Den nuvarande organisationen regleras främst i 4-19 §§ TL och 3-7 §§ TF.

Skattechefen skall bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor. Han leder och styr deklarationsgranskning och annan taxeringskontroll inom länet samt skall verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa.

Varje län delas in i lokala taxeringsdistrikt och särskilda taxeringsdistrikt. De lokala taxeringsdistrikten omfattar en kommun eller del av en kommun. För varje lokalt taxeringsdistrikt finns en lokal TN. Det finns sammanlagt drygt 2 600 lokala TN. En kommun eller del av en kommun får ingå i två eller flera särskilda taxeringsdistrikt. Det ger möjlighet till en funktionell indelning av de särskilda nämndernas verksamhetsområde exempelvis efter bransch eller företagsform. För varje särskilt taxeringsdistrikt finns en särskild TN. I hela landet finns drygt 600 särskilda TN.

De lokala TN taxerar löntagare och andra med enklare inkomstförhållanden. I de särskilda taxeringsdistrikten taxeras bl.a. fysiska personer med mer invecklade inkomstförhållanden, aktiebolag och delägare i fåmansföretag. LST får föreskriva att en skattskyldig som skall taxeras av särskild TN i stället taxeras av lokal TN, om detta är lämpligt med hänsyn till organisationen i länet. Sådan föreskrift får inte avse skattskyldiga med särskilt invecklade inkomstförhållanden.

För hela riket finns ett gemensamt taxeringsdistrikt. Inom distriktet finns s.k. gemensamma TN. De taxerar skattskyldiga, som saknar hemortskommun i riket, till statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt, och vidare taxerar de till kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål.

LST beslutar om indelningen i taxeringsdistrikt och de särskilda TN:s verksamhetsområden. LST i Stockholm beslutar om antalet gemensamma TN och deras verksamhetsområden. Beslut om indelning skall normalt avse en period av tre taxeringsår räknat fr.o.m. året efter det år då kommunfullmäktigeval har ägt rum och meddelas senast den 30 november före den tidsperiod beslutet avser.

4.1.2 Ordförande

TN leds av en ordförande (TO) som förordnas av LST för ett taxeringsår. Förordnandet skall meddelas senast den 30 november året före taxeringsåret. TO skall vara en myndig svensk medborgare som inte fyllt 70 år eller är i konkurstillstånd. Förordnande som TO får återkallas om det föreligger särskilda skäl. Möjligheten att återkalla förordnande kan enligt förarbetena utnyttjas ifall TO inte längre kan anses redlig och allmänt aktad, inte längre är behörig att vara TO eller om det visar sig att TO av någon anledning inte hinner slutföra granskningen på ett nöjaktigt sätt.

Om TO är förhindrad att leda sammanträde med nämnden kan LST om det behövs förordna annan att vara TO för den tid hindret varar. Är TO jävig utser nämnden inom sig viss ledamot att föra ordet vid ärendets behandling.

Det är vanligt att tjänstemän inom skatteförvaltningen förordnas som TO, speciellt i de särskilda nämnderna. Uppskattningsvis rekryteras omkring hälften av TO bland skattetjänstemän.

Granskning- och utredningsarbetet ankommer i första hand på skattemyndigheterna, men även TO har till uppgift att utöva viss kontroll av granskningsarbetet. Han skall granska deklarationerna i den utsträckning det behövs för en noggrann och tillförlitlig taxering. Han har också ett ansvar för att utredningen i ärendena är tillfredsställande. Föredragningen skall i princip skötas av granskningstjänstemän, men även TO får föredra ärende.

Ersättning för TO:s och andra funktionärers medverkan i taxeringsarbetet betalas av statsmedel genom särskilda anslag som tilldelas LST varje år enligt vissa principer. Ramen för LST:s anslag bestäms på grundval av det totala antalet deklarationer, antalet av TO eller kronoombudet förstahandsgranskade deklarationer samt antalet sammanträden. Vid 1984 års taxering utgick ersättning med 7 kr. för varje deklaration, ytterligare 10 kr. per förstahandsgranskad deklaration och 220 kr. per sammanträde. Normalt torde det totala arvodet för en TO i ett regionalt distrikt uppgå till ca 25 000 kr. och för en TO i ett lokalt distrikt till 15 - 20 000 kr. Stora variationer kan dock förekomma, bl.a. på grund av distriktens storlek och TO:s egen granskningsinsats.

Den nya organisationen, som genom principbeslut 1975 och 1977 inrättades fr.o.m. 1979 års taxering, är inte fullt utbyggd. I övergångsbestämmelserna föreskrivs därför att den äldre ordningen med kronoombud och taxeringskonsulenter skall bestå till dess TN erhållit erforderligt biträde av tjänsteman hos LST eller LSM. F.n. granskas omkring 40 % av deklarationerna på fritid. I dessa fall utförs granskning och föredragning av TO eller särskilt förordnat kronoombud/taxeringskonsulent.

4.1.3 Övriga ledamöter

Övriga ledamöter i TN, minst 5 och högst 8, utses genom val för en tid av tre år. För de valda ledamöterna skall lika många suppleanter väljas. Det finns ca 20 000 ledamöter och lika många suppleanter.

Till ledamot och suppleant i TN bör enligt 8 § TL utses personer med insikt i de taxeringsfrågor som ankommer på TN. Departementschefen anförde beträffande detta (prop. 1977/78:181 s. 195): "Det är självfallet angeläget att det i nämnden, förutom fackkunskap, finns kännedom om olika delar av taxeringsdistriktet och om olika grupper av skattskyldiga inom distriktet. Det bör dock enligt min mening kunna förutsättas att valmyndigheterna beaktar vikten härav även utan uttryckliga föreskrifter härom."

Ledamöter och suppleanter i TN skall, i likhet med nämndemännen i domstolarna, vara myndiga svenska medborgare och inte ha fyllt 70 år. De skall vidare vara mantalsskrivna i kommun som ingår i distriktet. Om bostadsbandet bryts eller ledamot av annan anledning upphör att vara valbar eller behörig förfaller uppdraget.

Den som har fyllt 60 år har rätt att frånträda uppdraget. Annars får inte någon frånträda sitt uppdrag om han inte uppger hinder som godkänns av den som utsett honom.

Valet förrättas av kommunfullmäktige. Om det i särskilt taxeringsdistrikt ingår mer än en kommun förrättas valet av landstinget. Kommunfullmäktige resp. landsting bestämmer också antalet ledamöter inom ramen 5-8. Om det i ett särskilt taxeringsdistrikt finns en kommun som inte ingår i landstingskommunen skall valet förrättas av både landsting och kommunfullmäktige enligt viss fördelning. Antalet ledamöter bestäms i sådant fall av LST. Kommunfullmäktige i Stockholms län förrättar val till de gemensamma TN. Det finns numera en möjlighet att genomföra proportionella val.

Enligt 130 § TL får kommunfullmäktige besluta om arvode, traktamente och resekostnadsersättning till de kommunala ledamöterna i TN enligt de grunder, som enligt kommunallagen gäller för ersättning till ledamöter i kommunala nämnder. Landstinget har motsvarande rätt i fråga om de landstingsvalda ledamöterna.

I 3 kap. 16 § kommunallagen stadgas att fullmäktige får besluta om att ledamöter och suppleanter i nämnd skall i skälig omfattning få bl.a. ersättning för resekostnader och andra utgifter som föranleds av uppdraget samt arvode. I förarbetena till kommunallagen understryker man att ersättningen sätts på sådan nivå att ingen skall vara förhindrad att åta sig kommunala förtroendeuppdrag av ekonomiska skäl. Fr.o.m. den 1 juli 1983 har fullmäktige rätt att besluta om ersättning för förlorad arbetsförtjänst.

Svenska kommunförbundet har i cirkulär (79:54) utarbetat förslag till bestämmelser om ersättning till kommunalt förtroendevalda personer. Förslaget tar inte ställning till ersättningarnas höjd utan berör principerna för beräkning av sammanträdesarvoden. Enligt förslaget utgår grundarvode med ett dubbelt så stort belopp för den första sammanträdestimmen som för varje därefter följande timme. Arvodet för del av timme — med undantag av den första — skall för varje påbörjad halvtimme utgå med halva timersättningen. Ersättningsreglerna är lika, oavsett om det är fråga om dag- eller kvällssammanträden.

Enligt tillgänglig statistik för 1983 var den helt dominerande principen att den första sammanträdestimmen ersätts med ett högre belopp än

därpå följande timmar. 217 kommuner tillämpade denna princip. Däremot varierar ersättningsbeloppen avsevärt för den första sammanträdestimmen från 60 kr. till 240 kr. Övriga kommuner använder sig av ren timersättning, ersättning med ett bestämt belopp per sammanträde eller annan ersättningsform. Normalt torde arvodet för ett års taxering för en lekman i TN uppgå till 1 000 - 2 000 kr.

I en rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (Ds Fi 1983:32) Administrationskostnader för våra skatter beräknas kommunernas och landstingens kostnader (inkl. lokalkostnader i viss omfattning) under budgetåret 1981/82 till 52 milj. kr.

4.1.4 TN:s beslutförhet m.m.

TN sammanträder på tid och plats som bestäms av ordföranden (61 § TL). Han kallar ledamöterna och underrättar suppleanterna om sammanträdena. Om en ledamot är förhindrad att komma skall han i sitt ställe kalla en suppleant enligt den ordning som bestämts vid valet samt underrätta ordföranden.

TN är beslutför med ordföranden och minst två ledamöter eller, i TN vars distrikt omfattar mer än en kommun, minst tre andra ledamöter (63 § TL). Om en ledamot är jävig i ett ärende och skall avträda hindrar detta inte beslut i ärendet.

TN är beslutför med TO ensam, om beslutet inte innebär prövning i sak, om det är fråga om taxering utan avvikelse från deklarationen, om avvikelse uppgår till högst 2 500 kr., om det är en rättelse av ett tidigare uppenbart oriktigt beslut eller i annat fall om saken är uppenbar.

TN får i taxeringsfråga som kräver särskild sakkunskap anlita biträde av sakkunnig (15 § TL). TO skall dock först samråda med skattechefen i länet. Enligt 7 § TF får LST för högst ett år i sänder förordna erforderligt antal lämpliga personer att lämna sakkunnigt biträde vid taxeringsarbetet.

TN:s sammanträden hålls inom stängda dörrar. Följande personer får närvara, förutom ledamöterna.

- Suppleanter som inte tjänstgör för någon ledamot och föredragande tjänsteman. De får delta i överläggningarna men inte i besluten.
- Skattskyldig som personligen eller via ombud lämnar upplysningar om sin deklaration. Han får inte närvara vid överläggningarna.
- Sakkunnig och tjänsteman som verkställt taxeringsrevision. De får inte närvara vid överläggningarna.
- Skattechefen eller någon av honom beordrad tjänsteman. Han får närvara vid överläggningarna endast om TN beslutar det.
- S.k. RiksTI i den mån RSV så förordnat. TN beslutar om han får närvara vid överläggningarna.
- JO och JK. De får dock inte yttra sig.

4.2 Överväganden och förslag

4.2.1 Myndighetsbeslut och lekmannamedverkan

Taxeringsbesluten fattas i dag normalt av TN som första instans. Som vi redogjort för i de allmänna motiven (avsnitt 3.2) är det dock bara en liten del — sannolikt inte mer än 5 % — av deklarationerna som i praktiken blir prövade av lekmän vid föredragning inför fullsutten TN. Övriga beslut fattas av TO ensam.

Lekmännen har emellertid en viktig funktion i taxeringsarbetet genom att de ger allmänheten insyn i taxeringsverksamheten och bidrar till att medborgerliga värderingar slår igenom i taxeringsbesluten. Lekmannainflytandet bör därför behållas i det framtida förfarandet.

I våra direktiv sägs att mycket talar för att tiden nu är mogen för att överlåta även den formella beslutanderätten i normalfallen på tjänstemännen och inskränka lekmännens prövning till omprövningsfall eller där det annars finns särskilda skäl för en prövning av lekmän. Vi delar denna uppfattning.

En ordning med en nämnd, som delegerar beslutanderätten till tjänstemän i skattemyndigheten i det övervägande antalet ärenden bör, som vi sagt i den allmänna motiveringen, inte komma i fråga. Den skulle, liksom dagens beslutsordning, bygga på fiktionen att nämnden fattar alla taxeringsbeslut. I stället bör den formella beslutanderätten överensstämma med de verkliga förhållandena. Fattas besluten de facto normalt av tjänstemän i skattemyndigheten — med skattemyndighet menar vi fortsättningsvis såväl LSM som LST — bör också den formella beslutanderätten i dessa fall tillkomma skattemyndigheten.

4.2.2 Nämndens ställning

Utgångspunkten för våra överväganden är alltså att lekmannainflytandet skall vara kvar i taxeringsarbetet och att den myndighet som de facto fattar besluten också skall ha den formella beslutanderätten. Vi har övervägt olika alternativa lösningar för hur lekmännens medverkan skall inordnas i det framtida taxeringsförfarandet.

Ett alternativ är att bilda en från skattemyndigheten fristående nämnd för behandling av omprövningsärenden och vissa grundbeslut. En sådan lösning har fastighetstaxeringskommittén valt i betänkandet (SOU 1984:37-38) Rullande fastighetstaxering m.m. Enligt förslaget fattar normalt LSM grundbeslut om taxering. Är fastighetsägaren missnöjd med beslutet och vill ha det överprövat av en nämnd kan han, efter omprövning i LSM, få frågan prövad av fastighetstaxeringsnämnden. LSM kan enligt förslaget dessutom överlämna ärende, som den finner alltför svårbedömbart för att själv avgöra, till fastighetstaxeringsnämnden för avgörande. I prop. 1984/85:222 menar departementschefen att SFK:s förslag till omläggning av taxeringsförfarandet i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör avvaktas innan ställning tas till hur taxeringsarbetet vid fastighetstaxeringen skall ske i framtiden. Han är därför f.n. inte beredd att ansluta sig till kommitténs förslag.

En fristående nämnd medför emellertid betydande nackdelar. Den innebär att ytterligare en instans för skattefrågor skapas. Vidare försvårar den en närmare samordning mellan inkomsttaxering, skattetillägg och PGI. Såväl grundbeslut som omprövningsbeslut avseende skattetillägg och PGI fattas ju av LSM. Samordningsmöjligheterna med de övriga skatteslagen, där genomgående myndigheten fattar såväl grundbeslut som omprövningsbeslut, försvåras också. Sett från de skattskyldigas sida måste det vara enklare med bara en myndighet i första instans i stället för både en myndighet och en från myndigheten fristående nämnd med en arbetsfördelning som med nödvändighet blir oklar för de skattskyldiga.

Även en fristående nämnd får oundvikligen en stark koppling till skattemyndigheten genom att tjänstemän från skattemyndigheten är föredragande inför nämnden och genom att ordföranden i nämnden — med hänsyn till behovet av gedigna kunskaper i skattefrågor — ofta torde bli någon med anknytning till skatteförvaltningen. Nämndens fristående ställning skulle därför i viss mån bli skenbar. Den fristående ställningen skulle å andra sidan kunna försvåra strävandena att uppnå rättvisa och likformighet skattskyldiga emellan över hela landet genom att en nämnd utanför skattemyndigheten, liksom dagens TN, formellt skulle vara obunden av centralt och regionalt utfärdade riktlinjer för taxeringsarbetet. Den omständigheten att nämnden endast skulle besluta i ett mindre antal fall skulle snarast förvärra situationen genom den splittrade ansvarsbild som då uppkommer.

Som argument för en lösning med en fristående nämnd brukar ibland anföras att en sådan ordning skulle underlätta formerna för det allmännas processföring. Att så inte är fallet enligt vår mening utvecklar vi i avsnitt 20.

Vi anser således att den lämpligaste ordningen är att skattemyndigheten fattar såväl grundbeslut som omprövningsbeslut. Därvid bör grundbesluten normalt fattas av tjänstemän. Även omprövningsbesluten bör fattas av skattemyndigheten, men av en nämnd *i* skattemyndigheten. Vi kallar denna nämnd i skattemyndigheten för *skattenämnd.* Nämnden förstärker skattemyndigheten vid vissa typer av beslut och ger medborgerlig insyn i och inflytande på taxeringsarbetet. När ärende avgörs av skattenämnd är det alltjämt beslut av skattemyndigheten men i särskild sammansättning. Förebilder till denna lösning finns i de försäkringsnämnder och pensionsdelegationer som fattar vissa beslut på socialförsäkringens område.

En nämnd skall således finnas i varje skattemyndighet. Totalt skall alltså 144 — 120 vid LSM och 24 vid LST — skattenämnder bildas. Dessa kan vid behov avdelningsindelas.

Vi vill understryka att skattenämnden inte bara säkerställer det önskvärda lekmannainflytandet vid taxeringen utan också att bedömningsfrågorna i taxeringsbesluten i första instans håller den kvalitet som fordras i det system vi föreslår. Detta medför att vi anser oss kunna flytta beslutanderätten i vissa ärenden från länsrätten, där de f.n. av olika skäl ligger, till skattemyndigheten. (Se vidare vid 5.1.) Vi anser i princip att skattemyndigheten skall ha kompetens att fatta beslut i alla förekommande taxeringsfrågor.

4.2.3 Antalet ärenden

En beräkning av det troliga antalet ärenden i myndigheternas skattenämnder måste grunda sig på olika antaganden och uppskattningar. Slutsumman blir därför av naturliga skäl mycket osäker.

Vår utgångspunkt i beräkningarna är nuvarande antal omprövningar i TN och besvär i länsrätt. Omprövningarna uppgick vid 1984 års taxering till ca 105 000. Vår deklarationsundersökning visar att den förenklade deklarationen inte nämnvärt påverkar antalet omprövningar i TN. Ca 5 000 av de nuvarande omprövningarna kan dock antas falla bort. Omkring 20 000 omprövningar är av sådan rättelsekaraktär att de kan beslutas av enskild tjänsteman och inte behöver belasta nämnden. Av de nuvarande omprövningarna skulle alltså återstå ca 80 000 för prövning av skattemyndigheten i nämndsammansättning.

Antalet inkomna besvär i inkomstskattemål till länsrätt är f.n. ca 105 000 per år. Av målen utgör skattskyldigbesvären ca 70 %, alltså närmare 75 000 per år. Med stöd av vår länsrättsundersökning antar vi att 25 % (ca 20 000) av skattskyldigbesvären varit föremål för omprövning i TN och alltså redan ingår i de 105 000 omprövningsfallen.

Antalet avvikelser från deklarationen kan antas halveras genom den förenklade deklarationen. Länsrättsundersökningen visade bl.a. att ca 30 % av målen avsåg inkomst av tjänst. I många fall av dessa avsåg tvisten småbelopp som kommer att omfattas av schablonavdraget under tjänst. Även de andra förenklingarna bidrar till att antalet skattskyldigbesvär minskar. Vi antar att ca 20 000 överklaganden faller bort på grund av den förenklade deklarationen. Ytterligare 10 000 av de nuvarande länsrättsbesvären kan antas vara av sådan karaktär att beslut om omprövning kan fattas av enskild tjänsteman. Av dagens skattskyldigbesvär skulle då återstå 25 000 för prövning i myndigheternas skattenämnder.

Av de nuvarande ca 30 000 eftertaxeringarna och TI-besvären kan antas att ca 5 000 faller bort genom den förenklade deklarationen och ytterligare 10 000 på grund av att beslut kan fattas av enskild tjänsteman. 15 000 av de nuvarande offensiva ärendena kan således antas kvarstå för att avgöras i nämnd.

Skattemyndigheten skall också ha nämndsammansättning vid vissa grundbeslut där det är fråga om svårare skälighets- eller bedömningsfrågor med stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige. Vi antar att antalet grundbeslut i skattenämnden uppgår till ca 10 000. Nämnden skall också kunna ompröva beslut om skattetillägg och förseningsavgift. Antalet skattetillägg kommer att minska mycket kraftigt till följd av att det avskaffas beträffande inkomster som omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten. Vi uppskattar antalet omprövningar beträffande särskilda avgifter till 5 000.

Antalet ärenden som skall prövas av myndigheternas skattenämnder skulle med dessa beräkningar totalt uppgå till (80 000 + 25 000 + 15 000 + 10 000 + 5 000 =) 135 000.

4.2.4 Antalet ledamöter, val m.m.

I princip skall alla de 5-8 ledamöter som väljs enligt nuvarande ordning vara närvarande vid samtliga sammanträden. TN är dock beslutför med endast 2 resp. 3 ledamöter och om jäv föreligger för en av dessa 1 resp. 2 ledamöter.

Möjligheterna att konstruera enkla regler för antalet ledamöter och val av ledamöter begränsas av variationen vad gäller antalet kommuner per län. Länen omfattar från 1 till 25 kommuner. Vad gäller antalet kommuner per fögderi är bilden mer enhetlig. 107 (av totalt 120) fögderier omfattar högst 3 kommuner. 9 fögderier har 4 kommuner och 4 fögderier omfattar mellan 5 och 8 kommuner.

Ett alternativ till den nuvarande ordningen att utse 5-8 ledamöter per nämnd och suppleanter för dessa är att, enligt vad som gäller för nämndemän i domstolarna, utse en "pool" av lekmannaledamöter. Till varje sammanträde skulle enligt ett i förväg bestämt tjänstgöringsschema ett visst antal ledamöter kallas.

Ett sådant system förefaller enklare än nuvarande ordning och kan lätt anpassas till de skiftande behoven vid skattemyndigheterna. Det måste underlätta för lekmännen med schemalagd, inte alltför tät tjänstgöring om sammanträden hålls kontinuerligt över hela året och på dagtid. Samtidigt kan antalet lekmän som får delta i taxeringsarbetet bevaras på högre nivå även om antalet skattenämnder blir avsevärt mindre än antalet TN är f.n. Det kan också med ett sådant system vara lättare att få ett representativt urval från samtliga kommuner utan att ha ett mycket stort antal lekmän i den beslutande nämnden.

För domstolarnas del fastställer sedan den 1 juli 1983 (SFS 1983:382) länsrätterna i Stockholms, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län själva hur många nämndemän som skall finnas för tjänstgöring i länsrätten. För övriga länsrätter fastställer kammarrätten antalet nämndemän efter förslag av länsrätten. I länsrätterna finns knappt 1 000 nämndemän.

För de allmänna domstolarna gäller motsvarande bestämmelser. Det finns 97 tingsrätter i landet. Vid dessa tjänstgör sammanlagt drygt 7 000 nämndemän.

Vi föreslår att LST, i förekommande fall efter samråd med LSM, bestämmer det antal lekmän som skall utses för varje myndighet.

Det är svårt att beräkna hur många lekmän som behöver väljas bl.a. med hänsyn till den osäkerhet som råder beträffande antalet ärenden i skattenämnd och hur tidskrävande dessa kommer att bli. Antalet ledamöter bör emellertid inte vara alltför snålt tilltaget. Ett större antal lekmän i poolen gör att tjänstgöringsskyldigheten inte behöver bli så omfattande, vilket medför att uppdraget blir mindre betungande. Med utgångspunkt i det uppskattade antalet ärenden samt de antaganden om personliga inställelser och handläggningstider i skattenämnd vi gör i avsnitt 4.2.7 skulle det behövas närmare 4 000 lekmän för att tillgodose skattenämndernas behov. Vi har då förutsatt att ett nämndsammanträde varar i fyra timmar, att fyra lekmän kallas till varje sammanträde och att varje lekman deltar i tio sammanträden per år.

En konsekvens av poolsystemet är att samtliga lekmän blir nämndledamöter. Inga suppleanter skall utses. Det kan vara lämpligt att när tjänstgöringsschemat fastställs samtidigt bestämma vem eller vilka som skall vara ersättare vid varje sammanträde.

Enligt nuvarande regler väljs TN:s ledamöter av kommunfullmäktige eller, om det i särskilt taxeringsdistrikt ingår mer än en kommun, av landstinget. Skattenämndens verksamhetsområde kommer i de flesta fall att bestå av mer än en kommun (90 av landets 120 fögderier består av mer än en kommun).

Vi anser det därför lämpligare att låta landstinget välja samtliga lekmannaledamöter till nämnden. Landstinget bör naturligtvis se till att ledamöterna sprids geografiskt. För varje kommun som ingår i myndighetens verksamhetsområde bör minst en ledamot väljas. Om det i länet finns kommun som inte ingår i landstingskommunen skall valet förrättas av landstinget och kommunfullmäktige med den fördelning dem emellan som LST bestämmer efter befolkningstalen.

Enligt 8 § tredje stycket TL bör till ledamöter och suppleanter i TN utses personer med insikt i de beskattningsfrågor som ankommer på nämnden. Tidigare var insikt i beskattningsfrågor ett krav. Efter det att möjligheten till proportionella val av ledamöter och suppleanter infördes ansågs det emellertid inte längre möjligt att upprätthålla ett ovillkorligt krav på specialkompetens.

Taxeringsbeslut rör inte sällan frågor av stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige och kan innefatta bedömningar av annan karaktär än rent taxeringsmässiga. Det är därför viktigt att nämnderna sammansätts av personer med lämplig erfarenhetsbakgrund från olika områden inom samhällslivet. Endast därigenom kan nämnden få en sådan tyngd och saklig kompetens att den utgör en reell förstärkning åt myndigheten och ett komplement till den fackkunskap på taxeringsområdet som myndigheten själv representerar.

I RS-reformen strävade man efter att få överensstämmelse med de bestämmelser som gäller för nämndemän i domstolarna. Vad gäller mandattiden föreligger dock en stor skillnad. Nämndeman utses för en period av sex år. Möjlighet finns dock att efter två år avsäga sig uppdraget. Några bärande skäl att utöka den nuvarande treåriga mandatperioden för lekmännen i TN till sex år kan vi inte finna. Tvärtom kan en så lång mandattid verka rekryteringshämmande.

De valbarhets- och behörighetskrav som i dag gäller ordförande, annan ledamot och suppleant i TN menar vi kan överföras oförändrade till den nya skattenämnden. Vi vill dock i sammanhanget erinra om att diskrimineringsutredningen nyligen i sitt delbetänkade (Ds A 1984:6) Om utlänningars rättsliga ställning föreslagit att kravet på svenskt medborgarskap för ordförande, annan ledamot och suppleant i TN, liksom för en del andra offentliga uppdrag — som styrelseledamöter i allmänna försäkringskassor — skall avskaffas och ersättas med ett mindre långtgående behörighetskrav. Enligt förslaget är den behörig som har rösträtt vid val till kommunfullmäktige, dvs. har varit bosatt tre år i landet. Betänkandet har remissbehandlats och bereds nu i regeringskansliet.

I betänkandet (SOU 1985:21) Ökat förtroendemannainflytande i för-

säkringskassorna behandlas kravet på svenskt medborgarskap för ledamöter i de socialförsäkringsnämnder, som avses skola ersätta de nuvarande försäkringsnämnderna och pensionsdelegationerna. I betänkandet framhålls att starka skäl talar för att kravet tas bort men att frågan bör prövas i ett större sammanhang.

Vi anser att samma behörighetskrav bör kunna gälla för skattemyndigheterna som för de allmänna försäkringskassorna.

Arvodesfrågan är viktig för rekryteringen av lekmannaledamöter. Sammanträdena hålls f.n. regelmässigt på kvällstid. Därför behöver den enskilde ledamoten i normalfallet inte väga vad han förlorar i arbetsförtjänst mot vad han erhåller i arvode. I det framtida förfarandet torde emellertid sammanträdena i allmänhet hållas på dagtid, vilket kan innebära problem vid rekryteringen.

Lekmännen i skattenämnden blir ledamöter i en myndighet inom den statliga förvaltningen. Ersättning till dessa bör därför betalas av allmänna medel enligt samma grunder som för nämndemännen i domstolarna.

Ersättningen till nämndemän regleras i förordningen (1982:814) om ersättning till nämndemän och vissa andra uppdragstagare inom domstolsväsendet m.m. Enligt denna utgår av allmänna medel arvoden, reseersättningar och traktamenten. Reseersättningar och traktamenten utgår enligt det allmänna reseavtalet. Arvodet är 220 kr. för varje sammanträdesdag.

Fr.o.m. den 1 juli 1985 gäller att nämndeman som får löneavdrag eller annan inkomstförlust på grund av uppdraget får ett tilläggsbelopp för den del av inkomstförlusten som inte täcks av arvodet. Tilläggsbeloppet bestäms av DV för ett år i sänder. Arvodet och tilläggsbeloppet får tillsammans inte överstiga 450 kr.

Till nämndeman i länsrätt utgår dagarvode även för dagar då förberedelsearbete utförts. Enligt en undersökning som gjordes inom justitiedepartementet om nämndemännens tjänstgöringsförhållanden m.m. (Ds Ju 1981:20) betalas normalt två eller tre förberedelsearvoden ut per sammanträdesdag. Antalet förberedelsearvoden per sammanträdesdag varierar mellan länsrätterna och måltyperna.

Vi föreslår således att de förtroendevalda i skattemyndigheten skall få ersättning enligt samma grunder som gäller för nämndemännen i domstolarna. Tilläggsbeloppen för de enskilda ledamöterna bör bestämmas av RSV.

4.2.5 Beslutförhet m.m.

Enligt nuvarande regler skall i princip alla de ledamöter som väljs vara närvarande vid samtliga sammanträden. Det är dock en stor differens mellan högsta antal ledamöter i nämnden och minimigränsen för beslutförhet. En nämnd, vars distrikt omfattar endast en kommun, kan vara beslutför enbart med ordföranden och en lekman. I vissa fall är TN beslutför med TO ensam.

En invändning som kan riktas mot en nämnd, beslutför med ett fåtal ledamöter, är att olika uppfattningar i samhället inte blir tillräckligt företrädda vid det enskilda sammanträdet.

Reglerna för domförhet i tingsrätt och länsrätt har nyligen setts över. Genom de nya reglerna (SFS 1983:370, 372) är tingsrätt i normalfallet domför med en lagfaren domare och tre nämndemän i stället för som tidigare en domare och fem nämndemän. Domförhetsreglerna för länsrätterna har anpassats till vad som gäller för tingsrätterna.

I propositionen om de nya domförhetsreglerna (1982/83:126) anförs att en rationell användning av rättsväsendets resurser kräver att inte fler nämndemän deltar i handläggningen av ett enskilt mål än vad som är motiverat för att tillgodose behoven av insyn i domstolarnas verksamhet och inflytande på rättens avgörande. I propositionen anförs vidare att behovet av insyn i verksamheten kan tillgodoses med bara ett par lekmän. Det är svårare att ange hur många lekmän som måste ingå för att avgörandena i tillräckligt hög grad skall ge uttryck för allmänna medborgerliga värderingar. Vid remissbehandlingen invändes mot en sammansättning med endast tre nämndemän att den inte tillräckligt garanterar att olika uppfattningar i samhället blir representerade i rätten. Departementschefen anför mot detta — efter att ha konstaterat att det givetvis inte är förenligt med nämndemännens roll att lägga partipolitiska aspekter på målen — att man aldrig kan komma så långt som till att nämndemännen i varje enskilt mål skall representera något slags genomsnitt av s.k. allmänna medborgerliga värderingar som är av betydelse för det målet. Någon avgörande försämring av åsiktsspridningen bland ledamöterna äger inte rum med en måttlig inskränkning av antalet nämndemän och det är inte heller nödvändigt för att nämnden skall fylla sin funktion att i det enskilda målet få till stånd en partipolitiskt representativ sammansättning.

Motsvarande synpunkter kan läggas på antalet lekmän i skattenämnden. Deras funktion är densamma, nämligen att ha insyn i taxeringsverksamheten och bidra med allmänt medborgerliga värderingar m.m. vid taxeringsbesluten.

Skattenämnderna kan närmast jämföras med de nuvarande särskilda nämnder som omfattar fler än en kommun. Departementschefen menade i förarbetena till RS-reformen att man inte i första hand skall se till lokalkännedom när det gäller att bestämma antalet ledamöter i de särskilda nämnderna. I stället bör antalet bestämmas så att det blir möjligt att rekrytera personer som är väl lämpade att tränga in i de ofta komplicerade taxeringsfrågor, som handläggs av särskilda TN. Antalet ledamöter bör naturligtvis också bestämmas till vad som är mest ändamålsenligt från arbetssynpunkt.

Anses lekmannainflytandet tillfredsställt med två resp. tre lekmän i TN och med tre nämndemän i länsrätt och tingsrätt är det svårt att motivera att beslutförhet i skattenämnd skulle kräva fler än tre lekmän.

Ett argument mot att skattenämnd skall vara beslutför med tre lekmannaledamöter kan vara att första och andra instans kommer att bli beslutföra med samma antal lekmän. Men samma invändning kan göras mot dagens TN, som omfattar mer än en kommun, där tre lekmän krävs för beslutförhet. Att gå ned ytterligare och endast föreskriva två lekmän för beslutförhet i skattenämnd tycker vi å andra sidan blir alltför begränsat.

Förutom en undre gräns för beslutförhet krävs även en regel hur många ledamöter som skall tillåtas närvara vid varje sammanträde. I princip bör inte fler lekmän få medverka vid sammanträdet än vad som krävs för beslutförhet. En nackdel med en sådan begränsning är att förfall för en ledamot medför att nämnden inte är beslutför.

Prövningsnämnden bestod av minst fyra och högst åtta lekmän. Nämnden var inte beslutför om inte ordföranden och tre ledamöter var närvarande. Den reducerade sammansättningen borde förekomma endast i undantagsfall. Före den ändrade lagstiftningen om länsrätts och tingsrätts domförhet i juli 1983 satt i de flesta fall fyra nämndemän i länsrätt, trots att rätten var domför med tre lekmän. Anledningen till att man lät fyra nämndemän ingå var att man inte ville riskera att domförheten skulle brista, t.ex. på grund av jäv.

Vi menar att fyra lekmannaledamöter skall kallas till varje skattenämndssammanträde. Fler än fyra lekmän bör inte få närvara vid sammanträdet. Med en sådan ordning är nämnden beslutför även om en ledamot får förfall och man inte hinner kalla in annan i hans ställe eller en ledamot måste avträda på grund av jäv.

När särskilda TN, som omfattar flera kommuner, fattar beslut finns inte något krav att kommunen skall vara representerad med en ledamot vid de sammanträden där fråga om kommunal inkomstskatt till kommunen kommer upp. Något sådant krav bör inte heller införas för skattenämndens del. Det skulle kunna innebära fördröjning av ärenden och svårigheter vid planering av arbetet vid myndigheten.

4.2.6 Ordförandeskapet

Vem som är ordförande i skattenämnden är viktigt för arbetet inom nämnden, för sambandet mellan nämnden och skattemyndigheten i övrigt samt för hur allmänheten uppfattar nämnden.

Det finns flera alternativ:

1 a. Skattemyndighetens chef är självskriven ordförande i nämnden.
1 b. LST utser tjänsteman inom skatteförvaltningen att vara ordförande.
2. Nämnden väljer inom sig ordförande.
3. Lekmannaordförande förordnas.

Alternativ 1 a och b ger en stark koppling till skattemyndigheten och understryker att det är fråga om en nämnd inom myndigheten, inte en femte instans. Med en myndighetsföreträdare som är väl insatt i skattefrågor som ordförande minskar risken att nämnden domineras av den föredragande granskaren. Alternativ 1 a tillämpas i Finland, där skattedirektören är självskriven ordförande i den nämnd som där motsvarar den föreslagna skattenämnden.

Alternativ 2 är ett neutralt "mellanalternativ". Risken är att det i praktiken blir så att den myndighetsföreträdare som måste ingå i nämnden blir självklar ordförande på grund av sina kunskaper inom området. Detta alternativ tillämpas i de norska ligningsnämnderna, de danska ligningskommissionerna och i försäkringsnämnderna inom de svenska

försäkringskassorna. Alternativet är emellertid svårt att genomföra i ett system där lekmännen indelas i grupper och kallas till sammanträdena enligt tjänstgöringsschema.

Alternativ 3 kan åtminstone teoretiskt anses innebära ett starkt lekmannainflytande. Det kan dock vara svårt att rekrytera en ordförande som har tillräckliga kunskaper utanför skatteförvaltningen. Nu förordnas ju ofta tjänstemän med anknytning till skatteadministrationen som ordförande i TN av den anledningen att TO måste ha stora kunskaper i taxeringsfrågor. En skattenämndsordförande rekryterad från skatteförvaltningen är ingen "riktig" lekman och inger knappast allmänheten mer förtroende än en ordförande från den egna myndigheten. Om ordföranden inte besitter de nödvändiga kunskaperna kan nämnden i en fråga helt behöva förlita sig på granskarens uppfattning. Alternativet har också praktiska nackdelar.

Den bästa lösningen är enligt vår mening alternativ 1 a med myndighetens chef — fögderichef resp. skattechef — som självskriven ordförande i skattenämnden. En sådan lösning ligger väl i linje med den sedan länge pågående utvecklingen att anförtro skattemyndigheterna allt fler och tyngre uppgifter — något som bör innebära att cheferna får den erforderliga bredden i sina kunskaper för att vara skattenämndens ordförande.

Det måste emellertid beaktas att ett stort antal skattemyndigheter både på regional och lokal nivå är mycket stora. Detta innebär i många fall att fögderichefen/skattechefen kan vara så tyngd av sina andra arbetsuppgifter att det inte är praktiskt möjligt för honom att vara ordförande i skattenämnden. Å andra sidan finns det myndigheter som åtminstone i dagsläget har så liten personalstyrka att den antydda lösningen är alltför sårbar. Härtill kommer rent personliga förhållanden.

En mera flexibel lösning är därför att LST förordnar tjänsteman — eller vid behov flera tjänstemän — från skatteförvaltningen i länet som ordförande. Även tjänsteman från RSV eller dess distriktskontor bör kunna komma i fråga. Enligt vår mening bör emellertid i första hand till ordförande väljas en tjänsteman vid den myndighet som skattenämnden hör till. Genomförs SFU:s förslag om fristående länsskattemyndigheter med en styrelse i spetsen, bör denna styrelse få behörigheten att utse ordförande i skattenämnderna.

Ordförande i TN förordnas enligt nuvarande regler av LST för ett år. RS-utredningen föreslog att mandattiden för TO skulle vara densamma som för övriga ledamöter och förlängas till tre år. Förslaget kritiserades av vissa remissinstanser som bl.a. pekade på de svårigheter en sådan bestämmelse skulle få för rekryteringen. Man menade att många skulle tveka inför att binda sig för ett så långvarigt uppdrag. I propositionen (1977/78:181 s. 188) anförde därför departementschefen, som delade remissinstansernas uppfattning, att under i vart fall en övergångsperiod borde ordförande utses för ett år i sänder. Därefter kunde behovet av och förutsättningarna för rekryteringen bedömas bättre.

Vårt förslag innebär en helt ny situation. När en myndighetsföreträdare är ordförande i nämnden och arbetet där är ett åliggande i tjänsten som utförs på tjänstetid bortfaller invändningen om rekryteringssvårig-

heter. Tvärtom måste en förlängning innebära fördelar vad gäller kontinuiteten i arbetet och möjligheterna att få fasta rutiner vid handläggningen av ärendena. Vi föreslår därför att ordförande i skattenämnd förordnas för tre år. I skattenämnden bör också en vice ordförande förordnas som kan tjänstgöra när ordinarie ordförande har förhinder.

Som vi påpekat tidigare kan skattenämnden vid behov avdelningsindelas. Detta torde bli fallet vid stora och medelstora LST och vid större LSM. För varje avdelning bör förordnas en ordförande och en vice ordförande.

4.2.7 Förfarandet i skattenämnd

F.n. får TN:s ledamöter först vid sammanträdet materialet föredraget för sig och skall sedan omedelbart ta ställning till de frågor som är uppe för prövning. För att lekmannaledamöterna skall kunna fylla sin funktion krävs enligt vår mening att de får möjlighet att, i de fall materialet är omfattande, kunna sätta sig in i det på förhand. Är de ärenden som skall behandlas kända för ledamöterna kan dessutom föredragningen hållas kort.

I exempelvis kommunala nämnder sänds beslutsunderlag ofta ut en vecka före sammanträdet till ledamöterna. Även sekretesskyddat material sänds ut på detta sätt. Sekretesslagen lägger inte hinder i vägen. I länsrätterna skickas förslag till dom ut till lekmännen för genomläsning före sammanträdet.

En tyngande apparat kring skattenämndens sammanträden bör naturligtvis undvikas. Till varje sammanträde bör dock utan större omgång kunna skickas ut en föredragningslista där den skattskyldiges namn, sakfrågan, anledningen till att ärendet föredras i skattenämnd, förekomsten av revisionspromemoria eller annat omfattande material och kanske förslag till åtgärd anges. En sådan föredragningslista torde i vart fall vara nödvändig för planeringen av arbetet inom myndigheten. Varje granskare kan upprätta en sådan lista för de ärenden han skall föredra. Listorna kan ställas samman av ordföranden.

Vi har övervägt möjligheten att föreskriva att allt beslutsunderlag eller förslag till beslut skall skickas ut till ledamöterna före sammanträdet. En generell regel av den innebörden blir dock onödigt betungande. I de flesta fall torde även skattenämndsärendena vara tämligen okomplicerade, och ett på förhand utskickat beslutsunderlag skulle ha ett begränsat värde. Det bör kunna överlåtas till skattemyndigheten att i samråd med lekmännen bestämma i vilken omfattning material skall skickas ut.

I de fall där det finns ett mer omfattande material, som ledamöterna bör ta del av i förväg, bör materialet en tid innan sammanträdet vara tillgängligt på skattemyndigheten för genomläsning. Förläggs nämndsammanträdet till eftermiddagen finns möjligheten att låta lekmännen gå igenom materialet under förmiddagen. Det bör stå nämnden fritt att själv bestämma vilken ordning som bör tillämpas.

Vi uppskattar i våra beräkningar att varje ärende i nämnden tar 15 minuter att handlägga, vilket bör ge tillräcklig tid för såväl föredragning som överläggning. Får ledamöterna tillgång till förslag till beslut och

beslutsunderlag i förväg torde den genomsnittliga handläggningstiden minska väsentligt.

Närvarorätt

Skattenämndens sammanträden bör, liksom f.n. TN:s, hållas inom stängda dörrar. Anledningen är bl.a. det sekretesskydd som självdeklarationen åtnjuter.

Personlig inställelse

Enligt 61 § 4 mom. TL är skattskyldig berättigad att företräda inför TN för att meddela upplysningar till ledning vid taxering som berör honom. Bestämmelsen ger den skattskyldige en ovillkorlig rätt att företräda inför TN. Den går alltså längre än regeln i 16 § FL som ger en part rätt att muntligen lämna uppgifter i ärende om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång. I FRU:s förslag till ny förvaltningslag skärps regeln om muntlig handläggning på så sätt att om part vill lämna muntliga uppgifter skall han få göra det om inte uppgifterna måste antas sakna betydelse i ärendet. Enligt 6 § FL får den som för talan i ärende anlita ombud eller biträde.

Muntliga uppgifter som framförts vid en personlig inställelse måste i viss utsträckning dokumenteras. Detta är en förutsättning bl.a. för besvärsmyndighetens möjligheter att i efterhand bilda sig en uppfattning om handläggning och beslut i ett ärende. I 16 § FL föreskrivs också att uppgifter som lämnats muntligen skall antecknas genom myndighetens försorg i den utsträckning som behövs.

Huvudprincipen bör vara att förfarandet är skriftligt. Det är emellertid viktigt att kontakterna mellan skattemyndigheten och den skattskyldige sker smidigt och utan formella hinder. Vid en personlig inställelse kan den som har svårt att uttrycka sig i skrift framföra de uppgifter han anser vara av värde, missförstånd kan lättare redas ut och utredningen i ärendet kompletteras på ett enkelt sätt. Muntlighet kan innebära förbättrad service och förbättrat beslutsunderlag i det enskilda ärendet. Vi anser att den ovillkorliga rätten till personlig inställelse bör gälla även i det framtida förfarandet och föreslår ingen förändring i de nuvarande reglerna.

Enligt vår deklarationsundersökning uppgick antalet personliga inställelser vid 1984 års taxering till ca 4 000. De kan antas öka i det nya förfarandet. Vi utgår därför i våra beräkningar från att personlig inställelse inför nämnden kommer att äga rum i 5 000 fall per år och att varje sådan inställelse tar totalt 40 minuter i anspråk.

Närvarorätt i övrigt

Suppleanter, som inte tjänstgör för någon ledamot, får enligt 61 § 2 mom. TL delta i överläggningarna men inte i besluten. Som närmare utvecklats i avsnitt 4.2.5 menar vi att inte fler än fyra lekmän bör få delta i skattenämndens sammanträden.

Föredragande tjänsteman får f.n. delta i TN:s överläggningar men inte i dess beslut. Sakkunnig och taxeringsrevisor får däremot inte, till skillnad från vad som gällde före RS-reformen, närvara vid överläggningarna.

Föredragning och överläggning går ofta i varandra. Under överläggningen kan frågor komma upp som endast föredraganden kan ge svar på. Det är därför oftast naturligt att den föredragande tjänstemannen stannar kvar under överläggningarna. När den skattskyldige personligen inställt sig till ett sammanträde kan han emellertid tycka att det är stötande att föredraganden får närvara även under överläggningarna och då kunna lägga fram synpunkter som den skattskyldige inte har möjlighet att bemöta. Föredraganden bör därför inte ha en ovillkorlig rätt att närvara vid överläggningarna utan skattenämnden bör ha möjlighet att i dessa situationer besluta att föredraganden inte får närvara.

Den som utför revision granskar numera nästan undantagslöst också deklarationen och har därför enligt dagens bestämmelser rätt att i egenskap av föredragande närvara vid överläggningarna. Det är inte meningsfullt att ha olika regler för föredragande och revisor. Även revisorn bör således få närvara vid överläggningarna om inte nämnden beslutar annat.

Skattechefen eller någon av honom beordrad tjänsteman får enligt nuvarande regler närvara vid överläggningarna endast om TN beslutar det. Begränsningen i skattechefens rätt att närvara torde ha sin grund i att skattechefen f.n. har en partsställning i skatteprocessen. I vårt förslag till förfarande fattar skattemyndigheten taxeringsbesluten. Vad gäller de regionalt fattade besluten är en närvarorätt för skattechefen naturlig. Mot en närvarorätt vid överläggning i de lokala skattenämnderna kan anföras att skattechefen tillhör en annan myndighet. Han har dock den övergripande ledningen och ansvaret för taxeringsverksamheten i länet, vilket motiverar en närvarorätt.

RiksTI har enligt nuvarande ordning i den mån RSV så förordnat möjlighet att få närvara vid TN:s överläggningar om TN beslutar det. RiksTI och AO är part i skatteprocessen. De bör inte tillåtas närvara vid sammanträdena. Inte heller AO inom annan skattelagstiftning har någon möjlighet att agera i första instans. En möjlighet för RiksTI och AO att, liksom den skattskyldige, få närvara vid föredragningen men inte vid överläggningarna måste vara ganska ointressant för dem. Vi föreslår därför inte någon sådan möjlighet.

Protokoll

Ordföranden skall se till att protokoll förs vid varje sammanträde (61 § 1 mom. TL, 26 § TF). I protokollet skall bl.a. antecknas i vilka fall ledamot eller föredragande tjänsteman har anfört skiljaktig mening. Skiljaktig mening skall avfattas skriftligen och avges inom en vecka efter sammanträdet. Sakkunnig och taxeringsrevisor har, till skillnad från vad som gällde före RS-reformen, ingen rätt att anteckna avvikande mening i protokollet. Även om det vanligaste torde vara att den som utför revisionen också granskar deklarationen och då som föredragande har

rätt att anteckna avvikande mening menar vi att det är motiverat med en sådan möjlighet även för sakkunnig och revisor som inte är föredragande. Vi ser detta som ett led i möjligheterna att hålla AO, som ju inte får delta i skattenämndens sammanträden, underrättad om de för honom intressanta ärendena.

I TF finns ingen bestämmelse att det i protokollet skall antecknas att personlig inställelse ägt rum och vilka som varit närvarande. 26 § TF bör kompletteras med en sådan regel.

4.3 Sammanfattning av avsnitt 4

- Taxeringsbesluten — såväl grundbeslut som omprövningsbeslut — fattas av skattemyndigheten (LSM och LST).
- I varje skattemyndighet finns en skattenämnd. Nämnden kan vid behov avdelningsindelas.
- Flertalet ärenden inom myndigheten avgörs av tjänstemän, men somliga, främst omprövningsärenden, prövas av myndighetens skattenämnd.
- LST förordnar tjänstemän inom skatteförvaltningen till ordförande och vice ordförande i skattenämnden (eller avdelning i skattenämnd) för en tid av tre år.
- LST bestämmer, i förekommande fall efter samråd med LSM, det antal lekmän som skall utses för varje myndighet.
- Landstinget väljer de lekmän som skall tjänstgöra i skattenämnden, varav minst en från varje kommun i skattemyndighetens verksamhetsområde.
- Lekmännen ingår i en "pool" som indelas till tjänstgöring i olika grupper.
- Ersättning till lekmännen i skattenämnden utgår av allmänna medel enligt samma grunder som för nämndemännen i domstolarna.
- Till skattenämndens sammanträden kallas fyra lekmän. Fler än fyra lekmän får inte närvara vid nämndens sammanträden.
- Nämnden är beslutför med ordförande och tre lekmän.
- Föredragande och revisor får närvara vid nämndens överläggningar om inte nämnden beslutar annat.
- Skattechefen eller av honom beordrad tjänsteman får närvara vid nämndens överläggningar.
- Sakkunnig och revisor får anteckna avvikande mening i protokollet.
- I protokollet skall antecknas om personlig inställelse ägt rum och vilka som då varit närvarande.

5 Fördelning av beslutsfunktionerna

5.1 Fördelningen mellan skattemyndighet och länsrätt

5.1.1 Eftertaxering

Eftertaxeringsbesluten fattas f.n. av länsrätten som första instans.

Efterbeskattningsbesluten inom den indirekta beskattningen fattas av beskattningsmyndigheten. Kriterierna för efterbeskattning är i huvudsak desamma som för eftertaxering. Beslut motsvarande våra eftertaxeringsbeslut fattas i våra nordiska grannländer av beskattningsmyndigheten. Några betänkligheter från rättssäkerhetssynpunkt har såvitt vi vet inte anförts mot den ordningen. Fr.o.m. 1985 fastställer LSM enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare årsavgift bl.a. om årsavgiften blivit för låg på grund av att arbetsgivaren har lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna föreskriven uppgift. Betalningsskyldighet får åläggas inom sju år efter utgiftsårets utgång.

Före 1956 års taxeringsreform fattades beslut om eftertaxering av TN. Genom reformen utvidgades eftertaxeringsinstitutet till att omfatta även eftertaxering efter skönsmässiga grunder. Efter utvidgningen kunde, enligt taxeringssakkunniga (SOU 1955:51 s. 202), en eftertaxering innebära en fullständig omprövning av grunderna för den skattskyldiges taxering. Den prövning som ägde rum vid en sådan eftertaxering kunde i vissa hänseenden sägas vara jämförbar med den prövning som sker, när en taxering omprövas i anledning av extraordinära besvär. Med tanke härpå förordades att eftertaxering inte skulle beslutas av TN utan av en besvärsinstans och att förfarandet skulle utformas i anslutning till besvärsförfarandet. I propositionen (1956:150 s. 315) anförde departementschefen, som tillstyrkte de sakkunnigas förslag, att de föreslagna reglerna skulle innebära att instituten extraordinära besvär och eftertaxering, som ju båda reglerade möjligheterna att i efterhand rätta lagakraftvunna taxeringar, närmades till varandra.

RS-utredningen tog upp frågan om att återföra beslut om eftertaxering till TN. Det skulle enligt utredningen medföra en samordnad handläggning av årets och tidigare års deklarationer. Med hänsyn bl.a. till de komplicerade eftertaxeringsreglerna var utredningen ändå inte beredd att förorda att eftertaxeringsbesluten lades ned på TN.

De skäl som låg bakom beslutet att flytta eftertaxeringarna från TN:s beslutskompetens motiverar inte att den nuvarande ordningen för efter-

taxeringsbeslut bibehålls. Med hänsyn till vårt förslag, att vad som nu är extraordinära skattskyldigbesvär skall kunna prövas av skattemyndigheten under en förlängd omprövningsperiod (se avsnitt 12.2.1), kan snarare argumenten motivera att eftertaxeringsbesluten flyttas tillbaka och avgörs av skattemyndigheten som första instans.

Eftertaxering kommer i fråga på grund av att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter eller underlåtit att lämna föreskrivna uppgifter. Det rör sig alltså om material som inte tidigare varit föremål för skattemyndighetens bedömning. Redan vår utgångspunkt att taxeringsbeslut i första hand skall fattas av skattemyndighet talar därför för att besluten bör fattas av myndigheten.

Fråga om eftertaxering blir ofta aktuell efter revision, som då inte sällan omfattar fler än ett taxeringsår. En överföring av eftertaxeringsbesluten till skattemyndigheten har den stora praktiska fördelen att beslut avseende samtliga taxeringsår kan fattas vid ett och samma tillfälle och av en och samma myndighet.

I dag dröjer det ofta mer än ett år från det att revisionen avslutats till dess länsrätten fattat beslut om eftertaxering, normalt i överensstämmelse med de förslag som lagts fram i revisionspromemorian. Även om tiden mellan revision och beslut i länsrätt kan förkortas innebär domstolsförfarandet i sig en längre handläggningstid. TI måste på grundval av revisionspromemorian ansöka om eftertaxering och ansökan måste kommuniceras innan länsrätten kan fatta beslut. Den skattskyldige får alltså under lång tid sväva i ovisshet om det ekonomiska resultatet av en eftertaxering som han ändå ofta uppfattar som oundviklig. En överföring av beslutanderätten ger den skattskyldige snabbare besked om skattekonsekvenserna och därigenom bättre möjligheter att planera sin ekonomi. Förfarandet avdramatiseras samtidigt genom att skattemyndighet och inte domstol fattar beslutet.

En överföring av eftertaxeringsbesluten till skattemyndigheten innebär också att de nuvarande problemen med samordning försvinner från första instans genom att såväl utredning som beslutsfattandet handhas av skattemyndigheten. Den som gjort utredningen bör — liksom i dag vad gäller TN-revisioner — också föredra ärendet inför nämnden.

Det förhållandet att eftertaxeringsbesluten kan fattas, och därmed verkställas, betydligt snabbare torde dessutom öka sannolikheten för att den debiterade skatten betalas. Uppbördsstatistiken visar att uppbördsresultatet blir sämre ju längre tid som förflyter från det inkomsten förvärvas till dess skatten skall betalas. Av den debiterade tillkommande skatten betalas bara omkring 35 - 40 % i rätt tid. Återstoden restförs och drivs in av KFM.

Samordningen med den indirekta beskattningen är ett annat skäl för myndighetsbeslut. Besluten rörande inkomstskatt och mervärdeskatt kan då fattas på samma nivå och komma närmare varandra i tiden.

Det kan naturligtvis ifrågasättas om skattemyndigheten har sådan kompetens att eftertaxeringar, som ibland kan vara svårbedömda, kan läggas där utan att den skattskyldiges rättssäkerhet äventyras.

I materiellt hänseende krävs inte mer vid eftertaxering än vid den ordinarie taxeringen. Det behöver bara konstateras att något fel förelig-

ger. Det tillkommande momentet i eftertaxeringsbesluten, jämfört med beslut om ordinarie taxering, är att bedöma om de formella förutsättningarna för eftertaxering föreligger. Vad gäller kravet på oriktig uppgift vill vi peka på att LSM redan i dag är första instans i fråga om skattetillägg och därvid har att bedöma om oriktig uppgift föreligger eller inte. I det nya samordnade uppbördssystemet för socialavgifter, som trätt i kraft den 1 januari 1985, skall LSM fastställa årsavgift bl.a. om årsavgiften blivit för låg på grund av att arbetsgivaren har lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna föreskriven uppgift. Kriteriet oriktig uppgift är därför inte okänt för LSM i dag och blir ännu mer bekant innan vårt förslag träder i kraft. De skattenämnder, som vi föreslår skall förstärka myndigheten vid beslut om eftertaxering, avses dessutom få en högre kompetens än dagens TN. Mer komplicerade fall av eftertaxering torde dessutom oftast komma i fråga beträffande de deklarationer som granskas regionalt. Att LST har erforderlig kompetens att besluta om eftertaxering anser vi ligga i öppen dag. Om svårbedömda eftertaxeringssituationer skulle uppstå beträffande lokalt granskade deklarationer finns möjlighet för LSM att begära råd eller stöd från LST.

Vi föreslår därför att beslut som motsvarar nuvarande eftertaxeringsbeslut skall kunna fattas av skattemyndigheten som första instans. Benämningen eftertaxering har vi valt att ersätta med *taxeringsändring på särskild grund* för att markera att det inte — såsom vid eftertaxering — är fråga om en tilläggstaxering, skild från den ordinarie taxeringen, utan att det är en ändring av den ordinarie taxeringen.

5.1.2 Befrielse från uppgiftsskyldighet och undantagande av handling från taxeringsrevision

Den som enligt reglerna i 39 § 1-3 mom. TL är skyldig att lämna uppgift efter anmaning kan enligt 4 mom. samma paragraf befrias från denna uppgiftsskyldighet av länsrätten bl.a. om uppgiften avser sådana förhållanden som omfattas av tystnadsplikt.

I 56 § 4 mom. TL finns en korresponderande regel. Taxeringsrevisor får ta del av handling som har betydelse för revisionen utan hinder av att den som revisionen sker hos har tystnadsplikt om handlingens innehåll. Föreligger det synnerliga skäl kan emellertid länsrätten, på framställning av den reviderade, besluta att handlingen undantas från revisionen.

Beslut enligt de båda bestämmelserna fattas i länsrätten normalt av ensamdomare.

Såväl 39 som 56 § TL gäller enligt 27 och 28 §§ ML även för mervärdeskatten. Enligt 78 § 1 mom. UBL och 27 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare gäller 56 § TL i tillämpliga delar dessutom för uppbörd av skatt enligt UBL och av socialavgifter. I 3 kap. 14 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter finns en motsvarande bestämmelse för punktskatternas del.

Frågor som har anknytning till tystnadsplikt bör prövas av domstol. Vid de integrerade revisionerna torde för övrigt uppgiften resp. handlingen ofta ha betydelse inom flera beskattningsområden. Det förefaller därför ändamålsenligt att dessa ärenden även i fortsättningen handläggs

av länsrätt som första instans. Vi föreslår därför ingen ändring av nuvarande regler i detta hänseende.

5.1.3 Betalningssäkring och bevissäkring

Framställning om betalningssäkring enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, framställning om eftersökning enligt 6 § andra stycket bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen samt framställning om att undanta bevismedel från granskning enligt 18 § samma lag prövas av länsrätten som första instans. Beslut fattas i regel av ensamdomare.

Betalningssäkringslagen har ett vidsträckt tillämpningsområde och kan i princip tillämpas vid all statlig uppbördsverksamhet inom området för skatter, tullar och avgifter. I det betänkande som låg till grund för lagstiftningen (SOU 1975:104) föreslogs att beslut om betalningssäkring skulle fattas av den som hade att föra det allmännas talan i mål om den fordran beslutet avsåg. I propositionen (1978/79:28) menade emellertid departementschefen att länsskatterätten var det lämpligaste beslutsorganet. Från rättssäkerhetssynpunkt var det mindre tillfredsställande att den skattskyldiges motpart i beskattningsprocessen skulle äga rätt att besluta om betalningssäkring. Frågan om betalningssäkring borde handläggas av länsskatterätten inte enbart beträffande de direkta och indirekta skatterna utan också beträffande tullar, arvs- och gåvoskatt samt socialförsäkringsavgifter. En avgörande fördel med den lösningen var att säkerhetsåtgärder inom olika beskattningsområden mot en och samma gäldenär kunde handläggas gemensamt i länsskatterätten.

De integrerade revisionerna medför att fråga om betalningssäkring samtidigt kan vara aktuell inom olika beskattningsområden. Det är inte lämpligt eller rationellt att betalningssäkring mot en och samma gäldenär skall handläggas av olika myndigheter. Vi föreslår därför inte någon ändring av de nuvarande reglerna.

Inte heller vad gäller bevissäkringslagen finner vi skäl att ändra nuvarande ordning.

5.1.4 Dödsbobefrielse m.m.

Ansökan om dödsbos befrielse från skatt enligt 75 § 1 mom. KL, 15 § 1 mom. Si och 15 § 1 mom. Sf handläggs av länsrätten som första instans. Framställning skall göras senast under andra kalenderåret efter dödsåret. Enligt 5 kap. 1 § lagen (1981:691) om socialavgifter skall 75 § 1 mom. KL tillämpas beträffande befrielse från skyldighet att betala annan egenavgift än tilläggspensionsavgift.

Beslut om dödsbobefrielse kunde tidigare fattas även av TN. Genom lagstiftning 1972 — i samband med att debitering av skatt för fysiska personer sammanfördes till hemortskommunen, oavsett var beskattningsorten är belägen — lades beslutanderätten på dåvarande skatterätten ensam. Skälet var att om skatt påförts i såväl hemortskommun som utbokommun befrielse måste beslutas av olika nämnder, om inte båda

kommunerna låg inom samma län och beslut fattades av skatterätt. Det syntes naturligt att, om endast en debetsedel utfärdades, beslutet fattades av en myndighet.

RS-utredningen föreslog att beslut om dödsbobefrielse skulle kunna fattas av TN. I de riktlinjer för taxeringen i första instans som riksdagen antog 1975 angavs också att dessa ärenden i framtiden borde handläggas av TN. I prop. 1977/78:181 s. 60 menade emellertid departementschefen att det inte var lämpligt att belasta nämnderna med denna speciella ärendetyp i samband med övergången till en ny organisation.

Efter det att utbotaxeringen för fysiska personer och dödsbon slopats är det naturligt att återföra beslutanderätten till skattemyndigheten. Frågan om dödsbos befrielse från skatt kan därmed jämställas med andra taxeringsfrågor vad gäller förfarandet och förfaranderegelerna i TL tillämpas.

5.1.5 Skatteflyktslagen

I 67 § TL undantas bl.a. tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt från TN:s beslutskompetens. Anser TN att lagen är tillämplig skall skriftlig anmälan göras hos skattechefen, som får göra framställning hos länsrätten.

Skatteflyktslagen gäller i fråga om taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt samt ersättningsskatt. Lagen är tidsbegränsad och tillämpas på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 januari 1981 - den 31 december 1985.

Till grund för lagstiftningen låg ett betänkande (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul utarbetat av en särskild, till företagsskatteberedningen knuten arbetsgrupp. Enligt arbetsgruppen skiljer sig tillämpningen av skatteflyktsklausulen i princip inte från annan tillämpning av skattelag. Med tanke på att de fall där tillämpning av skatteflyktsklausulen aktualiserades i många fall kunde bli komplicerade ansåg arbetsgruppen det emellertid inte lämpligt att lägga prövningen av dessa hos TN. Arbetsgruppen föreslog i stället att generalklausulen skulle få tillämpas först i länsskatterätten.

I en promemoria (Ds B 1978:6) Lag mot skatteflykt, som upprättades efter remissbehandlingen av arbetsgruppens förslag, anförs beträffande frågan om TN skulle få tillämpa skatteflyktslagen (s. 104):

> Det vore givetvis i och för sig värdefullt om skatteflyktsklausulen kunde tillämpas på samma sätt som övriga skatteregler. I många fall torde också taxeringsnämnderna vara väl skickade att bedöma och administrera dessa skatteflyktsfrågor. Det står samtidigt klart att det i andra fall från olika synpunkter är att föredra att frågor där tillämpning av klausulen aktualiseras blir föremål för en domstolsmässig prövning på ett så tidigt stadium i processen som möjligt. Det finns därför knappast skäl att f.n. avvika från arbetsgruppens förslag på denna punkt. Det kan emellertid finnas anledning att åter pröva frågan när praktiska erfarenheter har vunnits beträffande den nya taxeringsorganisationen och tillämpningen av skatteflyktsklausulen.

Många remissinstanser ansåg att denna lösning bäst tillgodosåg rättssäkerhetskravet. Andra, däribland RSV, hävdade att klausulen borde tillämpas redan av TN, åtminstone sedan RS-reformen hade genomförts. En senareläggning till länsskatterätt kunde — på grund av TI:s besvärstid och besvärens omloppshastighet i länsskatterätterna — medföra att den skattskyldige fick besked om ett förfarande kunde godtas långt senare än om TN först fått pröva frågan. Även den skattskyldige hade därför intresse av att TN i stället fick pröva dessa frågor. Som argument för att TN borde få fatta beslut anfördes vidare bl.a. att TN var behörig att bedöma om skenavtal föreligger och att det inte fanns skäl att tillämpa generalklausulen på annat sätt än övriga skatteregler. Det fanns anledning att tro att TN skulle få föredragande med tillräcklig kompetens för att kunna göra den sakliga bedömning som kunde behövas. Även den s.k. instansordningsprincipen talade för att generalklausulen borde tillämpas redan i TN.

I propositionen (1980/81:17 s. 35) anförde departementschefen att han biträdde förslaget att klausulen skulle tillämpas först i skatterätt, men att detta innebar en del praktiska olägenheter och även kunde kritiseras från principiella utgångspunkter. Efter det att den nya taxeringsorganisationen genomförts hade arbetsförhållandena i första instans förbättrats så att det knappast fanns anledning att inte låta nämnderna pröva även hithörande frågor. Det kunde emellertid finnas skäl att dröja något med detta och tills vidare låta skatterätt vara första instans i skatteflyktsfrågor. När den nya organisationen varit i kraft en tid borde frågan tas upp till förnyad prövning. I samband med den skärpning av skatteflyktsklausulen som ägde rum 1983 upprepades att det senare kunde finnas anledning att ta upp frågan om tillämpningen av klausulen i första instans borde läggas över på TN (prop. 1982/83:84 s. 21).

JK har fått regeringens uppdrag att följa tillämpningen av lagen och göra en utvärdering från bl.a. rättssäkerhetssynpunkter. JK har fått domar och beslut av regeringsrätten, kammarrätterna, mellankommunala skatterätten och RSV där skatteflyktslagen tillämpats eller varit ifrågasatt. I yttrande den 22 februari 1985 (dnr 540-85-91) uppger JK att det har kommit in fyra länsrättsdomar, varav en efter besvär har fastställts av kammarrätten. Från RSV har inkommit 106 beslut meddelade av verkets nämnd för rättsärenden i förhandsbeskedsärenden och från regeringsrätten har inkommit två domar.

Inte i någon länsrättsdom har skatteflyktslagen ansetts tillämplig. Av de 106 ärenden som avgjorts av RSV:s nämnd för rättsärenden har lagen ansetts tillämplig i 17 fall. I 31 ärenden har nämnden inte uttalat sig. I de båda domarna från regeringsrätten har lagen inte ansetts tillämplig. JK uttalar att såvitt inkomna domar utvisar har skatteflyktslagen spelat en mycket obetydlig roll vid de årliga taxeringarna. Materialet torde inte tillåta några egentliga slutsatser rörande den effekt som lagen mot skatteflykt kan ha haft. Tillämpningen hittills synes inte ge stöd för något påstående att rättssäkerhetsintressen trätts för nära.

Som framgår av det föregående ägnades vid tillkomsten av skatteflyktslagen stor uppmärksamhet åt frågan om lagen skulle få tillämpas i första instans av beskattningsmyndigheten eller först efter

domstolsbeslut. Av rättssäkerhetsskäl valdes den senare lösningen. Även om principiella skäl talar för att beskattningsmyndigheten bör kunna tillämpa all relevant skattelagstiftning för att få till stånd riktiga taxeringar, kan det göras gällande att lagen ännu varit i kraft alltför kort tid och tillämpats i alltför få fall för att någon för beskattningsmyndigheterna tillräckligt vägledande praxis skall ha hunnit utbilda sig. Det kan inte bortses från att det här är fråga om ett nytt institut i svensk skattelagstiftning.

Vi föreslår med hänsyn härtill inte någon ändring beträffande skatteflyktslagens tillämpning i första instans. Vi vill påpeka att skatteflyktslagens tillämpningsområde är så smalt att ett bibehållande av dagens ordning inte får någon avgörande betydelse för våra förslag i övrigt.

5.1.6 Obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom. och 57 § 3 mom. KL

I 67 § TL undantas förutom skatteflyktslagen också tillämpningen av 43 § 1 mom. och 57 § 3 mom. KL från TN:s beslutskompetens.

Bestämmelsen i 57 § 3 mom. KL gäller obehörig överföring mellan närstående företag av inkomster genom onormal prissättning så att beskattningen i en viss kommun blir för låg. Tillämpningen av en sådan beskattningsregel ansågs enligt förarbetena (prop. 1927:210 s. 258) inte böra anförtros TN. Det fick betraktas som självklart att TN inte borde tillerkännas någon beslutanderätt i frågor där det gällde att slita tvister mellan kommuner.

Genom SFS 1984:1060 m.fl. slopades kommunal taxering av juridiska personer. Därigenom har tillämpningsområdet för 57 § 3 mom. minskat betydligt. Förbudet för juridiska personer mot att kvitta ett inom en viss kommun uppkommet överskott mot underskott i en annan kommun behöver inte längre upprätthållas.

Regeln i 43 § 1 mom. KL tar också sikte på obehöriga överföringar av inkomster mellan närstående företag men med det resultatet att inkomsten inte blir beskattad här i landet. I förarbetena (prop. 1965:126 s. 61) anfördes att det i regel krävdes en taxeringsrevision för att undersöka prissättningen inom en koncern. Möjligheterna för TN att skaffa in uppgifter som var tillräckliga för att motivera att bestämmelsen tillämpades var därför mycket små. Det var på grund härav naturligt att bedömningen överläts på prövningsnämnden liksom redan var fallet beträffande 57 § 3 mom. KL.

En arbetsgrupp inom RSV har utarbetat en promemoria rörande beskattning av vissa utlandstransaktioner (dnr 706/84-109). I promemorian behandlas problemet med de internationellt verksamma företagens vinstöverföring mellan länder genom internprissättning. Frågorna är mycket komplicerade och det har enligt arbetsgruppen visat sig svårt att i vanlig processuell ordning behandla dessa problem. Det bör enligt arbetsgruppen övervägas om inte 43 § 1 mom. KL bör kompletteras med en bestämmelse att beskattningsunderlaget får fastställas i administrativ ordning av RSV under förutsättning att parterna är eniga. Bortsett från den effektivitetsfrämjande effekten härav är fördelen med en sådan

ordning att RSV skulle kunna lämna de skattskyldiga vägledande uttalanden om myndighetens syn på internprissättningsfrågor.

Om det finns skäl att flytta beslutsfattandet i första instans beträffande 57 § 3 mom. KL och 43 § 1 mom. KL bör lämpligen prövas i samband med ställningstagandet till RSV:s promemoria. Liksom vad gäller skatteflyktslagen är det här fråga om udda företeelser. Att låta beslutskompetensen ligga kvar på länsrätten får inte några negativa konsekvenser för våra övriga förslag.

5.1.7 Ersättningsskatt

Frågan om taxering enligt lagen (1933:395) om ersättningsskatt prövas, efter framställning från TI, av länsrätten. Framställning om taxering skall ske hos länsrätten senast andra året efter taxeringsåret.

Vi menar att det är olämpligt att domstol är beskattningsmyndighet för ersättningsskatten. Vi föreslår därför att fråga om taxering till ersättningsskatt prövas av skattemyndigheten som första instans.

5.1.8 Grundavdrag för dödsbo och avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga

Ansökan om grundavdrag för dödsbo enligt 49 § KL och om avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga enligt 50 § 2 mom. KL och 9 § 2 mom. Si ligger inom TN:s beslutskompetens men den skattskyldige har möjlighet att genom besvär eller särskild framställning få frågan prövad av länsrätten som första instans. Framställning skall göras senast den 30 juni året efter taxeringsåret.

Enligt vår mening bör förfarandet för prövning av dessa frågor samordnas med taxerings- och omprövningsförfarandet i övrigt och beslut alltid fattas av skattemyndigheten som första instans.

5.1.9 Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Ansökan om särskild skatteberäkning enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (LSB) görs hos TN eller länsrätten. Tidigare, före den 1 januari 1979, gällde att ansökan skulle göras exklusivt hos länsskatterätten. I samband med RS-reformens genomförande beslutade dock statsmakterna att utvidga TN:s beslutskompetens med ärenden om skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Om ansökan om särskild skatteberäkning kommit in till TN efter utgången av september under taxeringsåret men inom taxeringsperioden har TN möjlighet att, om ärendets särskilda beskaffenhet påkallar det, genom särskilt beslut överlämna ärendet till länsrätten. Den skattskyldige har dock fortfarande möjlighet att vända sig direkt till länsrätten. Ansökan skall ha kommit in till länsrätten före utgången av året efter taxeringsåret. Under vissa förutsättningar förlängs ansökningstiden.

Vi menar att beslut om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst bör inordnas i taxerings- och omprövningsförfarandet och alltid fattas av skattemyndigheten som första instans.

5.1.10 Uppskov med beskattning av realisationsvinst

Beslut om uppskov med beskattning av realisationsvinst fattas av TN eller, om besvär anförts, av länsrätten. Vi menar att även frågan om uppskov med beskattning bör samordnas med taxerings- och omprövningsförfarandet i övrigt. Lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst är föremål för översyn av kommittén för reavinstuppskov.

Enligt uppgift från kommitténs sekretariat skall ett betänkande läggas fram under 1985. Beslut om uppskov anses vara en taxeringsfråga och de vanliga förfarandebestämmelserna skall i princip tillämpas. Vårt förslag till taxerings- och omprövningsförfarande innebär enligt sekretariatet att endast någon enstaka särbestämmelse behövs.

5.2 Fördelningen mellan LST och LSM

5.2.1 Skattetillägg, förseningsavgift och PGI

Beslut om skattetillägg och förseningsavgift fattas i dag av LSM som första instans när det gäller beslut som föranleds av den årliga taxeringen eller ändringar enligt 72 a eller 72 b §§ TL (116 j § TL). Behörig myndighet är LSM i det fögderi där den skattskyldiges hemortskommun är belägen. För deklaration som granskas av tjänsteman vid LSM prövas frågan om särskild avgift i anslutning till taxeringen. Granskas deklarationen på fritid av funktionär i TN skall denne inte ta ställning till frågan om sanktionsavgift skall påföras. Han skall endast via särskild markering vid beslutsredovisningen ange att avgift kan komma ifråga, varefter LSM får avgöra saken sedan taxeringen fastställts av TN.

Genom att LST och LSM är självständiga myndigheter, som var för sig har ansvar för granskning av olika delar av deklarationsmaterialet, innebär den nuvarande beslutsordningen att LST formellt inte har behörighet att fatta beslut om skattetillägg och förseningsavgifter beträffande de deklarationer som granskas av LST. Eftersom prövningen av om sådana avgifter skall påföras har ett nära samband med taxeringsfrågan, brukar detta i praktiken lösas så att granskarna vid LST:s taxeringsenhet med stöd av 53 § länsstyrelseinstruktionen förordnas att biträda LSM med handläggningen av dessa ärenden. Tjänstemännen kan sedan genom särskild delegation från de olika LSM i länet ges behörighet att fatta beslut på LSM:s vägnar enligt i princip samma ordning som gäller inom myndigheten.

PGI bestäms av den LSM inom vars tjänstgöringsområde den försäkrade taxerats till statlig inkomstskatt. LST har formellt inte behörighet att fatta beslut om PGI. Detta löses i praktiken på sätt motsvarande det som gäller för skattetillägg.

Den lokala kompetensen bör utvidgas så att såväl LST som LSM får behörighet att besluta om särskild avgift och PGI i här avsedda fall med samma inbördes fördelning som gäller ifråga om beslut om taxering.

5.3 Beslutsordningen inom skattemyndigheten

I vårt förslag till taxerings- och omprövningsförfarande förekommer förutom grundbeslut även andra typer av beslut, exempelvis beslut om taxeringsändring till den skattskyldiges förmån eller nackdel, beslut om taxeringsändring på särskild grund och beslut om följdändring, se vidare kapitel V.

5.3.1 Grundbeslut om taxering

Grundbesluten skall enligt vårt förslag i princip fattas av granskaren. Lekmannamedverkan skall komma i fråga först när grundbeslutet omprövas eller om lekmän bör medverka av annan särskild anledning.

Är en svårare skälighets- eller bedömningsfråga med kännbara ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige uppe i ärendet bör grundbeslutet fattas av myndighetens skattenämnd. Ofta grundas emellertid bedömningar på fasta riktlinjer som endast undantagsvis frångås. Sådana grundbeslut enligt riktlinjerna bör kunna tas av granskaren.

Finns vid myndigheten en rad ärenden som har en gemensam tvistefråga kan det för att få en likformig och rättvis taxering vara motiverat att pröva ett "pilotfall" i nämndsammansättning för att få en gemensam bedömning av fallen, även om ärendets svårighetsgrad inte i och för sig motiverar att nämnden engageras.

Även andra ärenden bör avgöras av myndigheten med nämnd när det föreligger särskilda skäl för en nämndprövning. Det torde inte föreligga någon större risk att granskarna hänskjuter alla ärenden som verkar besvärliga eller obehagliga till nämnden. I normalfallet är ju en överordnad tjänsteman ordförande i nämnden. Han har möjlighet att ge granskaren anvisningar om vilken typ av ärenden som bör föredras inför nämnden.

5.3.2 Beslut om taxeringsändring och följdändring

Myndighetens beslut om taxeringsändring till nackdel och på särskild grund bör i princip alltid fattas av myndigheten med skattenämnd. Innebär beslutet en rättelse av en uppenbar felaktighet bör dock — liksom rättelse enligt dagens 72 a § TL — beslutet kunna fattas av en enskild tjänsteman. Om sådana ärenden hänskjuts till nämnden utnyttjas inte nämnden och dess kompetens på ett effektivt sätt.

Beslut om taxeringsändring till den skattskyldiges förmån torde däremot ofta kunna fattas av enskild tjänsteman. Detta gäller även om — i alternativet med en ettårig omprövningsperiod (se avsnitt 12.2.1) — fråga om extraordinära grunder för prövning är uppe i ärendet. Framgår klart av utredningen att den skattskyldiges yrkanden skall bifallas, helt

eller till en väsentlig del, bör tjänstemannen ha möjlighet att utan nämndmedverkan fatta ett sådant beslut. Skall yrkandena avslås eller är det tveksamt om den skattskyldige t.ex. är berättigad till ett yrkat avdrag bör däremot ärendet avgöras av myndighet med nämnd.

I samtliga fall gäller att det i huvudsak får överlämnas till tjänstemannen att i det enskilda fallet avgöra om det är lämpligt att beslutet fattas med nämndmedverkan.

RFV har i kungörelse reglerat vem som inom försäkringskassan skall ompröva ärende. RSV bör ge motsvarande föreskrifter för de fall omprövningen skall göras av tjänsteman.

Vad gäller beslut om följdändring på grund av ändrat fastighetstaxeringsvärde, ändrad sjömansskatt eller utländsk skatt är det fråga om beslut av i huvudsak teknisk natur som normalt torde kunna fattas av tjänsteman. Beslut om följdändring på grund av beslut om inkomst- eller förmögenhetstaxering fattas regelmässigt i direkt anslutning till det beslut som initierade följdändringen och bör därför normalt fattas i samma ordning som detta.

5.3.3 Övriga beslut

Uppkommer det fråga om att påföra skattetillägg skickas f.n. först en underrättelse om ifrågasatt skattetillägg till den skattskyldige. Inkommer den skattskyldige med erinringar mot den ifrågasatta avgiften fattas beslutet av överordnad tjänteman.

Beslutsordningen för skattetillägg och taxering bör samordnas. Liksom vad gäller grundbeslut om taxering bör grundbeslut om skattetillägg, liksom i dag, fattas av den enskilde tjänstemannen. Fattas grundbelut om taxering av myndigheten med skattenämnd är det lämpligt att även ev. beslut om skattetillägg fattas i nämndsammansättning. Yrkar den skattskyldige omprövning av taxerings- och skattetilläggsbeslut bör frågorna behandlas i ett sammanhang. Frågan om undanröjande eller ändring av skattetillägg bör i övrigt behandlas på samma sätt som beslut om taxeringsändring.

Grundbeslut om PGI bör även fortsättningsvis fattas av tjänsteman. Det förekommer sällan tvister vad gäller PGI. Det fåtal omprövningsärenden beträffande PGI det i framtiden kan bli fråga om bör behandlas på motsvarande sätt som omprövning av taxering. Skattenämnden bör alltså fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel och om den skattskyldiges yrkanden inte kan tillgodoses. Beslut om följdändring av PGI på grund av ändrad inkomsttaxering bör dock alltid kunna fattas av tjänsteman.

5.4 Sammanfattning av avsnitt 5

— Följande frågor avgörs av skattemyndigheten som första instans inom ramen för taxerings- och omprövningsförfarandet:
taxeringsändring på särskild grund (eftertaxering)
dödsbos befrielse från skatt

taxering till ersättningsskatt
grundavdrag för dödsbo
avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga
beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst
uppskov med beskattning av realisationsvinst.

- LST får behörighet att fatta beslut om särskild avgift och PGI.
- Grundbeslut fattas normalt av tjänsteman i myndigheten. Grundbeslut med svårare skälighets- eller bedömningsfrågor med kännbara ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige fattas av myndigheten med skattenämnd.
- Beslut om taxeringsändring till nackdel och på särskild grund fattas av myndigheten med skattenämnd om det inte är fråga om rättelse av uppenbar felaktighet.
- Beslut om taxeringsändring till förmån, som innebär att den skattskyldiges yrkanden bifalls helt eller till väsentlig del, fattas av tjänsteman. I annat fall eller om ärendet är komplicerat fattar myndigheten beslutet i nämndsammansättning.
- Beslut om följdändring på grund av ändrat fastighetstaxeringsvärde, ändrad sjömansskatt eller utländsk skatt fattas normalt av tjänsteman. Beslut om följdändring på grund av beslut om inkomst- eller förmögenhetstaxering fattas normalt i samma ordning som det beslut som initierade följdändringen.

IV Taxeringsförfarandet i första instans

6 Taxeringsperiodens längd

Taxeringsperiodens längd styr i hög utsträckning taxeringsarbetet i första instans. Bestämmelser om deklarationstidpunkter, anstånd med att lämna deklaration, TN:s, LSM:s och LST:s granskning- och kontrollarbete, omprövning och verkställighet av taxeringsbeslut, skattsedelsutskrifter, överklagande till länsrätt och uppbörd är beroende av taxeringsperiodens längd. Med hänsyn till att vi nu överväger ett i stora delar helt nytt taxeringsförfarande är det nödvändigt att också taxeringsperiodens längd diskuteras. Detta är också förutsatt i våra direktiv. I dessa anges att en förlängning av taxeringsperioden skall övervägas främst av två skäl, nämligen för att möjliggöra

- att granskningsorganisationens resurser kan utnyttjas på ett effektivare sätt för granskningsändamål och
- att rättelse och omprövning skall kunna ske i betydligt större omfattning i syfte att avlasta länsrätterna de fall där någon verklig tvist inte föreligger.

I vårt föreslagna taxeringsförfarande med myndighetsbeslut i kombination med förlängda omprövningsperioder får begreppet taxeringsperiod en annan innebörd än den har f.n. Taxeringsarbetet kommer att fortgå kontinuerligt året runt. Parallellt med den årliga taxeringen kommer arbetet med omprövning av redan fattade taxeringsbeslut att äga rum. Besvärstider knyts till omprövningsperioden och inte till taxeringsperioden. Förfarandet inom inkomst- och förmögenhetstaxeringen anpassas därigenom till vad som gäller inom övriga skatteslag. Behovet av en fixerad taxeringsperiod för taxering kan i ett sådant system ifrågasättas.

Vissa skäl talar emellertid för att ha kvar begreppet taxeringsperiod. Såväl för skattemyndigheten som för den skattskyldige är det en fördel med en bestämd tidpunkt inom vilken granskningen i princip skall vara avslutad och ett grundbeslut om taxeringen ha fattats. För skattemyndigheten underlättas en beräkning av erforderliga resurser och en styrning av dessa för den årliga taxeringen och för övrigt arbete, främst omprövning. För de skattskyldiga är det ett rimligt krav på service att de vet när ett första ställningstagande till deras taxering senast skall ske. En fixerad taxeringsperiod innebär vidare att regler för skattsedelsutskrifter och uppbörd i ett nytt taxeringsförfarande kan anpassas till nuvarande regelsystem på ett enkelt sätt.

Det torde inte vara erforderligt med lagreglering för att bestämma taxeringsperiodens längd. Närmast får man här överväga administrativa föreskrifter för myndigheterna. Det väsentliga för såväl myndigheterna som de skattskyldiga torde i detta sammanhang vara en lagreglering av när skattsedelsutskrifter senast skall vara klara. Våra överväganden om tidigare utsändning av slutskattesedlar redovisas i avsnitt 9.

Med taxeringsperiod, såsom den definieras i dagens förfarande, avses tiden fr.o.m. dagen efter den tidigaste dag självdeklarationen senast skall vara lämnad t.o.m. sista dagen beslut för ett års taxering kan fattas av TN. Inom denna period skall ett grundbeslut i taxeringsfrågan fattas, dvs. det första slutliga beslut som grundar sig på den lämnade deklarationen eller på uppskattning efter skön. Grundbeslutet kan antingen avse en avvikelse från deklarationen eller beslut i enlighet med denna. I det senare fallet framgår beslutet av skattsedeln. I det följande skall redovisas för- och nackdelar med alternativa förlängningar av taxeringsperioden. Utgångspunkten är att taxeringsperioden som begrepp och funktion i princip bör kvarstå även i vårt reformerade taxeringsförfarande.

6.1 Nuvarande ordning

Enligt 71 § TL skall TN:s arbete beträffande visst års taxering vara avslutat före utgången av november månad under taxeringsåret (SFS 1978:316). Enligt övergångsbestämmelserna punkt 4 till nämnda författning avser — till dess regeringen förordnar annat — bestämmelsen i 71 § TL om november månad i stället oktober månad. I förarbetena (prop. 1977/78:181 s. 224) uttalades därvid att taxeringsperioden under de första åren borde avslutas något tidigare. En viss intrimningsperiod ansågs behövas med hänsyn till framställningen av slutskattesedlarna och till förfarandet vid kvittning av överskjutande skatt. Bestämmelsen om att TN:s arbete skall vara avslutat före utgången av november månad får — trots dess kategoriska avfattning — betraktas som en ren ordningsföreskrift (Hermansson m.fl., Taxeringshandbok, andra upplagan s. 208-209). Enligt vad som anges i handboken medför ett överskridande av tidsföreskriften inte, att de efter den angivna tidpunkten meddelade besluten blir nulliteter. Det kan möjligen leda till ett administrativt inskridande. Främst skulle väl därvid kunna ifrågakomma för LST att överväga om förnyat förtroende skall ges åt ordföranden.

6.2 Frågans tidigare behandling

På förslag från RS-utredningen 1974 förlängdes 1979 taxeringsperioden från den 30 juni till den 30 november i syfte att stärka TN:s arbetsinsatser och bereda ökat utrymme för rättelser och i förekommande fall sakliga omprövningar av redan beslutade taxeringar.

Även tidigare hade förslag framförts om ändring av taxeringsperiodens längd. I betänkandet (SOU 1954:24) Effektivare taxering föreslog skattelagssakkunniga bl.a. att taxeringsarbetet skulle bedrivas i två pe-

rioder. Under den första perioden skulle samtliga deklarationer bli föremål för taxeringsbeslut och under den andra perioden skulle förnyad behandling ske av deklarationerna i de fall, då taxeringsbeslutet på grund av tidsbrist inte varit tillräckligt underbyggt, dvs. ett förbehåll om förnyad granskning. Den andra perioden ansåg man skulle kunna utsträckas ända fram till tiden för påbörjandet av följande års taxeringsarbete. Den överarbetning av skattelagssakkunnigas förslag som utfördes av 1955 års taxeringssakkunniga medförde bl.a. förslag om att taxeringsperioden skulle avslutas den 30 september taxeringsåret. I prop. 1956:150 framlades förslag om en förlängning av taxeringsperioden till den 30 juni som kom att gälla intill 1979 års taxering.

I statskontorets utredning 1970 om taxeringen i första instans föreslogs en förlängning av taxeringsperioden till den 31 januari året efter taxeringsåret. En strävan i statskontorets utredning var att söka skapa förutsättningar för en så jämn arbetsbelastning som möjligt för LSM. Remissutfallet på utredningsförslaget var blandat. En fördel ansågs vara att effektivare kunna utnyttja granskningsresurserna i första instans, men en nackdel ansågs vara att de skattskyldiga skulle komma att sväva i okunnighet om skattemyndigheternas beslut under längre tid än tidigare.

För att återgå till RS-utredningen 1974 anförde man där att det i praktiken, sedan tillräckliga erfarenheter vunnits, kunde finnas skäl att förlänga taxeringsperioden till den 15 eller den 31 december. Utredningen bedömde en sådan förlängning som fullt möjlig och såg det som naturligt att frågan om periodens längd noga följdes upp under de första åren efter en ev. reform.

I prop. 1975:87 om riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m.m. anförde departementschefen, s. 115, att en förlängning av taxeringsperioden skulle leda till att granskningen och TN:s arbete kunde planläggas och utföras rationellare och noggrannare med en längre arbetsperiod som också i stort skulle befrämja kontinuitet och enhetlighet i arbetet.

6.3 Problem med nuvarande ordning

Målsättningarna för RS-reformen har på flera punkter inte kunnat uppfyllas. Bl.a. har den övergång till tjänstemannagranskning av samtliga deklarationer, som reformen syftade till inte kunnat genomföras. Vidare har den fördjupade kontrollen av svårgranskade deklarationer inte fått den omfattning som var avsedd. Orsakerna härtill är flera, vilket har analyserats i olika andra sammanhang. Vi går därför inte närmare in på detta nu.

Ett faktum är dock att taxeringsperioden är en månad kortare än som ursprungligen beräknats. Detta har bl.a. inneburit att den effektiva granskningstiden blivit väsentligt förkortad i jämförelse med RS-projektets bemanningsberäkningar. Den totala granskningsresursen har således blivit mindre och har inte kunnat utnyttjas för granskningsändamål i den utsträckning som beräknats. RS-projektet beräknade den effektiva

granskningstiden av såväl löntagardeklarationer som rörelsedeklarationer till 140 dagar. Beräkningen är baserad på en taxeringsperiod som slutar den 30 november. Bemanningsprojektet (Översyn av granskningsresurserna i första instans, RSV Rapport 1983:4) har med utgångspunkt från nu gällande taxeringsperiods längd kommit fram till att förstahandsgranskning av löntagardeklarationerna kan pågå under tiden den 16 februari - 15 oktober. Den effektiva tiden för denna granskning och för fördjupad deklarationskontroll har beräknats uppgå till 120 dagar.

Vad gäller förstahandsgranskning av rörelsedeklarationer och förregistrerade löntagardeklarationer har den effektiva granskningstiden för perioden den 20 mars — 15 oktober beräknats till i genomsnitt 100 dagar.

Det totala antalet dagar för den fördjupade deklarationskontrollen uppgick enligt RSV vid 1984 års taxering till drygt 16 000 dagar. RS-projektet räknade med 60 000 dagar för denna typ av kontrollverksamhet vid LSM och LST:s taxeringsenhet. För revisionsverksamheten vid den årliga taxeringen innebär nuvarande begränsade taxeringsperiod en klar nackdel. För att beslut skall kunna fattas av TN under taxeringsperioden, måste i praktiken det egentliga revisionsarbetet ha slutförts och revisionspromemoria ha sänts ut redan i slutet av september. Den skattskyldige skall därefter beredas tillfälle att bemöta innehållet i promemorian och senare även få tid på sig att begära omprövning av TN:s beslut. I vissa fall krävs dessutom ytterligare skriftväxling i form av tilläggspromemoria och yttrande i anledning av denna.

Många skattskyldiga med inkomst av rörelse eller annan näringsverksamhet har anstånd med att lämna deklaration. Vid 1983 års taxering beviljades anstånd för sammanlagt 460 000 fysiska och 75 000 juridiska personer under varierande tid. Reglerna för s.k. byråanstånd ger möjlighet för bokföringsbyråer m.fl. att inleverera deklarationer för sina klienter successivt under hela våren t.o.m. utgången av maj månad. Om synnerliga skäl föreligger kan anstånd medges ända till den 15 juni. Närmare 400 000 skattskyldiga måste varje år anmanas att lämna deklaration. Efter det att deklarationerna kommit in till myndigheten, skall visst sorterings- och registreringsarbete utföras, innan de kan lämnas vidare till handläggarna för granskning. Den effektiva tiden som står till buds för revision och annan fördjupad kontroll blir därför begränsad.

Det torde inte råda någon tvekan om att detta förhållande i hög grad inverkar hämmande på möjligheten att nå upp till en önskad effekt av revisionsverksamheten såväl kvantitativt som kvalitativt. Bl.a. torde den begränsade tidsramen utgöra ett hinder mot att styra urvalet av TN-revisioner till de från revisionssynpunkt lämpligaste objekten.

Till detta kommer svårigheten att med nuvarande arbetsformer skapa en jämn arbetsrytm för granskningspersonalen. Även med en noggrann arbetsplanering är det närmast omöjligt att i dagens taxeringsförfarande undvika att arbetet blir oerhört forcerat mot slutet av taxeringsperioden.

En svårighet för de skattskyldiga med dagens längd på taxeringsperioden är att taxeringsarbetet beträffande det tjänstemannagranskade materialet avslutas först någon gång i mitten av oktober. Tidsutrymmet för att inkomma med svar på förfrågningar eller ev. begäran om omprövning kan därför ibland bli för kort för de skattskyldiga.

6.4 Överväganden och förslag

Av den tidigare redogörelsen framgår att taxeringsperiodens längd i hög utsträckning styr omfattningen och inriktningen av granskningsarbetet samt vilka resurser i form av personal m.m. som står till myndighetens förfogande. Ca 700 000 utbo-deklarationer kan förväntas försvinna i samband med att utbo-taxeringen slopats fr.o.m. 1985 års taxering. Genom den förenklade självdeklarationen frigörs också ytterligare resurser. Vi beräknar att genomförda förändringar beträffande de materiella reglerna i form av höjda schablonavdrag, slopade avdrag och övriga förenklingar samt förfarandets och deklarationsblankettens utformning kommer att undanröja ett mycket stort antal av de vanligaste felanledningarna och kraftigt minska kontrollbehovet beträffande löntagardeklarationerna. Förutsättningarna att på sikt styra inriktningen av granskningsarbetet mot det svårgranskade materialet — främst rörelsedeklarationer — kan på sikt förväntas öka.

När det gäller de förenklade självdeklarationerna föreslår vi (avsnitt 9) att skattsedel för slutlig skatt skall vara utsänd senast under juni månad taxeringsåret. För att det skall vara praktiskt genomförbart måste taxeringen beträffande dessa skattskyldiga vara klar senast vid maj månads utgång. Med den definition av taxeringsperiod, som vi tidigare angett, utgår således denna vad gäller de förenklade deklarationerna den 31 maj. Beträffande de fullständiga deklarationerna kan olika alternativ diskuteras.

En förlängning till den 30 november faller sig naturligt att överväga i första hand med hänsyn till att riksdagen redan ställt sig bakom detta datum. Till att börja med övervägs därför att förlänga nuvarande taxeringsperiod med en månad. Därefter övervägs ytterligare förlängningar av taxeringsperioden.

Förlängning av taxeringsperioden till den 30 november

En förlängning av taxeringsperioden med en månad medför en ökning av granskningstiden med ca 20 dagar. Det bör här understrykas att den utökade tidsramen och det utökade utrymmet inte till någon del avser någon resursförstärkning för myndigheterna. Här är endast fråga om en faktisk siffermässig redovisning av konsekvenser med en förlängd taxeringsperiod. Vi belyser dessa förhållanden närmare i avsnitt 25. Skall man kunna utnyttja den redovisade ökningen för granskning och kontroll innebär det en förändring av verksamheten. De arbetsuppgifter som i dag utförs under mellanperioden — fördjupad kontroll av uttagsmarkerade deklarationer, utbildning, information m.m. — får utföras i annan ordning och under delvis kortare tidsrymd. Utrymmet för en "andhämtning" hos personalen inför arbetet med kommande års taxering minskar. Enligt vad vi inhämtat skall det psykologiska värdet hos personalen av en mellanperiod i växlingen mellan två års taxeringar inte underskattas. Den redovisade ökningen av tidsram för granskning och kontroll bör ändå kunna tjäna till ledning som en måttstock vid bedöm-

ningen av lämpligheten i en förlängning av taxeringsperioden med en månad.

En förlängning av taxeringsperioden med en månad bör leda till att granskningsperioden kan utnyttjas effektivare. Den ordinarie beskattningen kan ske i *ett* sammanhang, utan att de "svåra" taxeringsbesluten i onödan blir föremål för omprövning eller hänskjuts till domstol. Till detta kommer möjligheten att genom omprövning ändra ett beslut inom myndigheten över en längre tidsperiod. Enligt våra förslag avses taxeringsändring till nackdel på myndighetens initiativ kunna verkställas t.o.m. året efter taxeringsåret. Visserligen krävs även i ett sådant system att det finns vissa fastlagda sluttidpunkter för att fatta grundbeslut och företa omprövning för att beslutet skall kunna beaktas på slutskattesedeln. Det bör naturligtvis också vara en strävan från myndigheternas sida att i möjligaste mån få ett riktigt beslut effektuerat inom den sålunda fastlagda tiden. Detta gäller i synnerhet då omprövning begärs av den skattskyldige.

Då myndigheten själv initierar en taxeringsändring — exempelvis i anledning av verkställd taxeringsrevision — finns enligt vår mening inte samma starka motiv för att forcera fram ett beslut i tid till slutskattesedeln. Om taxering åsatts enligt deklarationen och ändring till den skattskyldiges nackdel beslutas senare, får myndigheten i stället företa omräkning av skatten och utfärda skattsedel på tillkommande skatt. Den skattskyldige kan innan dess få tillräckligt rådrum för att gå igenom promemorian och komma in med erinringar innan beslutet fattas. Man kanske också på detta sätt kan undvika en onödig process genom att beslutet kan bli mera välövervägt. Vi anser att en sådan ordning är till fördel för både den skattskyldige och skattemyndigheten.

Om en revision eller annan granskningsåtgärd inte hinner slutföras i tid innan slutskattesedeln sänds ut bör den skattskyldige samtidigt med skattsedeln underrättas om att skatten kan komma att ändras. Detsamma gäller för de fall den skattskyldiges begäran om omprövning kommit in före slutskattesedeln men så sent att den inte kunnat behandlas i tid. Utvisar skattsedeln överskjutande skatt, och det bedöms som sannolikt att denna kommer att sänkas eller helt falla bort i anledning av revisionen, bör möjlighet liksom i dag finnas att spärra utbetalningen under den tid som behövs för att slutföra revisionen och få taxeringsändringen verkställd.

Förutsättningarna att ägna mer tid åt det svårgranskade materialet bör alltså öka. Den mycket ansträngda arbetssituationen för skattemyndigheterna under september-oktober kan lätta något.

En risk med en förlängning av taxeringsperioden är att man skjuter på arbetet med de besvärliga deklarationerna. Genom effektiva granskningS- och kontrollrutiner bör dock en sådan utveckling kunna motverkas.

Som tidigare nämnts har riksdagen redan fattat ett beslut som innebär att taxeringsperioden skall fortgå till den 30 november. Systemet är nu intrimmat och avräkningen av överskjutande skatt mot restförd skatt fungerar bra genom det utbyggda REX-systemet. En förlängning till den 30 november innebär också att personalen även i fortsättningen får det

avbrott i arbetet som är nödvändigt med hänsyn till ledigheter, utbildning, information samt planering och utförande av KU-revisioner.

Utöver att taxeringsresultatet totalt sett kan bli säkrare med effektivare utnyttjande av granskningsperioden bör den skattskyldige få större möjligheter till individuell service från LST/LSM i form av t.ex. längre rådrum vid skriftväxling.

För statistikintressenterna (kommuner, RRV och SCB m.fl.) får taxeringsperiodens längd betydelse när det gäller tidpunkten för att få uppgifter om taxeringsutfallet och den ev. förändring ur kvalitativ synpunkt som jämfört med nuläget kan tänkas uppkomma. Statistikunderlag med god kvalitet måste enligt RS-projektet föreligga senast omkring månadsskiftet juli-augusti under taxeringsåret. Enligt taxeringsstatistiken (RRV/SCB) höjs taxeringarna med ca 1,5 % i förhållande till innehållet i de lämnade deklarationerna. Med hänsyn till detta och till att taxeringsperioden redan i dag inte avslutas förrän den 31 oktober synes en förlängning knappast medföra några kvalitativa försämringar av statistikunderlaget. Genomförs en tidigare avräkning av den preliminära skatten med skattsedelsutskrift i juni för den stora majoriteten skattskyldiga kan dessutom statistikunderlaget beräknas på en större andel färdiggranskat material. Prognosen för taxeringsutfallet beräknas dessutom bli bättre i fortsättningen som en följd av att juridiska personer inte taxeras till kommunal inkomstskatt.

Förlängning av taxeringsperioden till den 31 december

En förlängning av taxeringsperioden med 2 månader medför en ökning av granskningstiden med ytterligare 15 dagar eller sammanlagt ca 35 dagar. En sådan förlängning ger också ett motsvarande utökat utrymme för granskning/kontroll (jfr förlängning med 1 månad). Överhuvudtaget kan de fördelar som anförts för en förlängning av taxeringsperioden med 1 månad också anföras för en förlängning med 2 månader. Fördelarna skulle bli än mer accentuerade.

Nackdelarna med en förlängning till årets slut är emellertid flera. För det första är december en kort arbetsmånad med hänsyn till julhelgen. Kompensationsledigheter, uttag av semester m.m. innebär att för många avslutas arbetet kring den 20 december och påbörjas inte förrän efter nyår. För taxeringspersonalen är det nödvändigt med en tid för "andhämtning" efter det avslutade taxeringsarbetet. Inlånade akter skall återställas, telefonförfrågningar från skattskyldiga skall besvaras, resultatet av det utförda taxeringsarbetet skall utvärderas osv. Dessutom skall kommande års taxering börja förberedas. Här finns ofta behov av utbildning och information med hänsyn till ny lagstiftning, nya administrativa rutiner, nya blankettrutiner, planering och utförande av KU-revisioner m.m.

Tidpunkten för när skattsedel på slutlig skatt skall tillställas den skattskyldige får flyttas fram till i januari-februari året efter taxeringsåret om taxeringsperioden avslutas den 31 december. Enligt nuvarande regler är tidpunkten den 15 december under taxeringsåret, 34 § första stycket UBL. Normalt utfärdas skattsedlarna något tidigare — vid månads-

skiftet november/december. Får inte den skattskyldige sin skattsedel förrän i januari-februari året efter taxeringsåret kan arbetsgivare inte göra avdrag för betalning av kvarstående skatt som kan ha påförts arbetstagaren förrän kanske långt fram i februari. Det leder i sin tur till att arbetsgivarens inleverering av skatt till staten förskjuts med påföljande ränteförluster för statskassan.

Sammantaget anser vi att nackdelarna med en förlängning av taxeringsperioden till den 31 december överväger fördelarna.

Ytterligare förlängning av taxeringsperioden

De nackdelar som redovisats blir ännu starkare med en ytterligare förlängning av taxeringsperioden. Betydande materiella och formella ändringar av regelsystemet i främst UBL skulle då bli nödvändiga. Dessutom tillkommer den nackdelen att den skattskyldige i en del fall skulle få vänta i över ett år innan han skulle få ett första besked (grundbeslut) om sin skatt. Det kan inte anses som god service för de skattskyldiga att de skulle få sväva i okunnighet om sin taxering så lång tid.

6.5 Sammanfattning av avsnitt 6

Taxeringsperioden när det gäller de fullständiga deklarationerna förlängs med en månad till den 30 november taxeringsåret. För de förenklade deklarationerna går taxeringsperioden ut den 31 maj.

7 Granskningsförfarandet

Våra förslag till ändrad beslutsorganisation aktualiserar vissa frågor angående myndigheternas roll i taxeringsförfarandet och i kontrollverksamheten. I det nuvarande beslutsförfarandet vid inkomst- och förmögenhetstaxering har skattemyndigheterna i huvudsak funktionen som utredningsorgan, under det att de formella taxeringsbesluten fattas av från myndigheten fristående organ. Detta gäller dock inte för skattetilläggen, där beslut fattas av LSM och inte av TN. Då LSM skall besluta om skattetillägg, har dock frågan alltid väckts genom ett av TN tidigare fattat beslut om taxering.

För att se till att skattesystemet fungerar tillfredsställande och att skattskyldigheten fullgörs på avsett sätt, åligger det skattemyndigheterna att bedriva kontrollverksamhet. Denna skall bl.a. ske i form av taxeringsrevisioner och syfta till att upptäcka och ingripa mot skatteundandraganden. Huvuddelen av resurserna för denna typ av verksamhet finns på LST:s revisionsenheter. Denna revisionsverksamhet är främst riktad mot tidigare år, för vilka taxering redan är fastställd. För att kunna verkställa ändringar i tidigare års taxeringar, måste myndigheterna utöva sin fiskala roll genom särskilda tjänstemän, som i TL utrustats med speciella befogenheter (TI). Dessa anhängiggör ärendena i skattedomstolarna och för processer som ombud för det allmänna, men förutsätts ha en relativt självständig ställning i förhållande till utredningsmännen.

Ändras beslutsordningen vid taxeringen på det sätt som beskrivits, kommer även myndighetens och den enskilde tjänstemannens roll i gransknings- och beslutsförfarandet att förändras. Vi tänker oss visserligen att en kontrollverksamhet skall bedrivas med i huvudsak samma syfte som i dag. Denna kommer emellertid att bli knuten till taxeringsförfarandet i första instans. Eftersom det då blir beslutsmyndigheten, som själv både initierar kontrollen och får ta ställning till resultatet av denna, får myndigheten i sin prövning göra de avvägningar mellan det allmännas och den enskildes intresse, som i dag sker i TN och — vid eftertaxering — i domstolsförfarandet. Till myndighetens roll som beslutsorgan hör ju nämligen också det grundläggande kravet att se till att taxeringarna blir i möjligaste mån likformiga och rättvisa.

Vi vill dock inte framställa detta som något större problem. Samma förhållande gäller redan inom andra beskattningsförfaranden, t.ex. mervärdeskatten. I mera komplicerade och tvistiga fall, bl.a. i ärenden då taxeringsrevision företagits, föreslår vi att beslut skall fattas av skatte-

myndigheten med skattenämnd och inte av de enskilda tjänstemännen. Vi förutsätter också att skattenämnden i allmänhet skall ha högre kompetens än dagens TN. Vidare är det utvidgade omprövningsförfarandet, som vi återkommer till i det följande, ägnat att öka rättstryggheten i systemet. Det finns därför enligt vår mening ingen anledning att befara, att den rättssäkerhet som i stort kännetecknar dagens taxeringsförfarande, skulle minska vid en övergång till myndighetsbeslut. Vi anser det emellertid vara angeläget att inledningsvis och som bakgrund till de följande övervägandena klargöra denna rollförändring.

I övrigt bör här framhållas att våra överväganden när det gäller granskningsförfarandet inte innehåller några frågor av avgörande principiell innebörd, utan har närmast karaktär av konsekvensbeskrivningar.

7.1 Nuvarande ordning

7.1.1 Organisation och arbetsformer

Enligt riksdagens principbeslut i anledning av prop. 1975:87 om en ändrad taxeringsorganisation skall all deklarationsgranskning föras över till tjänstemän vid LSM och LST. I fråga om fördelningen av deklarationsmaterialet mellan dessa myndigheter gäller enligt principbeslutet att svårkontrollerade deklarationer — bl.a. deklarationer från fåmansbolag och deras delägare — skall granskas hos LST medan övriga skall granskas hos LSM.

Skattechefen i länet leder och ansvarar för deklarationsgranskningen och annan kontroll vid taxeringen (14 § TL). Av 7 § TF framgår vidare att LST skall meddela de föreskrifter som behövs angående LSM:s medverkan i taxeringsarbetet i första instans. Flertalet av de uppgifter, som f.n. formellt ankommer på LST, är när det gäller taxeringsarbetet i praktiken delegerade på chefen för skatteavdelningen. Skattechefen kan alltså sägas ha det samlade ansvaret för taxeringsarbetet i länet. Det innebär enligt ovannämnda principbeslut att han skall utöva den administrativa ledningen av granskningstjänstemännens arbete och ha rätt att ge direktiv för uppläggningen av granskningsinsatserna och taxeringsarbetet i övrigt. Konkret kommer detta till uttryck i bl.a. olika typer av planerings- och uppföljningsdokument. Inför 1985 års taxering har t.ex. i samråd med RSV upprättats kontroll- eller revisionsplaner inom varje län, som utvisar omfattning och inriktning av kontrollverksamheten hos länets olika granskande och reviderande enheter och myndigheter.

Granskningsarbetet vid den årliga taxeringen bedrivs i dag på särskilt organiserade enheter inom LST:s skatteavdelning (taxeringsenheter) och på LSM (granskningsenheter). Vid sidan av denna tjänstemannaorganisation utförs fortfarande en stor del av granskningsarbetet på fritid av arbetande taxeringsfunktionärer knutna till TN. Dessa har då ett formellt förordnande av LST som ordförande, kronoombud eller — i särskilda TN — som taxeringskonsulent. Vid 1984 års taxering granskades ca 41 % av alla deklarationer på fritidsbasis. Antalsmässigt motsva-

rar detta ca 3,1 milj. Merparten av dessa var löntagardeklarationer.

Deklarationsgranskningen skall givetvis primärt ha till syfte att ge underlag för beslut om taxering. Den tjänsteman, som granskar deklarationer, upprättar även förslag till beslut, utformar skäl till avvikelse från deklarationen i förekommande fall samt föredrar ärendet i TN, såvida inte beslut med stöd av 63 § TL kan fattas av TO ensam. Tjänstemannen får också — med stöd av 31 § TF — underteckna den underrättelse om avvikelse från självdeklaration, som TN är skyldig att sända till den skattskyldige.

Som ett led i granskningsarbetet vid myndigheterna ingår i regel också att bestämma underlag för PGI och egenavgifter. Vidare handläggs frågor om skattetillägg och förseningsavgifter. För deklarationer som granskas på fritid utförs dessa arbetsuppgifter vid LSM efter att TN fattat beslut om taxering.

Deklarationsgranskningen utförs dels manuellt och dels med datorhjälp. Huvuddelen av det manuella granskningsarbetet bedrivs i form av skrivbordsmässig kontroll kombinerad med skriftliga förfrågningar eller telefonförfrågningar. Vid 1984 års taxering användes 86 % av den effektiva granskningstiden vid taxeringsenheterna åt skrivbordsgranskning. Motsvarande siffra för LSM var 94 %. Resterande tid användes för fördjupad kontroll i form av taxeringsbesök och taxeringsrevision (TN-revision) i samband med granskning av rörelse- och andra svårkontrollerade deklarationer. Vid 1984 års taxering gjordes sammanlagt drygt 2 000 taxeringsbesök av taxeringsenheterna och LSM. Antalet TN-revisioner som utfördes 1984 var 4 960, varav 1 811 av LSM, 1 180 av taxeringsenheterna och 969 av LST:s revisionsenheter.[1]

Även revisionsenheternas verksamhet är således i viss utsträckning riktad mot första instans. TN-revisionerna utgjorde 1984 ca 16 % av det totala antalet revisioner, som utfördes på revisionsenheterna. Eftersom TN-revisionerna i allmänhet är av partiell karaktär och därför tar kortare tid än vad övriga revisioner i genomsnitt gör, blir resursandelen mindre än vad antalet utvisar. Den tyngsta delen av verksamheten utgörs av fullständiga revisioner, som omfattar flera år bakåt. Resulterar sådana revisioner i förslag om ändringar i taxeringen, får dessa i regel beslutas i länsrätten efter besvär eller framställning om eftertaxering från TI. Man kan därför säga att revisionsenheternas verksamhet i dag till övervägande del är riktad mot andra instans när det gäller inkomsttaxeringen. Dessutom är revisionerna — även TN-revisionerna i viss utsträckning — ofta kombinerade med kontroll av avgifter, källskatt och mervärdeskatt.

En särskild typ av revisioner, som företrädesvis görs vid taxeringsenheterna och LSM mellan taxeringsperioderna, är s.k. kontrolluppgiftsrevisioner (KU-revisioner). Dessa har primärt till syfte att tillse att arbetsgivare m.fl. lämnar riktiga kontrolluppgifter för taxeringen.

[1] *Källa*: RSV, Kontrollsektionen, 1985-01-04, "PM rörande produktions- och tidsuppföljningen av granskningsverksamheten vid 1984 års taxering (återrapportering efter taxeringsperiodens slut)".

7.1.2 Utredningsbefogenheter

För utredningsförfarandet hos TN gäller vissa grundläggande principer, vilka kommer till uttryck i TL och FL. Regeln i 65 § TL säger att TN skall se till att utredning görs när det behövs för nämndens beslut. Nämnden har alltså ett ansvar för att utredningen blir tillräcklig (= den s.k. officialprincipen). I samma paragraf sägs också att den skattskyldige skall få tillfälle att yttra sig när det behövs för nämndens beslut. Bestämmelsen fyller ut den mera allmänt syftande föreskriften i 15 § FL, enligt vilken en part alltid har rätt — om det inte är obehövligt — att innan ärendet avgörs få ta del av och att yttra sig över utredningsmaterial, som någon annan har tillfört ärendet (= den s.k. kommunikationsprincipen).

Även om inte TN av eget initiativ har gett den skattskyldige del av visst material för att han skall få yttra sig över det, har den skattskyldige enligt 14 § FL som regel rätt till insyn i det material som har tillförts ärendet oavsett om detta har avgjorts eller inte (=principen om partsinsyn). Från principen om partsinsyn finns vissa undantag i 4 kap. 2 § och 14 kap. 5 § sekretesslagen.

Om deklarationsgranskningen ger anledning att företa utredning för att få ett bättre beslutsunderlag eller för att exempelvis kontrollera en viss uppgift hos tredje man, görs sådana utredningar i de flesta fall genom formlösa förfrågningar av TO, kronoombudet eller tjänsteman som biträder TN. Dessa kan vara skriftliga eller ske via telefon. Alla sådana av TN inhämtade uppgifter — även muntliga — måste dokumenteras och tillföras deklarationshandlingarna i ett ordnat skick (= dokumentationsprincipen).

Uppgifter i deklarationen kan även kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar. Sådan avstämning får enligt 31 § 2 mom. TL ske av TO eller tjänsteman som biträder TN i samband med besök hos den skattskyldige eller annars vid personligt sammanträffande, s.k. taxeringsbesök. Sådana besök, som förutsätter att överenskommelse träffas med den skattskyldige och således inte har något inslag av tvång, får även ske för besiktning av fastighet, inventarier eller andra tillgångar.

För att få en starkare påtryckning bakom en begäran om uppgifter från den skattskyldige eller från någon som är uppgiftsskyldig enligt TL, kan begäran framställas som en formlig anmaning.

För att få avsedd rättsverkan måste en anmaning ges i skriftlig form. Vidare måste den i regel delges i behörig ordning. Det senare är särskilt viktigt i de fall underlåtenhet att efterkomma anmaningen kan medföra skattetillägg eller förseningsavgift (116 a, 116 c och 116 g §§ TL).

I övrigt kan en anmaning få rättsverkningar i processuellt hänseende genom att den som underlåter att besvara anmaningen försätter sig i ett sämre bevisläge.

Effekten av en anmaning kan förstärkas ytterligare genom att vite föreläggs. I sådana fall måste delgivning alltid ske (55 § TL).

Behörigheten att anmana är noga reglerad i TL. I princip gäller att ju mer ingripande eller omfattande krav som anmaningen ställer på enskilda skattskyldiga eller uppgiftspliktiga, desto högre upp på myndighets- eller tjänstemannanivån har behörigheten lagts.

Anmaningsrätten är genom föreskrifter i 51 § TL knuten dels till TN, dels till TI och dels till olika myndighetsfunktioner inom LST och LSM, nämligen chef för taxeringsenhet, chef för revisionsenhet, chef för LSM, tjänsteman som biträder TN, tjänsteman som får meddela beslut om taxeringsrevision samt tjänsteman som verkställer taxeringsrevision.

Eftersom skattechefen enligt den definition som anges i 3 § TL också är TI innefattas denne också i kretsen av behöriga. Att TI har behörighet att utfärda anmaning skall ses mot bakgrund av hans partsroll i taxeringsprocessen och den utredningsskyldighet som åvilar honom, bl.a. till följd av bevisbördereglerna vid eftertaxering.

I detta sammanhang är det närmast av intresse att studera i vilka fall TN eller tjänsteman som biträder TN har behörighet att anmana. När det gäller TN:s anmaningsrätt bör först anmärkas att utfärdande av anmaning — med eller utan vite — är en typ av åtgärd som TO enligt 63 § andra stycket kan besluta om ensam på TN:s vägnar. De fall då sådan anmaningsrätt föreligger är enligt 51 § TL följande:

Lagrum	Innehåll
22 § 2 mom.	Anmaning till den som inte är obligatoriskt deklarationsskyldig att avge självdeklaration.
31 § 2 mom. första stycket	Anmaning till deklarationsskyldig att lämna upplysningar för kontroll av deklarationens riktighet.
31 § 2 mom. andra stycket	Anmaning till deklarationsskyldig att förete handlingar som erfordras för kontroll av deklarationen, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning och kvitto.
33 §	Anmaning till stiftelse eller förening att meddela upplysningar för bedömning av skattskyldigheten.
36 §	Anmaning till deklarationsskyldig, som inte inkommit med deklaration inom föreskriven tid, eller som lämnat en i väsentliga avseenden bristfällig deklaration, att inkomma med felande uppgift eller med ny, på behörigt sätt upprättad deklaration.
39 § 1 mom.	Anmaning till näringsidkare m. fl. att lämna kontrolluppgifter avseende i anmaningen namngivna skattskyldiga eller viss angiven krets av personer.
45 §	Anmaning till uppgiftspliktig att avlämna eller att fullständiga kontrolluppgifter.

I samtliga fall utom det som anges vid 31 § 2 mom. andra stycket får anmaning innehålla föreläggande om vite. Anmaning med vite får utfärdas av TN, TI, ovan angivna enhetschefer på LST samt chef för LSM.

Krävs mera omfattande utredning i form av granskning av räkenskaper och annat underlag för deklarationen eller för kontroll av att uppgiftsskyldigheten fullgjorts på rätt sätt, kan detta ske genom taxeringsrevision. Detta är en utredningsmetod som är förbehållen de granskande myndigheterna. För att verkställa taxeringsrevision krävs särskilt förordnande av skattechefen eller av tjänsteman som fått särskilt uppdrag av skattechefen att jämte honom meddela beslut om taxeringsrevision. TN har således inte själv rätt att besluta om eller verkställa taxeringsrevision. Om TN anser att sådan revision erfordras i något fall, skall nämnden göra framställning om detta till skattechefen.

7.2 Överväganden och förslag

7.2.1 Granskningsorganisationen och formerna för granskningsarbetet

Våra förslag till utformning av det grundläggande taxeringsförfarandet förutsätter i princip att all deklarationsgranskning skall ske på tjänstetid av tjänstemän vid LSM och LST. Granskningen kan inte som i dagens system utföras som en fritidssyssla av särskilt förordnade taxeringsfunktionärer. Denna typ av uppdrag kommer inte att finnas kvar. Den som blir ordförande i skattenämnd kommer att ha detta uppdrag som ett tjänsteåliggande. Vidare skall enligt våra förslag tjänsteman på myndigheten kunna fatta beslut om taxering på myndighetens vägnar. Denna behörighet måste kunna knytas till personer med vissa befattningar inom organisationen genom delegation i arbetsordningen. Det är därför knappast tänkbart — ens som en övergångslösning — att i ett förfarande av den föreslagna modellen använda personer utanför myndigheternas egen granskningsorganisation för att granska deklarationer.

Våra överväganden rörande taxeringsperiodens längd leder fram till att tiden för att granska deklarationer och fatta grundbeslut om taxering bör kunna utsträckas med ca en månad jämfört med i dag. Under taxeringsperioden skall den skattskyldige liksom i dag kunna begära omprövning utan begränsning. Som närmare framgår av avsnitt 12 kommer omprövningsmöjligheten inte att vara avskuren i och med taxeringsperiodens utgång, utan denna möjlighet kvarstår för den skattskyldige i princip till och med femte året efter taxeringsåret. Enligt det ena av våra alternativ inträder dock vissa begränsningar i omprövningsrätten fr.o.m. andra året efter taxeringsåret. Under omprövningsperioden skall alltså ett taxeringsbeslut kunna ändras av myndigheten till den skattskyldiges fördel. Ändringar skall under lika lång tid kunna göras på myndighetens eget initiativ, dock med vissa administrativt bestämda beloppsbegränsningar vid ändring till nackdel för den skattskyldige. Ändring till nackdel fr.o.m. andra året efter taxeringsåret skall normalt endast kunna göras om nuvarande kriterier för eftertaxering är uppfyllda.

Som vi redan inledningsvis påpekat leder våra förslag till att den offensiva verksamhet i form av revision och annan kontroll, som i dag bedrivs med inriktning mot andra instans — via besvär eller eftertax-

eringsansökan av TI — i stället kommer att rikta sig mot första instans. Myndigheten bör alltså enligt våra förslag själv kunna fatta beslut i de ärenden som den initierar genom taxeringsrevision, eftergranskning eller andra kontrollåtgärder.

Om all deklarationsgranskning skall föras över på tjänstemän får detta naturligtvis betydande konsekvenser i fråga om personalresurser. Enligt utredningsdirektiven bör våra förslag hållas inom ramen för oförändrad resurstilldelning. Den utbyggnad av granskningsorganisationen som torde krävas kan delvis klaras genom omfördelning av resurser inom skatteförvaltningen, i första hand från besvärsenheterna. Dessutom måste också medel som nu används för arvodering av fritidsfunktionärer tas i anspråk. Dessa för reformens genomförande helt avgörande frågor behandlas närmare i ett senare avsnitt (25).

Frågan om hur granskningsresurserna skall fördelas mellan lokal och regional nivå behandlas av deklarationskontrollutredningen (DKU).

Sett i ett vidare perspektiv bör ett ändrat förfarande vid den årliga taxeringen med fullt utbyggd tjänstemannagranskning, myndighetsbeslut och förlängd omprövningsperiod öppna möjligheter att bedriva företagskontrollen på länen i mera integrerade former. Beslut i fråga om olika skatte- och avgiftsslag kan samordnas och effektueras i stort sett samtidigt och inom samma myndighetssfär. Detta ligger helt i linje med de överväganden och förslag till en effektivare kontrollverksamhet, som presenterades av PLAN-projektet i rapporten (RSV Rapport 1983:1) Skatter och skattekontroll (se bilaga 1, punkt 1).

Vi skall även ta upp frågan om samordningen av kontrollverksamheten inom länen. Som framgår ovan är det skattechefen som i dag ytterst svarar för ledning och samordning av kontrollarbetet vid den årliga taxeringen inom länet. SFU föreslår i sitt betänkande (SOU 1985:20) Sammanhållen skatteförvaltning att denna ledningsfunktion överförs på länsskattemyndigheten i samband med att skatteavdelningarna bryts ut från LST och bildar fristående myndigheter, samtidigt som skattechefsinstitutet utmönstras. RSV föreslås få ett övergripande ansvar för verksamheten i skatteförvaltningen och skall bl.a. svara för den övergripande planeringen och ledningen av taxeringsverksamheten i riket.

Den omständigheten att vi nu föreslår en ändrad beslutsordning vid taxeringen innebär i praktiken ingen ändring i fråga om behovet av att ha en gemensam ledning och samordning av granskningen och den övriga kontrollverksamheten inom länen och i riket. Det är här ytterst en fråga om att inrikta kontrollresurserna på ett ändamålsenligt sätt. Vi har därför inte funnit något skäl att överväga någon ändring av den nuvarande ansvarsfördelningen i detta avseende. Såvitt vi kan bedöma är våra förslag till ändrad beslutsordning och de konsekvenser den får för granskningsverksamheten väl anpassade till den myndighetsstruktur och samlade ledningsfunktion för skatteförvaltningen, som SFU skisserar.

Även i den löpande verksamheten kommer olika samordningsfrågor att aktualiseras. LSM skall enligt våra förslag fatta beslut om taxering beträffande samtliga skattskyldiga inom fögderiet, med undantag av vissa skattskyldiga — främst juridiska personer och delägare i fåmans-

företag — vilkas taxering skall handläggas och beslutas av LST. På LST:s revisionsenheter görs revisioner med avseende på såväl inkomsttaxering som andra skatter och avgifter och oberoende av om den skattskyldige taxeras av LSM eller av LST. Detta förutsätter en samordning vid urvalet av revisionsobjekt. Vidare krävs att LSM vid behov skall kunna få stöd från LST:s revisionsenhet, då mera omfattande och kvalificerade revisionsinsatser behöver göras. Denna typ av samordning sker dock redan i dag och ligger inom ramen för skattechefens ledningsansvar.

Våra förslag kommer vidare att innebära att arbetsrutinerna inom de granskande och reviderande enheterna vid LST och LSM förändras i väsentliga avseenden. Som exempel kan anföras att en revisor på revisionsenheten i dag redovisar de iakttagelser han gjort vid en taxeringsrevision i en promemoria, som efter kommunicering sänds över till besvärsenheten, där en TI med promemorian som underlag gör en egen framställning om eftertaxering hos länsrätten. I det föreslagna förfarandet skall revisorn i stället själv normalt föredra sin promemoria inför skattenämnden och lämna förslag till taxeringsåtgärder. Revisorn kommer på så sätt att bli direkt involverad i beslutsprocessen och får se resultatet av revisionen betydligt snabbare än vad som vanligtvis är fallet i dag. Sett från revisorns synpunkt måste detta vara en ändring i positiv riktning.

Å andra sidan måste kraven på revisionspromemoriorna såväl i sakligt hänseende som från juridisk synpunkt ställas högt, sannolikt högre än i dag, då de först granskas av en processförare innan de ligger till grund för en ansökan om eftertaxering.

I och för sig är problemet jämförbart med vad som i dag gäller vid TN-revision. Till detta skall emellertid läggas de särskilda juridiska frågor som uppkommer i samband med eftertaxering och som i många fall kan vara svårbedömda. Det är därför viktigt att erforderlig kompetens finns inom myndigheten. I vissa fall kan revisioner innehålla frågor av så invecklad och svårbedömd beskaffenhet, att ett samarbete med processförare bör komma till stånd tidigt under utredningens gång. Dessa frågor belyses närmare i kapitel VII.

Vi vill redan här framhålla att vi utgår från att antalet processer på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens områden kommer att minska väsentligt vid ett genomförande av den förenklade självdeklarationen och ett utvidgat omprövningsförfarande. Antalet personer som är direkt sysselsatta med ren processföring kan därför reduceras betydligt. Den resurs, som därmed lösgörs och som alltså redan har processerfarenhet, kan i stället tas i anspråk i det löpande arbetet vid skattemyndigheten.

En kraftigt utökad kontroll i form av KU-revisioner blir nödvändig i det framtida förfarandet. Detta är en följd av att arbetsgivarna åläggs ett större ansvar för att beskattningsunderlaget för de anställda blir korrekt. De nuvarande kontrollåtgärderna mot enskilda löntagare ersätts således i stor utsträckning med kontroller av uppgiftslämnarna.

Ett ändrat taxeringsförfarande aktualiserar också vissa ändringar av arbetsformerna och den inre organisationen inom taxerings- och granskningsenheterna. Eftersom granskningsarbetet vid den årliga taxeringen liksom i dag kommer att styras av tidpunkterna då slutskattesedlarna

senast skall skickas ut och av andra fatalietider, synes det vara lämpligt att detta arbete liksom nu bedrivs i särskilda granskningsgrupper. Omprövningsärenden avseende äldre år, taxeringsändringar på särskild grund och andra sådana ärenden, som inte är på samma sätt tidsbundna, bör lämpligen handläggas av tjänstemän, som kan arbeta mera fristående från den årliga taxeringen. En sådan organisatorisk uppdelning bör dock inte hindra att samme tjänsteman får handlägga såväl årets som tidigare års taxeringar när detta anses lämpligt.

7.2.2 Granskningsrutiner

I våra direktiv framhålls att det är av största vikt för taxeringsförfarandets effektivitet, att granskningsresurserna kan inriktas på skattskyldiga med mer invecklade inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Detta innebär dock inte att alla dessa deklarationer behöver granskas manuellt på samma sätt varje år. Resurserna ger inte utrymme för en noggrann granskning av varje deklaration, utan granskningsnivån får varieras så att man kan inrikta granskningen på väsentligheter. Vi skall enligt direktiven överväga vilka riktlinjer, som bör gälla i framtiden för granskning- och kontrollarbetet.

I prop. 1984/85:180 anför departementschefen att det bör ankomma på RSV att utarbeta lämpliga rutiner för de förenklade självdeklarationerna och då dessutom ta ställning till om och i vilken mån rutinerna för de fullständiga deklarationerna behöver ses över. Våra förslag till ändrat taxeringsförfarande innebär i sig inte att granskningsrutinerna för vare sig de förenklade eller de fullständiga självdeklarationerna påverkas i vidare mån än som följer av den ändrade beslutsordningen, omprövningsförfarandet och det tidigarelagda skattsedelsutsändandet. Frågor angående besluts- och underrättelseformer samt debiteringen av slutlig skatt behandlas nedan.

I nära anslutning till den tidpunkt då våra förslag till ändrat taxeringsförfarande kan genomföras, väntas förändringar i fråga om granskningsmetoder m.m. komma att aktualiseras vad gäller skattskyldiga med inkomst av rörelse, jordbruksfastighet och hyresfastighet. RSV har under våren 1985 fått regeringens uppdrag att utforma ett nytt kontrollsystem baserat på de principer om ett enhetligt uppgiftslämnande vid taxeringen i form av standardiserade räkenskapsutdrag, som föreslogs av kommissionen mot ekonomisk brottslighet i betänkandet (SOU 1983:75-76) Företagens uppgiftslämnande för beskattningsändamål (se bilaga 1, punkt 1). Enligt uppdraget torde den ändrade uppgiftsskyldigheten kunna gälla tidigast 1989.

Med hänsyn till det nyss sagda och till att vi här redovisar våra förslag i form av ett principbetänkade, går vi inte in i detalj på hur granskningsarbetet rent praktiskt bör bedrivas. Nedanstående redovisning tjänar närmast syftet att klargöra vilka typer och volymer av deklarationer, som skall behandlas i det årliga granskningsförfarandet. Det krävs bl.a. som bakgrund till de överväganden beträffande resursbehovet inom granskningsorganisationen, som redovisas i avsnitt 25. Vi vill här också antyda

vilka riktlinjer vi anser bör gälla för hur granskningsarbetet skall bedrivas och planeras tidsmässigt för olika kategorier.

1 Förenklad självdeklaration

Antalet skattskyldiga, som uppfyller kriterierna för att deklarera enligt formuläret för den förenklade självdeklarationen, uppskattar vi till ca 4 milj. Deklarationstidpunkten för dessa är oförändrad, dvs. den 15 februari. Deklarationerna registreras ADB-mässigt och den huvudsakliga kontrollen sker genom datorbehandlingen. Därutöver måste en viss manuell granskning ske. I denna ingår bl.a. att ta ställning till särskilda yrkanden, som framställs i deklarationen, t.ex. om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga på grund av sjukdom. Uppskattningsvis kan omkring 20 % eller 800 000 deklarationer antas kräva utredning eller annan mera resurskrävande åtgärd utöver den maskinella behandlingen och den mera översiktliga formalgranskning, som alla deklarationerna bör bli föremål för.

Alla förenklade självdeklarationer bör i princip vara färdiggranskade i sådan tid, att skattsedel för slutlig skatt kan sändas ut i juni månad (se avsnitt 9). I praktiken innebär detta att granskningen skall vara klar senast omkring den 31 maj. Har deklarationer lämnats senare än den 30 april på grund av att anstånd medgetts eller efter anmaning, får dock granskningen anstå till efter den 31 maj. Även skattsedelsutskriften får i sådana fall uppskjutas till en senare omgång.

2 Övriga löntagardeklarationer m.fl.

Många deklaranter kan — trots att de egentligen har okomplicerade inkomst- och förmögenhetsförhållanden — inte utnyttja möjligheten att lämna förenklad självdeklaration, på grund av de avgränsningar som med nödvändighet måste gälla för denna.

Till denna kategori kan hänföras merparten av skattskyldiga med anställningsinkomst, som inte uppfyller kriterierna för den förenklade deklarationen. Även vissa näringsidkare, framför allt jord- eller skogsbrukare med liten eller ingen verksamhet, passiva delägare i jordbruk, ägare av mindre hyreshus m.fl. bör kunna räknas hit. Detsamma gäller delar av B- och C-längdens skattskyldiga, främst vissa föreningar.

Totalt räknar vi med att ca 1,3 milj. deklarationer innefattas i denna kategori. Eftersom majoriteten av dessa är löntagardeklarationer och förhållandevis okomplicerade, kommer de föreslagna förenklingarna i de materiella reglerna även dessa till godo i stor utsträckning.

Granskningen av dessa deklarationer bör ske successivt under mars - november. Under denna tid skall i princip alla kontrollåtgärder, som bedöms vara erforderliga, ha utförts. Grundbeslut skall ha fattats för samtliga senast den 30 november taxeringsåret. Har omprövning begärts av skattskyldig, skall nytt beslut i anledning därav ha fattats under förutsättning att begäran har kommit in i sådan tid, att den hinner behandlas senast den 30 november.

3 Rörelsedeklarationer

I den tredje gruppen innefattas deklarationer för skattskyldiga med mera invecklade inkomst- och förmögenhetsförhållanden, dvs. i första hand skattskyldiga med inkomst av rörelse, jordbruksfastighet eller hyresfastighet. Även deklarationer för delägare i fåmansaktiebolag ingår i gruppen. Detsamma gäller makar och barn till skattskyldiga, som hänförs till denna kategori. Antalet deklarationer kan totalt beräknas till 1,5 milj.

Merparten av dessa deklarationer ingår i dag i särskilda taxeringsdistrikt och skiljs på så sätt sorteringsmässigt från övriga deklarationer genom den sifferkod som tillämpas för TN av olika slag (TN-kod). Vissa skattskyldiga med rörelse- eller jordbruksinkomst taxeras dock av lokala TN. Deklarationerna förses då med en speciell R-märkning för att särskilja dem från övriga.

Grunden för den nuvarande TN-kodsättningen försvinner i det framtida förfarandet. Man får i stället använda ett nytt system för att kodmarkera rörelsedeklarationer. Vidare måste deklarationer, som skall granskas regionalt, kunna särskiljas från övriga deklarationer.

Kontrollåtgärderna för dessa deklarationer kommer att bestå dels i skrivbordskontroll och dels i taxeringsbesök och -revisioner. Den nuvarande benämningen TN-revisioner blir inte längre adekvat.

Även för denna kategori bör som princip gälla, att grundbeslut skall ha fattats och omprövningar på den skattskyldiges begäran om möjligt ha behandlats senast den 30 november. Kontrollåtgärder i form av skrivbordsutredningar och taxeringsbesök bör i regel ha genomförts under denna tid i den utsträckning som erfordras. Kontroll i form av revisioner, som initieras genom urval i samband med deklarationsgranskningen eller vid registreringen av deklarationsmaterialet, bör också ske under taxeringsperioden men kan utsträckas till det påföljande året. Genom den förlängda omprövningsperioden ges möjlighet att utnyttja tillgängliga resurser för sådan kontroll på ett mera ändamålsenligt sätt än i dag.

För den mera planmässiga kontrollen av större företag bör andra riktlinjer gälla. I avvaktan på resultatet av RSV:s tidigare nämnda utredningsarbete om det framtida kontrollsystemet, går vi inte närmare in härpå.

7.2.3 Utredningsbefogenheter

Våra förslag till ändrat taxeringsförfarande i första instans innebär att TN:s nuvarande uppgifter överflyttas på myndigheter inom skatteadministrationen. Myndigheterna får beslutsrätten och därmed även utredningsansvaret. Den naturliga konsekvensen av detta bör då bli att de utredningsbefogenheter som TN har i princip övertas av myndigheterna (LST och LSM). I de fall då TN eller tjänsteman som biträder TN enligt dagens regler har rätt att utfärda anmaning eller företa taxeringsbesök, bör således denna rätt i det föreslagna förfarandet i stället innehas av skattemyndigheten.

Genom att taxeringen blir en ren myndighetsuppgift, bör rätten att

företräda myndigheten i olika avseenden inte regleras i TL utan i administrativ ordning. Nuvarande regler i TL bör ge viss vägledning när det gäller att avgöra om vissa åtgärder — exempelvis anmaning med vite — bör förbehållas befattningshavare med chefsfunktioner.

Rätten att utfärda anmaning, som enligt nuvarande regler tillkommer TN eller tjänsteman som biträder TN enligt 51 och 53 §§ TL, bör således överflyttas på skattemyndigheten. Samma sak gäller beträffande rätten att företa taxeringsbesök, som TO eller tjänsteman som biträder TO f.n. har enligt 31 § 2 mom. TL.

SFU föreslår att länsskattemyndigheten och LSM övertar de uppgifter som f.n. regleras genom TL och som avser skattechefen eller andra tjänstemän inom myndigheterna. Regler om beslutsrätt och delegeringsföreskrifter får därefter utfärdas i administrativ ordning.

Våra överväganden rörande utredningsbefogenheter i taxeringsprocessen redovisas i kapitel VII.

En fråga i sammanhanget är om det finns anledning att förse skattenämnden med särskilda befogenheter när det gäller utredningsverksamheten inom myndigheten. Enligt vår mening är detta inte nödvändigt. Skattenämnden skall normalt endast ha vissa beslutsfunktioner i samband med fastställandet av taxering, under det att utredningsarbetet bör vara en ren tjänstemannauppgift. Detta hindrar givetvis inte att frågan om en viss åtgärd skall företas eller ej i särskilda fall kan föras upp till behandling i skattenämnden. Likaså bör skattenämnden kunna påkalla viss åtgärd, exempelvis taxeringsrevision. Detta får emellertid anses ingå som ett led i skattenämndens allmänna funktion som beslutsorgan inom myndigheten. Med beaktande av det utredningsansvar som myndigheten har måste det ändå i sista hand ankomma på myndighetschefen — som dessutom ofta är ordförande i skattenämnden — att avgöra om viss utredningsinsats kan göras inom ramen för tillgängliga resurser.

7.3 Sammanfattning av avsnitt 7

- All deklarationsgranskning utförs — enligt redan fattat principbeslut — på tjänstetid av tjänstemän vid LSM och LST.
- Arbetsformer, rutiner och inre organisation anpassas med hänsyn till de ändringar vi föreslår vad gäller beslutsordningen m.m.
- Granskningsarbetet vid den årliga taxeringen inriktas på så sätt, att i princip alla förenklade självdeklarationer är klara den 31 maj och att övriga deklarationer är klara den 30 november taxeringsåret.
- Myndighetens utvidgade omprövningsrätt utnyttjas så att tiden för fördjupad kontroll vid den årliga taxeringen vid behov utsträcks till året efter taxeringsåret.
- TN:s nuvarande utredningsbefogenheter enligt TL flyttas över på LST och LSM.
- Behörigheten för olika tjänstemän att företräda myndigheten i utredningsarbetet regleras i arbetsordning.

8 Besluts- och underrättelseformer

8.1 Nuvarande ordning

8.1.1 Underrättelser om taxeringsbeslut

Den skattskyldige skall underrättas om TN:s beslut när TN har avvikit från deklarationen eller annan uppgift, som den skattskyldige lämnat till ledning för sin taxering. Underrättelse skall också skickas då TN har omprövat ett tidigare fattat beslut eller när taxering åsatts trots att den skattskyldige inte har lämnat deklaration.

I vissa fall skall underrättelse skickas även om beslutet inte innebär att deklarationen frångåtts. Detta gäller t.ex. beslut om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, beslut om uppskov med beskattning av realisationsvinst och beslut om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Underrättelse sänds normalt i lösbrev. I särskilda fall får underrättelse skickas i rekommenderat brev eller delges den skattskyldige.

TN får i vissa fall låta bli att sända underrättelse till den skattskyldige trots att deklarationen frångåtts. Detta gäller bl.a. vissa i 69 § 1 mom. TL närmare preciserade fall, då avvikelsen avser rättelse till den skattskyldiges fördel av uppenbara felräkningar, felöverföringar eller felaktiga beräkningar av vissa schablonintäkter eller schablonavdrag. Tillämpas denna regel skall den skattskyldige i stället — via en särskild kodmarkering i TN:s beslutsredovisning — underrättas om avvikelsen genom anmärkning på skattsedeln för slutlig skatt. Vid 1984 års taxering användes denna form av underrättelse i ca 250 000 fall av totalt ca 1,5 milj.

Underrättelse om TN:s beslut angående extra avdrag för nedsatt skatteförmåga behöver heller inte lämnas i de fall då extra avdrag medgetts i enlighet med RSV:s anvisningar.

I 65 § TL finns en regel om att TN får underlåta att avvika från deklarerade uppgifter, om avvikelsen skulle avse endast mindre belopp. Denna bestämmelse syftar endast till att ge TN rätt att avstå från bagatelländringar. Den innefattar således inte någon befrielse från underrättelseskyldighet om avvikelse görs.

Underrättelse om TN:s beslut skall undertecknas av TO eller av föredragande i nämnden. Om någon i nämnden anmäler skiljaktig mening skall den skattskyldige underrättas om den skiljaktiga meningen. Underrättelsen skall expedieras snarast efter det att TN har fattat beslut om

taxeringen och senast i samband med att deklarationen överlämnas för registrering.

8.1.2 Underrättelser om beslut i fråga om skattetillägg och förseningsavgifter

Beslut om skattetillägg och förseningsavgift (särskilda avgifter) fattas som tidigare nämnts av LSM. Den skattskyldige skall enligt 116 k § TL om det inte föreligger hinder beredas tillfälle att yttra sig innan beslut om att påföra avgift fattas. I praktiken tillämpas det förfaringssättet att den skattskyldige först får en underrättelse om ifrågasatt avgift enligt ett särskilt formulär. Detta innehåller uppgift om underlaget för avgiftsberäkningen samt skälen för att avgift ifrågasätts. Den skattskyldige upplyses även om de särskilda befrielsegrunder som gäller i detta sammanhang.

I prop. 1977/78:181 uttalade departementschefen att det är önskvärt att LSM:s underrättelse om ifrågasatt avgift och TN:s avvikelse från deklarationen såvitt möjligt samsänds till den skattskyldige. Härigenom får den skattskyldige möjlighet att samtidigt bedöma konsekvensen av dessa meddelanden och kan i förekommande fall begära omprövning av fattade beslut.

En samsändning av underrättelserna är emellertid endast möjlig i de fall TN biträds av tjänsteman. I fråga om fritidsgranskade deklarationer kan LSM behandla avgiftsfrågan först sedan TN:s beslut expedierats och deklarationen överlämnats till LSM för registrering.

LSM:s beslut om särskild avgift skall sändas till den skattskyldige i rekommenderat brev. Om särskilda skäl föreligger får beslutet delges honom.

Skattetillägg och förseningsavgifter debiteras som slutlig eller tillkommande skatt enligt UBL.

8.1.3 Underrättelser om beslut i fråga om PGI m.m.

PGI fastställs av LSM i det fögderi där den skattskyldige taxeras till statlig inkomstskatt. Beräkning av PGI sker i anslutning till taxeringen och med utgångspunkt från deklarerade uppgifter. På grundval av registreringen av deklarationerna framställs ett maskinellt förslag till PGI, som sedan kontrolleras manuellt vid granskningen. För deklarationer som fritidsgranskas görs denna kontroll av särskild personal på LSM sedan taxeringen beslutats och deklarationerna återlevererats från TN.

I normalfallet redovisas det fastställda beloppet på skattsedeln för slutlig skatt och något särskilt beslutsmeddelande därutöver skickas inte ut. Särskild underrättelse krävs dock om visst belopp hänförts till annat slag av inkomst än vad den skattskyldige uppgett och i följd därav inte är pensionsgrundande samt om nytt beslut fattats efter omprövning av ett tidigare beslut.

Vad som nu har sagts i fråga om PGI gäller i tillämpliga delar också i fråga om fastställande av underlag för egenavgifter och allmän löneavgift.

8.1.4 Förfarandet vid beslut enligt 72 a § TL

Beslut om rättelse av uppenbara taxeringsfel, som upptäcks efter taxeringsperiodens utgång, fattas enligt nuvarande regler av LSM eller LST med stöd av 72 a § TL. Ärendena initieras vanligen endera genom att felaktigheter upptäcks av LSM/LST i samband med det efterarbete, som följer på taxeringsperiodens avslutning, eller genom att skattskyldiga anmäler fel, som upptäcks i samband med att skattsedlar för slutlig skatt sänds ut.

På en särskild beslutsblankett, som ingår i ett blankettset, anges grunden för rättelsen samt förutvarande och ändrade taxeringsuppgifter. Om ändringen innebär höjning av taxeringen sänds först ett blankettexemplar, "Ifrågasatt beslut om rättelse av taxeringsfel", till den skattskyldige. Sedan slutligt beslut fattats, expedieras detta — efter diarieföring — till den skattskyldige. Arbetet slutförs genom att LSM verkställer omräkning av skatten samt ändring av skattelängden.

Om det i samband med 72 a §-rättelse står klart att skatten inte hinner räknas om innan ev. uppkommen kvarstående skatt förfaller till betalning, meddelar LSM — vanligen utan särskild ansökan — beslut om anstånd med inbetalning av skatten.

Beslut om rättelse enligt 72 a § TL får inte överklagas. Däremot får den taxering som avses med beslutet överklagas i den ordning som gäller för besvär över taxeringsbeslut enligt TL.

8.2 Överväganden och förslag

Antalet underrättelser om avvikelse från deklaration eller andra av TN meddelade taxeringsbeslut uppgår i dag grovt räknat till en och en halv miljon. Vi har bl.a. med ledning av vår deklarationsundersökning bedömt att genomförandet av den förenklade självdeklarationen i kombination med enklare materiella regler vid inkomsttaxeringen medför att frekvensen av avvikelser torde gå ned till ca hälften jämfört med i dag — i varje fall om man begränsar sig till kategorierna löntagare och pensionärer. Trots detta kommer taxeringsförfarandet även framdeles att ha karaktären av massförfarande. Med beaktande av de grundläggande reglerna om kommunicering m.m., som gäller för förvaltningsbeslut i allmänhet, är det väsentligt att besluts- och underrättelseförfarandet för den stora massan av beslut görs enkelt och administrativt lätthanterligt.

Förslagen att föra ned beslut i ett antal ärendegrupper, bl.a. eftertaxering, till skattemyndigheten, innebär att besluts- och underrättelseformerna kan göras betydligt enklare och mindre formaliserade än vad som är möjligt med nuvarande domstolsförfarande.

Med en fullt utbyggd tjänstemannagranskning torde man åtminstone på några års sikt kunna räkna med att kvaliteten på taxeringsbesluten generellt sett blir högre än i dag. Taxeringarna bör kunna bli bättre utredda och en större jämnhet och likformighet i behandlingen av olika kategorier bör kunna uppnås. Vidare bör beslutsmotiveringarna i många fall kunna utformas med större omsorg än i nuvarande förfarande med

dess starka inslag av fritidsgranskande lekmän. Det bör med andra ord vara möjligt att uppnå väsentliga kvalitativa förbättringar även inom ramen för ett i grunden bibehållet enkelt och smidigt beslutsförfarande.

8.2.1 Underrättelseförfarandet i allmänhet

Den allmänna målsättningen bör vara att så långt möjligt skapa enhetliga rutiner som kan tillämpas för de flesta typer av taxeringsbeslut. Förfarandet måste emellertid anpassas efter de krav som beslutsordningen ställer. Det synes därför vara mest ändamålsenligt att beskriva förfarandet utifrån de olika beslutsformer som kommer att finnas.

När det gäller den förenklade självdeklarationen avviker taxeringsförfarandet och granskningsrutinerna på väsentliga punkter från vad som kommer att gälla för deklarationerna i övrigt. Vi redovisar därför övervägandena beträffande den förenklade deklarationen för sig (avsnitt 8.3).

Beträffande beslut som avser fullständiga deklarationer och som fattas före utsändandet av skattsedel för slutlig skatt, har vi ansett att det förfarande som i dag tillämpas för underrättelser om TN:s beslut bör kunna tjäna som mönster för utformningen av det framtida förfarandet. För beslut som fattas efter skattsedelsutsändandet bör förfarandet i viss mån kunna ansluta till nuvarande rutiner för beslut enligt 72 a § TL.

De olika beslutsformer som kan förekomma i det föreslagna taxeringsförfarandet beskrivs närmare i kapitel III (Beslutsorganisation m.m. i första instans) och V (Ändring av taxeringsbeslut). I grundförfarandet finns två typer av beslut: grundbeslut och omprövningsbeslut. I det förlängda förfarandet kan följande former av omprövningsbeslut förekomma.

- Beslut om taxeringsändring (till fördel eller till nackdel).
- Beslut om taxeringsändring på särskild grund.
- Beslut om följdändring.

I vårt system kan vidare grundbesluten normalt inte överklagas av den skattskyldige utan föregående omprövning. Övriga typer av beslut kan överklagas om beslutet gått den skattskyldige emot. Möjlighet skall också finnas att begära ny omprövning i skattenämnden.

AO avses få rätt att överklaga alla typer av beslut — även grundbeslut.

8.2.2 Beslut under taxeringsperioden

Grundbeslut

Ett grundbeslut, som innebär att deklarationen godtas i oförändrat skick, bör liksom i dag inte meddelas på annat sätt än att taxerade belopp m.m. anges på slutskattesedeln. Om separata besked om taxeringen skulle skickas ut till samtliga berörda skattskyldiga, kan merkostnaden för blanketter, kuvert, porto m.m. beräknas till minst 4 milj. kr. Eftersom sådana besked i många fall ändå inte skulle kunna skickas förrän kort tid

före skattsedlarna, är värdet av en sådan åtgärd från servicesynpunkt begränsat och kan enligt vår mening inte motivera den extra kostnaden.

Man bör likaså ha möjlighet att som i dag underlåta underrättelse i vissa fall då meddelande om ändring i stället lämnas på slutskattesedeln. Motsvarande bör gälla i fråga om underrättelse om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga, då avdrag medgetts enligt RSV:s anvisningar.

Underrättelse om grundbeslut, som i normalfallet fattas av tjänsteman, bör innehålla uppgift om i vilka avseenden deklarationen frångåtts samt skälen härför. Innebär beslutet inte att deklarationen frångåtts utan att en viss beskattningsregel tillämpats, t.ex. uppskov med beskattning av realisationsvinst, skall underrättelsen i stället innehålla en redogörelse för vad beslutet innebär och vad den skattskyldige ev. har att iaktta i anledning av beslutet. I dessa avseenden föreslås ingen ändring i förhållande till vad som gäller i dag.

Underrättelse om grundbeslut, som fattas av tjänsteman, skall även innehålla besked till den skattskyldige om möjligheten till omprövning av beslutet samt om vilka förutsättningar som gäller för överklagande till domstol (obligatorisk omprövning). Fattas grundbeslut av myndigheten med nämnd har vi ansett att överklagande skall kunna ske utan föregående omprövning. Underrättelsen måste därför utformas på ett något annorlunda sätt än vid ett tjänstemannabeslut. Vi utvecklar detta närmare i det följande.

Omprövningsbeslut

Har skattskyldig begärt omprövning av myndighetens beslut och det är uppenbart att hans invändningar bör godtas i sin helhet, skall omprövningsbeslutet normalt fattas av tjänsteman. Detsamma gäller vid omprövning på myndighetens initiativ då taxeringen ändras till den skattskyldiges fördel eller då ändringen avser en rättelse av en uppenbar felaktighet. Underrättelsen kan i dessa fall ske på ett enkelt och formlöst sätt. Något överklagande av beslutet kommer inte i fråga för den skattskyldiges del.

I övriga fall skall omprövningsbeslutet fattas av myndigheten i nämndsammansättning. Det måste framgå av underrättelsen att så skett, främst av det skälet att beslut fattade med nämnd får särskild rättsverkan genom att de är överklagbara. Detta gäller även grundbeslut som fattats med skattenämnden.

För att omprövningsinstitutet skall få avsedd effekt och således leda till att besvärsfrekvensen minskar, måste besluten i de tvistiga fallen utformas på sådant sätt, att myndighetens förnyade ställningstagande redovisas klart och med ordentlig motivering. Med bättre motiveringar bör de skattskyldigas förståelse för besluten öka. I dagens TN-verksamhet används inte sällan en förtryckt blankett för avslagsbeslut (RSV 3515) med formuleringen:

"Taxeringsnämnden har behandlat Er begäran om omprövning av beslutet om avvikelse från Er självdeklaration. Vad ni haft att invända har dock inte föranlett taxeringsnämnden att ändra sitt beslut."

JO har i ett flertal refererade fall kritiserat metoden att använda den

förtryckta blanketten. Nämnden borde enligt JO ha lämnat en saklig motivering till varför man vidhöll sitt beslut och talat om vilka fakta man grundat sitt avgörande på. Har den skattskyldige begärt omprövning av ett beslut och då anfört viktiga nya argument och/eller omständigheter, som han inte tidigare fört fram i ärendet, så kan enligt JO:s mening TN inte avfärda den skattskyldiges begäran om omprövning bara med den nyss citerade förtryckta blanketten.

I det föreslagna förfarandet skall ett tidigare fattat tjänstemannabeslut normalt omprövas i en nämnd inom myndigheten med lekmannamedverkan. Det beslut som då fattas får därigenom anses vara av högre dignitet än det tidigare. Det bör också framstå klart för den skattskyldige att hans invändningar blivit prövade i sak. En klargörande motivering är enligt vår mening en förutsättning för att omprövningsinstitutet skall få den avsedda verkan att minska besvärsfrekvensen.

Återkommer den skattskyldige med ny begäran om omprövning utan att anföra något nytt i sak, bör metoden med avslagsbeslut på förtryckt blankett med fördel kunna tillämpas.

Går omprövningsbeslutet emot den skattskyldige skall han underrättas om möjligheten till ny omprövning samt om vad som gäller i fråga om överklagande till länsrätten. Beslutet är överklagbart så snart underrättelsen expedierats.

Har skiljaktig mening förekommit i skattenämnden skall innehållet i denna anges i underrättelsen. Underrättelsen bör enligt vår mening alltid undertecknas av ordföranden. Därigenom markeras ännu tydligare att beslutet förts upp på en högre nivå inom myndigheten än tidigare.

Underrättelsen bör liksom f.n. normalt sändas i lösbrev. Besvärsreglerna är enligt våra förslag utformade så att besvärstiden som regel inte är knuten till det datum då underrättelsen tagits emot. Underrättelse i rekommenderat brev eller delgivning bör liksom nu ske endast om det finns särskilda skäl för det.

Det som nu sagts gäller underrättelser till den skattskyldige. För AO:s del har vi inte ansett det nödvändigt att föreskriva någon underrättelseskyldighet i varje enskilt fall. Vi förutsätter att antalet beslut som kommer att överklagas av AO blir relativt fåtaliga. Vilka beslut AO skall få del av diskuteras närmare i avsnitt 15.2.1.

Särskilda avgifter m.m.

Vi ser det som en väsentlig fördel med det föreslagna förfarandet att man kan samordna en myndighets beslut om taxering med beslut som samma myndighet fattar om att påföra sanktionsavgift och om att fastställa underlag för PGI eller egenavgifter. De senare besluten är i regel avhängiga av de förra. Förfarandet med grundbeslut och omprövning bör då också löpa parallellt för samtliga beslut för att undvika att ett omprövningsärende behandlas i skilda omgångar.

Om skattetillägg ifrågasätts, bör därför den skattskyldige få tillfälle att yttra sig över detta redan i samband med utredningen av taxeringsfrågan. Finns befrielsegrund har den skattskyldige då också möjlighet att

åberopa denna innan beslut fattas. Dessutom finns givetvis samma möjlighet till omprövning som gäller för taxeringsbeslutet.

Fattas beslut om skönstaxering utan deklaration, bör likaså beslut om skattetillägg (och förseningsavgift) meddelas samtidigt. Den skattskyldige förutsätts då tidigare ha blivit anmanad att deklarera och genom anmaningen underrättad om vilka sanktioner som kan inträffa om han underlåter att deklarera.

F.n. gäller att beslut om särskilda avgifter skall tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev. Om det finns särskilda skäl får beslutet delges honom. Ett av skälen till att man valt ett mera formaliserat underrättelseförfarande för dessa beslut än för taxeringsbesluten är att vissa tidsfrister, bl.a. för att ge in deklaration i skönstaxeringsfallen och vid besvär över beslut, som fattats efter taxeringsperiodens utgång, räknas från den dag beslutet har mottagits. Man menade också att det här var fråga om en påföljd, som det kan finnas skäl att särskilt markera genom att beslutet tillställs den skattskyldige på ett sätt som han tydligt uppmärksammar.

Genom våra förslag till ändrade besvärsregler bortfaller delvis motiven för att skicka underrättelser i rekommenderat brev. När det gäller beslut om enbart förseningsavgift, som får betraktas som en ganska mild påföljd men som är relativt frekvent förekommande, anser vi att man av förenklingsskäl bör släppa kravet på rekommenderade försändelser.

Antalet beslut om skattetillägg kommer att minska kraftigt med hänsyn till de regeländringar som gäller fr.o.m. 1985 års taxering. Med hänsyn härtill och till de motiv som anfördes i övrigt för det nuvarande underrättelseförfarandet, föreslår vi inga ändringar vad gäller skattetilläggsbesluten.

I de fall det i samband med taxeringen gjorts ändring i beräkningen av PGI eller underlag för egenavgifter, som är av sådan beskaffenhet att den skattskyldige bör ha särskild underrättelse om ändringen, föreslås att ändringsbeslutet meddelas samtidigt med taxeringsbeslutet. Någon utvidgning av underrättelseskyldigheten i förhållande till vad som gäller i dag bör emellertid inte ske.

8.2.3 Beslut efter taxeringsperioden

De förfaranderegler vi föreslår innebär bl.a. följande:

Har ingen avvikelse skett från deklarationen anses grundbeslutet om taxering ha fattats i och med att skattsedel för slutlig skatt utfärdats. Fråga om taxeringsändring kan därefter tas upp till prövning endera på myndighetens eller den skattskyldiges initiativ. Det beslut som då fattas är till sin karaktär ett omprövningsbeslut. Beslut som innebär att myndigheten ändrar ex officio till den skattskyldiges fördel och beslut initierade av den skattskyldige, som innebär att dennes talan bifalls, fattas i normalfallet av tjänsteman. I övriga fall fattas beslut normalt av skattenämnden inom myndigheten.

Beslut som fattas av skattenämnden efter taxeringsperiodens utgång är överklagbara i samma utsträckning som omprövningsbeslut under taxeringsperioden. Vad som sagts om underrättelsernas utformning och

förfarandet i övrigt vid omprövningsbeslut, gäller därför i princip även för beslut som fattas efter taxeringsperioden. Även i dessa fall anser vi att underrättelse normalt bör kunna sändas i lösbrev. Endast vid omprövningsperiodens slut kan obligatorisk delgivning bli aktuell för att säkerställa att den skattskyldige får en besvärsfrist på minst två månader. Vid alternativet med en ettårig omprövningsperiod blir obligatorisk delgivning aktuell i något större omfattning (se avsnitt 15.1).

Besvärstiden för AO när det gäller beslut som fattas efter taxeringsperiodens utgång är i regel anknuten till omprövningsperioden men är — oavsett vilket alternativ för omprövningsperiod som väljs — alltid minst två månader räknat från beslutets datum. Inte heller i dessa fall anser vi någon formell delgivning vara nödvändig.

Nuvarande regler i 72 a § TL om rättelse av vissa taxeringsfel, blir överflödiga i det föreslagna systemet. Rättelse kan i stället verkställas genom omprövning av myndigheten och omfattar då inte enbart uppenbara taxeringsfel utan ändringar över huvud taget. Det praktiska förfarandet då dessa taxeringsändringar skall verkställas torde dock i viss mån kunna ansluta till de rutiner som nu tillämpas för 72 a §-besluten. Bl.a. kommer det att krävas någon form av diarieföring eller annan löpande registrering av dessa ärenden, som enligt vårt system kan gälla rättelser fem år bakåt i tiden. Vidare måste besluts- och underrättelseblanketten vara anpassad för ADB-registrering av de ändrade taxeringsuppgifterna och kunna tjäna som underlag för skatteomräkningen.

8.3 Besluts- och underrättelseförfarandet vid förenklad självdeklaration

8.3.1 Förfarandet med nuvarande beslutsordning

I betänkandet (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration har vi redovisat förslag till besluts- och underrättelseförfarande i det förenklade deklarationssystemet med nuvarande beslutsordning. Förslagen har med smärre ändringar lagts till grund för proposition (1984/85:180) och även föranlett lagstiftning (SFS 1984/85:405 m.fl.). Förfarandet kommer i vissa avseenden att avvika från vad som gäller för övriga deklarationer, vilket har sin grund i deklarationsblankettens utformning. Den skattskyldige skall på blanketten endast ange sådana uppgifter, som skattemyndigheterna inte redan har kännedom om. Taxeringsresultatet i form av uträknade taxerade belopp kan således inte utläsas av blanketten.

Blanketten kan därför heller inte tjäna som underlag för att dokumentera TN:s beslut. I stället skall ett särskilt beslutsdokument tas fram med benämningen taxeringsbeslutsförteckning. Denna skall innehålla sådana kompletterande uppgifter till ledning för den skattskyldiges taxering, som inte framgår av deklarationen, bl.a. summa inkomster av tjänst (senare även kapital) enligt kontrolluppgifter, taxerad inkomst, skattepliktig förmögenhet och extra avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Det formella beslutet om taxering i fråga om de skattskyldiga, som är

upptagna på förteckningen, fattas genom att TO signerar förteckningen. I vissa fall — då avvikelse från förenklad självdeklaration kommer i fråga — framställs i stället en taxeringsavi som beslutsdokument. Taxeringsbeslutsförteckningens funktion som beslutsdokument gäller bara till dess att skattelängden skrivits ut och justerats. Därefter kan förteckningen gallras ut.

Följs inte den förenklade självdeklarationen vid taxeringen skall — i likhet med vad som gäller f.n. enligt 69 § 1 mom. TL — deklarationen förses med uppgift om avvikelsen och skälen därför. Vidare skall den skattskyldige underrättas om avvikelsen. Någon fullständig uträkning av taxerade inkomster behöver dock inte göras vare sig på deklarationen eller i underrättelsen till den skattskyldige.

Utöver den underrättelse, som blir aktuell vid avvikelse från deklarationen, skall ett särskilt meddelande om taxeringen — benämnt taxeringsmeddelande — sändas ut generellt till alla, som taxerats på grundval av en förenklad självdeklaration. Avsikten med detta är att så snart som möjligt efter att beslut om taxeringen fattats informera berörda skattskyldiga om de av TN beslutade taxeringarna och om vilka deluppgifter som lagts till grund för dessa. Man kan även lämna meddelande om ändring till den skattskyldiges fördel på samma sätt som nu sker via skattsedeln. Vidare skall meddelandet innehålla preliminära uppgifter om slutlig skatt samt kvarstående eller överskjutande skatt. På detta sätt får de skattskyldiga redan på ett tidigt stadium möjlighet att bedöma riktigheten av sina taxeringar och kan i förekommande fall påtala felaktigheter.

Meddelande skall sändas ut av LSM före utgången av juni månad. Om det är motiverat av särskilda skäl får dock meddelandena sändas efter juni månads utgång.

8.3.2 Överväganden och förslag

Det här ovan beskrivna förfarandet har trätt i kraft den 1 juli 1985 och skall tillämpas vid taxeringarna fr.o.m. 1987 och tills vidare. Vid dessa taxeringar fattas beslut liksom i dag av TN. I praktiken kommer dock TN endast undantagsvis att ta befattning med de förenklade deklarationerna.

I ett förfarande där myndigheten fattar taxeringsbesluten, kan beslutsförfarandet i fråga om de förenklade självdeklarationerna även formellt utformas enligt den ordning, som i praktiken redan gäller för det absoluta flertalet av berörda deklarationer. Detta innebär också vissa praktiska konsekvenser för underrättelseförfarandet och för hur besluten skall dokumenteras, vilket vi här närmare skall belysa.

I avsnitt 9 föreslår vi att skattsedel för slutlig skatt skall utfärdas och skickas ut i juni månad taxeringsåret till samtliga som taxerats på grundval av den förenklade självdeklarationen. Taxeringen är därmed att anse som slutgiltigt fastställd och den slutliga skatten debiterad på grundval därav. Visar det sig därefter att taxeringen blivit felaktig kan rättelse ske genom omprövning av myndigheten. Den debiteringsändring som detta medför får verkställas genom ett omräkningsförfarande, vilket innebär

— vid taxeringshöjning — att en skattsedel på tillkommande skatt utfärdas eller — vid sänkning av taxeringen — att den skattskyldige får en återbetalning eller ett avkortningsbesked. Det senare beror i sin tur på om den ursprungliga skattsedeln utvisade kvarstående skatt och denna var obetald.

Myndighetens beslut om taxering kommer till uttryck på skattsedeln. I de fall den förenklade självdeklarationen frångåtts kan dessförinnan en underrättelse om avvikelse från deklarationen ha sänts ut. Vidare bör en särskild skattelängd tas fram efter juni månad för alla som taxerats med ledning av den förenklade självdeklarationen. Behovet av ett särskilt beslutsdokument i form av taxeringsbeslutsförteckning faller då bort.

Vi har som nyss nämnts förutsatt att alla som taxeras på grundval av den förenklade självdeklarationen får besked om sin taxering på slutskattesedeln i juni månad. Skattsedeln kommer därigenom att kunna ersätta det särskilda taxeringsmeddelande, som vi förut beskrivit. Detta förutsätter dock att informationen på slutskattesedeln i dessa fall byggs ut med taxeringsuppgifter i samma utsträckning som taxeringsmeddelandet. Förutom de uppgifter som nu lämnas på slutskattesedeln, skall denna således även innehålla en detaljerad specifikation av inkomster (tjänst och kapital) enligt kontrolluppgifter och av avdrag som medgetts, dels efter yrkande från den skattskyldige och dels schablonmässigt tillgodoräknade. Vidare skall nettointäkt, alternativt nettounderskott, för varje inkomstslag anges.

På skattsedeln måste även finnas information om att den skattskyldige kan begära omprövning av taxeringen om något fel upptäcks. Beslut som fattas efter omprövning sedan skattsedlarna sänts ut får meddelas på samma sätt som beskrivits tidigare för deklarationer i allmänhet. Besvärsreglerna blir också desamma som för dessa. AO:s besvärsrätt i fråga om de förenklade deklarationerna får anses inträda i och med att beslut om taxering införts i skattelängd och denna justerats.

8.4 Sammanfattning av avsnitt 8

- Underrättelseförfarandet vad gäller grundbeslut utformas i princip med dagens förfarande i TN som förebild.
- Underrättelser i anledning av omprövning i de tvistiga fallen utformas så att en klargörande motivering till myndighetens ställningstagande alltid redovisas.
- I de fall omprövning skett av myndigheten i nämndsammansättning, framgår detta av underrättelsen. Ordföranden skriver i dessa fall under beslutet.
- Underrättelser sänds liksom f.n. normalt i lösbrev. Detta gäller även beslut om förseningsavgifter.
- Underrättelser om beslut i fråga om taxering, PGI och särskilda avgifter sänds samtidigt.
- Skattskyldiga som taxeras på grundval av förenklad självdeklaration

får besked om sin taxering genom slutskattesedeln i juni månad. Denna ersätter det särskilda taxeringsmeddelandet.

— En särskild skattelängd tas fram efter juni månad för alla som då fått skattsedel. Någon särskild taxeringsbeslutsförteckning behövs inte.

9 Tidigare utsändning av slutskattesedlar

I våra direktiv angående det grundläggande taxeringsförfarandet ingår bl.a. att pröva frågan om taxeringsperiodens längd. Denna fråga behandlas närmare i avsnitt 6. De överväganden som redovisas där leder fram till förslaget att taxeringsperioden bör förlängas till den 30 november taxeringsåret. Vid denna tidpunkt skall således taxeringsbeslut ha fattats för samtliga skattskyldiga. Därefter skall — med vissa inskränkningar — möjlighet finnas att efter omprövning ändra ett tidigare taxeringsbeslut t.o.m. femte året efter taxeringsåret.

Tidpunkten för utsändning av slutskattesedlar hänger nära samman med taxeringsperiodens längd. En förlängd taxeringsperiod motiveras i huvudsak av kravet från myndigheternas sida att kunna utnyttja granskningsresurserna effektivare och att få mera tid för granskning och fördjupad kontroll av det svårgranskade materialet. Dessa deklarationer utgör emellertid antalsmässigt en relativt liten del av hela deklarationsvolymen (ca 20 - 25 %). För majoriteten av inkomsttagarna med enkla deklarationer skulle en förlängd taxeringsperiod med utsändning av slutskattesedlar i anslutning till sluttidpunkten för taxeringen innebära påtagliga nackdelar. Bl.a. skulle sannolikt skattsedelsutsändandet komma att försenas i förhållande till nuläget. För skattemyndigheterna skulle en sådan försening innebära att den anhopning av frågor från allmänheten som inträffar efter utsändandet förskjuts närmare julhelgen med de nackdelar som följer med detta. Möjligheterna att rätta till felaktigheter på skattsedlarna före kvarskatteuppbörden och att få beslut om anstånd med inbetalning av skatt eller beslut om existensminimum försämras, vilket också medför betydande olägenheter för såväl de skattskyldiga som arbetsgivarna och skattemyndigheterna. Så t.ex. börjar arbetsgivare göra skatteavdrag för kvarstående skatt enligt en skattsedel, som senare korrigeras, varvid rättelseåtgärder av olika slag blir aktuella.

Källskattesystemet syftar till att den preliminära skatten skall så nära som möjligt motsvara den slutliga skatten. Ju sämre precisionen är i preliminärskatteuttaget, desto större blir kraven på en snabb slutskattedebitering. Om slutskatten debiteras långt efter beskattningsårets utgång växer behovet av särskilda åtgärder för att lindra effekterna av en bristande överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt. Sådana särskilda åtgärder är bl.a. förtida återbetalning av överskjutande skatt och fyllnadsinbetalning av preliminär skatt.

Typiskt för båda dessa åtgärder är att de tenderar att öka i antal för varje år. Vidare ställer de krav på särskilda resurser främst hos LSM och LST:s uppbördsenheter. Resurskraven ökar givetvis i takt med ärendemängden.

En tidigarelagd slutskattedebitering för flertalet skattskyldiga kan vara ett sätt att komma tillrätta med i varje fall en del av de problem och nackdelar som vidlåder det nuvarande preliminärskattesystemet. Frågan om tidigare slutskattedebitering har behandlats i andra sammanhang förut (se 9.2) men har då av olika skäl avvisats. Genom våra förslag till förenklad självdeklaration och ändrat taxeringsförfarande får frågan förnyad aktualitet, och nackdelarna med nuvarande ordning accentueras ytterligare.

För skattskyldiga med överskjutande skatt bör det vara en klar fördel att kunna få tillbaka skatten redan före sommarsemestern. Det bör även i övrigt uppfattas som positivt för de flesta att få besked om taxeringsresultatet och den slutliga debiteringen på ett tidigt stadium. Relativt ofta upptäcker den skattskyldige först när han får sin skattsedel att något fel har uppstått i taxeringen. Han kan då i vårt system på ett relativt enkelt och formlöst sätt få en rättelse till stånd genom att vända sig till LSM.

För dem som har möjlighet att lämna förenklad självdeklaration är det särskilt angeläget med en snabb slutskattedebitering. De kommer — så som systemet är konstruerat — att ha något svårare än i dag att beräkna sin slutliga skatt eftersom blanketten som sådan inte leder fram till någon uträknad taxerad inkomst. Det får också anses ligga i förenklingens natur att man lämnar ett fåtal uppgifter, som avstäms ADB-mässigt och snabbt leder till att resultat framräknas.

9.1 Nuvarande ordning

Nedanstående översiktliga redovisning av gällande rätt har i huvudsak begränsats till de delar av uppbördsförfarandet som kan anses ha ett direkt samband med slutskatteavstämningen. Med slutskatteavstämning avses här de åtgärder som skall vidtas för att sända ut slutskattesedlar, såsom debitering av slutlig skatt, gottskrivning av preliminär skatt, KFM:s åtgärder med avräkning och utmätning, m.m. De paragrafhänvisningar som görs avser — om inte annat anges — UBL.

9.1.1 Debitering av skatt

Bestämmelserna om debitering av skatt, utfärdande av skattsedlar m.m. finns i första hand i UBL. Enligt 22 § beslutar LSM om debitering av slutlig, kvarstående och tillkommande skatt. Med *slutlig skatt* avses enligt 2 § skatt som har påförts vid den årliga debiteringen på grund av TN:s beslut eller på grund av annat beslut, som enligt gällande föreskrifter skall beaktas vid sådan debitering. *Kvarstående skatt* (K-skatt) är skatt som återstår att betala, sedan preliminär skatt har avräknats från slutlig skatt. Motsatsen är *överskjutande skatt* (Ö-skatt). *Tillkommande skatt* (T-skatt) är skatt som skall betalas på grund av eftertaxering eller

enligt beslut om debitering sedan påföringen av slutlig skatt har avslutats.

9.1.2 Skattereduktion för fackföreningsavgift

Skattereduktion för fackföreningsavgift medges enligt lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift. Sådan reduktion medges fysisk person som har varit bosatt eller vistats i Sverige under någon del av inkomståret.

Underlag för skattereduktion är den medlemsavgift, som den skattskyldige under inkomståret betalar till arbetstagarorganisationen, dock högst 1 200 kr. Definitionen av sådan organisation knyter an till lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet. I underlaget ingår inte avgift till arbetslöshetskassa, eftersom sådan avgift är avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Inte heller ingår sådana delar som inte har direkt anknytning till den fackliga verksamheten.

Skattereduktionen är 40 % av underlaget.

Skattereduktion skall yrkas med angivande av personnummer och erlagd avgift. Yrkandet kan framställas på något av följande sätt.

1. Arbetstagarorganisationen lämnar skriftlig uppgift till RSV senast den 15 juni under taxeringsåret.
2. Arbetstagarorganisationen lämnar uppgift på medium för ADB till RSV senast den 31 augusti under taxeringsåret.
3. Den skattskyldige kan själv senast den 30 september under taxeringsåret framställa yrkandet till LSM. Kvitto på betald avgift skall bifogas.

   Yrkande som inkommer efter den 30 september prövas som rättelse av debiteringen.

9.1.3 Avräkning vid återbetalning av skatt

Om den som är berättigad till återbetalning av skatt har restförda skatter, återbetalas bara den del som överstiger det obetalda beloppet och restavgift. Återstoden gottskrivs honom till betalning av den obetalda skatten och restavgiften (68 § 4 mom.).

Sådan avräkning kan enligt 68 § 5 mom. ske bara mot följande skatter, m.m.

- skatt enligt 1 § UBL jämte restavgift
- sjömansskatt
- bevillningsavgift
- kupongskatt.

Genom lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter, m.m. har en utvidgning skett av det allmännas möjligheter att ta i anspråk återbetalningar av skatter och avgifter för betalning av fordringar som det allmänna har på den som är berättigad till återbetalning. Avräkning skall kunna ske mot så gott som alla fordringar på skatter, avgifter och böter som överlämnats till KFM för indrivning.

9.1.4 Utmätning av fordran på återbetalning av skatt

Fordran på skatteåterbetalning kan enligt 68 § 6 mom. inte överlåtas innan beloppet kan lyftas. Detta utgör dock inte hinder för utmätning i vissa fall. Utmätning får bara ske under viss tid. Fordran på Ö-skatt får inte utmätas förrän KFM vid den årliga debiteringen av slutlig skatt bereds tillfälle att ta sådana fordringar i anspråk för avräkning. Utmätning kan inte ske efter det Ö-skatten kan lyftas.

För att systemet skall fungera i enskilda mål fordras att ansökningarna om utmätning kommer in i så god tid att KFM får möjlighet att förbereda förfarandet. I enskilt mål skall ansökan om utmätning av Ö-skatt göras senast den 1 september under taxeringsåret.

9.1.5 Stoppfallen

Avräkning kan bara ske mot skatt, som är restförd. Detta hindrar dock inte att en återbetalning kan stoppas om T-skatt skall debiteras för det år, som återbetalningen hänför sig till. Detta gäller sådana fall då det efter taxeringsperiodens slut men före återbetalningen framkommer att taxering blivit för låg. Om det med fog kan antas att T-skatt kommer att påföras får återbetalningen innehållas i avvaktan på att T-skatt påförs.

9.1.6 Utfärdande av skattsedlar

LSM utfärdar skattsedel, särskild för preliminär skatt, för slutlig skatt och för T-skatt (33 §).

Skattsedel på slutlig skatt skall tillställas den skattskyldige senast den 15 december under taxeringsåret (35 §).

Skattsedel avseende preliminär A-skatt skall översändas till skattskyldig senast den 18 januari under inkomståret (35 §).

Skattsedel avseende preliminär B-skatt skall översändas till skattskyldig senast den 25 februari under inkomståret. Grundas B-skatt på preliminär taxering, verkställd under inkomståret, skall skattsedel översändas så snart ske kan (36 §). Samma föreskrift gäller för att sända ut skattsedel på T-skatt. För T-skattesedlar finns dock en särskild föreskrift i 12 § UBF av vilken framgår att dessa skall skickas ut senast två månader före ingången av den uppbördsmånad då skatten eller — vid uppdelning på två månader — den första skatteposten skall betalas.

9.1.7 K-skatteavgift

I 27 § 3 mom. finns regler om beräkning av *K-skatteavgift.* Denna är 10 % om K-skattebeloppet uppgår till 5 100 kr. eller mer. I annat fall är avgiften 8 %. Avgiftsbelopp under 50 kr. påförs inte.

Vid beräkning av avgiften gäller att skattetillägg eller förseningsavgift inte räknas in i den slutliga skatten. I den preliminära skatten räknas endast in skatt som betalats senast den 30 april taxeringsåret. Det belopp som avgiften skall beräknas på avrundas till närmast lägre 100-tal kr.

Möjlighet till viss nedsättning av K-skatteavgiften finns enligt 27 §

4 mom. för skattskyldiga, som fått anstånd med att lämna deklaration till efter den 30 april taxeringsåret och som betalat in preliminär skatt senast den 30 juni taxeringsåret. I andra fall beaktas inte fyllnadsinbetalningar gjorda efter den 30 april vid avgiftsberäkningen. Om K-skatteavgift påförts till följd av förhållande, som den skattskyldige inte har kunnat råda över, t.ex. en taxeringshöjning som den skattskyldige inte kunnat förutse, kan LST enligt 85 § 2 mom. bevilja nedsättning av avgiften till 5 %.

9.1.8 Återbetalning av Ö-skatt m.m.

Bestämmelserna om återbetalning (restitution) av skatt återfinns i första hand i 68 §. Om erlagd preliminär skatt överstiger motsvarande slutliga skatt åligger det enligt 68 § 1 mom. LST i det län där skatten debiterats att skyndsamt ombesörja, att det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige. Återbetalning skall ske endast om beloppet uppgår till minst 25 kr.

I 2 mom. finns regler om återbetalning i andra fall, såsom vid rättelse av felaktig debitering eller kreditering eller till följd av att någon efter beslut om ändrad taxering får nedsättning i eller befrielse från tidigare påförd skatt. I dessa fall är undre gränsen för återbetalning 5 kr.

LST skall enligt 44 § UBF lämna KFM uppgift om Ö-skatt för skattskyldiga med skuld, som skall drivas in av KFM. Vidare skall KFM underrätta LST om vilka åtgärder som har vidtagits med anledning av uppgifterna. Detta förfarande sker numera helt med hjälp av ADB sedan samtliga KFM anslutits till det s.k. REX-systemet.

9.1.9 Ö-skatteränta

Om den preliminära skatten som skall tillgodoräknas den skattskyldige vid debitering av den slutliga skatten överstiger den slutliga skatten, skall den skattskyldige enligt 69 § 1 mom. erhålla ränta, *Ö-skatteränta*, på det överskjutande beloppet. Ingår skattetillägg eller förseningsavgift i den slutliga skatten, skall dessa inte beaktas vid beräkning av Ö-skatteränta. Vidare beaktas preliminär skatt bara i den mån skatten är betald. Fyllnadsinbetalningar beaktas bara om de skett senast den 30 april taxeringsåret. Räntan beräknas enligt den räntesats som motsvarar det av riksbanken fastställda diskontot vid utgången av december året före taxeringsåret. Ränta utgår för en beräknad tid av 12 månader. På fyllnadsinbetalningar gjorda efter den 18 januari men senast den 30 april taxeringsåret utgår dock ränta för en tid av 6 månader. Räntebeloppen får sammanlagt inte överstiga 100 000 kr.

Vid 1985 års taxering är räntesatsen för Ö-skatteränta 9,5 %. På fyllnadsinbetalningar under tiden den 19 januari - 30 april 1985 är räntesatsen 4,75 %.

Enligt 19 § KL räknas Ö-skatteräntan inte som skattepliktig inkomst

fr.o.m. 1987 års taxering. Räntesatsen blir hälften, en fjärdedel eller en åttondel av diskontot som framgår nedan.

Ö-skatt	Preliminärskatten är inbetald före 19/1 tax. året	Preliminärskatten är inbetald 19/1-30/4 tax. året
< 20 000	1/2	1/4
> 20 000	1/4	1/8

9.1.10 Förtida återbetalning

Återbetalning av beräknad Ö-skatt kan under vissa förutsättningar ske utan avvaktan på den slutliga debiteringen (45 § 2 mom.). Beslut härom fattas av LSM i samband med jämkning. För att återbetalning skall göras krävs att Ö-skattebeloppet utgör minst en femtedel av den slutliga skatten, dock minst 500 kr. Om särskilda omständigheter är för handen får dock återbetalning ske även om Ö-skattebeloppet är mindre än en femtedel av den slutliga skatten. Enligt anvisningar av RSV återbetalas alltid Ö-skatt som uppgår till minst 6 000 kr. även om beloppet inte uppgår till en femtedel av den slutliga skatten.

Ansökan om förtidsåterbetalning skall göras senast den 30 april taxeringsåret.

LSM skall underrätta LST om beslut om återbetalning. LST har därefter att verkställa utbetalning av beloppen. Avräkning mot restförd skatt hos KFM sker i den ordning som anges i avsnitt 9.1.3.

På Ö-skatt som återbetalas i förtid utgår ingen Ö-skatteränta.

9.1.11 Inbetalning av K-skatt

K-skatt betalas med lika belopp senast den 18 i var och en av uppbördsmånaderna mars och maj året efter taxeringsåret. Uppgår K-skatten till högst 200 kr, skall den dock betalas i sin helhet vid marsuppbörden. K-skatt under 25 kr. tas inte ut.

Den skattskyldige kan få anstånd med att betala K-skatt. Anstånd kan medges om den skattskyldiges skattebetalningsförmåga blivit nedsatt, antingen på grund av arbetslöshet, sjukdom eller annars oförvållat (48 § 1 mom.) eller på grund av värnpliktstjänstgöring (48 § 2 mom.) eller i vissa fall då fastighet eller rörelse avyttrats (48 § 4 mom.). Vidare kan anstånd medges om taxeringen eller debiteringen överklagats eller annars står under prövning i vissa bestämda hänseenden (49 §). Anstånd innebär bl.a. att skatten inte får indrivas under anståndstiden. Undantag gäller vid återbetalning av skatt (51 §). (Se vidare avsnitt 10.)

9.1.12 Arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag

Regler om arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag på lön för arbetstagares preliminära A-skatt och K-skatt finns i 39 § med anvisningar. Om en arbetstagare har debiterats K-skatt och arbetsgivaren gör avdrag för A-skatt skall han också göra avdrag för K-skatt vid utbetalning av lön som avser anställning om minst en vecka. Har arbetstagaren flera anställningar skall skatteavdrag verkställas av den arbetsgivare, hos vilken arbetstagaren har sin huvudanställning. I tveksamma fall avgör LSM vid vilken anställning skatteavdrag skall göras.

Avdrag skall ske vid löneutbetalningar under perioden januari — april, dvs. de perioder för vilka inbetalning skall ske senast den 18 mars resp. den 18 maj. Om lönen inte är så stor att avdrag kan göras för både A-skatt och K-skatt skall avdrag i första hand göras för A-skatt.

Skatteavdrag skall inte verkställas för preliminär B-skatt eller T-skatt.

Arbetstagare är skyldig att överlämna sin skattsedel till arbetsgivaren omedelbart efter att han mottagit den (40 §). Har han inte påförts K-skatt är han ändå skyldig att antingen visa upp skattsedeln för arbetgivaren eller att förete ett intyg från LSM som visar att han inte skall betala K-skatt. Gör han inte det skall arbetsgivaren vid varje avlöningstillfälle göra avdrag för K-skatt med samma belopp som för preliminär A-skatt. Innan så sker skall arbetsgivaren enligt anvisningarna till 40 § ha uppmanat arbetstagaren att överlämna slutskattesedel samt erinra honom om det skatteavdrag som annars kommer att göras.

Det är mycket vanligt att arbetsgivaren får uppgift om arbetstagarnas skatteförhållande genom magnetband eller motsvarande direkt från skattemyndigheterna. Arbetstagarna behöver inte då lämna uppgift till arbetsgivaren.

I 41 § 2 mom. finns regler om nedsättning av skatteavdrag då inkomsten efter skatteavdrag understiger existensminimum. Beslut om att skatteavdrag får nedsättas eller underlåtas i sådana fall fattas av LSM efter ansökan från den skattskyldige.

Till bestämmelserna om skyldighet att göra skatteavdrag på arbetstagares lön har knutits regler som fastslår arbetsgivarens ansvarighet för arbetstagares skatt, samt vilka påföljder som inträder då arbetsgivare inte fullgör dessa skyldigheter. De senare innebär bl.a. att arbetsgivare kan tillsammans med arbetstagaren bli ekonomiskt ansvarig för den skatt han underlåtit att innehålla (75 §). Om arbetsgivare underlåter att betala in skatt som han innehållit, kan beloppet drivas in hos arbetsgivaren i samma ordning som gäller för restförd skatt (77 §). Dessutom finns straffrättsliga sanktioner dels i UBL (80 och 81 §§) och dels i skattebrottslagen.

9.1.13 Skyldigheten att lämna uppbördsdeklaration m.m.

Arbetsgivare som har gjort skatteavdrag skall utan anmaning lämna uppbördsdeklaration till den LST där arbetsgivaren är införd i skatteregistret som arbetsgivare eller — om han inte är registrerad — där han är

bosatt. Deklarationen skall lämnas senast den 18 i den uppbördsmånad som infaller närmast efter utgången av den månad då skatteavdraget gjordes (54 § 1 mom. första stycket). Deklarationen skall lämnas samtidigt med att den avdragna skatten betalas.

Uppbördsdeklarationen består av baksidan på det inbetalningskort som används för arbetsgivares betalning av skatter och arbetsgivaravgifter.

Uppbördsdeklaration skall lämnas även om inbetalning av skatten av någon anledning inte görs samtidigt. Deklarationshandlingen skall i så fall sändas direkt till LST.

K-skatt skall redovisas i de uppbördsdeklarationer som lämnas i mars och maj, och avse den skatt som dragits av från lönen under januari/februari resp. mars/april. Inbetalning av K-skatten görs med samma inbetalningskort som gäller för avdragen A-skatt och för arbetsgivaravgifter.

Vid redovisning av K-skatt skall arbetsgivaren dessutom lämna redovisning på särskild följesedel direkt till LST. Till följesedeln skall fogas de skatteinbetalningskort som medföljer arbetstagarnas skattsedlar för slutlig skatt. Specifikation av avdragen för K-skatt kan också lämnas på följesedeln, om exempelvis inbetalningskort saknas.

Arbetsgivare kan efter tillstånd från LST i stället få specificera avdragen K-skatt på förteckning, som skall ha speciell utformning. Vidare kan RSV medge att K-skatten redovisas med magnetband eller diskett.

9.2 Frågans tidigare behandling

RS-utredningen presenterade i sitt betänkande Rationalisering av skatteadministrationen ett förslag till tidigare debitering av slutlig skatt. Efter överväganden vari fyra olika metoder diskuterades förordade utredningen metod 3, som i huvuddrag innebär följande:

- Debitering av slutlig skatt för i princip alla skattskyldiga sker i mitten av juni månad.
- Debiteringen sker på grundval av taxering beträffande löntagardeklarationer och 20-25 % av övriga deklarationer.
- I övrigt grundas debiteringen på deklarerade (och förregistrerade) belopp.
- Skattskyldiga med Ö-skatt om minst 2 000 kr. granskas med förtur för att kunna ingå i det taxerade materialet.
- Debitering kan i följande fall *inte* ske i juni
  a) om deklarationer kommit in senare än den 15 maj på grund av anstånd eller annan orsak,
  b) om deklaration på sannolika grunder kan antas vara felaktig på väsentliga punkter.
  För dessa, som beräknades till högst 2 % av deklarationsmaterialet, sänds besked ut om att debiteringen kommer att ske senare.
- Återbetalning av Ö-skatt sker i mitten av juni via skattsedel.

— Uppbörd av K-skatt sker i september — oktober med inbetalning i november.
— Skattskyldiga vilkas deklarationer ändras av TN efter den 1 juni erhåller omräkningsbesked.

Motiven till förslagen var att ett tidigt avstämningsförfarande skulle minska såväl skattemyndigheternas som de skattskyldigas och arbetsgivarnas arbete med preliminärbeskattningen (genom färre jämkningar) samtidigt som antalet förtidsåterbetalningar av Ö-skatt skulle minska. Skattereklamationer skulle kunna handläggas tidigare, vilket underlättar för myndigheterna. Slutligen anfördes serviceaspekterna och vissa stabiliseringspolitiska synpunkter.

Förslaget fick ett i huvudsak positivt mottagande av remissinstanserna. De flesta lämnade förslaget utan erinran. Förslaget om K-skatteuppbörd under två månader ansågs dock kunna innebära en för stor påfrestning på många skattskyldiga.

I prop.1975:87 avvisar departementschefen förslaget på följande grunder.

> Enligt min mening är en avräkning på grundval av inte taxerat material olämplig. En sådan ordning innebär bl.a. att överskjutande skatt som återbetalats på sommaren under taxeringsåret på grundval av uppgifter i deklarationen några månader därefter — då de återbetalade medlen måhända förbrukats — kan komma att återkrävas enligt ett då fattat taxeringsbeslut. Ett system med sådana konsekvenser anser jag inte bör införas. Inte heller en successiv avräkning efter hand som taxeringarna åsätts, eventuellt med en första avräkning i mitten av juni, är enligt min mening att föredra framför nuvarande system. Bland olägenheterna med en successiv avräkning är att de skattskyldiga inte vet när avräkningen för deras del kommer att ske. Vidare sker avräkning och eventuell återbetalning av överskjutande skatt för olika skattskyldiga vid skilda tidpunkter vilket kan väcka irritation. Jag är sålunda inte beredd att förorda en övergång till en tidigarelagd avräkning av den slutliga skatten utan anser att nuvarande system bör behållas.

9.3 Överväganden

En tidigarelagd utsändning av slutskattesedlar, som omfattar flertalet skattskyldiga med anställningsinkomster eller i övrigt med okomplicerade inkomstförhållanden, aktualiserar ändringar på flera andra områden inom det nuvarande uppbördsförfarandet. Vidare kommer resursfrågor inom granskningsverksamheten och arbetsgivarkontrollen på LSM in i bilden. En viktig fråga blir också att särskilja vilka grupper av skattskyldiga, som kan komma i fråga för den tidiga slutskatteavstämningen. Det finns ytterligare konsekvenser som måste beaktas.

De olika problem som rör uppbördssystemet och den praktiska hanteringen hos myndigheterna har diskuterats vid besök hos ett antal LSM och uppbördsenheter vid LST samt vid kontakter med RSV:s uppbördssektion och drifttekniska avdelningen. Den följande redovisningen baseras till stor del på faktauppgifter och synpunkter, som kommit fram vid dessa kontakter.

9.3.1 Kontrolluppgiftsavstämningen

Denna arbetsuppgift utförs av LSM:s arbetsgivarenheter och innebär i korthet att man utreder förekommande differenser mellan summa skatteavdrag för anställdas A-skatt, som redovisas på arbetsgivarnas uppbördsdeklarationer, och summa avdragen A-skatt enligt avlämnade kontrolluppgifter. Det är de senare beloppen som normalt läggs till grund för kreditering vid slutavstämningen.

Vid kontrolluppgift skall enligt 37 § 7 mom. TL fogas sammandrag av kontrolluppgifter (KU-sammandrag). Av detta framgår såväl det belopp som arbetsgivaren redovisat som A-skatt på uppbördsdeklarationen och det belopp avseende avdragen A-skatt som redovisats på kontrolluppgifterna. Av KU-sammandraget framgår således om misstämning mellan de båda beloppen föreligger. LSM kan därför så snart kontrolluppgifterna inkommer vid månadsskiftet januari/februari påbörja arbetet med KU-avstämning. Många LSM har inte utnyttjat denna möjlighet till en tidig start av KU-avstämningen eftersom man avvaktat datorutskrivna statistiklistor och avstämningslistor. Detta har i regel gått bra med tanke på att KU-avstämningen kan fortgå till hösten. Om slutskattsedlar skall sändas ut i juni måste KU-avstämningen börja vid månadsskiftet januari/februari.

Vid en första maskinell avstämning, som görs regionalt med början omkring vecka 15, skrivs statistiklistor ut, som redovisar antalet arbetsgivare, för vilka misstämning föreligger åt ena eller andra hållet med fördelning på beloppsintervall. Vidare skrivs avstämningslistor med specificerade uppgifter från uppbördsdeklarationer och kontrolluppgifter ut för de arbetsgivare där misstämning föreligger eller där skatteavdrag inte kunnat krediteras på grund av felaktigt eller ofullständigt personnummer. De senare listorna utgör underlag för LSM:s undersökningar. LSM rättar successivt uppkomna konstaterade felaktigheter. Rättelserna registreras och tas med vid nästa databearbetning. Nya maskinella avstämningar och uttag av listor görs därefter med ca en månads intervall t.o.m. oktober månad under taxeringsåret.

Avstämningsrutinen har tillämpats sedan 1981 då det nuvarande ADB-systemet för uppbörd av källskatt togs i drift. Systemet har fungerat bra. Fortfarande brottas man emellertid med problem i avstämningsarbetet. Antalet arbetsgivare med differenser över 100 kr. (belopp under 100 kr. lämnas i regel utan åtgärd) är inledningsvis relativt stort, inte sällan ca 10 % av det totala antalet. Rättade kontrolluppgifter kommer in fortlöpande under perioden. Många större arbetsgivare som tillämpar skatteredovisning via magnetband eller diskett, har inte sina redovisningssystem uppbyggda så att man själv kan åstadkomma en maskinell avstämning. Krediteringen på varje enskild anställd bedöms ändå i regel vara tillförlitlig, vilket visas av att skattereklamationer är relativt fåtaliga.

Avstämningsrutinen är f.n. förhållandevis resurskrävande. Arbetet pågår som nämnts under tiden april till oktober och sysselsätter på ett normalfögderi med ca 2 000 arbetsgivare 3-4 personer. Man har dock inte forcerat arbetet med sikte på att bli färdig vid en tidigare tidpunkt,

eftersom möjligheter att rätta felaktigheter finns ända fram till det första skattsedelsuttaget i oktober, i vissa fall även senare.

Det finns goda möjligheter att snabba upp KU-avstämningen. Detta kan ske genom tidigare start som framhållits nyss, genom förbättrade ADB-rutiner och genom tillfällig förstärkning av den personal som arbetar med avstämningsarbetet under våren. Bl.a. torde det fr.o.m. 1985 genomförda systemet för uppbörd av socialavgifter frigöra vissa resurser i form av personal som arbetar med beredning och kontroll av arbetsgivaruppgifter, vilka lämnats sista gången 1985. Inom RSV:s driftstekniska avdelning arbetar man med att snabba upp KU-avstämningen redan till 1987 års taxering. Det kommer att innebära tätare datorkörningar men man bedömer inte detta som något problem eftersom våren inte är särskilt hårt belastad med datorkörningar.

Sammanfattningsvis görs följande bedömning. En tidigarelagd slutskatteavstämning för med sig att krediteringsändringar och andra rättelser i beskattningsunderlaget, som kommer fram efter skattsedelsuttaget, måste åtgärdas genom ett omräkningsförfarande. Om sådana ändringar skulle bli alltför frekvent förekommande, måste värdet av en tidig slutskatteavstämning helt naturligt ifrågasättas, såväl av skattemyndigheterna, som åsamkas ett merarbete, som de berörda skattskyldiga, som får två skattsedlar under samma år och i vissa fall kan komma att få betala tillbaka skatt som de tidigare löst ut.

Enligt vår bedömning, som stöds av uppfattningar från personal från fältet och RSV, torde dock de problem som föranleds av KU-avstämningen inte böra överbetonas. Det finns med andra ord goda skäl att anta att det efter några års ytterligare intrimning av systemet går att åstadkomma en acceptabel avstämning betydligt tidigare än f.n. Denna fråga bör därför inte utgöra något hinder för att genomföra en tidig slutskatteavstämning.

9.3.2 Fyllnadsinbetalningar av preliminär skatt

Fyllnadsinbetalningar av preliminär skatt skall normalt göras senast den 30 april taxeringsåret för att beaktas vid beräkningen av K-skatteavgift. För skattskyldiga som fått anstånd med att lämna deklaration till efter den 30 april finns särskilda regler (se 9.1.7).

Antalet fyllnadsinbetalningar är mycket stort. Under 1984 gjordes fyllnadsinbetalningar av över 1,1 milj. skattskyldiga till ett belopp av 14,5 miljarder kr. Av inbetalarna hade ca 85 % A-skatt och 15 % B-skatt. De senare svarade för 52 % av det inbetalade beloppet.

Fyllnadsinbetalning görs till LST:s skattepostgirokonto. För att underlätta att skatten blir rätt redovisad och krediterad finns särskilda inbetalningskort avsedda för fyllnadsinbetalningar och med kontonumret för LST förtryckt. Dessa medföljer som avskiljbar del av länsanvisningarna och sänds ut till deklaranterna tillsammans med de förtryckta deklarationsblanketterna. Även generella inbetalningskort för betalning av olika slags skatter tillhandahålls bl.a. på post- och bankkontoren. Dessa är dock inte försedda med förtryckta kontonummer. På korten skall genom kryssmarkering anges vad slags skatt inbetalningen avser.

Kreditering av fyllnadsinbetald skatt görs av LST (uppbördsenheten) med ledning av inbetalningskorten, vilka efter bokföring successivt översänds från postgirokontoret.

Vid en tidig avstämning av slutlig skatt måste även fyllnadsinbetalningar kunna beaktas och krediteras. Om avstämningstidpunkten bestäms till exempelvis den 31 maj, blir tiden mellan fyllnadsinbetalning och avstämning bara en månad. Under denna tid måste bl.a. LST:s arbete med identifiering av ofullständiga inbetalningar hinnas med för att man skall undvika att behöva använda omräkningsförfarandet för krediteringsändringar. För ett län av normalstorlek innebär arbetet med identifiering av fyllnadsinbetalningar en resursinsats av 1,5-2 personmånader under tiden maj—juni. Sammantaget är det således inte någon obetydlig arbetsuppgift. En vanlig felorsak är att personnummer saknas på inbetalningskortet. Felaktiga eller ofullständiga personnummer är också vanligen förekommande. Fel uppkommer även på grund av att samma postgiroinbetalningskort används för olika typer av skatteinbetalningar. Har exempelvis inbetalaren inte markerat på kortet vad slags inbetalning som avses måste utredning göras på uppbördsenheten.

För att minska arbetsmängden med identifiering av ofullständiga inbetalningar samt öka den tidsram som behövs för att bli klar med arbetet före skattsedelsframställningen i juni, kan följande åtgärder övervägas.

1. Tidigareläggning av fyllnadsinbetalningarna

En tidigareläggning av fyllnadsinbetalningarna är nödvändig om slutskattesedlar skall sändas ut i juni. Den tidpunkt som närmast bör komma i fråga är den 31 mars. Denna tidpunkt sammanfaller med senaste dag för rörelseidkare m.fl. att lämna självdeklaration. Med tanke på att viss tid går åt att räkna ut skatten och skaffa inbetalningskort m.m. synes det nödvändigt att lägga tiden för fyllnadsinbetalning något efter nämnda tidpunkt. Någon tidpunkt senare än den 10 april synes inte möjlig.

2. Förtryckta inbetalningskort

Stora administrativa vinster är möjliga om förtryckta inbetalningskort för fyllnadsinbetalning kan tillställas de skattskyldiga. De uppgifter som i så fall skall förtryckas är personnummer, namn och adress. Det kan synas lämpligt att sända ut det förtryckta inbetalningskortet tillsammans med den förtryckta deklarationsblanketten men denna tanke måste avvisas. Det är alltför stora problem att samsortera två förtryckta blanketter och risken för felsortering är stor, vilket kan skapa besvärliga problem.

I stället bör lösningen ske på något av följande sätt.

a) Särskilt inbetalningskort på preliminärskattesedeln

Vid skattsedeln på preliminär skatt kan fogas ett förtryckt inbetalningskort. Detta kort kan synas ha sin naturliga plats på skattsedeln för det år,

som fyllnadsinbetalningen hänför sig till. Vid skattsedeln på preliminär skatt för 1989 skulle således fogas ett förtryckt fyllnadsinbetalningskort att användas i april 1990. Det finns dock nackdelar med denna metod. Man kan fråga sig hur många som har kvar sin skattsedel mer än ett år efter det den tillställts honom. En annan möjlighet är att vid exempelvis skattsedeln på preliminär skatt för 1990 foga fyllnadsinbetalningskort avseende preliminär skatt för 1989. Detta kort har inte sin naturliga plats på denna skattsedel men det är en fördel att man får inbetalningskortet relativt kort tid innan det skall användas.

b) Särskilt inbetalningskort på slutskattesedeln

En möjlighet har diskuterats att foga fyllnadsinbetalningskort vid slutskattesedeln. Detta är tänkbart i nuvarande system men om större delen av de skattskyldiga skall få sin slutskattesedel till midsommar är denna metod inte lämplig.

c) Separat försändelse med fyllnadsinbetalningskort

Om inte någon annan möjlighet finns kan det tänkas att sända förtryckt inbetalningskort till de skattskyldiga i särskild försändelse. Kostnaden för detta blir dock stor. Enbart portokostnaden kan beräknas till 12 milj. kr.

Vi gör följande bedömning.

För att fyllnadsinbetalning i önskvärd omfattning skall göras med förtryckt inbetalningskort är det angeläget att detta kort sänds ut kortast möjliga tid innan inbetalning skall göras. Av bl.a. kostnadsskäl bör man undvika separat försändelse. Det synes därför lämpligast att vid preliminärskattesedeln för visst år (exempelvis 1990) foga fyllnadsinbetalningskort för föregående år (1989) att användas vid inbetalning senast den 10 april (1990). Fördelen med detta är att den skattskyldige får det förtryckta kortet bara någon eller några månader innan inbetalning senast skall göras. RSV bör informera de skattskyldiga på lämpligt sätt.

Vissa problem uppkommer dock i flyttningsfallen, dvs. då någon flyttat från ett län till ett annat. Som betalningsmottagare kan inte anges någon annan än LST i det län där preliminärskattesedeln utfärdats. Detta är dock inte något hinder. Varje LST har möjlighet att registrera skatteinbetalningar i det centrala skatteregistret oberoende av om den skattskyldige är hemmahörande i det egna länet eller annat län. Information bör lämnas om att det förtryckta inbetalningskortet kan användas även om hemortskommunen är belägen i annat län.

9.3.3 Förtida återbetalning av Ö-skatt

Arbetet med förtidsåterbetalningar av Ö-skatt är, som framhållits inledningsvis, en tung och resurskrävande uppgift för LSM och för LST:s uppbördsenheter. Det totala antalet förtidsåterbetalningar uppgår f.n. till omkring 150 000 per år. Antalet ärenden på ett normalfögderi uppgår inte sällan till över 1 000 på ett år. En överslagsmässig beräkning ger vid

handen att den direkta hanteringen av dessa ärenden enbart på LSM motsvarar i runt tal 50 helårsarbetskrafter. Tidsåtgången per ärende har då beräknats till omkring 30 minuter, vilket torde vara i underkant. Till detta skall läggas arbetet på LST och KFM, som per ärende kan beräknas till ca 15 minuter.

Ansökningarna om återbetalning kommer in till LSM under perioden februari—april, med toppar omkring den 15 februari och dagarna före den 30 april, som är sista dag för ansökan. Ansökningarna diarieförs och sökande med ofullständiga ansökningshandlingar uppmanas att komplettera dessa med t.ex. deklarationskopior. Uppgifter om krediteringen av preliminär skatt är tillgängliga via terminal omkring den 20 mars då kontrolluppgiftsregistreringarna till större delen är avslutade.

Ansökningarna granskas "taxeringsmässigt" och beräknad slutlig skatt räknas ut. För denna uträkning finns särskilda terminalprogram. Beräknad slutlig skatt jämförs med den inbetalda skatten. Beslut fattas om avslag eller om utbetalning av hela eller en del av beloppet. Det senare görs i det fall sökanden begärt detta eller om man behåller en viss del exempelvis på grund av ett tveksamt avdragsyrkande. I undantagsfall (knappt 5 %) remitteras en ansökan till TN för yttrande om resultatet av granskningen av sökandens deklaration. Bortsett från de senare ärendena — som i vissa fall kan bli kraftigt försenade — behandlas ansökningarna i regel före maj månads utgång.

LSM:s beslut sänds till sökanden samt (vid beslut till fördel) till LST för utbetalning. Innan utbetalning får verkställas skall KFM undersöka om personen häftar i skuld t.ex. för tidigare restförd skatt. KFM kan då ta i anspråk hela eller del av Ö-skatten för avräkning mot sådan skuld. Normalt tillämpas det förfarandet att LSM sänder över listor på skattskyldiga med beslut om förtidsåterbetalning direkt till KFM, som därefter vidarebefordrar listorna till LST med uppgift om vilka fall som föranlett avräkning. LST ombesörjer sedan utbetalningarna.

I LST:s medverkan ingår också att handlägga besvär över LSM:s beslut vid avslag på ansökan. Beslut i anledning av besvär fattas i regel efter hörande av LSM.

Tidig slutskatteavstämning minskar starkt behovet av förtida återbetalning. Om utbetalning av Ö-skatt kan ske redan i juni, finns knappast några sakliga skäl för att behålla möjligheten till förtidsåterbetalning för berörda kategorier. Skillnaden i tid är så pass obetydlig att den inte motiverar den resursinsats som krävs för att göra återbetalning efter individuell ansökan.

Det framstår som uppenbart att vissa skattskyldiga, t.ex. utflyttningsfallen, bör kunna få förtida återbetalning även om denna möjlighet i övrigt begränsas. Även i övrigt skall möjlighet finnas till återbetalning av preliminär skatt i samband med jämkning om ansökan kommit in under inkomståret eller i början av året därpå.

Beträffande de skattskyldiga, som inte får skattsedel i juni, bör likaså möjligheten att begära förtidsåterbetalning fortfarande stå öppen. Ev. kan en skärpning av beloppsgränserna övervägas.

Om möjligheten till förtida återbetalning upphävs för alla som blir föremål för tidig slutskatteavstämning, bör dessa kunna skiljas ut på ett

tidigt stadium genom vissa enkla kriterier för att inte ansökan skall behöva göras i onödan. Till denna fråga återkommer vi senare (avsnitt 9.3.10).

9.3.4 Skattereduktion för fackföreningsavgift

Som framgår i avsnitt 9.1.2 kan yrkande om skattereduktion för fackföreningsavgift framställas antingen av arbetstagarorganisation eller av den skattskyldige. Arbetstagarorganisations yrkande skall framställas senast den 31 augusti på medium för ADB. Den skattskyldige kan själv yrka skattereduktion senast den 30 september. Inkommer yrkandet efter den 30 september prövas frågan som rättelse av debiteringen.

Om slutskattesedlar skall sändas ut redan i juni är det nödvändigt att yrkande om skattereduktion kommer in betydligt tidigare.

I samband med att de gällande tidsfristerna fastställdes uttalade departementschefen följande (prop. 1982/83:157 s. 37):

> Det kan på goda grunder antas att det helt dominerande antalet fackföreningsmedlemmar kommer att vilja att deras organisationer sköter uppgiftslämnandet. Det kan då vara lämpligt att organisationerna i god tid informerar medlemmarna om storleken av den reduktionsgrundande avgift som man tänker upplysa RSV om. Den enskilde kan då komma med erinringar mot beloppets storlek eller att han eventuellt inte önskar någon reduktion. Detta innebär att en enskild som inte reagerar på informationen får anses godta att upplysning om avgiften lämnas till RSV. Detta förfarande garanterar den enskildes integritet. Det är en fördel om medlemmarna kan informeras om detta förslagsvis senast den 15 april taxeringsåret. Härigenom kan i förekommande fall uppgifter om avgiftens storlek begagnas av den som vill begära förtida återbetalning av överskjutande skatt eller göra s.k. fyllnadsinbetalning. Sådana åtgärder måste nämligen vidtas senast den sista april taxeringsåret.

Som framgår av departementschefens uttalande är det en fördel om den skattskyldige har kännedom om storleken av skattereduktionen då fyllnadsinbetalning skall göras senast den 30 april. De senaste årens erfarenhet visar att underrättelse om fackföreningsavgift kunnat sändas ut vid den av departementschefen nämnda tiden, dvs. senast den 15 april. Rutinerna för lämnandet har också förbättrats. De bör också kunna förbättras under åren framöver.

Om slutskattesedlar skall sändas ut i juni måste yrkande om skattereduktion göras senast vid följande tider.

Arbetstagarorganisation måste lämna magnetband senast den 30 april. Om skriftlig uppgift lämnas måste sådan ha kommit in till RSV senast i mitten av april.

Om den skattskyldige själv yrkar skattereduktion skall han göra detta senast den 30 april. Liksom f.n. gäller dock att yrkande som kommer in efter nämnda tid prövas som rättelse av debiteringen. Det innebär att rättelse kan ske i minst 5 år.

Som motiv till de nämnda tiderna får anföras följande. Allt material för debitering måste vara registrerat senast vid månadsskiftet maj/juni, eftersom avräkning mot restförd skatt och avgift skall ske första veckan

i juni. Magnetband som inkommer från arbetsgivarorganisation måste kontrolleras och testas innan uppgifterna kan tas in i registret. Om skriftlig uppgift lämnas fordras särskild tid för registrering av uppgifterna. Några senare tider än de som angetts nyss är därför inte praktiskt möjliga.

9.3.5 Avräkning vid återbetalning av skatt

S.k. kvittning mot restförd direkt skatt enligt 68 § 4 mom. UBL sker f.n. under hösten innan slutskattesedlarna sänds ut. I fortsättningen skall också avräkning ske mot annan restförd skatt och avgift enligt riksdagsbeslut 1985 (SFS 1985: 146).

Om slutskattesedlar skall sändas ut i juni måste avräkning ske också på våren. Det bör observeras att termen avräkning innefattar det tidigare begreppet kvittning. Ett dubbelt avräkningsförfarande innebär dock inte några större problem. Alla KFM är numera anslutna till det datoriserade REX-systemet. Avräkning från återbetalning av överskjutande preliminär skatt kan därför göras genom samkörning av skattemyndigheternas och KFM:s register på samma sätt som tillämpats hittills.

Avräkning kan inte ske förrän alla data som rör skattedebitering är inlagda i det centrala skatteregistret. Detta beräknas inte kunna ske förrän vid månadsskiftet maj/juni. Avräkning måste därför ske första veckan i juni för att utskrift av slutskattesedlar och utsändning skall kunna ske i slutet av juni.

Avräkning på våren påverkar inte den avräkning som skall ske under hösten på annat sätt än att volymerna blir mindre.

9.3.6 Utmätning av fordran på återbetalning av skatt

Om enskild fordran skall utmätas vid återbetalning av skatt skall ansökan ha kommit in till KFM senast den 1 september taxeringsåret. Om slutskattesedlar skall sändas ut såväl i juni som i december får det vissa konsekvenser för borgenärerna. I många fall vet de inte om återbetalning i det enskilda fallet sker i juni eller december. Det är därför nödvändigt att gällande bestämmelser ändras.

Ansökan måste komma in i god tid innan slutskattesedlarna sänds ut. KFM skall bl.a. kontrollera om fordringen är exigibel. Därefter skall KFM göra anmälan till LST om de fall som KFM är intresserad av för avräkning eller utmätning. Som exempel kan nämnas att 1984 gjorde KFM anmälan till LST fram till den 8 oktober. Efter det att KFM gjort anmälan till LST finns inte någon möjlighet att komma åt Ö-skatten.

Om utmätning skall ske av Ö-skatt som utbetalas i juni måste ansökan ha kommit in till KFM senast den 1 mars. Den nuvarande tiden den 1 september kan behållas för de fall slutskattesedel utfärdas i december.

Eftersom borgenären inte kan veta om slutskattesedel utfärdas i juni eller december bör den rutinen tillämpas att, om ansökan kommit in före den 1 mars och slutskattesedel inte utfärdas i juni, ansökan ligger kvar hos KFM för bevakning om Ö-skatt uppkommer i december.

9.3.7 Stoppfallen

Den som lämnat förenklad självdeklaration skall normalt få slutskattesedel i juni. Om, sedan förenklad självdeklaration kommit in, det framkommer att förutsättningar inte föreligger att lämna sådan deklaration, att kontrolluppgift inte lämnats e.d., får den skattskyldige anmanas att lämna fullständig självdeklaration. På så sätt fortsätter deklarationsgranskningen och den skattskyldige får sin slutskattesedel i december. Antalet fall med stoppad återbetalning i avvaktan på debitering av T-skatt kan därför inte bli stort.

Det kan dock framkomma vid revision eller på annant sätt att s.k. svarta löner utbetalas eller att något annat fel föreligger. Om detta upptäcks så sent att deklarationen klarmarkerats finns inte någon anledning att först betala Ö-skatt och sedan efter någon tid återkräva beloppet som T-skatt. Möjlighet bör därför finnas att stoppa återbetalningen även då förenklad självdeklaration lämnats och slutskattesedel skall utfärdas till i juni.

9.3.8 Uppbörd av K-skatt

Om slutskatteavstämning sker i juni för det stora flertalet skattskyldiga med A-skatt, kommer Ö-skatt att kunna betalas ut via skattsedeln under senare delen av juni. Fråga uppkommer då om även K-skatteuppbörden skall tidigareläggas för dessa kategorier. Med en uppdelning av K-skatteuppbörden på flera omgångar, måste man också överväga om nuvarande system med arbetsgivaransvar fullt ut vid uppbörden av K-skatt skall bibehållas. Likaså kommer frågan om differentiering av K-skatteavgiften in i bilden.

Enligt 1984 års uppbördsstatistik hade i runt tal 1,8 milj. skattskyldiga med A-skatt en sammanlagd K-skatt på 4 524 milj. kr. Av tabell 9.1 framgår hur K-skatten fördelar sig antals- och beloppsmässigt inom olika intervall.

Om Ö-skatt betalas ut i juni finns mycket som talar för att K-skatt för dem som fått slutskattesedel i juni betalas in snarast, dvs. under hösten samma år. F.n. betalas K-skatt några månader efter Ö-skatten och man skulle då få ungefärligt lika stor förskjutning mellan utbetalning av Ö-skatt och inbetalning av K-skatt.

Mot ett sådant förslag kan riktas många invändningar. Arbetsgivarna skulle belastas med skatteavdrag för K-skatt inte bara som nu på våren utan också på hösten. För myndigheterna skulle ett sådant system bli administrativt betungande. Tanken på uppbörd av K-skatt under hösten är därför knappast realistisk.

I stället talar starka skäl för K-skatteuppbörd vid samma tillfälle oberoende av om slutskattesedel utfärdas i juni eller december.

Man kan då tänka sig uppbörd på samma sätt som nu, dvs. i mars och maj. Arbetsgivarna gör då avdrag i januari och februari för marsuppbörden och i mars och april för majuppbörden. Dessa rutiner är kända och beprövade.

Tabell 9.1 Storleken av K-skatter för A-skattebetalare vid 1984 års taxering

K-skatt, kr.	Antal skattskyldiga	Summa K-skatt
1 - 500	688 659	140 557 612
501 - 1 000	343 322	243 932 508
1 001 - 2 000	295 346	424 041 296
2 001 - 3 000	148 475	363 859 727
3 001 - 4 000	83 145	287 668 862
4 001 - 5 000	54 079	241 514 133
5 001 -	178 479	2 738 186 315
Totalt	1 791 505	4 439 760 453

Antal skattskyldiga under gränsen för K-skatteavgift (700 kr):	873 772 (48,8 %)
Antal skattskyldiga med K-skatt mellan 700 - 5 099 (= K-skatteavgift 8 %):	741 845 (41,4 %)
Antal skattskyldiga över gränsen för förhöjd K-skatteavgift (= K-skatteavgift 10 %):	175 889 (9,8 %)

En nackdel med gällande system är den långa tiden av 4 månader för skatteavdrag och att inbetalning och redovisning skall ske vid två tillfällen. K-skatteredovisningen är betungande för arbetsgivarna genom att redovisning skall sändas in med uppgift om hur stort belopp som dragits av för varje arbetstagare. Det är en stor fördel om inbetalning och redovisning kan ske vid bara ett tillfälle.

Ett förslag kan vara att all K-skatt betalas senast den 18 mars. Arbetsgivarna gör då avdrag under januari och februari.

Ett annat förslag är att all K-skatt betalas senast den 18 april. Arbetsgivarna gör då avdrag under januari — mars. Detta möter inte längre några tekniska hinder eftersom uppbörd av skatt numera sker varje månad.

Vid vägning av de båda sistnämnda förslagen kan följande framföras.

Trots många förbättringar förekommer det fortfarande stora K-skatter. Det kan därför bli betungande för många att betala hela K-skatten den 18 mars. Antalet existensminimibeslut kan komma att öka. Å andra sidan är det möjligt att preliminärskatteuppbörden förbättras och att fyllnadsinbetalningarna ökar. Det finns också möjlighet att förbättra preliminärskatteuppbörden genom att införa E-skatt, dvs. skatteavdrag på biinkomster. Om så sker blir förutsättningarna goda för K-skatteupp-

börd den 18 mars. Det kan nämnas att RSV i en promemoria (RSV Rapport 1983:3), Skatteavdrag på biinkomster, lämnat förslag till hur ett system med preliminärskatteavdrag på biinkomster skall kunna konstrueras. Förslaget innebär i korthet att även annan arbetsgivare än den som är huvudarbetsgivare skall göra skatteavdrag för preliminär skatt på anställningsinkomster. Skatteavdraget skall enligt förslaget utgöra 40 % av inkomsten i dessa fall. Promemorian har remissbehandlats och förslagen övervägs f.n. inom finansdepartementet.

Om man bedömer att preliminärskatteuppbörden inte kan förbättras i erforderlig omfattning och att det därför kan bli betungande med K-skatteuppbörd i mars synes det lämpligt med uppbörd i april och skatteavdrag under januari — mars. Det finns risk för förluster för staten om tre månaders skatteavdrag skall ligga kvar hos arbetsgivaren. Denna risk är dock inte alltför stor. I förhållande till uppbörden av A-skatt och arbetsgivaravgifter är K-skatteuppbörden inte särskilt stor.

För såväl arbetsgivare som myndigheter finns administrativa vinster att göra med bara en K-skatteuppbörd. Administrativa skäl talar också för att avdragsperioden blir så kort som möjligt.

För staten uppkommer en räntevinst i förhållande till nuläget om uppbörden sker i mars. Vid uppbörd i april uppkommer varken räntevinst eller ränteförlust.

För arbetsgivarna innebär uppbörd i mars inte några räntevinster. Uppbörd i april innebär dock viss räntevinst för arbetsgivarna.

Statsfinansiellt innebär det en nackdel om Ö-skatteutbetalningen tidigareläggs medan K-skatteuppbörden i stort sett blir oförändrad. Det är också känt att många som fått K-skatt vill betala in skatten så snart skattsedeln kommit. Denna betalningsvilja kan försämras om lång tid förflyter från det K-skattesedeln erhållits till dess skatten skall betalas. Det finns därför anledning att överväga om det går att stimulera förtidsbetalning av K-skatten.

En sådan stimulans kan vara att K-skatteavgiften halveras för den som betalar K-skatten relativt snart efter det skattsedeln erhållits, förslagsvis senast den 30 september. De nackdelar som talats om i föregående stycke skulle då minska samtidigt som de skattskyldiga får en lämplig stimulans.

Stimulansen har vissa fördelar men den innebär en administrativ belastning. De skatteinbetalningskort som fogas vid skattsedeln kan inte användas eftersom inbetalningskorten innehåller uppgift om hela K-skatten inkl. K-skatteavgiften. Det kan därför bli nödvändigt att foga ytterligare ett inbetalningskort vid skattsedeln där K-skatteavgiften begränsats till hälften. Den skattskyldige måste få information om hur inbetalningskortet skall användas.

Andra problem uppkommer om en stimulans införs. Ett sådant problem är hur K-skatteavgiften skall behandlas vid omräkning av skatt till följd av taxeringsändring m.m. Någon annan utväg synes inte möjlig än att man vid omräkning beaktar hela den debiterade K-skatteavgiften. Det innebär att den skattskyldige inte kommer i sämre läge om han betalat K-skatten senast den 30 september. Han får således behålla den stimulans han fått.

Den som fått K-skatteavgift påförd skulle således enligt vad som framförts nu befrias från halva avgiften vid inbetalning senast den 30 september. Fråga uppkommer då vad man kan göra med den stora grupp som har K-skatt men inte någon K-skatteavgift. Det skulle vara önskvärt även för denna grupp med någon stimulans vid tidig inbetalning. Den administrativa belastningen med en stimulans till denna grupp blir dock alltför stor. Det är också möjligt att många i denna grupp — i likhet med f.n. — vill avbörda sig K-skatten så snart skattsedeln erhållits även om någon stimulans inte utgår.

K-skatt understigande 25 kr. efterskänks. Analogt utbetalas inte Ö-skatt som inte uppgår till 25 kr. Denna gräns beslöts 1974 (SFS 1974:853) och tillämpades första gången vid 1975 års taxering. Sedan dess har penningvärdet förändrats så att en uppjustering är motiverad. Gränsen bör lämpligen sättas vid 50 kr.

9.3.9 Ö-skatteränta

Vid 1984 års taxering fick 4 286 000 skattskyldiga Ö-skatt med sammanlagt 12 657 milj. kr. Av dem som fick Ö-skatt erhöll 3 167 000 dessutom Ö-skatteränta med sammanlagt 1 012 milj. kr.

I siffran för Ö-skatt ingår inte skatt som återbetalas i förtid. I samband med sådan återbetalning utgår heller ingen ränta på återbetalt belopp. Detta är det pris den skattskyldige får betala för att få igen för mycket erlagd preliminärskatt vid ett tidigare tillfälle än i samband med skattsedeln och genom en särskild, i huvudsak manuell, utbetalningsrutin. I UBL:s mening är det fråga om en jämkning i efterhand av föregående års preliminärskatt.

Återbetalas Ö-skatt via skattsedeln redan i juni månad under taxeringsåret i stället för i december, bör av förklarliga skäl räntan anpassas i förhållande härtill. Jämfört med det fall att förtidsåterbetalning av Ö-skatt görs efter individuell ansökan under våren, föreligger den skillnaden att återbetalning genom skattsedeln ingår i det normala förfarandet och medför således inget extra arbete för myndigheten även om den läggs tidigare än f.n. Att helt slopa räntekompensationen vid tidig slutskatteavstämning kan inte anses berättigat.

I likhet med vad som sagts nyss beträffande K-skatteavgiften har ett system med differentierade räntesatser den nackdelen att omräkningsförfarandet kompliceras. Reglerna vid ränteberäkning av Ö-skatt bör utformas med sikte på att vara enkla att tillämpa vid debiteringen. Om skilda räntesatser skall användas bör dessa om möjligt ansluta till nuvarande principer för ränteberäkning.

Även enligt nuvarande regler tillämpas olika räntesatser för Ö-skatt beroende på om inbetalning av preliminärskatt gjorts vid ordinarie uppbördstillfälle, senast den 18 januari taxeringsåret, eller som fyllnadsinbetalning under tiden den 19 januari — 30 april taxeringsåret.

Nuvarande regler för att beräkna Ö-skatteränta bör lämpligen kunna

tillämpas även vid tidig slutskatteavstämning. Ränta för helt år bör därvid inte komma i fråga. Räntan bör i normalfallen beräknas för halvt år vid återbetalning av Ö-skatt i samband med slutskatteavstämning i juni. På belopp som inbetalats under tiden den 19 januari – 10 april taxeringsåret bör ränta inte utgå. Det innebär att räntesatsen vid återbetalning i juni blir en fjärdedel eller en åttondel av diskontot som framgår nedan.

	Preliminärskatten är inbetald	
Ö-skatt	före 19/1 tax. året	19/1 - 10/4 tax. året
< 20 000	1/4	0
> 20 000	1/8	0

Hittills har endast diskuterats det fallet att slutskatteavstämningen sker i juni för vissa kategorier och i december för övriga skattskyldiga. Om återbetalning av Ö-skatt skall ske i samband med slutskatteavstämning vid något ytterligare tillfälle under hösten, måste räntesatsen anpassas härefter. Teoretiskt kan man tänka sig att avräkning och återbetalning av Ö-skatt genomförs successivt efter hand som deklarationsgranskningen blir klar. Man måste emellertid beakta de negativa konsekvenserna av att behöva tillämpa flera olika räntesatser vid debitering av slutlig skatt och vid senare omräkningar. Om hänsyn även skall tas till att fyllnadsinbetalningar bör ränteberäknas annorlunda än ordinarie skatteinbetalningar, tenderar ränteberäkningen att bli alltför komplicerad. Från denna synpunkt är det klart fördelaktigt att inskränka antalet avstämningstillfällen till två: juni och december.

9.3.10 Avgränsningsproblematiken

I dagens system får alla skattskyldiga sin slutskattesedel vid samma tid, senast den 15 december taxeringsåret. Detta förhållande kommer att ändras om slutskatteavstämningen sker tidigare för vissa kategorier. Frågan om hur avgränsning skall ske, dvs. vilka kriterier som skall gälla för att en skattskyldig skall kunna påräkna att hans skattsedel skickas ut i juni i stället för december, kräver närmare analys av konsekvenserna på flera områden, där olika intressen får vägas samman.

Oavsett hur avgränsningen sker måste man räkna med att ett system med olika tidpunkter för slutskatteavstämning kommer att väcka irritation hos vissa deklaranter, som av olika skäl inte kan få sin skattsedel i juni. LSM kommer säkerligen under några år efter ett genomförande att få besvär med att informera skattskyldiga härom. För att minska detta irritationsmoment krävs kraftiga informationsinsatser från RSV:s sida.

Som tidigare påpekats medför den förenklade självdeklarationen i viss mån en nackdel för den skattskyldige genom att skatteuträkningen blir något svårare att utföra på egen hand än f.n. Detta utgör i sig ett motiv för att den tidiga slutskatteavstämningen i vart fall bör omfatta samtliga, som använder den förenklade självdeklarationen.

För granskningsorganisationen är frågan om tidig slutskatteavstämning i första hand en resursfråga. Utgår man från principen att avstämning endast skall ske i de fall då taxeringen är klar, blir antalet skattskyldiga som kan bli föremål för tidig avstämning delvis beroende på vilka granskningsresurser resp. myndighet förfogar över. Frågan om hur granskningsresurserna skall prioriteras kommer också in i bilden. Väljer man att försöka uppnå att så många som möjligt skall få sin skattsedel i juni, måste granskningen inriktas på att i första hand färdigställa löntagarmaterialet medan granskningen av rörelsedeklarationer och revisioner får senareläggas. Med hänsyn till den varierande kompetensnivå som finns bland handläggarna inom myndigheterna kan en sådan ordning innebära ett olämpligt resursutnyttjande.

Enligt gjorda resursberäkningar kan man med utgångspunkt i de totala tjänstemannaresurserna som finns inom granskningsorganisationen beräkna att granskningen den 31 maj bör vara helt avslutad vad gäller de deklarationer som lämnats enligt formuläret för förenklad självdeklaration. Detta innebär i runt tal ca 4 milj. deklarationer. När det gäller övriga löntagardeklarationer kan man räkna med att ytterligare ett stort antal bör kunna vara klara för skattsedelsutskrift. Här kan dock förhållandena variera starkt mellan olika myndigheter. Beträffande den senare kategorin kan det också vara svårt att finna kriterier för att skilja ut de deklarationer som bör bli föremål för tidig avstämning från övriga. Vidare kan ändringsfrekvensen antas bli större än för de förenklade självdeklarationerna.

Det måste anses vara av väsentlig betydelse att en skattskyldig redan vid deklarationstillfället kan förutse i vilken omgång skattsedeln kommer att sändas ut. Detta påverkar bl.a. frågan om fyllnadsinbetalning skall göras eller ej. Som tidigare sagts medför den tidiga avstämningen konsekvenser i fråga om ränteberäkning av Ö-skatt och beräkning av K-skatteavgift. Eftersom vi förutsatt att förtidsåterbetalning av Ö-skatt inte skall komma i fråga för dem som får tidig slutskatteavstämning, bör man också av denna anledning ha kännedom om avstämningstidpunkten redan då deklarationen lämnas.

En från flera synpunkter enkel och klar avgränsningsregel är att låta den tidiga avstämningen endast omfatta dem som lämnat förenklad självdeklaration. Mot en sådan regel kan möjligen invändas att myndigheten därigenom utestänger ett stort antal med okomplicerade inkomstförhållanden från möjligheten till tidig avstämning. Detta hänger samman med hur kriterierna för förenklad självdeklaration är utformade.

Från skatteadministrationens sida är det väsentligt att få ett avstämningsförfarande som tillåter en smidig anpassning till de förutsättningar som gäller för den årliga taxeringen. Det torde då inte kunna undvikas att skattskyldiga med i huvudsak likartade inkomstförhållanden kan få

sina skattsedlar vid olika tidpunkter. Om detta inte medför att någon blir ekonomiskt lidande av denna anledning, torde en sådan ordning få accepteras.

9.3.11 Statsfinansiella effekter

Återbetalningen av Ö-skatt i juni innebär att de som lämnar förenklad självdeklaration får sin Ö-skatt nästan ett halvt år tidigare än som sker enligt gällande regler. Storleken av de tidigarelagda återbetalningarna är svår att beräkna. Om man antar att 4 milj. förenklade deklarationer lämnas kan antalet fall med återbetalning beräknas till 3 milj.

Då det här är fråga om A-skattebetalare är återbetalningen i det enskilda fallet inte särskilt stor. Man kan beräkna att den genomsnittliga återbetalningen uppgår till 500 — 700 kr. Den totala återbetalningen i juni kan därför beräknas till ca 1 500 — 2 000 milj. kr.

I samband med att skattsedlarna sänds ut skall LST överföra återbetalningsbeloppet till postverket (47 § UBF). Hela återbetalningen kommer således att belasta det budgetår som löper ut den 30 juni. Det innebär att återbetalningen kommer under ett tidigare budgetår än f.n.

I avsnitt 9.3.8 talas om stimulans till den som betalar sin K-skatt före utgången av september under taxeringsåret. Om sådan stimulans införs kommer en del av den totala K-skatten att inbetalas tidigare än vad som gäller f.n. Storleken av denna tidigare inbetalning är svår att beräkna.

K-skatten enligt 1984 års taxering uppgick totalt till 7,1 miljarder kr. Härav utgick nära 4,5 miljarder kr. till A-skattebetalare. Med utgångspunkt i dessa siffror kan K-skatten för dem som lämnar förenklad deklaration beräknas till 3 miljarder kr. Om man antar att 25 % av detta belopp flyter in före utgången av september kan beloppet beräknas till ca 750 milj. kr.

9.4 Sammanfattning av avsnitt 9

- Utsändning av slutskattesedlar sker i juni taxeringsåret för skattskyldiga som taxeras på grundval av förenklad självdeklaration. För övriga sker utsändningen i december.
- På Ö-skatt som utbetalas i juni utgår ränta för ett halvt år men har fyllnadsinbetalning gjorts efter den 18 januari utgår ingen ränta.
- K-skatt betalas enligt något av följande alternativ.
  a) Uppbörd som f.n. den 18 mars och den 18 maj. Skatteavdrag i januari — februari och mars — april.
  b) Uppbörd enbart den 18 mars. Skatteavdrag i januari — februari.
  c) Uppbörd enbart den 18 april. Skatteavdrag i januari — mars.
  d) Uppbörd under hösten taxeringsåret för dem som fått K-skattesedel i juni och enligt något av alternativen a—c för dem som fått K-skattesedel i december.

I alternativen a—c finns möjlighet till stimulans vid frivillig inbetalning senast den 30 september taxeringsåret.

- Fyllnadsinbetalning av preliminär skatt tidigareläggs till den 10 april taxeringsåret.
- Rätt till förtida återbetalning föreligger inte för dem som får skattsedel i juni.

10 Anstånd med att betala skatt

10.1 Nuvarande ordning

Ett taxeringsbeslut är verkställbart även om det inte vunnit laga kraft. Den skattskyldige kan inte genom att överklaga beslutet påverka skyldigheten att i föreskriven tid och ordning betala den skatt som debiterats på grund av taxeringen (87 § UBL). Under vissa förutsättningar kan emellertid den skattskyldige enligt regler i UBL få anstånd med att betala in skatten. Bestämmelsen om inhibition i 28 § FPL har inte ansetts tillämplig i fråga om de skatter m.m. som uppbärs enligt UBL. I stället har UBL:s regler om anstånd ansetts exklusivt reglera denna fråga. Beträffande vissa andra skatter har dock inhibition ansetts möjlig, trots att regler om anstånd med att betala skatten funnits.

Vissa regler om anstånd med att betala skatt infördes redan vid genomförandet av nuvarande källskattesystem i 1945 års uppbördsförordning. Möjlighet till anstånd vid taxeringsbesvär fanns enligt dessa regler endast för det fall skattskyldig blivit dubbeltaxerad. Därefter har anståndsmöjligheterna byggts ut successivt.

Har anstånd meddelats får den av anståndet omfattade skatten inte drivas in under tiden för anståndet och inte heller restavgift tas ut (51 § UBL).

I 48 § UBL regleras LSM:s möjlighet att bevilja anstånd när den skattskyldiges skattebetalningsförmåga är nedsatt vid t.ex. arbetslöshet eller sjukdom. Dessa regler påverkas inte av vårt förslag till taxerings- och omprövningsförfarande och vi behandlar dem därför inte närmare.

Anstånd enligt 49 § UBL kan ges i ett flertal fall. Beslutanderätten är uppdelad på LSM och LST.

Gemensamt för de fall där LSM enligt 49 § 1 mom. kan bevilja anstånd är att det kan antas att skatten kommer att sättas ned. Anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta kan beviljas i bl.a. följande fall.

- TI har anfört besvär till den skattskyldiges förmån.
- Den skattskyldige har anfört besvär och TI har helt eller delvis tillstyrkt besvären eller ansökan om anstånd, eller det kan vid besvär över TN:s beslut — utan att yttrande inhämtas från TI — med skäl antas att besvären kommer att bifallas.
- Taxeringen har blivit oriktig på grund av uppenbart förbiseende.
- Den skattskyldige har dubbeltaxerats.

Beslutet meddelas av den LSM som har utfärdat skattsedel på den skatt som anståndet avser.

För att behandla ett anståndsärende krävs i regel tillgång till självdeklaration, besvärsskrivelse, debiteringsdata och bekräftelse på att besvär anförts till länsrätten. Tidigare krävdes dessutom i princip alltid yttrande av TI vid anstånd i samband med besvär. Genom lagändring 1979 mjukades bestämmelserna upp så att LSM, utan att inhämta yttrande från TI, kan besluta om anstånd när det med skäl kan antas att besvären kommer att bifallas helt eller delvis. Det omständliga och tidskrävande remissförfarandet kan därigenom undvikas i en stor del av ärendena. Av vår enkät till besvärsenheterna framgår att TI under 1984 yttrade sig i ca 17 000 anståndsärenden.

Under 1984 fattades totalt ca 93 000 anståndsbeslut enligt 48-49 §§ UBL. Antalet anstånd på grund av besvär kan uppskattas till 35—40 000.

Enligt 49 § 2 mom. 1) kan LST bevilja anstånd om den skattskyldige anfört besvär över en inte lagakraftvunnen taxering och det skulle medföra betydande skadeverkningar eller framstå som obilligt om den skattskyldige skulle betala skatten. En ytterligare förutsättning för anstånd är att den skattskyldige ställer säkerhet hos LST, om det inte med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att skatten ändå kommer att betalas. Enligt anvisningarna till paragrafen gäller att om skattebeloppet är lågt eller om den skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god torde — om övriga förutsättningar för anstånd föreligger — anstånd ofta kunna medges utan att säkerhet ställs. Detsamma gäller om det kan antas att besvären kommer att avgöras inom en nära framtid.

Möjligheten att meddela anstånd i de s.k. obillighetsfallen infördes 1967 efter förslag från uppbördsutredningen (SOU 1965:23). Motiven var bl.a. att ge möjlighet till anstånd i vissa fall där TI inte tillstyrkt utan drev en fråga i syfte att få prejudikat.

Frågan om anstånd borde enligt utredningen i princip bedömas endast med beaktande av den skattskyldiges ekonomiska ställning. Kunde den skattskyldige utan större svårigheter betala skatten förelåg knappast anledning att bevilja anstånd. Att den skattskyldige måste ådra sig vissa kostnader eller bli tvingad att sälja egendom borde inte i och för sig medföra att anstånd medgavs, men det var angeläget att förhindra försäljning av egendom som var av stor betydelse för den skattskyldiges ekonomi och hans fortsatta förvärvsverksamhet. Att den skattskyldige fick sälja aktier eller andra lätt realiserbara tillgångar var inte heller skäl för anstånd. Man borde dock kunna ta hänsyn till att viss egendom kunde ha annat än strikt ekonomiskt värde, t.ex. affektionsvärde.

I princip borde inte taxeringsfrågan behöva bedömas i dessa anståndsfall. Anstånd borde emellertid inte komma i fråga vid rena okynnesbesvär eller då det var uppenbart att besvären skulle komma att ogillas. Taxeringsfrågan kunde därför inte lämnas helt åsido. I propositionen (1967:130 s. 118) påpekades också att även om tyngdpunkten i bedömningen borde ligga på sakens ekonomiska sida kunde taxeringsfrågan komma in i bilden när det gällde att bedöma om skattebetalningen var obillig.

Anstånd enligt 2 mom. kan också medges om den skattskyldige ansökt om skatteberäkning för ackumulerad inkomst, uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk, avräkning av utländsk skatt, dödsbobefrielse, nedsättning av kvarskatteavgift eller vid besvär över beslut i anledning av sådan ansökan.

Har den skattskyldige påförts kvarstående eller tillkommande skatt på grund av att skatteflyktslagen tillämpats kan anstånd också medges. Som förutsättning för anstånd gäller att den skattskyldige ställer säkerhet eller det kan antas att skatten ändå kommer att betalas.

Anstånd får, om det inte beviljats enligt 1 mom. 8), meddelas att gälla längst intill tre månader från beslutsdagen med anledning av ansökningen eller besvären. Anståndet kan återkallas omedelbart om det föreligger skäl.

Om yrkad taxeringsnedsättning uteblir och den skattskyldige efter anståndstidens utgång skall betala skatt skall han — om anstånd beviljats enligt 2 mom. 1) eller 4) — betala anståndsränta för den skattekredit han haft. Däremot utgår inte anståndsränta om anstånd beviljats enligt övriga regler. Vid ränteberäkningen gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om respiträntа i 32 § första stycket UBL. Ränta utgår efter den räntesats som RSV fastställt att gälla vid beräkning av Ö-skatteränta med tillägg av tre procentenheter.

Bestämmelserna om anstånd gäller i tillämpliga delar även för skattetillägg och förseningsavgift. Anstånd med inbetalning av skattetillägg får meddelas i avvaktan på länsrättens beslut enligt 116 d § TL. Besvärar sig den skattskyldige över LSM:s beslut om skattetillägg eller förseningsavgift skall 49 § 1 mom. 3) tillämpas, dvs. anståndet är beroende av om TI tillstyrker besvären eller ansökan om anstånd, om det inte är fråga om rättelse av ett uppenbart förbiseende. Den speciella regeln för skattetillägg och förseningsavgift tillkom enligt förarbetena till lagstiftningen (prop. 1979/80:35 s. 12) för att inte frågan om anstånd skulle bli beroende av hur myndigheten bedömde riktigheten av sina egna beslut om dessa avgifter.

Någon särskild tid för ansökan enligt 49 § finns inte. Ansökan kan komma in såväl före som efter skattens förfallodag. Besvär över LSM:s beslut förs hos LST. LST:s beslut kan inte överklagas.

Genom SFS 1985:404 har en ny paragraf, 75 b §, införts i UBL. Arbetsgivare, som överklagat ett beslut varigenom han ålagts betalningsskyldighet för arbetstagares skatt, kan enligt denna bestämmelse om det föreligger synnerliga skäl få anstånd med betalningen i avvaktan på att förvaltningsdomstol avgör ärendet. LST får som villkor föreskriva att säkerhet skall ställas. Anståndsränta utgår för den del av skattebeloppet för vilket betalningsskyldighet kvarstår vid anståndstidens utgång.

Har den skattskyldige medgetts anstånd med betalningen preskriberas skattefordringen enligt 4 § lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. tidigast två år efter utgången av det kalenderår då anståndet upphörde att gälla.

Även för de indirekta skatternas del finns bestämmelser om anstånd med inbetalning av skatt vid besvär. Enligt 46 § ML kan LST ge anstånd när den skattskyldige anfört besvär över slutligt beslut om fastställelse av

skatt, beslut om efterbeskattning eller beslut av länsrätt eller kammarrätt. Bestämmelserna i 49 § 1-3 mom. UBL skall tillämpas.

Enligt 5 kap. 5 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter kan den skattskyldige få anstånd av beskattningsmyndigheten. Reglerna i 49 § 1-3 mom. UBL skall tillämpas.

Från den 1 januari 1985 gäller lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Enligt dess 19 § har LSM möjlighet att medge anstånd med att betala ett avgiftsbelopp som kan komma att sättas ned genom rättelse av ett uppenbart förbiseende i årsuppgift. Detsamma gäller om ändring bör ske för att avgiften och underlaget för denna skall stå i överensstämmelse med vad som ansetts utgöra PGI för arbetstagare.

Har en arbetsgivare överklagat ett beslut om betalningsskyldighet får LST om det finns synnerliga skäl medge anstånd helt eller delvis med betalningen. Anstånd får beviljas till tre månader från dagen för domstolens beslut i saken. LST får som villkor föreskriva att säkerhet skall ställas. Anståndsränta skall betalas för den del av avgiftsbeloppet för vilket betalningsskyldighet står kvar vid anståndstidens utgång.

10.2 Överväganden och förslag

Anståndsreglerna i UBL kom till under den tid då den s.k. stupstocksregeln gällde. Prövningsnämnden måste pröva inkomna taxeringsbesvär senast den 30 juni året efter taxeringsåret. Regeln avskaffades när länsskatterätterna inrättades 1971. Ett anstånd med skatteinbetalningen innebar då uppskov en eller ett par månader efter det att den kvarstående skatten hade restförts.

I dag är situationen annorlunda. Genomsnittsåldern för skattemål i länsrätternas utgående målbalans 1984 var mellan 15 och 16 månader. Behovet av ett interimistiskt skydd mot indrivningsåtgärder blir större med de långa handläggningstiderna i domstol. Det kan ifrågasättas om de nuvarande reglerna kan anses tillgodose behovet av skydd mot att oriktiga skattekrav drivs in.

Bristerna i det nuvarande systemet har påtalats i motioner till riksdagen och av JO i rapporten Den långsamma skatteprocessen. JO menar att hans intryck är att de organ som har ansvaret för anståndsgivningen i huvudsak hanterar reglerna på ett förnuftigt sätt. Det kan dock inte uteslutas att tillämpningen i vissa fall kan bli för restriktiv med betydande ekonomiska skadeverkningar för den enskilde.

Hanteringen av anståndsärendena har blivit försvårad av att taxeringsperioden och besvärstiden förlängts. Genom att arbetsgivarna i allt högre grad har datoriserade avlöningsrutiner som låser löneutbetalningarna tidigare än förr måste de skattskyldiga som sökt anstånd med att betala in kvarstående skatt få besked mycket snabbt för att arbetsgivaren skall kunna beakta anståndsbeslutet vid löneutbetalningarna. LSM skall behandla anståndsärendena under en mycket hårt belastad period på året. Rutinerna för att handlägga ärendena är komplicerade. LSM måste ha tillgång till självdeklaration, besvärsskrivelse, debiteringsdata och dessutom kontrollera att den skattskyldige verkligen över-

klagat taxeringen till länsrätten. Det kan under vissa tider vara mycket svårt att få den saken snabbt bekräftad från länsrätten. Handläggningen kompliceras ytterligare i de fall TI:s yttrande skall inhämtas.

Bristerna i anståndssystemet kan sammanfattas i följande punkter.

1. Ordningen är komplicerad både för de skattskyldiga och för myndigheterna. För att få anstånd vid taxeringsbesvär måste de skattskyldiga vända sig till såväl domstol som LSM och/eller LST. Uppdelningen på två beslutsmyndigheter kan medföra rättsförluster för den enskilde. Handläggningen kräver samarbete mellan flera myndigheter under en period då de är hårt ansträngda, vilket kan medföra att besluten inte kan fattas med önskvärd snabbhet.
2. Bundenheten till TI:s ställningstagande är en nackdel. TI är part i processen och borde rent principiellt inte ha så stort inflytande på anståndsfrågan. Anståndsfrågorna medför också rätt stort merarbete för TI.
3. Villkoren för anstånd i obillighetsfallen är för snäva. Dessutom är LST i dessa fall första och enda instans.
4. De olika möjligheterna att få anstånd är inte jämställda vad gäller kravet att den skattskyldige skall betala anståndsränta på det skattebelopp som kan stå kvar sedan taxeringarna prövats. Anståndsränta utgår endast om anstånd beviljats enligt 49 § 2 mom. 1) och 4).

Redan i dag finns det således ett behov av att förändra anståndsreglerna. Den tidigare så restriktiva synen på anstånd tycks ha mjuknat. Vårt förslag till nytt taxerings- och omprövningsförfarande innebär att ytterligare förändringar blir nödvändiga, främst på grund av att skattemyndigheten inte bara kan fatta grundbeslut om taxering utan också kan ompröva grundbesluten såväl på den skattskyldiges initiativ som ex officio. Beslut motsvarande dagens eftertaxeringar kommer därmed att fattas i första instans. Genom att antalet beslut som är direkt verkställbara efter avgörande i skattemyndigheten kommer att öka — beslut som kan avse betydande skattebelopp grundade på taxeringar flera år bakåt i tiden — blir också betydelsen av anståndsmöjligheterna större. Samtidigt bör anståndsbehovet minska i de fall skattemyndigheten kan fatta så snabba omprövningsbeslut efter yrkande av den skattskyldige att anstånd med skatteinbetalningen blir obehövlig.

JO pekar i rapporten Den långsamma skatteprocessen på olika vägar att förändra anståndsreglerna (s. 39).

En ändring av regelsystemet skulle kunna gå ut på att man kombinerade anståndsreglerna med möjlighet för förvaltningsdomstolarna att efter ansökan besluta om inhibition i den tvistiga delen när anståndsfrågan har avgjorts av länsstyrelsen med ett negativt besked, dvs. länsstyrelsen blir inte längre sista instans i dessa ärenden. Särskilt många ärenden blir det dock sannolikt inte fråga om. Flera av dessa kan också av andra skäl vara sådana att de bör behandlas med förtur av domstolarna. Även om länsrätterna är hårt belastade idag skulle denna nya måltyp belastningsmässigt troligen bli av marginell betydelse. Det kan naturligtvis diskuteras om man skall göra ett sådant avsteg från tidigare principer och införa ytterligare en beslutsordning. Men skälen för att inte endast fiskala myn-

digheter skall få pröva denna viktiga fråga har enligt min mening med tiden fått en alltmer avgörande tyngd.

En annan väg är att nöja sig med vissa ändringar i uppbördslagens anståndsregler. Här kan man överväga att uttryckligen ange att taxeringsintendenten, även om han avstyrker taxeringsbesvären, ändå har rätt att tillstyrka anståndsansökan om han inte direkt förutser att domstolen kommer att dela hans inställning. Så görs idag av en del taxeringsintendenter och nuvarande regler medger det. Det kanske dock kan vara bra om det kommer till klart uttryck i lagtexten. Vidare är en tänkbar åtgärd att utöka möjligheterna till anstånd i de s.k. billighetsfallen (jfr 49 § 2 mom. uppbördslagen) som idag främst tillämpas i fall då nöjaktig säkerhet kan ställas (se om reglerna i Tore Lundin, Uppbörd av skatt, 2:a uppl. sid. 164). Dessa regler är idag kanske något för strikta. Länsstyrelserna bör nog kunna få större möjligheter än nu att i vissa fall avstå från säkerhet.

Mot bakgrund av de brister som konstaterats i dagens system och de förslag till nytt taxerings- och omprövningsförfarande vi lägger fram menar vi att en förändring av anståndsreglerna bör ske enligt följande linjer.

Såväl LST som LSM bör få fatta samtliga beslut enligt 49 §. Den skattemyndighet som omprövar taxeringen skall också kunna medge anstånd med att betala skatten. Det har bl.a. den fördelen att den skattskyldige bara behöver vända sig till en myndighet för omprövning, anstånd med skatteinbetalningen och ingivande av besvär till länsrätten.

Vidare bör 49 § 1 mom. förenklas genom att den utformas som en generell regel i stället för en uppräkning av de olika situationer där anstånd kan medges. Skattemyndigheten bör få medge skattskyldig anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta som kan antas komma att avkortas. Anståndsgivningen bör dessutom göras oberoende av AO:s inställning. En möjlighet att begära yttrande från AO bör dock vara kvar när besvär har anförts till länsrätten.

Villkoren för anstånd enligt 49 § 2 mom. bör mildras. Anstånd bör kunna medges i ärenden som är svårbedömda, antingen på grund av att sakläget är komplicerat eller för att rättsfrågan är oviss. Den nuvarande möjligheten att få anstånd om erläggandet av skatten skulle medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som obilligt bör stå kvar även i det framtida förfarandet.

Det kan ifrågasättas om inte kravet på säkerhet bör frångås och skattemyndigheten i stället bör ges en *möjlighet* att som villkor föreskriva att säkerhet skall ställas i likhet med vad som gäller enligt 75 b § UBL och 54 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Ställd säkerhet bör, oavsett vilken myndighet som fattat beslutet, förvaras hos LST. LST har redan sådana uppgifter enligt annan lagstiftning.

Anståndsränta bör utgå oavsett enligt vilket moment i 49 § anstånd har medgetts. De nuvarande skillnaderna framstår som omotiverade.

Det framstår som en väsentlig brist i dagens system att LST:s beslut om anstånd inte kan överklagas. LSM:s beslut kan däremot överklagas till LST. Enligt våra förslag får LSM och LST samma kompetens att fatta anståndsbeslut. Ett anståndsbeslut kan ha avgörande ekonomisk betydelse för den skattskyldige. Oavsett vilken myndighet som fattat beslutet bör den skattskyldige därför ha möjlighet att få beslutet överprövat i

åtminstone en instans. Vi föreslår därför att skattemyndighetens beslut att inte medge anstånd skall kunna överklagas till länsrätt. Däremot anser vi att en möjlighet till ytterligare fullföljd inte är motiverad.

10.3 Sammanfattning av avsnitt 10

- Såväl LST som LSM får fatta samtliga beslut enligt 49 § UBL.
- 49 § 1 mom. UBL utformas som en generell regel att anstånd kan medges om det kan antas att skatten, kvarskatteavgiften eller räntan kommer att avkortas.
- Anståndsgivningen görs oberoende av AO:s inställning.
- Villkoren för anstånd enligt 49 § 2 mom. UBL mildras genom att anstånd även kan medges om ärendet är svårbedömt, antingen på grund av att sakläget är komplicerat eller för att rättsfrågan är oviss. Ev. bör kravet på säkerhet omformas till en möjlighet att som villkor föreskriva säkerhet.
- Anståndsränta utgår oavsett enligt vilket moment i 49 § UBL anstånd har medgetts.
- Skattemyndighetens beslut att inte medge anstånd kan överklagas till länsrätt men inte vidare.

V Ändring av taxeringsbeslut

11 Nuvarande ordning

Det finns tre olika möjligheter att ändra ett felaktigt beslut av TN, nämligen

- omprövning av TN,
- taxeringsrättelse enligt 72 a § TL av LSM eller LST och
- besvär till länsrätten.

11.1 Omprövning av TN

Möjligheten för TN att ompröva sitt beslut regleras i 69 § 3 mom. TL. TN är skyldig att ompröva beslut på begäran av den skattskyldige under hela taxeringsperioden. Nämnden kan också på eget initiativ ta upp en beslutad taxering på nytt. Gör den det skall reglerna i 65 § TL tillämpas, dvs. TN skall se till att utredning görs och vid behov bereda den skattskyldige tillfälle att yttra sig. Besluten kan omprövas flera gånger, men frågan om nytt beslut måste avgöras inom taxeringsperioden.

JO har granskat TN:s handläggning av omprövningsärenden och menar (JO 1980/81 s. 404) att TN måste vara ytterst restriktiv med att på eget initiativ utnyttja omprövningsrätten. Så bör ske endast då nya fakta i ärendet kommit till efter det att grundbeslutet har fattats. Om nämnden i andra fall senare konstaterar brister i sitt eget grundbeslut bör den normala ordningen vara att ärendet inte omprövas utan lämnas till LST för eftergranskning. Handläggningen får inte vara sådan att den ger de skattskyldiga intryck av att, om de begär omprövning i något avseende, deras deklaration blir föremål för en extra granskning i TN i andra avseenden — en granskning som aldrig kommit till stånd om de inte velat tillvarata sin rätt.

Om den skattskyldige inte anser att det är meningsfullt med en omprövning av TN har han möjlighet att i stället anföra besvär i länsrätten under taxeringsperioden. TN kan ompröva beslut som överklagats till länsrätten endast om särskilda skäl föreligger. Enligt departementschefen (prop. 1977/78:181 s. 220) bör den omständigheten att den skattskyldige anfört besvär inte hindra att länsrätten när så är lämpligt informerar TN om förhållandena enligt besvären och ger TN möjlighet att företa rättelse. Mellan 10 och 20 % av den totala besvärsmängden avseende 1979 års taxering beräknades ha kommit in under taxeringsperioden. Av svaren på den enkät som justitiedepartementet gjorde bland förvalt-

ningsdomstolarna 1980 framgår att alla länsrätter utom två sände en kopia av besvärsskrivelser som kommit in under perioden till TN för omprövning. Somliga länsrätter skickade dock bara över besvär som bedömdes leda till ändring av taxeringsbeslutet. Många länsrätter ansåg att systemet var betungande för domstolen. Flera länsrätter har därför vid besvär över senare års taxeringar ändrat sina rutiner. Vissa har helt upphört med att informera TN, medan andra går igenom målen och underrättar TN i de fall det är relativt klart att ändring bör ske.

Underrättelse om omprövning sänds i vanligt brev till den skattskyldige.

69 § 3 mom. TL fick sin nuvarande utformning fr.o.m. 1979 års taxering. Även tidigare kunde TN ompröva sina beslut, men någon skyldighet att ompröva fanns inte.

Omprövningar torde normalt behandlas av hela TN. Det förhållandet att den skattskyldige kommer in med erinringar mot beslut som fattats av nämndens ordförande ensam bör normalt anses vara sådan särskild anledning som påkallar att ärendet avgörs av fullsutten nämnd (prop. s. 214). Enligt statistikundersökningen TN 1981 — som omfattar A-längdens skattskyldiga — föredrogs 89 000 omprövningsärenden avseende 1981 års taxering i nämnd. Därtill kommer de — förmodligen fåtaliga — omprövningsärenden som avgjorts av ordföranden ensam. En stor del av omprövningarna ledde till ändring av taxeringsbesluten. Totalt ändrades 61 000 avvikelser från deklaration efter omprövning.

Av vår undersökning avseende 1984 års taxering — som omfattar samtliga skattskyldiga — framgår att antalet omprövningar uppgick till ca 105 000. I ca hälften av dessa fall har omprövningen lett till ändring av taxeringsbeslutet till den skattskyldiges förmån.

11.2 Taxeringsrättelse

Enligt 72 a § TL kan LSM och LST rätta vissa i lagen uppräknade uppenbara felaktigheter i skattelängden eller i TN:s beslut. Möjligheten tillkom 1965 och har sedan successivt byggts ut. En väsentlig ändring skedde 1982. Då infördes möjlighet för skattemyndigheten att sänka taxering om skälet till ett fel är felaktiga kontrolluppgifter, att den skattskyldige först efter taxeringsperiodens utgång har styrkt sin rätt till ett avdrag som TN inte medgett eller att TN inte har prövat tillgängliga uppgifter.

Den utvidgade möjligheten är enligt propositionen (1982/83:29 s. 8) en provisorisk åtgärd i avvaktan på vårt förslag till ett framtida rättelseförfarande.

Bestämmelserna får tillämpas endast på beslut som fattats av TN. Rättelseförfarandet är nämligen att se som en ersättning för självrättelse från TN:s sida av dess beslut (prop. 1965:131 s. 36).

Rättelse får ske t.o.m. utgången av maj året efter taxeringsåret eller senare om den skattskyldige ansökt om rättelse inom denna tid.

Erfarenheterna av 72 a §-rättelser är mycket goda. Årligen företas uppskattningsvis mellan 25 000 - 40 000 rättelser (RDB-utredningen s.

69). Den stora variationen beror på att ny lagstiftning ger upphov till mer eller mindre tillfälliga felkällor.

11.3 Besvär till länsrätten

Skattskyldig som vill klaga över TN:s beslut skall före utgången av februari året efter taxeringsåret anföra besvär hos länsrätten. Den skattskyldige har besvärsrätt även om deklarationen följts av TN och beslutet alltså inte gått emot honom (74 § TL). För TI går besvärstiden ut den 30 juni året efter taxeringsåret. Kommer den skattskyldiges besvär in efter utgången av februari men innan TI:s besvärstid går ut kan länsrätten ändå pröva besvären om TI tillstyrker bifall helt eller delvis (76 § TL).

Även kommun har besvärsrätt men bara i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt. Kommunens besvärstid går ut den sista maj året efter taxeringsåret. Kommunen får del av de beslutade taxeringarna genom att kommunstyrelsen får en avskrift av skattelängden (38 § 2 mom. TF).

Har besvären getts in till någon annan länsrätt än den som har att pröva besvären skall handlingarna omedelbart översändas till rätt länsrätt, som skall pröva besvären om de kommit in till den första länsrätten i rätt tid.

De skattskyldiga kan utforma sina besvär som s.k. reservationsbesvär, dvs. inte närmare precisera yrkanden och grunder. Innan en sakprövning kan ske måste beväreh kompletteras. Enligt 5 § FPL kan klaganden föreläggas att avhjälpa bristen i besvärshandlingen inom viss tid vid påföljd att hans talan annars inte tas upp till prövning. TI:s möjlighet att anföra reservationsbesvär är begränsade. Han måste inom besvärstiden ange yrkanden och grunder om inte länsrätten medger anstånd med hänsyn till målets vidlyftighet eller andra synnerliga skäl. Anstånd kan aldrig ges för längre tid än intill utgången av september året efter taxeringsåret.

En skattskyldig som försuttit sin besvärstid har under vissa förutsättningar möjlighet att anföra besvär i särskild ordning. Om den skattskyldige inte fått underrättelse om avvikelse från deklarationen under taxeringsåret utsträcks besvärstiden till utgången av året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige inte fått skattsedel för slutlig skatt under taxeringsåret får han klaga inom ett år efter det att han fått skattsedeln (99 § TL).

Enligt 100 § TL kan den skattskyldige, om förutsättningarna i någon av paragrafens åtta olika punkter föreligger, anföra extraordinära besvär inom fem år efter taxeringsåret. Besvärsrätt föreligger bl.a. om den skattskyldige taxerats för inkomst som inte är skattepliktig eller som han inte är skattskyldig för. TI har också möjlighet att anföra extraordinära besvär till den skattskyldiges förmån under samma tid och förutsättningar som den skattskyldige. Om taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende kan TI anföra besvär även till nackdel för den skattskyldige (101 § 1 mom. TL).

Detsamma gäller då taxering blivit oriktig på grund av att kontrolluppgift saknats eller varit felaktig. Besvärsrätt till den skattskyldiges nackdel förutsätter att den inte påförda skatten inte är ringa.

Vid extraordinära besvär gäller instansordningsprincipen. Överklagandet skall ske hos närmast högre instans än den som fattat beslutet. Har länsrätten redan prövat taxeringen skall besvären således prövas av kammarrätten eller om kammarrätten prövat taxeringen av regeringsrätten.

För att få till stånd rättelser till nackdel av taxeringar efter sin ordinarie besvärstids utgång är TI i regel hänvisad till eftertaxeringsinstitutet (114 - 116 §§ TL). För eftertaxering krävs att den skattskyldige lämnat ett oriktigt meddelande i en uppgift eller upplysning som har avgetts till ledning vid taxeringen. Skatt skall ha påförts med ett för lågt belopp, som inte är ringa, och det skall finnas ett orsakssammanhang mellan den oriktiga uppgiften och det felaktiga taxeringsresultatet. Ansökan om eftertaxering skall i regel ha kommit in till länsrätten inom fem år efter taxeringsåret. Länsrätten måste pröva ansökan senast inom ett år efter det att den senast skulle ha kommit in. Fråga om eftertaxering prövas alltid av länsrätten som första instans.

11.4 Vissa regler som påverkas av omprövningsförfarandet

11.4.1 Skattetillägg

LSM skall ompröva beslut om skattetillägg när TN ändrat sitt taxeringsbeslut. Omprövning skall också ske om den skattskyldige begär det eller det föreligger andra skäl. Har den skattskyldige överklagat beslutet får omprövning ske bara om det föreligger särskilda skäl.

LSM:s omprövningsbeslut skall meddelas före taxeringsårets utgång. Föranleds beslutet av rättelse enligt 72 a § TL eller avser det undanröjande av skattetillägg enligt 116 d § första stycket TL för att deklaration har kommit in får beslutet meddelas även efter taxeringsåret.

Den skattskyldige har möjlighet att före utgången av februari året efter taxeringsåret överklaga beslut som LSM har fattat under taxeringsåret till länsrätten. Har LSM fattat beslut efter taxeringsåret är besvärstiden två månader från det att han fått del av beslutet. Den skattskyldiges yrkande skall dock alltid prövas om den taxering som avgiften avser inte har vunnit laga kraft.

Har den skattskyldige inte fått del av beslutet om skattetillägg under taxeringsåret får han anföra besvär intill utgången av året efter taxeringsåret eller, om han inte under taxeringsåret fått del av skattsedel eller annan handling med uppgift om den särskilda avgiftens storlek, inom ett år efter det han fick sådan handling (116 m § TL). Den skattskyldige har vidare möjlighet att enligt 116 o § TL anföra besvär i särskild ordning om beslutet blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Extraordinär besvärsrätt föreligger

också om den skattskyldige kan åberopa en ny omständighet eller ett nytt bevis till stöd för yrkande och det är ursäktligt att han inte åberopat omständigheten eller beviset tidigare. Besvären får föras hos länsrätten inom fem år efter taxeringsåret. Avvikelsen från annars gällande regler i fråga om instansordningen motiverades av enkelhetsskäl.

TI får inom den besvärstid som gäller för taxering yrka att skattetillägg påförs eller ändras (116 n § TL). För TI talan i fråga om taxering eller eftertaxering, skall därav föranledd talan om avgift föras samtidigt. Framställer TI kvittningsinvändning mot den skattskyldiges yrkande får han samtidigt föra talan om skattetillägg som har samband med kvittningsinvändningen. TI har också möjlighet att, om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i skattemål, inom ett år från utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft föra talan om skattetillägg hos länsrätten.

TI har extraordinär besvärsrätt till skattskyldigs förmån enligt samma regler som den skattskyldige. Har skattetillägget blivit oriktigt på grund av uppenbart förbiseende kan TI dessutom genom besvär i särskild ordning föra talan om höjning av skattetillägget.

11.4.2 Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Ansökan om särskild skatteberäkning enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (LSB) görs hos TN eller länsrätten. Om ansökan kommit in till TN efter utgången av september under taxeringsåret men inom taxeringsperioden har TN möjlighet att, om ärendets särskilda beskaffenhet påkallar det, genom särskilt beslut överlämna ärendet till länsrätten. Ansökan till länsrätten skall ha kommit in före utgången av året efter taxeringsåret (anvisningarna till 4 § LSB).

Har ett tidigare års taxering, som inverkar på skatteberäkningen, inte vunnit laga kraft skall ansökningen genom särskilt beslut förklaras vilande (6 § LSB). Har sådant beslut meddelats av TN skall länsrätten underrättas om beslutet. Det ankommer därefter på den skattskyldige att, sedan taxeringen vunnit laga kraft, inkomma med framställning till länsrätten om att ansökningen tas upp på nytt. Sådan framställning skall göras inom ett år från det att slutligt beslut meddelades i taxeringsfrågan.

Prövas taxeringen för det beskattningsår då den ackumulerade inkomsten åtnjutits föreligger däremot inte något hinder mot att fatta beslut om särskild skatteberäkning. Ändras förutsättningarna för skatteberäkningen genom beslut av domstol skall länsrätten vidta den ändring av beräkningen som föranleds av beslutet.

Ansökningstiden förlängs om förutsättningar för särskild skatteberäkning föreligger först sedan skattedomstol, TN eller LSM meddelat beslut angående taxeringen eller om den ackumulerade inkomsten höjts genom sådant beslut. Den skattskyldige får då ansöka om skatteberäkning inom ett år från det att beslutet meddelades. En förlängd ansökningstid gäller också för skattskyldig som enligt 99 § TL får anföra besvär i särskild ordning. När sådan besvärsrätt föreligger får den skattskyldige inom den

tid som gäller för besvären också ansöka om skatteberäkning för ackumulerad inkomst (8 § första och andra stycket LSB). Enligt 9 § LSB får skattskyldig, som inte erhållit skattsedel på slutlig skatt i anledning av den taxering som inverkar på skatteberäkningen, inkomma med ansökan om särskild skatteberäkning inom två månader från utgången av den månad då han erhållit sådan skattsedel.

Visar det sig att gjord skatteberäkning har grundats på oriktiga förutsättningar får TI enligt 8 § tredje stycket LSB anföra besvär i särskild ordning. Förutsättning för att ny skatteberäkning skall kunna ske på grund av besvären är att fråga därom prövats inom fem år efter utgången av det år under vilket skattskyldigs ansökan om skatteberäkning kom in till TN eller länsrätt. Har den skattskyldige avlidit gäller särskilda bestämmelser.

11.4.3 Förlustavdrag

Enligt lagen (1960:63) om förlustavdrag får en förlust som är hänförlig till ett tidigare beskattningsår dras av i form av förlustavdrag. Förlustavdrag får utnyttjas senast det sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller att förlusten får dras av senast det tionde året. Förlustavdrag kan fördelas på två eller flera år. Avdraget fastställs, som ett led i inkomsttaxeringen, det taxeringsår det utnyttjas. För förlustavdrag gäller allmänna regler i TL om yrkanden och besvär. Även reglerna om eftertaxering gäller i tillämpliga delar.

I 11 § lagen om förlustavdrag finns särskilda besvärsregler för det fall att skattedomstol ändrat taxering som inverkar på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av avdragets storlek. Den taxering vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller hade kunnat utnyttjas, får då — i den mån det föranleds av domen — överklagas även om den vunnit laga kraft. Besvär skall anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av TI inom åtta månader från den dag då domen meddelades. Besvären får inte avgöras förrän den taxering som domen avser slutligt avgjorts.

11.4.4 PGI m.m.

PGI fastställs till grund för beräkning av allmän tilläggspension. Detta sker hos LSM i samband med taxeringen. Sambandet mellan de regler som gäller för taxeringsarbetet och reglerna för beräkning av PGI har förstärkts genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1985. Reglerna för besluts-, underrättelse- och besvärsförfarandet blev genom regeländringen i stort sett gemensamma för inkomsttaxeringen och för förfarandet för att beräkna PGI och ett omprövningsförfarande, motsvarande det som gäller för TN, har införts hos LSM vid beräkning av PGI.

Enligt 8 a § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (LBP) skall LSM ompröva sitt beslut när den försäkrade begär det eller skäl annars föreligger. Omprövningsbeslut får inte meddelas efter utgången av oktober

taxeringsåret. Omprövning får inte heller ske om den försäkrade anfört besvär över beslutet om det inte föreligger särskilda skäl. Även RFV får begära omprövning enligt 8 a §.

Har PGI blivit oriktigt beräknad på grund av felräkning, misskrivning, annat uppenbart förbiseende eller ovetskap om förhållande som påverkar beräkningen, skall LSM ändra beräkningen om inte felaktigheten är ringa. Beräkningen skall också ändras om den inte överensstämmer med vad som enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare inräknats i avgiftsunderlaget för socialavgifter. Ändring får inte göras efter utgången av sjunde året efter det år som inkomsten avser.

Har taxeringen ändrats genom beslut av annan än TN eller har den skattskyldige eftertaxerats skall PGI-beräkningen ändras om taxeringsändringen eller eftertaxeringen medför en ändring med minst 1 000 kr. av PGI-beräkningen.

LSM:s beslut överklagas hos länsrätten genom besvär. Besvär av den försäkrade skall ha kommit in före utgången av februari året efter taxeringsåret. Inkommer besvären efter denna tid, men före utgången av juni samma år, får länsrätten pröva besvären om RFV tillstyrker besvären helt eller delvis. Besvär av RFV skall ha kommit in före utgången av juni året efter taxeringsåret.

Har den försäkrade inte fått föreskriven underrättelse om att belopp hänförts till annat slag av inkomst än den försäkrade uppgett eller om nytt beslut på grund av omprövning får han överklaga beslutet intill utgången av året efter taxeringsåret. Har den försäkrade inte fått skattsedel på slutlig skatt eller särskild underrättelse om PGI får han anföra besvär inom ett år efter det han fått sådan skattsedel eller underrättelse (11 § LBP).

Den som är försäkrad enligt AFL och har inkomst av annat förvärvsarbete än anställning skall betala socialavgifter i form av egenavgifter. Egenavgifter uppbärs som skatt enligt UBL. LSM fastställer avgiftsunderlaget för egenavgifter (22 § UBL). LSM:s beslut får enligt 85 § 1 mom. UBL överklagas hos länsrätten genom besvär. I fråga om beslut om att fastställa avgiftsunderlag för egenavgifter gäller vad som föreskrivs om besvär i 11 § LBP. Av 4 § lagen (1982:423) om allmän löneavgift framgår att bestämmelsen också avser underlag för den allmänna löneavgiften.

11.5 Följdändringar

I TL finns f.n. ett flertal särbestämmelser som reglerar möjligheterna att — om ett beslut om taxering eller skatt ändrats — företa följdändring i annat beslut.

Har en fastighets taxeringsvärde ändrats av länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätten och inverkar ändringen på inkomst- eller förmögenhetstaxeringen får den skattskyldige, TI och, såvitt det rör den kommunala taxeringen, kommunen anföra besvär inom åtta månader från det att beslutet rörande fastighetstaxeringen meddelades. Detsamma gäller om LSM beslutat om rättelse enligt fastighetstaxeringslagen. Besvären får

prövas först sedan lagakraftägande beslut rörande fastighetstaxeringen föreligger (102 § TL).

I 72 b § TL har införts en ny rättelsemöjlighet — och skyldighet — för LSM. LSM skall, om inte särskilda skäl talar för att länsrätten bör avgöra frågan, besluta den ändring i inkomst- eller förmögenhetstaxeringen som föranleds av att förvaltningsdomstol ändrat taxeringsvärde på schablontaxerad villa. Detsamma gäller om beslut om rättelse enligt 20 kap. 23 § eller 28 kap. 10 § fastighetstaxeringslagen har fattats eller om LSM vidtagit åtgärd enligt 28 kap. 12 § samma lag avseende sådan fastighet. Myndigheten får även besluta om ändring i makes taxering. Ändring skall beslutas inom fem månader från det att beslutet rörande fastighetstaxeringen meddelades. Beslut om ändring kan fattas även om fastighetstaxeringen inte vunnit laga kraft.

Som exempel på när domstolen bör företa ändring nämns i förarbetena till lagstiftningen fall då inkomst- eller förmögenhetstaxeringen har överklagats till förvaltningsdomstol och vidare fall där den skattskyldige har möjlighet att välja annat värde än taxeringsvärde som underlag för viss skatteberäkning såsom beträffande realisationsvinst och värdeminskningsavdrag.

1976 års fastighetstaxeringskommitté menade att rättelseförfarandet skulle avse såväl villafastigheter som konventionellt taxerade fastigheter. I den proposition (1981/82:19), som låg till grund för beslutet att införa 72 b § TL, instämde departementschefen i den vid remissbehandlingen framförda synpunkten att i nästan samtliga fall, som inte avsåg ändrad förmögenhetstaxering, schablonintäkt, procentavdrag eller garantibelopp, särskilda skäl talade för att frågan borde avgöras av länsrätten. Han föreslog därför att rättelseförfarandet — åtminstone till att börja med — skulle begränsas till att avse schablontaxerade fastigheter.

Enligt 101 § 2 och 3 mom. TL har TI extraordinär besvärsrätt om genom beslut av RSV, kammarrätt eller regeringsrätten bestämts att sjömansskatt inte skall erläggas eller skall erläggas med ett annat belopp än tidigare fastställts. Besvärsrätt föreligger också om beslut meddelats om nedsättning av utländsk skatt som den skattskyldige erhållit avräkning för. TI:s extraordinära besvärsrätt inskränks till sådan ändring som föranleds av beslutet.

I 105 § TL har domstolarna getts befogenhet att utan yrkande av någon part göra vissa konsekvensändringar. Paragrafen är svårtillgänglig och omfattar inte alla fall där en konsekvensändring kan tyckas motiverad. Den praxis som utvecklats är inte heller lätt att få ett grepp om.

105 § 1 mom. första stycket TL behandlar tre fall där rättelse av taxering är möjlig, nämligen vid

1. överflyttning av taxering till annan beskattningsort
2. överflyttning av inkomst eller utgift till ett annat beskattningsår
3. överflyttning av taxering från en skattskyldig till en annan.

Vid överflyttning av taxering till annan beskattningsort får den skattskyldiges hela taxering inte höjas utöver vad som tidigare bestämts om

inte sådan höjning yrkats i besvären. Överflyttning får ske först efter det att den skattskyldige fått tillfälle att yttra sig. Att den skattskyldige även i de två senare fallen bör få tillfälle att yttra sig följer av allmänna processrättsliga grundsatser och 18 § FPL.

105 § 1 mom. första stycket gäller enligt 56 § ML i tillämpliga delar i fråga om mål eller ärende rörande mervärdeskatt.

Enligt 105 § 1 mom. andra stycket kan en följdändring företas av en makes eller med en make vid taxeringen jämställd skattskyldigs taxering såvitt gäller grundavdrag m.m. En överflyttning mellan makar förutsätter samtaxering. Bestämmelsen kan inte tillämpas när förut samtaxerade makar särtaxerats i högre instans (R77 1:23). Följdändring kan enligt andra stycket också vidtas med hänsyn till utgången i mål om avdrag eller beskattning för periodiskt understöd.

I 105 § 1 mom. tredje stycket åläggs domstolen att företa följdändring i beslut om dödsbobefrielse och enligt fjärde stycket i samma moment skall domstolen ex officio avräkna allmänna avdrag eller grundavdrag, som inte kunnat utnyttjas i hemortskommunen, i annan kommun som den skattskyldige är skattskyldig i.

Följdändringar enligt 105 § 1 mom. tredje och fjärde stycket skall göras av domstolen även om yrkande inte framställts. Det är inte helt klart i vilken utsträckning följdändringar enligt första och andra stycket också skall företas ex officio utan att det yrkats i målet. Ett par fall, som regeringsrätten haft att ta ställning till, har gällt lönefördelning mellan makar i fåmansföretag. I målen har överflyttningen av ett lönebelopp till den ene maken varit en klar konsekvens av att den andre maken inte beskattats för beloppet. Regeringsrätten menade i båda fallen att kammarrätten bort ha företagit en prövning enligt 105 § TL (R78 1:74 och R78 1:65). Ett annat exempel på att regeringsrätten menat att prövning bort företas ex officio är RÅ 1981 Ba 48, där det var fråga om att flytta över taxering för inkomst av rotpostförsäljning till andra beskattningsår. I rättsfallet R76 1:41 ansåg däremot regeringsrätten att det inte ålegat domstolen att självmant fatta beslut om att flytta över belopp till ett annat taxeringsår.

För tillämpningen av 105 § TL krävs att överflyttningen är en klar konsekvens av bedömningen i besvärsmålet. Någon ytterligare utredning får inte erfordras. Rättsfallet R76 1:15 gällde vem av två makar som skulle beskattas för vinsten av en fastighetsförsäljning. TN hade skönstaxerat hustrun för vinsten men det beslutet undanröjdes av prövningsnämnden. Kammarrätten, som beräknade vinsten för mannen på grundval av uppgivet inköps- och försäljningspris och uppgivna kostnader till ett lägre belopp, flyttade över taxeringen på honom. Regeringsrätten förklarade att, även om mannen i och för sig hade bort taxeras, så hade vinsten som hustrun påförts inte utan särskild prövning kunnat beräknas för mannen. 105 § TL var därför inte tillämplig. I R79 1:42 flyttade kammarrätten på yrkande av TI över den skattskyldigas taxeringar från Uppsala till Stockholm. Domstolen ansåg att hon rätteligen borde ha mantalsskrivits i Stockholm. Regeringsrätten ansåg att kammarrätten inte bort tillämpa 105 § TL med hänsyn till att frågan varit beroende av uppgifter utöver vad som framgått av deklarationshandlingarna och

utredningen i taxeringsmålet och då risk inte förelegat att den skattskyldiga skulle ha undgått att överhuvudtaget taxeras på någon ort.

Det har varit tveksamt om regeln om överflyttning av taxering till annan skattskyldig varit tillämplig när taxeringsändringen avser en avdragspost. Genom RÅ81 1:15 står det klart att överflyttning inte är möjlig då det är fråga om vem av två skattskyldiga som skall ha visst avdrag. Målet gällde två makar som var gemensamt betalningsansvariga för lån i hustruns fastigheter. Mannen yrkade avdrag för räntor, som han betalat, men TN vägrade honom avdrag och medgav i stället hustrun avdrag för räntekostnaderna. Länsskatterätten medgav mannen det yrkade ränteavdraget och höjde med tillämpning av 105 § TL hustruns taxeringar med motsvarande belopp. Kammarrätten uttalade i sin dom, som regeringsrätten inte gjorde ändring i, bl.a. att läget i målet endast med ett uttänjt språkbruk kunde innefattas i regelns ordalag och att varken motiv eller praxis kunde anses ge stöd för en extensiv tolkning av överflyttningsregeln och att den därför inte borde tillämpas. I RÅ78 1:80, som gällde avdrag för koncernbidrag, yrkade TI i regeringsrätten att de mottagande bolagen skulle beskattas för koncernbidragen genom en analog tillämpning av den särskilda överflyttningsregeln för periodiska understöd. Regeringsrätten angav i domen endast att de mottagande bolagen skulle taxeras för koncernbidragen med tillämpning av 105 § 1 mom. TL. I Hermanson m.fl. Taxeringshandbok, andra upplagan, s. 339 anses rättsfallet vara ett avsteg från linjen att överflyttning bara kan ske när taxeringsändringen avser en bestämd inkomstpost.

105 § TL är även tillämplig vid prövning av extraordinära besvär och eftertaxering (RÅ 1964 Fi 2022 och RÅ82 1:52).

Enligt 116 t § TL är 105 § TL tillämplig beträffande skattetillägg endast vid överflyttning av taxering för en och samma skattskyldig. Motiveringen är enligt förarbetena till bestämmelsen (prop. 1977/78:136 s. 173 f) att ett sådant extraordinärt förfarande som regleras i 105 § TL inte bör tillämpas i fråga om särskild avgift.

Följdändringar enligt 105 § TL skall göras i samband med besvärsprövningen. Det föreskrivs inte någon frist för att vidta följdändring i de fall besvärsprövningen sker först flera år efter taxeringsåret. Vid tillkomsten av möjligheten att flytta över taxering i mål om beskattning eller avdrag för periodiskt understöd menade departementschefen (prop. 1973:181 s. 56) att ändring i överensstämmelse med rättspraxis inte skulle få ske senare än fem år efter taxeringsårets utgång. Departementschefen torde ha åsyftat den praxis regeringsrätten tillämpat i vissa mål att ändring enligt 105 § 1 mom. TL inte kunnat göras efter utgången av den tid inom vilken eftertaxering kan ske. Praxis har emellertid inte varit enhetlig.

Överflyttning av en taxering till ett annat beskattningsår kan i mål om inkomsttaxering enligt praxis göras även efter eftertaxeringsfristens utgång (RÅ 1967 Fi 1156 och 1968 Fi 1558). Överflyttning av en eftertaxering till ett annat beskattningsår har i ett flertal avgöranden däremot inte ansetts kunna ske sedan tiden för eftertaxering för det året gått ut (RÅ 1970 ref 29, RÅ 1971 Fi 142 och RÅ 1972 Fi 1218). Överflyttning av efterbeskattning av mervärdeskatt måste också ske inom tidsfristen för efterbeskattning (RÅ81 1:59).

Även vid överflyttning av taxering till annan skattskyldig i mål om inkomsttaxering torde oftast fristen för eftertaxering tillämpas. I RÅ 1966 ref 22, där TI tillstyrkte en resningsansökan men yrkade för egen del att ändring skulle ske enligt 105 § TL, menade regeringsrätten att överföring inte kunde ske eftersom mer än fem år förflutit från det rätta taxeringsåret. Utgången blev densamma i RÅ 1974 A 528. I RÅ 1964 Fi 2022 överflyttades däremot taxering från ett dödsbo till ett annat vid prövning av extraordinära besvär efter eftertaxeringsfristens utgång.

Speciell praxis gäller i fråga om lönefördelning mellan makar i fåmansbolag. I rättsfallen R78 1:65 och R78 1:74, som avsåg inkomsttaxering, ansågs överflyttning av lönebelopp kunna ske trots att frågan inte prövats inom eftertaxeringsfristen. I RÅ80 1:76, där det var fråga om eftertaxering, menade regeringsrätten att det inte förelegat något hinder för domstolen att vid befrielse av mannen från taxeringen efter eftertaxeringsfristens utgång överflytta den på hustrun.

Tidsfristen för överflyttning enligt den särskilda regeln för periodiska understöd har varit uppe i ett tämligen färskt rättsfall, RÅ83 1:61. Regeringsrätten ansåg i målet att mottagarens taxering inte kunde höjas med stöd av 105 § 1 mom. andra stycket TL efter det att tiden för eftertaxering gått ut.

11.6 Omprövning i annan lagstiftning

11.6.1 Förfarandet för uppbörd av socialavgifter och preliminär skatt m.m.

Fr.o.m. 1985 har uppbördsförfarandet för socialavgifter decentraliserats från RFV till LSM och LST och samordnats med uppbörden av innehållen preliminär skatt. Redovisningen görs varje månad i en uppbördsdeklaration som innefattar såväl skatter som avgifter. Förfarandet för socialavgifter regleras i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och för innehållen preliminär skatt i UBL.

Arbetsgivarnas redovisning av socialavgifterna i uppbördsdeklarationerna skall i regel inte föranleda särskilda fastställelsebeslut av skattemyndigheten under utgiftsåret.

En samlad redovisning för hela utgiftsåret, årsuppgift, skall lämnas bara om årsavgiften, dvs. summan av de arbetsgivaravgifter som belöper på utgiftsåret, skall beräknas till ett annat belopp än som betalats eller fastställts till betalning för utgiftsåret eller LSM begär det.

LSM skall fastställa årsavgiften endast i särskilt angivna fall, bl.a. om årsavgiften blivit för låg på grund av att arbetsgivaren lämnat oriktig uppgift. LSM får ålägga en arbetsgivare betalningsskyldighet för ett utgiftsårs avgifter inom sju år efter utgiftsårets utgång.

En arbetsgivare kan före utgången av andra året efter utgiftsåret yrka att en inte tidigare fastställd årsavgift skall bestämmas till ett lägre belopp än vad som följer av uppgifter i uppbördsdeklaration och års-

uppgift. Har betalningsskyldighet tidigare ålagts för beloppet skall dock beslutet prövas i den ordning som gäller för besvär.

LSM:s beslut om avgifter får överklagas till länsrätten genom besvär. Besvärstiden är tre veckor från det att klaganden fått del av beslutet. På ansökan av arbetsgivaren skall beslutet omprövas av LSM. Ansökningshandlingarna skall ha kommit in före besvärstidens utgång. Beslutet får inte omprövas om arbetsgivaren eller AO anfört besvär över det.

Enligt 71 § 1 mom. UBL gäller att en arbetsgivares ansvarighet för innehållen men inte betald preliminär skatt står kvar under sju år efter utgången av det kalenderår då avdraget gjordes. Samma tidsfrist gäller enligt 2 mom. i fråga om arbetsgivares ansvarighet för preliminär skatt när han inte gjort skatteavdrag. Tidsfristen räknas då från utgången av det år avdraget skulle ha gjorts. För kvarstående skatt är tidsfristen fem år. LSM:s beslut om ansvarighet kan överklagas till länsrätten inom tre veckor.

Vad gäller LSM:s möjligheter att göra den skattskyldige betalningsansvarig för ytterligare belopp gäller enligt 70 § 1 mom. UBL att den skattskyldige är ansvarig för slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt som blivit obehörigen utesluten från debitering eller påförd med för lågt belopp. Den skattskyldige är också skyldig att betala tillbaka skatt som restituerats med för högt belopp. Beslut om betalningsskyldighet måste fattas inom fyra år efter det uppbördsår då skatten skulle ha debiterats eller blivit felaktigt restituerad.

Debiteringsrättelse till den skattskyldiges förmån kan göras av LSM enligt 84 § UBL. Någon speciell frist för sådan rättelse föreskrivs inte — den allmänna preskriptionstiden gäller.

11.6.2 Mervärdeskatteförfarandet

Enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) fastställs skatt för varje redovisningsperiod med ledning av deklaration och övriga handlingar (30 §). Antalet redovisningsskyldiga är drygt 420 000. Dessa avger ca 1,5 milj. deklarationer per år. Har den skattskyldige lämnat deklaration anses skatten fastställd enligt denna utan att beslut meddelas. Har deklaration inte lämnats anses skatten fastställd till noll kr. (32 §).

Den fastställda skatten kan omprövas när omständigheterna föranleder det på initiativ av LST eller den skattskyldige själv (33 §). Ett beslut kan omprövas flera gånger. Som tidsgräns gäller att fråga om fastställelse av skatt måste väckas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända (35 §). Beslut om fastställelse av skatt sänds till den skattskyldige i vanligt lösbrev.

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall enligt 36 § meddelas om den skattskyldige begär sådant inom sexårsperioden eller — oberoende av om perioden gått ut — inom två månader från det att han fått del av fastställelsebeslutet. Föreligger särskilda skäl får slutligt beslut meddelas även om den skattskyldige inte begär det. Det sker endast undantagsvis att LST meddelar slutligt beslut ex officio. LST kan exempelvis i vissa situationer vilja avsluta en fruktlös diskussion med en skattskyldig om tillämpningen av ML beträffande deklarationen för en viss redovis-

ningsperiod. Har den skattskyldige begärt slutligt beslut om fastställelse av skatt skall LST meddela sådant beslut inom två månader. AO i mervärdeskattefrågor har inte möjlighet att själv begära slutligt beslut. Slutligt beslut delges den skattskyldige och AO. När slutligt beslut meddelats kan ytterligare omprövning inte ske (35 §). Endast besvärsvägen står då öppen (51 §). Under 1983 fattades endast ca 1 000 slutliga beslut i hela landet. De allra flesta slutliga beslut torde överklagas till länsrätten.

I fall där ytterligare omprövning inte kan ske på grund av att slutligt beslut meddelats har LST möjlighet att besluta om efterbeskattning. Fråga om efterbeskattning skall väckas inom sexårsperioden (38-41 §§). Förutsättningarna för efterbeskattning överensstämmer i stort med TL:s bestämmelser om eftertaxering — oriktig uppgift skall ha föranlett att skatt fastställts till för lågt belopp. Under 1983 fattade LST ca 1 000 efterbeskattningsbeslut. Antalet efterbeskattningsbeslut har sjunkit de senaste åren. Behovet av efterbeskattningsinstitutet har minskat allt eftersom den sexåriga fastställelseperioden trätt i kraft.

De skattskyldiga har, om de inte anfört besvär över slutligt fastställelsebeslut inom besvärstiden, möjlighet att anföra besvär i särskild ordning (55 §). Dessa regler överensstämmer i stort med reglerna i 100 § TL.

Fastställelseperioden förlängdes från tre till sex år genom lagändring 1981. Av mervärdeskatteutredningens betänkande (Ds B 1980:6), som låg till grund för lagstiftningen, framgår att beslutsordningen för att fastställa mervärdeskatt fungerade bra. Erfarenhetsmässigt förelåg dock i det närmaste alltid förutsättningar för efterbeskattning (mervärdeskattedeklarationen är ju mycket summarisk), medan detta oftast inte var fallet när det gällde de skattskyldigas besvär i särskild ordning. Utredningen fann inga väsentliga skäl för att behålla denna skillnad i möjligheterna att rätta fel till den skattskyldiges fördel och till hans nackdel. Därför föreslogs en förlängning av fastställelseperioden till sex år. Härigenom borde strängt taget alla rättelser som LST och den skattskyldige var överens om kunna göras på ett enkelt och smidigt sätt. Efterbeskattning eller extraordinära besvär kommer i fråga först om slutligt beslut meddelats för redovisningsperioden. Remissinstanserna var i huvudsak positiva till en förlängning av fastställelsetiden. Propositionen (1981/82:59) gick på utredningens linje. Departementschefen anförde att även om syftet med förlängningen av tidsfristen inte i första hand var att förbättra kontrollmöjligheterna, så kunde en förlängning indirekt påverka kontrollresurserna positivt, eftersom det skulle bli enklare och mindre tidskrävande att rätta fel.

Fr. o. m. 1985 omfattar det ordinarie fastställelseförfarandet för första gången den maximala tiden. Man har därför ännu inte någon längre erfarenhet av en sexårig omprövningsperiod.

Besvärsfrekvensen i mervärdeskatteärenden är låg. Under 1983 kom det in ca 1 600 mervärdeskattemål till länsrätten. I ungefär hälften av de mål som prövades i sak gjorde länsrätten ändring i LST:s beslut.

Tabell 11.1 Antal beslut om fastställelse av mervärdeskatt m.m.

	1980	1981	1982	1983
Fastställelsebeslut meddelade på framställning av skattskyldig	14 505	17 664	32 395	36 064
Slutliga beslut	1 081	554	624	1 038
Efterbeskattningsbeslut	1 354	1 736	1 496	997
Besvär i länsrätten	1 322	1 245	1 383	1 634

11.6.3 Förfarandet för punktskatter och prisregleringsavgifter m.m.

Den 1 juli 1984 trädde lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) i kraft. Lagstiftningen grundar sig på punktskatteutredningens förslag (SOU 1981:83-84) Punktskatter och prisregleringsavgifter. Den tidigare beslutsordningen för punktskatter har i huvudsak bibehållits men anpassats närmare till ML:s regelsystem. Även fortsättningsvis finns det två slags beslut, beslut som kan omprövas och slutliga beslut. Endast om den skattskyldige eller AO begär det eller om det finns särskilda skäl skall slutligt beslut fattas. Omprövningsbara beslut skall därför vanligen meddelas också när skatterevision företagits och utredningen i sak har slutförts.

Den tidigare ettåriga beslutsfristen har förlängts. Beslut om fastställelse av skatt kan nu meddelas inom tre år efter utgången av det år under vilket beskattningsåret gått till ända eller den skattepliktiga händelsen inträffat. Efterbeskattningsbeslut kan fattas av beskattningsmyndigheten inom en sexårsperiod under i huvudsak samma förutsättningar som i ML och TL. Efter mönster från ML och TL har också en möjlighet för skattskyldig att inom sexårsperioden anföra besvär i särskild ordning införts. Sådana besvär skall i regel anföras hos kammarrätten. Utredningens förslag att extraordinära besvär alltid skulle prövas av beskattningsmyndigheten som första instans godtogs inte i propositionen.

Punktskatteutredningen menade att det inte fanns skäl att nu samordna beslutsfristen med mervärdeskatten så att den förlängdes till sex år. Först borde erfarenheter erhållas från tillämpningen av de föreslagna reglerna om omprövning av beslut i särskild ordning. Departementschefen (prop. 1983/84:71 s. 97) delade utredningens uppfattning.

Även inom tullförfarandet finns vissa möjligheter till omprövning. Enligt 13 § tullagen (1973:670) kan tullmyndighet — om tulltaxeringsbeslut är felaktigt och felet inte är ringa — besluta om omtulltaxering. Omtulltaxering får ske inom besvärstiden, som är sex månader från det att tulltaxeringsbeslutet meddelats. Har besvär anförts över beslutet får omtulltaxering inte ske.

11.6.4 Förfarandet inom socialförsäkringen

Försäkringskassans möjlighet — och skyldighet — att rätta felaktiga beslut är tämligen vittgående. Enligt 20 kap. 10 a § lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) är kassan skyldig att ändra ett tidigare beslut som fattats av kassan och inte prövats av försäkringsrätten

1. om beslutet på grund av skrivfel, räknefel eller annat sådant förbiseende innehåller uppenbar oriktighet,
2. om beslutet blivit oriktigt på grund av att det har fattats på uppenbart felaktigt eller ofullständigt underlag eller
3. om beslutet har blivit oriktigt på grund av uppenbart felaktig rättstillämpning eller annan liknande orsak.

Ändring skall göras även om begäran om omprövning inte framställts av den försäkrade men kan underlåtas om oriktigheten är av ringa betydelse.

Ändring får inte företas till den försäkrades nackdel såvitt gäller förmån som har förfallit till betalning och inte heller i annat fall om det finns synnerliga skäl mot det. Fråga om ändring skall i princip tas upp inom två år från det att beslutet meddelades, men även efter denna tid kan beslut ändras om det först därefter har kommit fram att beslutet har fattats på uppenbart felaktigt eller ofullständigt underlag eller om det finns andra synnerliga skäl. Fråga om ändring av beslut enligt 10 a § punkt 2 och 3 skall prövas av tjänsteman som är överordnad den som tidigare beslutat i ärendet. Har lokalkontorsföreståndare deltagit i det tidigare beslutet skall fråga om ändring av detta prövas av lägst avdelningschef på centralkontoret.

Rättelsemöjligheten enligt 20 kap. 10 a § infördes fr.o.m. 1979 (då 20 kap. 10 §) och har fått rätt stor praktisk betydelse.

Samtidigt med rättelsemöjligheten enligt 10 a § infördes också en regel i 11 § tredje stycket i samma kapitel som stadgade att försäkringskassan alltid skulle ta upp beslut till ny prövning när besvär anförts av enskild. Beslutet fick dock ändras endast om klagandens yrkanden därigenom bifölls i sin helhet. I annat fall skulle ärendet lämnas över för handläggning i försäkringsrätten. Antalet ändringar enligt 11 § steg successivt från 780 under 1979 till 1 381 under 1981. Detta var klart mindre än de 2 000 ärenden som man i propositionen räknade med skulle falla bort till följd av den nya bestämmelsen.

Fr.o.m. den 1 april 1983 har bestämmelsen i 20 kap. 11 § tredje stycket upphävts och ett utvidgat omprövningsinstitut har införts i 20 kap. 10 § AFL. Begäran om omprövning skall ha kommit in inom två månader från det att klaganden fått del av beslutet. Genom de nya omprövningsreglerna kan försäkringskassa ändra sitt beslut även om ändringen inte medför fullt bifall till de framställda yrkandena. Enda inskränkningen är att försäkringskassa inte får ändra beslutet till nackdel för den försäkrade. Ett beslut kan omprövas en gång. RFV klagar direkt hos försäkringsrätten utan föregående omprövning. Om omprövning begärs av en enskild och RFV anför besvär över samma beslut skall kassan sända över ärendet till försäkringsrätten utan föregående omprövning. Begäran om omprövning anses då i försäkringsrätten som en besvärsinlaga.

Omprövning enligt 10 § av ett tjänstemannabeslut skall utföras av lägst avdelningschef på centralkontoret. Beslut av pensionsdelegation, försäkringsnämnd eller försäkringsnämndens ordförande skall omprövas av nämnden eller delegationen i sin helhet. Omprövningen skall vara slutförd inom sex veckor från det att omprövningen begärdes om inte särskilda skäl föreligger. För enskilda är först omprövningsbeslutet överklagbart och inte kassans första beslut. Någon valmöjlighet mellan besvär och omprövning finns således inte.

Till grund för de nya reglerna låg försäkringsdomstolskommitténs betänkande (Ds S 1981:9). Ett syfte med de nya bestämmelserna var att försöka minska de stora arbetsbalanserna vid försäkringsrätterna.

Det fanns enligt kommittén många skäl som talade för en mer långtgående omprövningsrätt för försäkringskassorna än för förvaltningsmyndigheter i allmänhet. Många av besluten fattades under tidspress och av tjänstemän i förhållandevis underordnad ställning. Beslut som fattats under sådana förhållanden löpte naturligtvis en särskild risk att bli felaktiga. Det var administrativt enklare att försäkringskassan, som hade handlingarna tillgängliga och var väl insatt i ärendet, rättade ett felaktigt beslut än att initiera ett mål hos försäkringsrätten.

Ett annat vägande skäl var att många beslut tillställdes de försäkrade genom skriftliga meddelanden som framställts maskinellt och som innehöll en begränsad mängd information eller var starkt schabloniserade. Detta kunde leda till missförstånd. Genom ett utvidgat omprövningsförfarande borde man kunna förklara besluten på ett sätt som var bättre anpassat till förhållandena i det enskilda fallet. En viss del av dem som var missnöjda skulle sannolikt låta sig nöja med en mer utförlig motivering. En ytterligare omständighet som talade för en långtgående omprövningsrätt var att de försäkrade i relativt stor omfattning fortsatte att komplettera utredningen även efter det att försäkringskassan hade meddelat sitt beslut.

Kommittén anförde bl.a. följande skäl för en obligatorisk omprövning för de enskilda.

- Får den försäkrade välja mellan omprövning och besvär innebär det att det blir slumpmässiga och inte sakliga skäl som får avgöra vilka beslut som kommer att omprövas av försäkringskassan och vilka som går vidare för en prövning i försäkringsrätten.
- Klaganden vet hela tiden hos vilken myndighet hans ärende befinner sig.
- En klar gräns mellan försäkringskassans och försäkringsrättens ansvarsområde dras upp. Oklarheten när det gäller exempelvis yrkanden om inhibition och ansökan om rättshjälp undanröjs.
- Beslutsmotiveringen i omprövningsbeslutet kan i förhållande till det första beslutet göras utförligare och mer ta sikte på den argumentation som den försäkrade åberopar till stöd för sin talan. Beslutet blir därför mer informativt. Detta innebär dels att många blir övertygade om att beslutet är korrekt och därför avstår från att besvära sig, dels att försäkringsrätten, i de fall besvär anförs, får ett bättre utformat beslut, vilket underlättar domsskrivningen.

En invändning mot omprövning var enligt kommittén att det första beslutet kunde förlora i auktoritet när det inte var överklagbart, vilket skulle kunna innebära att beslutsfattarna blev mindre noggranna. Kommittén menade emellertid att detta var en ganska långsökt invändning. Besluten kunde redan enligt gällande regler omprövas utan att detta hade fått några negativa konsekvenser. Omprövningen utfördes av en överordnad befattningshavare vilket var en viss garanti för att de första besluten blev väl genomtänkta.

Under 1983 överklagades omkring 19 400 ärenden. 3 % av klagomålen avvisades. Vid omprövning av övriga ärenden vidhöll kassan sitt tidigare beslut i 77 % av fallen, medan klagandens yrkanden bifölls delvis i 5 % och helt i 15 % av ärendena. I hälften av ärendena kunde handläggningstiden på sex veckor inte hållas. Närmare 30 % av omprövningsärdena fördes genom besvär vidare till försäkringsrätt. Besvären till försäkringsrätterna har genom den obligatoriska omprövningen minskat med ca 60 % och uppgår nu till ca 6 500 mål per år. Målbalanserna och väntetiderna vid försäkringsrätterna har därför gått ned. Som jämförelse kan nämnas att försäkringsdomstolskommittén räknade med att antalet inkommande mål till försäkringsrätterna skulle minska med ca 20 % eller från ca 17 500 mål till ca 14 000.

De nya reglerna har utvärderats av en arbetsgrupp inom RFV – arbetsgruppen för uppföljning av den ändrade besvärsordningen. Arbetsgruppen konstaterar i rapporten Omprövning och besvär bl.a. att ärendemängden hos försäkringskassan inte förändrats efter införandet av det utökade omprövningsförfarandet även om en viss förskjutning skett från ändring enligt 20 kap. 10 a § AFL till omprövning enligt 20 kap. 10 § AFL. En anledning till att antalet besvär till försäkringsrätterna minskar är att kassorna vid omprövningen numer ändrar sina tidigare beslut helt i enlighet med klagandens yrkanden i ca 2 900 ärenden mot tidigare ca 1 400. Dessutom gör försäkringskassorna delvis ändring i ca 1 000 ärenden per år. Detta förklarar dock endast en del av besvärsminskningen som uppgår till 11 000 mål per år. I en enkät till försäkringskassorna har arbetsgruppen frågat bl.a. vad de tror den avsevärda minskningen beror på. Den främsta anledningen uppgavs vara att omprövningsbesluten motiveras bättre. En allmän uppfattning var också att den försäkrade nöjer sig med en omprövning, särskilt om omprövningsbeslutet fattas på en högre nivå än det ursprungliga beslutet. Den försäkrade kan uppfatta ärendet som slutligt prövat eller han ger upp med tanke på den långa väntetiden vid försäkringsrätten, särskilt om ärendet inte har så stor ekonomisk betydelse för honom. Arbetsgruppen har inget svar på frågan i vilken utsträckning klagandena ger upp efter omprövning med ev. rättsförlust som följd men hävdar att enligt dess uppfattning överväger fördelarna med den nya besvärsordningen nackdelarna.

Arbetet med omprövningarna motsvaras till en del av det arbete som tidigare lades ned på att avge yttrande på besvär till försäkringsrätten. Flertalet kassor i arbetsgruppens enkät anser att den nya besvärsordningen medfört merarbete på centralkontoren. Flera kassor förklarar dock att det inte blivit något nämnvärt merarbete.

I betänkandet (SOU 1985:21), Ökat förtroendemannainflytande i försäkringskassorna, föreslås att beslut som fattas av förtroendemannaorgan inom försäkringskassan skall överklagas direkt till försäkringsrätt. Förtroendemannaorganen skall dock även i fortsättningen få ändra sina beslut med stöd av 20 kap. 10 a § AFL. Bakgrunden till förslaget är att den omständigheten att det är samma personer som omprövar sina egna beslut har väckt kritik och bl.a. uppfattats som en onödig byråkratisk omgång som försenar besvärsprocessen. Antalet ärenden, som ändras vid omprövning i pensionsdelegationer och försäkringsnämnder, är lägre än för andra typer av omprövningsärenden. Förklaringen anses bl.a. ligga i att beslutsunderlaget i delegations- och nämndärenden redan i det första beslutet är omsorgsfullt berett och att besluten ofta innehåller utförliga motiveringar.

11.6.5 FRU:s förslag beträffande omprövning och ändring av beslut

I 19 § FL finns en bestämmelse om hur rättelse av uppenbara fall av skrivfel m.m. i beslut skall gå till. Däremot finns inga regler om omprövning av beslut. Myndigheterna anses dock ha vissa befogenheter att utan stöd av författning rätta och ompröva sina beslut i den mån de inte har s.k. negativ rättskraft.

FRU har i två betänkanden bl.a. utrett möjligheterna att i FL införa bestämmelser om omprövning och ändring av beslut. I betänkandet (SOU 1981:46) Ändringar i förvaltningslagen lade FRU fast sin grundinställning att tyngdpunkten borde skjutas nedåt i förvaltningsförfarandet mot första instans och att besvärsmyndigheterna borde avlastas så långt som möjligt. FRU föreslog därför bl.a. att besvär skulle ges in till beslutsmyndigheten och en regel, som var utformad som en rekommendation, att myndigheterna borde ompröva överklagade beslut. Ändring skulle dock inte få ske till nackdel för klaganden eller annan part. Ledde omprövningen till ändring skulle besvären anses förfallna. I annat fall skulle handlingarna utan dröjsmål lämnas över till den myndighet som hade att pröva besvären.

Vid remissbehandlingen av betänkandet framfördes från många håll sympati för syftet med bestämmelser om omprövning. Åtskilliga var emellertid kritiska mot det sätt som utredningen utformat sitt förslag i den delen på.

I FRU:s tilläggsdirektiv (Dir. 1983:13) slogs det förstainstanstänkande som utvecklats i FRU:s betänkande fast som en viktig utgångspunkt och reformlinje. På det sättet kunde både förfarandet förenklas och servicen mot allmänheten förbättras. Departementschefen förordade att utredningen ytterligare övervägde frågan om omprövning. Omprövningen borde regleras på ett något annorlunda sätt än vad FRU föreslagit i sitt betänkande. Det borde föreskrivas att omprövning skulle ske under vissa särskilt angivna förutsättningar, exempelvis om ett beslut var uppenbart felaktigt eller nya omständigheter hade tillkommit som uppenbarligen borde leda till en annan bedömning än tidigare. Vidare borde en bestämmelse om att besvär förfaller efter omprövning i princip

vara tillämplig bara om omprövningen ledde till att klagandes önskemål tillgodosågs i sin helhet.

I slutbetänkandet (SOU 1983:73) Ny förvaltningslag är de nya reglerna om ändring och omprövning av beslut (35 - 37 §§ i förslaget) utformade efter de linjer direktiven drog upp.

Enligt FRU:s förslag gäller samma förutsättningar för ändring vare sig den är aktualiserad genom eller utan överklagande. Som huvudregel gäller att ett beslut får ändras om det kan ske utan nackdel för någon enskild part (35 § första stycket). I 35 § andra stycket punkt 1-4 har FRU kodifierat det nuvarande rättsläget vad gäller möjligheterna att ändra förvaltningsbeslut till nackdel för en enskild part. Beslut får ändras bl.a. om en part utverkat det genom ofullständiga eller vilseledande uppgifter.

FRU ger beslutsmyndigheten ökade möjligheter att ändra beslut till nackdel genom punkt 5-6. Beslutsmyndigheten skall kunna ändra om beslutet strider mot lag eller förordning eller om ärendet handlagts felaktigt eller beslutet grundats på felaktiga förutsättningar i sak och det måste antas ha inverkat på ärendets utgång. Endast klara och väsentliga fel avses kunna ändras. Någon tidsgräns för myndighetens möjligheter att ändra har inte föreslagits.

Omprövning vid överklagande regleras i en särskild bestämmelse 37 §. Beslut skall omprövas om det överklagats i rätt tid och det har åberopats nya omständigheter av betydelse. I annat fall skall besvären sändas över till besvärsinstansen. För att myndigheten vid omprövningen skall få ändra beslutet krävs att de allmänna förutsättningarna för omprövning enligt 35 § föreligger. Bifalls yrkandena helt förfaller överklagandet. I annat fall skall handlingarna lämnas över till besvärsmyndigheten.

FRU:s förslag har remissbehandlats. De flesta remissinstanserna är positiva till någon form av omprövning, men många är kritiska till den utformning reglerna har fått i FRU:s förslag. Speciellt bestämmelserna i 35 § andra stycket punkt 5-6 kritiseras.

Enligt uppgift skall en remiss angående ny förvaltningslag lämnas i september 1985 till lagrådet. Proposition väntas senare under hösten 1985.

12 Överväganden och förslag beträffande omprövningsförfarandet

Enligt våra allmänna motiv (avsnitt 3) finns stora vinster att göra på ett system där felaktigheter kan rättas inom ramen för ett utvidgat omprövningsförfarande. Därigenom kan rättelse ske snabbare, enklare och billigare än vad som nu är fallet. För att få effektivitet i omprövningsförfarandet måste tiden för omprövning sträckas ut i förhållande till vad som gäller f.n. Vidare bör övervägas att ställa krav på obligatorisk omprövning innan besvär får anföras i länsrätten.

Termen omprövning förekommer redan i 69 § TL och innebär att TN tar ett tidigare beslut under nytt övervägande, på den skattskyldiges initiativ eller ex officio. Omprövningen kan leda till ett nytt beslut till den skattskyldiges förmån eller till hans nackdel. Vi använder även fortsättningsvis begreppet i denna vida betydelse. Den nuvarande omprövningen avser emellertid enbart ett förfarande före taxeringsperiodens utgång. Vi utgår från att så snart ett grundbeslut är fattat så skall det kunna omprövas och att skattemyndigheten skall ha samma möjlighet som i dag att utan begränsningar ändra taxeringar inom taxeringsperioden. När omprövningsförfarandet fortsättningsvis diskuteras menar vi i allmänhet förfarandet efter taxeringsperiodens utgång.

Våra allmänna utgångspunkter för övervägandena är att förfarandet bör skjutas mot första instans och endast tvistiga mål bli föremål för domstolsprövning. De skattskyldigas och det allmännas intressen bör vägas samman på ett sådant sätt att såväl de skattskyldigas rättsskydd som skattemyndighetens behov av att kunna rätta felaktiga taxeringar i möjligaste mån tillgodoses. Vidare bör förfarandet vara enkelt för både myndigheter och enskilda och möjliggöra att felaktigheter rättas på ett snabbt och smidigt sätt.

Vi skall enligt direktiven undersöka om mervärdeskattens besluts- och omprövningssystem kan användas också på den direkta skattens område. Vi har därför övervägt ett system med en lång fastställelseperiod och omprövningsbara och slutliga beslut.

RS-projektet föreslog (Delrapport 1976:1) en ordning med preliminära och slutliga beslut. TN skulle ha möjlighet att utfärda högst två preliminära beslut. Begränsningen hade sin grund i att vissa under hand hörda instanser hade uttalat farhågor för att möjlighet till fler omprövningar skulle kunna fresta till att använda beslutsförfarandet som en form av kommunicering med de skattskyldiga. Inkom den skattskyldige med erinringar mot det andra preliminära beslutet skulle slutligt beslut

utfärdas. Slutligt beslut skulle också fattas om den skattskyldige efter TN:s första preliminära beslut begärde det. Preliminärt beslut skulle efter utgången av taxeringsperioden anses som slutligt. Besvär skulle endast få anföras över slutliga beslut.

Departementschefen menade (prop. 1977/78:181 s. 220) att det fanns en risk att den lösning som utredningen hade förordat skulle medföra en låsning i taxeringsförfarandet och i onödan flytta avgörandet till skattedomstol. Departementschefen föreslog i stället att det skulle införas en uttrycklig bestämmelse om att nämnden skulle ompröva beslut när skäl förelåg till det. Någon begränsning vad gäller antalet tillåtna omprövningar ansåg han inte motiverad. De farhågor som uttalats mot omprövningsinstitutet ansåg han vara överdrivna.

Departementschefens skäl mot ett system med omprövningsbara och slutliga beslut gäller fortfarande. Vi menar att ett sådant system är onödigt formaliserat för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och har därför inte funnit anledning att närmare utreda frågan.

De skattskyldiga har intresse av att under en tämligen lång period kunna framställa yrkanden om ändring av sin taxering. Däremot finns det inte beträffande det stora flertalet skattskyldiga anledning från fiskal synpunkt att hålla deras taxeringar öppna under lång tid. Resurserna för kontroll bör i första hand användas till att fastställa taxeringarna för det senaste taxeringsåret till riktiga belopp. Skattemyndigheten bör normalt inte ha rätt att långt i efterhand riva upp och höja tidigare åsatta taxeringar och de skattskyldiga har ett rättmätigt behov av trygghet mot skattekrav i efterskott.

För ett mindre antal skattskyldiga med svårkontrollerade beskattningsförhållanden kan det däremot finnas skäl för en lång period för granskning och kontroll. Att anpassa förfarandet för samtliga skattskyldiga till vad som är motiverat för en mindre grupp har vi emellertid inte ansett vara lämpligt. Behovet av ökade möjligheter att ändra taxeringsbeslut beträffande svårkontrollerade deklarationer kan tillgodoses på annat sätt.

Det förhållandet att ett system med omprövningsbara och slutliga beslut får anses alltför formaliserat för inkomst- och förmögenhetsbeskattningens del och att olika krav gör sig gällande beträffande möjligheterna att ändra till den skattskyldiges förmån och till hans nackdel har medfört att vi funnit att en lösning efter mönster från mervärdeskatten måste lämnas åt sidan. Vi har däremot försökt att utforma ett förfarande som i väsentliga avseenden överensstämmer med mervärdeskattens omprövningssystem.

Vi avvisar också tanken på ett förfarande med olika långa omprövningsperioder för olika kategorier skattskyldiga, t.ex. en lång period för rörelseidkare och en kort period för övriga skattskyldiga. Förutom de principiella betänkligheterna mot en sådan lösning skulle den innebära en rad praktiska problem, bl.a. med avgränsning av de två grupperna och med skattskyldiga som skulle kunna pendla mellan olika långa omprövningsperioder.

En annan möjlighet att kombinera de skattskyldigas behov av trygghet mot skattekrav i efterskott med kravet att svårkontrollerade deklaratio-

ner skall kunna granskas under en längre tid är att efter västtyskt mönster införa granskningsförbehåll (Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, se avsnitt 2.3.4). Beträffande ett mindre antal skattskyldiga skulle skattemyndigheten genom en markering i skattsedeln förbehålla sig rätten att granska deklarationer och ompröva taxeringsbeslut även efter taxeringsperiodens utgång. Vi har emellertid avvisat även denna lösning. Enligt vår mening är ett mer enhetligt förfarande för samtliga skattskyldiga att föredra. Det kan däremot finnas skäl att ha olika långa omprövningsperioder beroende på om ändringen är till den skattskyldiges förmån eller till hans nackdel.

12.1 Sambandet mellan omprövningsförfarande och processform

När omprövningsförfarandet utformas måste den växelverkan som finns mellan omprövningsförfarande och processform beaktas. Vi skall därför redan här något beröra sambanden mellan omprövning och process. Vi kommer i avsnitt 18 fram till att många skäl talar för en övergång till sakprocess i domstol. Även för utformningen av omprövningsförfarandet är en sådan övergång fördelaktig. För en mer radikal utvidgning av omprövningsmöjligheterna är en ändring av processformen till och med en grundläggande förutsättning.

I det nuvarande förfarandet har det förhållandet att TN:s och länsrättens kompetens kolliderar under en kortare tid inneburit vissa praktiska problem, men inga större nackdelar.

Den förhållandevis korta omprövningsperioden och besvärstiden fungerar tämligen väl ihop med en beloppsprocess. Oavsett att omprövningsperioden och besvärstiden gått ut kan ett materiellt riktigt taxeringsbeslut fattas i den mån det ryms inom beloppsramen. De negativa effekterna av ett outvecklat omprövningsförfarande kan alltså till en del elimineras inom processen.

I ett förfarande med en avsevärt längre omprövningsperiod innebär emellertid beloppsprocessen många nya problem. En målsättning för utformningen av ett nytt förfarande är att fall där en tvist föreligger snabbt skall kunna avgöras av länsrätten. Prövningen i länsrätt kan inte vänta till dess omprövningsperioden gått ut. Har taxeringen prövats i länsrätten är en ytterligare omprövning i skattemyndigheten av en annan fråga i taxeringen omöjlig i en beloppsprocess. Återstoden av omprövningsperioden skulle därför inte kunna utnyttjas i dessa fall. De skattskyldiga blir tvungna att anföra extraordinära besvär i kammarrätten för att få ändring. Skattemyndighetens möjlighet att fatta beslut om taxeringsändring till nackdel blir beroende av att inte länsrätten fattat beslut om taxeringen. Har länsrätten prövat taxeringen kan beslut om taxeringsändring inte fattas av myndigheten. Det allmännas intressen får i stället tillgodoses genom besvär till kammarrätt med de begränsningar det innebär vad gäller processram, besvärstider m.m. För andra skattskyldiga, vars taxeringar inte prövats av domstol, skulle däremot taxeringarna stå öppna under en betydligt längre tid. Omprövningsperio-

dens längd påverkar också de möjligheter till kvittning som finns inom beloppsprocessen (se vidare avsnitt 16.3).

En omprövningsperiod som är längre än dagens förutsätter därför en sakprocess för att bli meningsfull och för att enkla och ändamålsenliga regler skall kunna utformas. En lång omprövningsperiod med besvärstiden knuten till periodens utgång kombinerat med en sakprocess i domstol innebär bl.a.:

- att prövningen av skattefrågor effektivt kan förskjutas mot första instans,
- att omprövningsperioden och besvärstiden kan utnyttjas i hela sin längd och inte kortas av slumpmässigt beroende på om taxeringen prövats av domstol eller inte. Detta medför i sin tur att möjligheterna att ändra taxeringarna blir lika för alla skattskyldiga,
- att omprövningsbesluten normalt inte behöver delges de skattskyldiga,
- att, åtminstone med en femårig omprövningsperiod, den extraordinära besvärsrätten kan avskaffas.

Som vi närmare behandlar i avsnitt 18 talar mycket för en övergång till sakprocess i domstol. Därtill kommer att omprövningsförfarandet kan utformas enklare och ändamålsenligare med en ändrad processform. Vi utgår därför i de fortsatta övervägandena från att domstolsprocessen utformas som en sakprocess. I avsnitt 16 redogör vi för de effekter ett bibehållande av beloppsprocessen skulle få på vårt förslag till omprövningsförfarande.

12.2 Omprövning på den skattskyldiges initiativ

Som vi tidigare nämnt är vår allmänna utgångspunkt att förfarandets tyngdpunkt bör skjutas mot första instans. För att nå syftet att avlasta länsrätterna de otvistiga målen och förenkla för de enskilda och myndigheterna att snabbt få felaktiga beslut rättade krävs att skattemyndighetens möjligheter att ompröva beslut utvidgas radikalt. Skattemyndighetens beslut om att på yrkande av skattskyldig ändra taxering kallar vi fortsättningsvis för beslut om *taxeringsändring till förmån*.

12.2.1 Omprövningsperiodens längd

Vad gäller omprövning på den skattskyldiges initiativ gör sig inte kravet på att taxeringen snabbt skall vinna laga kraft gällande lika starkt som när initiativet kommer från skattemyndigheten. Tvärtom måste det anses vara god service och en fördel från rättssäkerhetssynpunkt för de skattskyldiga om de på ett smidigt sätt under en längre tid kan få felaktiga taxeringar rättade.

I den undersökning av målen i länsrätt som vi genomfört tillsammans med DV framgår att närmare 7 % av skattskyldigbesvären utgörs av extraordinära besvär som tagits upp till prövning. Det totala antalet

extraordinära besvär kan antas uppgå till åtminstone 10 % av målen. Även de extraordinära besvär som inte tas upp till prövning medför en hel del arbete i domstolarna, eftersom reglerna är tämligen komplicerade. För att avgöra om extraordinär besvärsrätt enligt 100 § föreligger måste domstolen först gå in på en sakbedömning för att sedan pröva om någon grund för extraordinär besvärsrätt föreligger. Även om det kan konstateras att en nedsättning av taxeringen i enlighet med besvären är motiverad får besvären lämnas utan prövning om de inte kan inordnas under någon av de åtta olika besvärsgrunderna. Speciella problem innebär de grunder som tas upp i 100 § första stycket 6) och 7), där tre kriterier måste vara uppfyllda för att besvärsrätt skall föreligga: ändringen skall röra ett väsentligt belopp, grundas på en ny omständighet eller nytt bevis och det skall vara ursäktligt att den skattskyldige inte åberopat omständigheten eller beviset i ordinär ordning. Det ställs således krav på den skattskyldige att han skall tillvarata sina intressen redan i deklarationen eller i den ordinarie processen.

Bedömningen om ursäktlighetskriteriet är uppfyllt är mycket individuell. Det är därför svårt för den skattskyldige att förutse om ett yrkande med åberopande av extraordinär besvärsrätt enligt 6) och 7) kommer att tas upp till prövning av domstolen.

Bestämmelserna i 99 § TL innebär nu när underrättelse enligt 69 § TL om avvikelse från deklaration går i vanligt brev, att en skattskyldig kan skaffa sig förlängd besvärstid genom att osant påstå att han inte erhållit någon underrättelse. Problemet uppmärksammades i propositionen till RS-reformen (1977/78:181 s. 223). Departementschefen anförde där att han var övertygad om att de skattskyldiga, som var missnöjda med TN:s beslut, normalt var angelägna att besvära sig så fort som möjligt efter det de fått underrättelsen. Kännedomen om det faktum att utsända underrättelser sällan kommer på avvägar borde också avhålla de skattskyldiga från att lämna osann uppgift om det faktiska förhållandet.

Oavsett i vilken utsträckning de skattskyldiga utnyttjar den antydda möjligheten att få förlängd besvärstid är det otillfredsställande med en sådan regel. Problemet har varit uppe i rättsfallet RÅ84 1:10, som gällde besvärsrätt över särskild fastighetstaxering 1979 enligt 195 § TL. Enligt paragrafen fick fastighetsägare anföra besvär intill utgången av året efter taxeringsåret om han inte senast den 15 juli under taxeringsåret fått lagstadgad underrättelse om taxeringsåtgärd. I rättsfallet konstaterades att domstolen har skyldighet att ex officio utreda om besvärsrätt enligt lagrummet föreligger. Eftersom det inte kunde utredas när klaganden fått underrättelsen och det inte kunde uteslutas att underrättelse erhållits först efter den 15 juli 1979 ansågs besvärsrätt enligt 195 § TL föreligga.

Några riksomfattande uppgifter om de extraordinära besvärens fördelning över olika taxeringsår bakåt i tiden har vi inte tillgång till. Resultatet av en undersökning avseende skattskyldigbesvär inkomna under 1981 och 1982 utförd av DV vid de tre största länsrätterna redovisas i tabell 12.1. Tabellen visar att antalet besvär över äldre taxeringsår snabbt avtar med åren men att en utsträckt omprövningsperiod inte skulle bli betydelselös för de skattskyldiga.

Tabell 12.1 Skattskyldigbesvärens fördelning över taxeringsår vid länsrätterna i Stockholms, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län

Inkomna skatt-skyldigbesvär	tax. 82	tax. 81	tax. 80	tax. 79	tax. 78	tax. 77
1981		8 765	18 122	2 351	1 350	1 570[1]
1982	8 213	17 467	2 263	1 288	1 655[2]	

[1] avser tax år 77 och tidigare
[2] avser tax år 78 och tidigare

Ett system med en utsträckt omprövningsperiod kan utformas på olika sätt.

Ett sätt som ansluter till nuvarande ordning är att ge skattemyndigheten möjlighet att under en mer begränsad period — förslagsvis ett år efter taxeringsåret — ompröva beslut på den skattskyldiges initiativ. Efter den periodens utgång och t.o.m femte året efter taxeringsåret skulle den skattskyldige vara hänvisad till att anföra extraordinära besvär i länsrätten för att få en taxeringsändring till stånd.

Ett annat sätt är att visserligen ge skattemyndigheten kompetens att ompröva beslut på den skattskyldiges initiativ under fem år efter taxeringsåret, men att sakprövning av omprövningsansökningar som kommer in till skattemyndigheten först efter utgången av första året efter taxeringsåret kräver speciella förutsättningar, motsvarande dagens rekvisit för extraordinär besvärsrätt enligt 100 § TL. Prövningen av extraordinära besvär skulle alltså flyttas ned till skattemyndigheten som första instans, i likhet med vad vi föreslagit beträffande eftertaxering.

Ett tredje och mer långtgående alternativ är att ge skattemyndigheten kompetens att fatta beslut som initieras av de skattskyldiga under hela den femåriga omprövningsperioden och utan begränsningar. De nuvarande reglerna för extraordinära besvär skulle då kunna mönstras ut. Denna ordning kan sägas motsvara mervärdeskatteförfarandet. Låt vara att extraordinära besvär där inte helt kunnat avskaffas med hänsyn till konstruktionen med slutliga beslut.

Det första alternativet — att extraordinära besvär skall bibehållas och anföras hos länsrätten som första instans — går inte att förena med vår utgångspunkt att skattebesluten skall fattas så långt ned som möjligt i instansordningen. Det strider också mot vårt förslag att skattemyndighetens beslut innan det överklagas till länsrätten först skall omprövas av skattemyndigheten och att den skattskyldige har besvärsrätt först om skattemyndighetens beslut gått emot honom (se avsnitt 15.1). Vårt förslag att beslut motsvarande dagens eftertaxeringsbeslut skall fattas av skattemyndigheten som första instans talar också emot en sådan lösning. Vi har därför avvisat alternativet.

Vårt val har stått mellan de båda andra alternativen. Vi menar således att skattemyndigheten skall ha möjlighet att fatta omprövningsbeslut som initieras av den skattskyldige inom fem år efter taxeringsåret. Däremot kan diskuteras om det bör krävas speciella förutsättningar för

prövning av ansökningar som kommer in mer än ett år efter taxeringsåret. När vi fortsättningsvis talar om en ettårig omprövningstid avser vi en ettårig ordinarie omprövningsfrist med möjligheter att därefter fr.o.m. det andra t.o.m. det femte året efter taxeringsåret yrka omprövning i extraordinär ordning. Vi går närmare in på utformningen av de extraordinära grunderna för omprövning i avsnitt 12.2.3.

För de skattskyldiga är en femårig omprövningsperiod utan formella begränsningar förenad med stora fördelar. De kan få felaktigheter rättade under lång tid utan att behöva åberopa juridiskt svårförståeliga specialregler och detta kan ske på ett enkelt sätt hos skattemyndigheten. Antalet processer i domstolarna kan antas minska väsentligt om felaktigheter kan rättas redan på myndighetsnivå under en lång period. Den långa omprövningstiden blir till nytta för de undantagsfall där den skattskyldige lång tid efter taxeringen av någon anledning upptäcker att han gjort ett misstag eller handlat under felaktiga förutsättningar. Det bör vara angeläget att i sådana fall komma till materiellt riktiga resultat utan avseende på ursäktlighetskriterier som med nödvändighet blir mer eller mindre godtyckliga. Härtill kommer att det ofta går lika fort för skattemyndigheten att fatta ett nytt korrekt beslut som att undersöka om förutsättningar för prövning i extraordinär ordning finns.

En femårig omprövningsperiod innebär att floran av olika besvärs- och ansökningsfrister kan mönstras ut och enhetliga regler införas. Dessutom ökar samstämmigheten med mervärdeskatteförfarandet. Den sexåriga fastställelseperioden inom mervärdeskatten räknas från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända och kan alltså sägas motsvara en omprövningsperiod som sträcker sig t.o.m. femte året efter taxeringsåret. Ett slopande av de extraordinära besvären skulle dessutom innebära en lättnad och arbetsvinst för domstolarna.

En nackdel med en lång omprövningsperiod sett ur skattemyndighetens synvinkel är att den tvingas ha kunskaper även om äldre lagstiftning och anvisningar. Detta gäller oavsett om man väljer en femårig omprövningsperiod eller en period på ett år med begränsade möjligheter att få omprövning inom ytterligare fyra år. Antalet ansökningar om omprövning som rör taxeringar flera år tillbaka torde emellertid bli så få att detta inte innebär något problem. Någon risk att de skattskyldiga väntar till utgången av perioden med att yrka omprövning föreligger knappast. De kommer även i framtiden att vara intresserade av att så snabbt som möjligt få tillbaka för mycket erlagd skatt eller slippa erlägga kvarstående skatt. En annan nackdel med en lång period kan vara att den medför fler omdebiteringar och därmed merarbete för LSM.

Prejudikat i ovissa skattefrågor eller praxisändringar kan aktualisera ett annat problem med en lång omprövningsperiod. Skattskyldiga skulle efter ett förmånligt avgörande i högsta instans kunna överhopa skattemyndigheten med omprövningsansökningar för flera år bakåt i tiden för att få taxeringarna sänkta.

Enligt nuvarande regler anses praxisändringar i sig inte utgöra skäl för extraordinär besvärsrätt. Regeringsrättens avgöranden kan ändå medföra extraordinär besvärsrätt i ett stort antal fall. Prejudikat som kan röra en större mängd skattskyldiga innebär ofta en prövning av om en viss

inkomst är skattepliktig eller inte. Enligt 100 § första stycket 1) TL har skattskyldig som taxerats för inkomst som inte är skattepliktig extraordinär besvärsrätt. Som exempel på ett prejudikat som har inneburit en stor mängd extraordinära besvär kan nämnas RÅ80 1:8. Det var där fråga om ett ömsesidigt olycksfallsförsäkringsbolag som trätt i likvidation och skiftat tillgångarna mellan delägarna. Regeringsrätten ansåg att vad som utskiftats inte var skattepliktig inkomst hos delägarna.

Liknande fall kommer naturligtvis att inträffa även i framtiden. Även med en begränsning av omprövningsmöjligheterna ett år efter taxeringsåret till extraordinära fall torde många skattskyldiga, som uppmärksammat att de blivit för högt taxerade, åberopa sådana omständigheter som enligt deras mening motiverar omprövningsrätt. Skattemyndigheten måste då i varje enskilt fall bedöma om det finns förutsättningar för att pröva ansökan i sak. Det förefaller minst lika enkelt för skattemyndigheten att fatta ett materiellt riktigt beslut. För de skattskyldiga är detta självklart det bästa.

Några problem med en lång omprövningsperiod har inte uppmärksammats inom mervärdeskatteförfarandet. Mervärdeskatten och inkomstskatten är dock inte helt jämförbara och man kan inte dra några långtgående slutsatser för inkomstskattens del av hur mervärdeskatteförfarandet fungerar.

I Danmark finns möjlighet för skattskyldiga att få taxeringar fem år tillbaka omprövade, t.ex. i anledning av att højesteret ändrat praxis. Varje år företas ca 20 000 ändringar av tidigare års taxeringar. Hur många ändringar som är en följd av domstolsutslag och i vad mån detta innebär något problem har vi inte uppgift om.

I Finland har fr.o.m. oktober 1982 införts en femårig omprövningsperiod för de skattskyldiga. Några negativa konsekvenser i form av överhopning av ärenden på skattebyråerna på grund av ändrad domstolspraxis e.d. har vi inte fått kännedom om.

Vi menar att fördelarna med en lång omprövningsperiod överväger nackdelarna och föreslår därför att de skattskyldiga inom fem år efter taxeringsåret skall kunna yrka att skattemyndigheten omprövar sitt beslut. En begäran om omprövning som kommer in efter femårsperiodens utgång skall avvisas. Har den skattskyldiges begäran om omprövning kommit in inom femårsperioden bör beslut kunna fattas även efter periodens utgång. I avsnitt 12.2.3 utvecklar vi den alternativa lösningen att efter ett år efter taxeringsåret begränsa omprövningsmöjligheterna till särskilda fall.

12.2.2 Obligatorisk omprövning

Den nuvarande omprövningen är frivillig. Den skattskyldige kan välja mellan att vända sig till TN för att få beslutet omprövat och att besvära sig till länsrätten. Av den undersökning av länsrättsmålen som vi genomfört tillsammans med DV framgår att endast vart fjärde skattskyldigbesvär föregicks av omprövning i TN. Man kan inte utläsa i vad mån samma sakfråga varit föremål för både omprövning i TN och besvär.

Samtidigt framgår av undersökningen att en stor del av skattskyldigbesvären varit otvistiga och skulle kunna ha rättats genom omprövning.

En valrätt för den skattskyldige mellan omprövning och besvär har vissa fördelar. En klagande som inte längre har förtroende för beslutsmyndigheten kan få saken prövad av domstol direkt utan föregående omprövning. Har redan grundbeslutet föregåtts av en grundlig utredning kan omprövningen tyckas vara en onödig omgång som bara fördröjer en oundviklig domstolsbehandling. En frivillig omprövning skulle möjligen också — i förhållande till en obligatorisk omprövning — leda till omsorgsfullare prövning när grundbeslutet fattas. Man måste dock hålla i minnet att myndighetens omprövningsbeslut i princip skall fattas av skattenämnden, inte den enskilde granskaren. Även om alla relevanta fakta varit kända när grundbeslutet fattades kan bedömningen bli en annan i skattenämnden. Risken för slarv när grundbeslutet fattas torde också minska genom att en tjänsteman som är överordnad granskaren deltar i omprövningsbeslutet.

En obligatorisk omprövning innebär att grundbeslutet alltid skall omprövas innan det kan behandlas i domstol. Såväl inom den indirekta beskattningen som socialförsäkringen föreskrivs en obligatorisk omprövning. Utredningen om förtroendevalda i försäkringskassorna har dock föreslagit undantag från den obligatoriska omprövningen när förtroendemannaorgan inom försäkringskassan fattat grundbeslutet (se avsnitt 11.6.4).

Ett tungt vägande argument mot att den skattskyldige skall ha valrätt mellan omprövning och besvär när ett grundbeslut överklagas är att omprövningen då inte blir den spärr mot att otvistiga ärenden förs upp i länsrätt som avsikten är. En annan mer utförlig motivering i omprövningsbeslutet, som bemöter de argument den skattskyldige framfört i sin begäran om omprövning, kan också reda ut missförstånd och medföra att en domstolsprövning undviks — något som bekräftas av utvecklingen på socialförsäkringsområdet sedan obligatorisk omprövning infördes. Vidare blir gränsen mellan taxeringsförfarande och domstolsförfarande klarare såtillvida att i princip endast omprövade beslut kan vara föremål för domstolsprövning. Målen i länsrätt blir därigenom också mer enhetliga. Vi menar därför att den skattskyldiges överklagande av grundbeslut till länsrätt i princip alltid skall föregås av omprövning. Däremot bör naturligtvis beslut om taxeringsändring till nackdel och på särskild grund kunna överklagas direkt till länsrätten. I avsnitt 12.4.1 föreslår vi undantag från den obligatoriska omprövningen av grundbeslut i de fall redan grundbeslutet fattats av myndigheten i nämndsammansättning.

12.2.3 Begränsningar i omprövningsmöjligheten

Innan det utvidgade omprövningsförfarandet infördes inom socialförsäkringen kunde försäkringskassa endast fatta omprövningsbeslut om klagandens yrkanden bifölls i sin helhet. Övriga överklaganden skulle överlämnas till försäkringsrätten. Detta upplevdes som en otillfredsställande ordning.

FRU:s förslag till omprövning vid överklagande innebär också att

beslutsmyndigheten endast har möjlighet att helt bifalla den klagandes yrkanden eller upphäva beslutet. I annat fall skall handlingarna överlämnas till besvärsmyndigheten.

I Finland behandlas alla besvärsärenden sedan oktober 1982 i ett obligatoriskt omprövningsförfarande innan de — om inte klaganden får fullt bifall — överförs till länsrätten för prövning. Mycket kritik har framförts mot den automatiska överföringen till domstol. I ett betänkande avgett av kommissionen för nämnder inom skatteförvaltningen föreslås att skattenämnden vid omprövningen skall kunna avslå eller delvis bifalla den skattskyldiges yrkanden och att den skattskyldige skall ha möjlighet att anföra besvär hos länsrätten först efter omprövning av skattenämnden.

Många skattskyldiga låter sig säkert nöja med att deras yrkanden bifalls till någon del. De har kanske framställt sina yrkanden med "prutmån" eller fått bifall i den del de tillmätt störst betydelse. Den skattskyldige kan också vara nöjd med ett avslagsbeslut om det är så formulerat att han förstår en tidigare för honom oklar beskattningsfråga. I sådana situationer har den skattskyldige inget intresse av en domstolsprövning. Vi menar därför att skattemyndigheten måste ha möjlighet att helt avslå den skattskyldiges yrkanden eller bifalla dem till en del.

Om skattemyndigheten även kan fatta beslut som innebär delvis bifall till den skattskyldiges yrkanden innebär det — om ärendet efter skattemyndighetens beslut prövas av länsrätten och taxeringen därvid sänks ytterligare — att två omdebiteringar av skatten får göras. De nackdelar detta kan innebära uppvägs emellertid av de stora fördelar ur andra synpunkter det innebär att skattemyndigheten kan fatta beslut om delvis bifall.

I Finland fanns före 1982 års reform begränsningar i den skattskyldiges rätt att få ett beslut omprövat (skatterättelse till fördel). Det skulle bl.a. vara fråga om en uppenbar felaktighet. Numera föreligger alltid förutsättning för skatterättelse då beskattningsbeslutet konstateras vara felaktigt oberoende av felets art (se avsnitt 2.3.1).

FRU föreslår i sitt slutbetänkande (SOU 1983:73) Ny förvaltningslag att omprövning vid överklagande skall ske i vissa fall. Som förutsättningar för omprövning anges i 37 § i förslaget till ny förvaltningslag att beslutet överklagats i rätt tid och att det därvid åberopats omständigheter av betydelse. Ytterligare begränsningar gäller för beslutsmyndighetens befogenhet att ändra ett omprövat beslut. För att beslutet skall få ändras krävs att förutsättningarna i 35 § i förslaget, som reglerar myndighetens möjligheter att ändra beslut oberoende av överklagande, föreligger.

Att begränsa omprövningsmöjligheten genom att exempelvis kräva att nya omständigheter skall ha kommit till tycker vi varken är lämpligt eller nödvändigt i ett massförfarande som taxeringsförfarandet. Utgångspunkten måste vara att uppkomna felaktigheter skall rättas på ett enkelt och smidigt sätt utan onödiga begränsningar.

Vi tycker inte heller att det är befogat med en undre beloppsgräns för omprövning i första instans. I och för sig kan det berättigade i att skattskyldiga efter lång tid kan få taxeringar ändrade med småbelopp

ifrågasättas. Någon större risk att skattskyldiga begär omprövning för helt obetydliga belopp torde dock inte föreligga. En beloppsgräns kan få den följden att den skattskyldige "plussar på" sina yrkanden för att komma över spärren. Det torde dessutom gå nästan lika snabbt för myndigheten att ompröva beslutet som att konstatera att klagomålen rör ett alltför obetydligt belopp och avvisa ansökan.

Den skattskyldige kan redan i nuvarande ordning yrka omprövning i TN eller anföra besvär i länsrätt även om han taxerats enligt deklarationen. Inte heller i det framtida förfarandet skall grundbeslutet behöva gå emot den skattskyldige för att han skall kunna få omprövning. Däremot föreslår vi i ett senare avsnitt (15.1) att besvär i länsrätt förutsätter att skattemyndighetens beslut gått emot den skattskyldige.

I dagens förfarande är den skattskyldige förhindrad att efter den ordinarie besvärstidens utgång yrka att taxeringarna höjs. Någon extraordinär besvärsrätt eller möjlighet att själv ansöka om eftertaxering finns inte. I vissa situationer kan den skattskyldige ha ett intresse av att taxeringen höjs, t.ex. om skattebelastningen för familjen som helhet därigenom blir lägre. Det förekommer också att en skattskyldig yrkar att taxeringen skall höjas, inte för att det skulle vara från ekonomisk eller annan synpunkt fördelaktigt för honom, utan för att han vill bli riktigt taxerad. I det nya förfarandet bör han därför ha möjlighet att under hela omprövningsperioden även yrka höjning av taxeringen.

I avsnitt 12.2.1 föreslår vi att de skattskyldiga skall kunna begära omprövning hos skattemyndigheten inom fem år efter taxeringsåret. Som en möjlig olägenhet — sett ur skattemyndighetens perspektiv — med en sådan ordning tog vi upp att prejudikat av regeringsrätten kan tänkas medföra att ett stort antal skattskyldiga begär omprövning hos skattemyndigheten för taxeringar flera år tillbaka i tiden.

Menar man att risken för sådana situationer är stor, och att detta är en nackdel, finns möjlighet att tillåta omprövning inom en mer begränsad period, ett år efter taxeringsåret, och för omprövning därefter kräva att speciella förutsättningar föreligger motsvarande dem som nu gäller enligt 100 § TL. Det skulle således bli fråga om en möjlighet till omprövning i särskild ordning.

Punktskatteutredningen (SOU 1981:83-84) föreslog, som vi nämnt i avsnitt 11.6.3, att extraordinära besvär i första hand skulle prövas av beskattningsmyndigheten som omprövning i särskild ordning. Motivet var att det exempelvis kan behövas kontroll av den skattskyldiges uppgifter mot hans bokföring eller laboratorieundersökning av varuprov. Sådana utredningar görs lämpligast i första hand hos beskattningsmyndigheten.

Utredningen anförde (s. 149) att en sådan ordning avviker från vad som gäller för mervärdeskatten i motsvarande fall och som bygger på instansordningsprincipen. Denna princip innebär att skatten för en redovisningsperiod endast får tas upp till prövning av den instans som är närmast över den som har prövat skatten för perioden. En avvikelse från instansordningsprincipen kan enligt utredningen få negativa verkningar på två punkter. Dels kan det inträffa att en lägre instans får ompröva beslut av en högre instans, dels kan skatten för en redovisningsperiod bli

föremål för prövning samtidigt hos två olika instanser. Utredningen fann dock att nackdelarna med avvikelsen från instansordningsprincipen inte var större än att de fick accepteras med hänsyn till de fördelar som i övrigt uppnåddes med förslaget.

Förslaget godtogs inte i propositionen (1983/84:71 s. 100). Departementschefen menade att starka skäl talade mot en sådan lösning och att de praktiska fördelarna utredningen velat uppnå likaväl kunde åstadkommas genom att besvärsmyndigheten vid prövning av besvären förordnade att målet skulle tas upp och prövas av beskattningsmyndigheten.

Enligt vårt förslag skall varje sakfråga i princip omprövas av skattemyndigheten innan den kan bli föremål för prövning i länsrätten. Med våra utgångspunkter skulle det snarare vara ett brott mot instansordningsprincipen att inte fordra omprövning av skattemyndigheten före extraordinära besvär till länsrätten. Att punktskatteutredningens förslag avvisades talar därför inte emot att införa en möjlighet till omprövning i särskild ordning.

De nuvarande kriterierna för extraordinär besvärsrätt enligt 100 § TL är krångliga för både myndigheter och enskilda. En förenkling är motiverad. Vi har emellertid inte funnit någon acceptabel lösning. En mer generell regel — t.ex. att omprövning får ske om det föreligger särskilda skäl — ger alltför mycket utrymme för godtycke. En annan lösning kan vara att omprövning får ske om bifall till den skattskyldiges yrkanden medför att den påförda skatten sänks med ett väsentligt belopp, men inte heller en sådan ordning är tillfredsställande. Vi menar därför att för extraordinär omprövning bör gälla förutsättningar motsvarande dem som anges i 100 § TL. De svårigheter för de enskilda och den arbetsinsats tillämpningen av sådana formella begränsningar kan medföra för skattemyndigheten får vägas mot intresset av att begränsa omprövningsmöjligheterna.

12.2.4 En eller flera omprövningar

I normalfallet är *en* omprövning tillräcklig. Den skattskyldige är ofta bara missnöjd med taxeringsbeslutet i den del skattemyndigheten avvikit från hans deklaration och klagar då på alla de avvikelsepunkter han är missnöjd med samtidigt. En taxering består dock, till skillnad från många andra förvaltningsbeslut, av ett flertal delfrågor. I och för sig kan man kräva av de skattskyldiga att de begär omprövning i samtliga de delfrågor de är missnöjda med vid ett och samma tillfälle. Den skattskyldige kan emellertid senare bli uppmärksam på att han taxerats felaktigt i något ytterligare avseende. Att då utesluta en omprövning rörande t.ex. avdrag för resor till och från arbetet på grund av att en helt annan fråga i taxeringen, t.ex. avdrag för räntekostnader, redan prövats förefaller inte rationellt. En sådan begränsning skulle också utesluta möjligheten att ta bort den extraordinära besvärsrätten. Det händer ju inte sällan i dag att en taxering där extraordinär besvärsrätt åberopas redan omprövats i TN eller prövats vid domstol men i en annan fråga.

Ett alternativ som vi redan inledningsvis avvisat är en konstruktion med slutliga beslut liknande den inom mervärdeskatten, där omprövningsmöjligheten fortgår till dess slutligt beslut meddelats. Ett sådant förfarande är för inkomstskattens del onödigt formellt samtidigt som det inte fångar upp otvistiga ärenden eller möjliggör att extraordinär besvärsrätt helt tas bort om slutligt beslut meddelats i början av perioden.

Vi anser således att ett och samma års taxering skall på den skattskyldiges initiativ kunna omprövas flera gånger. Frågan ställer sig då om även samma delfråga i taxeringen bör kunna omprövas flera gånger.

I omprövningsbeslutet skall den skattskyldige få upplysning om hur man överklagar beslutet till länsrätt. Det torde därför bara vara undantagsvis som skattskyldiga begär ytterligare omprövning av samma sak i stället för att överklaga beslutet till länsrätten.

Det klassiska argumentet mot omprövning över huvud taget är att omprövningsmöjligheten kan medföra att grundbeslutet blir mindre väl underbyggt. Finns möjlighet till flera omprövningar av samma sakfråga skulle man kunna befara en kvalitetsförsämring även av omprövningsbeslutet. Försäkringskassornas omprövningsrätt är begränsad såtillvida att beslut bara kan omprövas en gång. Taxeringsbesluten är dock på ett annat sätt än försäkringskassornas beslut sammansatta av flera olika delfrågor.

TN kan enligt nuvarande regler ompröva ett beslut ett obegränsat antal gånger inom taxeringsperioden. Detta har, såvitt vi vet, inte inneburit någon kvalitetsförsämring av besluten.

Ett annat skäl för att flera omprövningar av samma sak bör tillåtas till den skattskyldiges förmån är att skattemyndigheten då inte behöver pröva om saken omprövats tidigare. Sådana bedömningar skulle onödigt formalisera omprövningsförfarandet. Vi anser därför att även samma delfråga bör kunna omprövas flera gånger på den skattskyldiges initiativ inom femårs- alternativt ettårsperioden. Vad gäller ettårsalternativet kommer vi i avsnitt 15.1 fram till att den skattskyldiges besvärstid över skattemyndighetens beslut angående extraordinär omprövning bör vara två månader från delgivningen av beslutet. Detta medför att yrkande att sätta ned taxeringen på en viss grund bara kan prövas en gång av skattemyndigheten — en begränsning som knappast har någon praktisk betydelse men som står i överensstämmelse med skattemyndighetens möjligheter att fatta beslut om taxeringsändring på särskild grund.

Även skattemyndighetens beslut om taxeringsändring till nackdel och på särskild grund skall enligt vår mening kunna omprövas på yrkande av den skattskyldige. Sådana beslut skall naturligtvis föregås av erforderlig utredning och den skattskyldige skall ha beretts tillfälle att lämna sina synpunkter. En omprövning skulle därför bara undantagsvis — exempelvis när nya omständigheter eller nya bevis kommit fram — leda till ett ändrat beslut. Det naturliga för den skattskyldige torde också vara att han besvärar sig hos länsrätten om han är missnöjd med beslutet och inte har nya argument att åberopa till sin förmån. Någon anledning att inte tillåta omprövning av skattemyndighetens beslut om ändring till den skattskyldiges nackdel tycker vi emellertid inte föreligger.

Även efter det att domstol fattat beslut i en fråga bör omprövnings-

möjligheten stå öppen i andra delfrågor beträffande samma års taxering. Däremot bör en ytterligare omprövning i en sakfråga som varit föremål för domstolsprövning vara utesluten. Skulle en domstolsprövning alltid klippa av möjligheten att få andra sakfrågor i taxeringen prövade skulle en omotiverad skillnad uppstå mellan skattskyldiga som nöjt sig med ett omprövningsbeslut och dem som klagat och fått en domstolsdom. De som fått en lagakraftvunnen domstolsdom skulle — till skillnad mot den andra gruppen — vara beskuren från möjligheten att under den återstående omprövningsperioden få sin taxering ändrad.

Tillåts flera omprövningar står — liksom i dagens system under en mer begränsad period — både omprövnings- och besvärsmöjligheten öppen samtidigt. Det skulle i något fall, speciellt som besvärsskriften skall ges in till skattemyndigheten (se avsnitt 15.3), vara oklart om den skattskyldige yrkar förnyad omprövning eller besvärar sig. Är skattemyndigheten tveksam bör förnyad omprövning ske med besvärshänvisning till länsrätt.

12.2.5 Sammanfattning av avsnitt 12.2

- De skattskyldiga kan inom fem år efter taxeringsårets utgång yrka att taxeringsbeslutet omprövas.
- För omprövning på den skattskyldiges initiativ gäller inga begränsningar, alternativt krävs för prövning av omprövningsansökningar som kommer in efter utgången av första året efter taxeringsåret att särskilda förutsättningar motsvarande de nuvarande kriterierna för extraordinär besvärsrätt föreligger.
- Skattemyndigheten kan — om den skattskyldiges ansökan kommer in inom perioden — fatta beslut om taxeringsändring till fördel även efter periodens utgång.
- Omprövning av grundbeslut är i princip obligatorisk innan den skattskyldige kan få saken prövad i domstol.
- Skattemyndigheten kan inte bara helt bifalla utan också avslå och delvis bifalla den skattskyldiges yrkanden.
- Ordinarie omprövning på den skattskyldiges initiativ av samma års taxering och även av samma sakfråga kan ske flera gånger under förutsättning att saken inte prövats av domstol.
- Om ettårsalternativet väljs får flera beslut om extraordinär omprövning avseende samma års taxering fattas bara om besluten avser olika sakfrågor.

12.3 Omprövning på skattemyndighetens initiativ

Vi utgår ifrån att skattemyndigheten inom taxeringsperioden, precis som enligt nuvarande regler, har möjlighet att utan begränsning ändra sina taxeringsbeslut. Det är angeläget, inte minst från servicesynpunkt, att skattemyndigheten har möjlighet att ex officio ändra taxeringar till den skattskyldiges förmån under samma förutsättningar som efter yrkande av den skattskyldige. Vi föreslår därför att omprövningsbeslut till den

skattskyldiges förmån på skattemyndighetens initiativ skall kunna fattas inom fem år efter taxeringsåret. Stannar man för alternativet med en ettårig ordinarie omprövningsperiod och därefter omprövning i särskild ordning för de skattskyldiga bör motsvarande begränsningar gälla för skattemyndigheten att ändra ex officio till den skattskyldiges förmån efter utgången av första året efter taxeringsåret.

Om skattemyndigheten uppmärksammar att en åsatt taxering är uppenbart felaktig bör den vara skyldig att rätta taxeringen om förutsättningarna för rättelse föreligger, oavsett om det är fråga om en taxeringshöjning eller taxeringssänkning. Detta följer redan av principen att taxeringarna skall överensstämma med skatteförfattningarna och i möjligaste mån vara likformiga och rättvisa. Rättelseskyldigheten bör emellertid begränsas till fall där felaktigheten rör ett skattebelopp som inte är ringa.

12.3.1 Taxeringsändring till nackdel

Den skattskyldiges rättssäkerhet kan anföras som argument mot att skattemyndigheten efter taxeringsperiodens utgång skulle få fatta beslut om taxeringshöjningar. Man måste dock hålla i minnet att en betydande andel av de mål där TI är klagande är otvistiga. Enligt den undersökning av målen i länsrätt som vi företagit i samarbete med DV framgår att den skattskyldige medger TI:s yrkande helt eller delvis i närmare 60 % av de ordinarie TI-besvären och i ca 45 % av eftertaxeringarna. I inemot 90 % av sakfrågorna åberopar TI ny utredning eller nya bevis som inte bedömts i första instans. Länsrätten bifaller TI:s yrkanden helt i närmare 90 % av de ordinarie TI-besvären och i närmare 80 % av eftertaxeringarna. En lösning där skattemyndigheten kan fatta beslut endast till den skattskyldiges förmån efter taxeringsperiodens slut är därför inte tillräckligt långtgående för att lösa de nuvarande problemen. I vart fall de medgivna TI-besvären och eftertaxeringsmålen måste fångas upp i det nya omprövningsförfarandet.

Vi menar därför att skattemyndigheten bör ha möjlighet att en tid efter taxeringsperiodens utgång fatta beslut som innebär att den skattskyldige påförs högre skatt. Vi kallar dessa beslut för *taxeringsändring till nackdel.*

Vi har försökt göra en avvägning mellan den tidsrymd inom vilken ändring får företas och ev. andra begränsningar i omprövningsmöjligheten. Den skattskyldige har ett berättigat intresse av att taxeringar inte höjs långt i efterhand samtidigt som myndigheten — speciellt med hänsyn till att förfarandet är ett massförfarande — bör kunna göra ändringar till nackdel även efter taxeringsperiodens utgång. En avvägning får därför göras mellan dessa motstridiga intressen.

Den nuvarande taxeringsperioden slutar den 31 oktober taxeringsåret, men TI:s besvärsrätt går ut först med utgången av juni året efter taxeringsåret. Redan nu står taxeringarna öppna fram till denna tidpunkt. Anledningen är givetvis att TI måste ha skäligt rådrum för att hinna granska de många taxeringarna som faller på hans lott. Något klagomål har inte framförts mot denna ordning. De skattskyldiga vet alltså inte om TI avser att utnyttja sin besvärsrätt eller inte. En möjlighet för skatte-

myndigheten att ändra taxeringar till nackdel fram till denna tidpunkt skulle inte innebära någon försämring av rättsskyddet för de skattskyldiga.

En kortare period för taxeringsändring till nackdel än fram till den 30 juni året efter taxeringsåret är svår att motivera. Den skulle innebära en inskränkning av det allmännas möjligheter att få rättelse i förhållande till vad som nu gäller.

Det finns emellertid skäl som talar för att rättelser till nackdel bör vara möjliga under en något längre period än utgången av juni året efter taxeringsåret. En längre period skulle ge bättre överensstämmelse mellan skattemyndighetens och den skattskyldiges möjligheter att få beslut ändrade och skattemyndigheten skulle få längre rådrum vad gäller svårkontrollerade deklarationer. Vi har därför valt att något utvidga tidsperioden på så sätt att skattemyndigheten inom ett år efter taxeringsårets utgång skall kunna fatta beslut om taxeringsändring till nackdel. En sådan ordning möjliggör att ha samma tidsfrister för samtliga deklarationer, både enkla och svårkontrollerade, något som vi redan tidigare uttalat är en fördel. Efter den fristen bör skattemyndigheten i normalfallet inte ha möjlighet att fatta beslut till nackdel om inte förutsättningarna för taxeringsändring på särskild grund föreligger (avsnitt 12.3.2). Detta skulle gälla oavsett om man stannar för en ettårig eller femårig period för den skattskyldige.

För att skattemyndigheten inte skall komma i ett sämre läge gentemot skattskyldiga som inte kommit in med självdeklaration eller kommit in med självdeklaration mycket sent under taxeringsperioden menar vi att en särreglering bör gälla för dessa fall. Vi behandlar detta närmare under avsnitt 12.4.3.

Utöver en tidsgräns kan andra begränsningar i skattemyndighetens omprövningsrätt diskuteras. I Finland kan skatterättelse till nackdel för skattskyldig företas inom två år efter taxeringsåret. Möjligheten till skatterättelse till nackdel är begränsad genom att det krävs att beskattningsbeslutet blivit felaktigt på grund av räknefel eller liknande misstag eller på grund av att skattenämnden till någon del inte prövat saken.

Vi har övervägt att införa begränsningar i möjligheterna att ändra till nackdel motsvarande dem som gäller i Finland och ev. kombinerade med en längre omprövningsperiod. Sådana förutsättningar för ändring medför emellertid lätt tillämpningssvårigheter, vilket skulle motverka strävandena att utforma förfarandet så enkelt som möjligt. För de enskilda skattskyldiga kan det dessutom vara svårt att förstå innebörden i sådana begränsningar. Vi har därför förkastat en sådan lösning.

En annan möjlighet är att begränsa skattemyndighetens beslutskompetens vad gäller förändringar till den skattskyldiges nackdel till fall då den skattskyldige medger ändringen. Motsätter sig den skattskyldige ändringen förs ärendet över till länsrätten för prövning. Därigenom skulle de otvistiga TI-besvären rensas ut från länsrätten. Konstruktionen är f.n. okänd inom beskattningen. Bedömningen av vad som är medgett eller inte kan vara svår i diffust avfattade yttranden. Ett ytterligare argument mot en sådan ordning är att, om den skattskyldige medger i allt väsentligt men bestrider i någon mindre fråga, ärendet måste hänskjutas

till länsrätten även om den skattskyldige inte har något intresse av att få frågan prövad där. Ordningen strider dessutom mot vår grundinställning att besluten skall fattas så långt ner i instansordningen som möjligt.

Vi menar därför att skattemyndigheten bör kunna fatta beslut om taxeringsändring till nackdel även om den skattskyldige motsätter sig ändringen. En sådan lösning är enkel och medför inga tillämpningsproblem. Den olägenhet det kan innebära att en stor andel av de taxeringsändringar till nackdel som inte medgetts av de skattskyldiga kan komma att överklagas till länsrätten menar vi uppvägs av fördelen med en lättillämpad regel (om behovet av undantag se vidare avsnitt 12.4.1).

Taxeringsbeslut är verkställbara omedelbart. Förslaget att beslut om taxeringshöjningar efter taxeringsperiodens utgång skall kunna fattas av första instans och oavsett den skattskyldiges medgivande aktualiserar behovet av en översyn av de nuvarande anståndsreglerna (se avsnitt 10).

Självfallet skall skattemyndigheten inte på eget initiativ ta upp och ompröva taxeringar för att få till stånd ändringar på småbelopp. Riktlinjer härför bör utfärdas i administrativ ordning. I övrigt bör skattemyndighetens möjligheter att fatta beslut om taxeringsändring under ettårsperioden inte begränsas.

12.3.2 Taxeringsändring på särskild grund

Vi har i avsnitt 5.1.1 föreslagit att beslut om taxeringsändring på särskild grund skall fattas av skattemyndigheten som första instans.

I enlighet med vad vi anfört beträffande taxeringsändring till nackdel bör skattemyndigheten kunna fatta beslut om taxeringsändring på särskild grund oavsett om den skattskyldige medger ändringen eller inte.

Enligt 114 § TL gäller att eftertaxering inte skall åsättas om den skatt som inte påförts är att anse som ringa. En undre beloppsgräns för eftertaxering föreskrevs först genom lagändring 1955. Enligt förarbetena till lagändringen innebar beloppsgränsen — som inte ansågs innebära någon nämnvärd avvikelse från praxis — en viss överensstämmelse med vad som gällde den skattskyldiges möjlighet att vinna rättelse i efterhand (prop. 1955:160 s. 162).

Vi menar att det är en självklarhet att skattemyndigheten inte på eget initiativ skall ta upp och ompröva taxeringar för att få till stånd ändringar på bagatellartade belopp. Skattemyndighetens begränsade resurser måste riktas in på större felaktigheter. Vi anser att det inte behövs någon föreskrift i lagen, utan riktlinjer bör utfärdas i administrativ ordning.

TI har för närvarande enligt 101 § TL möjlighet att inom fem år efter taxeringsåret anföra extraordinära besvär till nackdel för den skattskyldige

— om taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller på grund av att kontrolluppgift, som avser inkomst av tjänst eller kapital, saknats eller varit felaktig under förutsättning att den skatt som inte påförts inte är ringa (1 mom.),

- om genom beslut av RSV, kammarrätt eller regeringsrätt bestämts att sjömansskatt inte skall erläggas eller skall erläggas med ett annat belopp än tidigare fastställts (2 mom.) och
- om beslut meddelats om nedsättning av utländsk skatt för vilken den skattskyldige erhållit avräkning (3 mom.).

Besvärsrätten beträffande s.k. misstagstaxeringar enligt 101 § 1 mom. TL utnyttjas sällan. Vi menar att den skattskyldige inte under så lång tid som fem år efter taxeringsåret bör få stå risken för uppenbara förbiseenden från skattemyndighetens sida. Möjligheten till rättelse inom året efter taxeringsåret är tillräcklig för denna typ av fel. Vi föreslår därför att den speciella besvärsrätten slopas.

De andra situationerna som regleras i 101 § TL bör handläggas inom ramen för omprövningsförfarandet av skattemyndigheten som första instans.

Möjligheten att ändra taxering till den skattskyldiges nackdel när kontrolluppgift saknats eller varit felaktig bör hänföras till taxeringsändring på särskild grund. Det problem som vi uppmärksammade i vårt förra delbetänkande (SOU 1984:21 s. 260), Förenklad självdeklaration, att såväl 114 § som 101 § TL kunde vara tillämpliga på samma situation undanröjs därmed.

101 § 2 och 3 mom. TL har en annan karaktär än 1 mom. TL. Det är där fråga om konsekvensändring i inkomsttaxering och avräkningsbeslut som föranleds av annat beslut. Vi föreslår i avsnitt 14 att bestämmelser om följdändringar sammanförs. 2 mom. behandlas i det sammanhanget.

Vad gäller bestämmelsen i 3 mom. är förhållandet mer komplicerat. Det är fråga om skattebeslut som fattas av utländska myndigheter. För att säkerställa att skattemyndigheterna skall få underrättelse om när den utländska skatten satts ned efter det att den skattskyldige erhållit avräkning för skatten i Sverige infördes en skyldighet för den skattskyldige att anmäla sådant förhållande till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av beslutet (31 § 3 mom. TL). Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att göra anmälan kan enligt 121 § TL dömas till böter. Oavsett om den skattskyldige anmält skattenedsättningen eller inte har TI möjlighet att inom fem år efter taxeringsåret anföra besvär i särskild ordning.

Har den skattskyldige inte fullgjort sin uppgiftsskyldighet föreligger en situation som kan sägas motsvara den som förutsätts för taxeringsändring på särskild grund. Omprövningsmöjligheten bör därför föras in som en särskild grund för taxeringsändring och rättelse kunna ske av skattemyndigheten inom fem år efter taxeringsåret.

Har den skattskyldige fullgjort sin uppgiftsplikt är den ändring som skall ske av avräkningsbeslutet närmast att se som en följdändring av teknisk natur. Sådan följdändring bör ske inom en begränsad tid efter anmälan. Vi behandlar denna fråga ytterligare i avsnittet rörande följdändringar (14.2).

Vi har övervägt möjligheten att ändra de nuvarande eftertaxeringskriterierna och i stället för kravet på oriktiga uppgifter kräva att det skall

vara fråga om nya omständigheter eller bevis. De nuvarande kriterierna fungerar emellertid i stort sett tillfredsställande och en fast praxis för eftertaxering har utvecklats. Vi har därför inte funnit skäl att föreslå någon förändring med undantag för att delar av TI:s nuvarande extraordinära besvärsrätt till skattskyldigs nackdel föreslås hänföras till taxeringsändring på särskild grund. I övrigt föreslås förutsättningarna för taxeringsändring på särskild grund vara desamma som de nuvarande eftertaxeringskriterierna.

Enligt nuvarande bestämmelser skall enligt huvudregeln ansökan om eftertaxering ha kommit in inom fem år efter taxeringsåret (115 § TL). Speciella tidsfrister gäller för eftertaxering på grund av oriktigt meddelande i taxeringsmål och om den skattskyldige avlidit eller åtalats för skattebrott. Eftertaxeringsbeslutet måste fattas av länsrätten inom ett år från den dag ansökan om eftertaxering senast skulle ha kommit in.

Tidsfristen ändrades på förslag i prop. 1977/78:136. Tidigare skulle länsrätten pröva frågan om eftertaxering inom fem år efter taxeringsåret och ansökan om eftertaxering senast komma in till länsrätten två månader före utgången av den tidsrymden. Ordningen hade flera negativa följder (prop. s. 175). Tidsrymden två månader var inte alltid tillräcklig för att rätten i erforderlig omfattning skulle kunna bereda eftertaxeringsmålet. Tidspressen befrämjade inte säkerheten i avgörandena, vilket kunde medföra att målet måste föras vidare till högre instans. Det var angeläget att parterna inte behövde anföra besvär av sådant skäl. Ordningen medförde också svårigheter i domstolarnas arbetsplanering. Enligt departementschefen var det väsentligaste för den skattskyldige att han inom en rimlig period fick reda på att det allmänna ställde anspråk på att hans taxering skulle höjas på visst sätt. Tidsfristerna ändrades därför till den nuvarande ordningen.

I vårt förslag skall skattemyndigheten som första instans fatta beslut om taxeringsändring på särskild grund. En ordning motsvarande den inom mervärdeskatten, där fråga om efterbeskattning för att prövas måste väckas inom sexårsperioden (40 § första stycket ML — fråga om efterbeskattning enligt andra och tredje stycket måste dock prövas inom tidsfristen) anser vi skulle bli alltför löslig för inkomstskattens del. Vi har därför stannat för att fråga om taxeringsändring på särskild grund måste prövas inom tidsfristen på motsvarande sätt som taxeringsändring till nackdel måste prövas inom ett år efter taxeringsåret. I dagens system måste TI inkomma med ansökan om eftertaxering inom femårsperioden. Det kan inte anses innebära någon större praktisk skillnad eller begränsning i möjligheten att fatta beslut om taxeringsändring på särskild grund att skattemyndigheten måste fatta beslutet om taxeringsändring inom femårsperioden.

På motsvarande sätt föreslår vi att de speciella tidsfrister som gäller för eftertaxering på grund av oriktigt meddelande i taxeringsmål och om den skattskyldige avlidit eller åtalats för skattebrott skall tillämpas även i det framtida förfarandet men med den ändringen att beslutet skall fattas inom fristen.

Redan nu gäller att i den mån nya grunder för eftertaxering kommer i dagen kan nya eftertaxeringar ske utan hinder av de tidigare åsatta.

Motsvarande bör gälla beträffande beslut om taxeringsändring på särskild grund. Däremot bör skattemyndigheten inte tillåtas att i ett nytt beslut om taxeringsändring på särskild grund återigen bedöma samma sakförhållande och höja taxeringarna ytterligare.

12.3.3 Sammanfattning av avsnitt 12.3

- Beslut på skattemyndighetens initiativ till den skattskyldiges förmån får fattas inom fem år efter taxeringsåret utan begränsningar, alternativt krävs för taxeringsändring till förmån efter utgången av första året efter taxeringsåret att speciella förutsättningar motsvarande de nuvarande kriterierna för extraordinär besvärsrätt föreligger.
- Beslut om taxeringsändring till den skattskyldiges nackdel får fattas inom ett år efter taxeringsårets utgång utan annan begränsning än att taxeringsändringen måste överstiga ett visst minsta belopp, fastställt i administrativ ordning.
- Beslut om taxeringsändring på särskild grund får fattas inom fem år efter taxeringsårets utgång under förutsättning att de nuvarande eftertaxeringskriterierna är uppfyllda. Det nuvarande beloppskriteriet ersätts dock med ett administrativt beloppskrav.
- Speciella tidsfrister för beslut om taxeringsändring på särskild grund gäller när oriktigt meddelande lämnats i taxeringsmål och när den skattskyldige avlidit eller åtalats för skattebrott.
- Den nuvarande möjligheten till extraordinära besvär enligt 101 § 1 mom. TL till den skattskyldiges nackdel när kontrolluppgift saknats eller varit felaktig hänförs till taxeringsändring på särskild grund.
- Fall då den skattskyldige underlåtit att göra anmälan enligt 31 § 3 mom. TL hänförs till taxeringsändring på särskild grund.
- Den extraordinära besvärsrätten för rättelse till den skattskyldiges nackdel av s.k. misstagstaxeringar avskaffas — rättelse måste ske inom ett år efter taxeringsåret.
- Flera beslut om taxeringsändring på särskild grund avseende samma års taxering får fattas bara om besluten avser olika grunder.
- Sedan domstol prövat saken kan inte ytterligare omprövning på skattemyndighetens initiativ ske av samma sak.

12.4 Behovet av undantag

12.4.1 Obligatorisk omprövning

Vi har givetvis ambitionen att skapa så enkla och enhetliga regler som möjligt med få undantag och särbestämmelser.

Det omprövningsförfarande av grundbeslut som *initieras av den skattskyldige* är utformat med tanke på den stora massan tämligen okomplicerade ärenden, där grundbeslut fattats utan någon djupare utredning. Ibland är emellertid redan grundbeslutet välmotiverat och har föregåtts av omfattande utredning och skriftväxling. Den skattskyldige har redan före grundbeslutet framfört de omständigheter som talat till hans för-

mån. Det kan då framstå som osannolikt att en omprövning skulle komma att medföra någon ändring av grundbeslutet.

I det västtyska taxeringsförfarandet finns en möjlighet att förbigå den i princip obligatoriska omprövningen om den myndighet som har fattat beslutet tillstyrker det inom en månad efter överklagandet. Myndigheten skall tillstyrka endast om sakförhållandet är utrett och oomstritt och myndigheten inte väntas ändra sin ståndpunkt i rättsfrågan.

Vi har övervägt om en motsvarande regel skulle vara lämplig inom vårt omprövningsförfarande. Vårt förslag innebär emellertid att grundbeslutet fattas av tjänstemän, medan omprövningsbeslutet normalt fattas av myndighetens skattenämnd. Innan nämnden prövat ärendet är inte möjligheterna till ändring av beslutet inom myndigheten uttömda. Nämnden kan ha en annan uppfattning än tjänstemannen i den omstridda frågan. Om skattenämnden fattat grundbeslutet måste ändå ett beslut om att inte ompröva ärendet fattas av nämnden. Har nämnden väl prövat ärendet så långt att den konstaterat att tvisten gäller en fråga där det redan föreligger ett välmotiverat grundbeslut förefaller det gå lika snabbt att fatta ett omprövningsbeslut med samma innehåll. Den skattskyldige får då själv kontroll över i vilken instans ärendet befinner sig. Vi har därför avvisat en ordning efter västtyskt mönster.

Har myndigheten fattat grundbeslutet genom sin skattenämnd menar vi emellertid att det finns skäl att frångå den obligatoriska omprövningen. Undantaget bör utformas så att redan grundbeslut som skattenämnden fattat blir överklagbara. Det står naturligtvis ändå den skattskyldige fritt att först vända sig till skattemyndigheten för omprövning om han tycker det är meningsfullt.

Vi har uppskattat att ca 10 000 grundbeslut kommer att fattas av myndigheten i nämndsammansättning. Det rör sig främst om ärenden med svårare bedömnings- eller skälighetsfrågor och där bedömningen i en sådan fråga har kännbara ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. Gemensamt för de fall där skattenämnden fattar grundbeslut torde vara att beslutet har föregåtts av grundlig utredning och skriftväxling med den skattskyldige. En omprövning av ärendet i de fall den skattskyldige är missnöjd med beslutet torde sällan innebära någon ändring om inte nya omständigheter kommit till. En obligatorisk omprövning skulle i stället kunna uppfattas som en onödig formell omgång som fördröjer handläggningen i länsrätt.

Som vi redogjort för tidigare (avsnitt 11.6.4) föreslås i betänkandet (SOU 1985:21), Ökat förtroendemannainflytande i försäkringskassorna, att grundbeslut som förtroendemän i försäkringskassan fattat skall kunna överklagas direkt till försäkringsrätten.

Undantagsvis kan inträffa att en ny ansökan om omprövning kommer in till skattemyndigheten när en annan fråga avseende samma års taxering är föremål för domstolsprövning. Gäller ansökan inte en enkel och självklar rättelse torde det mest ändamålsenliga vara att överlämna det nya omprövningsärendet till domstolen utan omprövning. Regler som möjliggör sådant överlämnande bör därför utvecklas. Innan ett ärende överlämnas bör samråd ske mellan skattemyndigheten och domstolen.

En omprövning av taxeringen på *initiativ av skattemyndigheten* torde

ofta föregås av omfattande utredning, taxeringsrevision och skriftväxling med den skattskyldige. Det kan innan beslut om taxeringsändring fattats vara uppenbart att den skattskyldige och skattemyndigheten har oförenliga åsikter hur en skattefråga skall bedömas och att ett beslut om taxeringshöjning kommer att överklagas av den skattskyldige. Vi har övervägt om det för dessa situationer bör finnas en undantagsregel som ger skattemyndigheten möjlighet att utan omprövning hänskjuta ärendet till länsrätt för avgörande. Vår utgångspunkt är emellertid att skattebesluten skall fattas av skattemyndigheten i första hand. Om skattemyndigheten vid revision eller av annan anledning finner att den skattskyldige taxerats för lågt och förutsättningar för taxeringsändring till nackdel eller på särskild grund föreligger skall också myndigheten fatta beslut om taxeringshöjning. Det allmänna skall inte behöva föra talan inför domstol för att få taxeringsbeslutet fattat. Är den skattskyldige missnöjd med myndighetens beslut har han möjlighet att överklaga det till länsrätt. Inom den indirekta beskattningen finns inte någon möjlighet att överlåta beslut, där sannolikheten för överklagande är stor, till länsrättens prövning. Även intresset att så långt möjligt samordna mervärdeskatte- och inkomstskatteförfarandet talar därför mot att införa sådana undantag.

Frågor om betalningssäkring enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter prövas av länsrätt på framställning av AO. Att utvidga skattemyndighetens beslutskompetens till att avse betalningssäkring har vi inte ansett lämpligt (se avsnitt 5.1.3). Den åsikten kan göras gällande att handläggs väl mål om betalningssäkring i länsrätt, som måste sätta sig in i omständigheterna i målet, bör också beslutet om taxeringsändring fattas av länsrätten. Med hänsyn till vad vi tidigare anfört om att taxeringsbeslut i första hand skall fattas av skattemyndigheten och intresset av samordning med de indirekta skatterna och socialavgifterna menar vi att någon undantagsregel inte heller är lämplig för detta fall.

12.4.2 Obegränsat antal omprövningar

Omprövning skall kunna ske ett obegränsat antal gånger. Enligt ML har LST möjlighet att på eget initiativ fatta slutligt beslut om det föreligger särskilda skäl. LST kan på det sättet sätta stopp för en meningslös diskussion mellan myndigheten och den skattskyldige och undvika ytterligare fruktlösa omprövningar. Det kan ifrågasättas om det finns behov av en motsvarande bestämmelse i omprövningsförfarandet. Man kan hävda att myndigheten bör ha möjlighet att om särskilda skäl föreligger och saken tidigare omprövats avvisa ansökan om ytterligare omprövning och hänvisa den skattskyldige att — om han vill ha saken överprövad — anföra besvär i länsrätten. Å andra sidan kan göras gällande att det går minst lika snabbt för myndigheten att fatta ett nytt omprövningsbeslut av samma innehåll som det föregående som att pröva om förutsättningar för att avvisa omprövningsansökan föreligger. Vi föreslår därför inte någon sådan möjlighet.

12.4.3 Förutsättningarna för taxeringsändring till nackdel

Det är ett problem i dag att deklarationer antingen inte kommer in alls, utan skönstaxering måste tillgripas, eller kommer in så sent att någon reell möjlighet att granska uppgifterna inte finns. De lämnade uppgifterna får då godtas i brist på utredning och taxering ske enligt deklarationen.

Vi menar att det finns skäl för särregler beträffande de skattskyldiga, som inte fullgör sin deklarationsskyldighet i rätt tid, för att undvika att de behandlas förmånligare än andra och att skattemyndighetens reella möjligheter att ändra taxeringar till nackdel inskränks. Vi föreslår därför att skattemyndighetens möjlighet att besluta om taxeringsändring till nackdel oberoende av om förutsättningarna för taxeringsändring på särskild grund föreligger bör fortgå under ett år efter det att deklarationen getts in, men inte längre än intill utgången av femte året efter taxeringsåret. Har någon deklaration inte lämnats utan skönstaxering skett fortgår således skattemyndighetens möjlighet att ändra taxeringen till nackdel t.o.m. femte året efter taxeringsåret.

12.4.4 Sammanfattning av avsnitt 12.4

- Grundbeslut fattade av skattenämnden i skattemyndigheten undantas från den obligatoriska omprövningen och kan således överklagas direkt till länsrätten.
- Om ny ansökan om omprövning kommer in till skattemyndigheten när en annan fråga avseende samma års taxering prövas av domstol, kan det nya omprövningsärendet överlämnas till domstolen utan omprövning om det bedöms ändamålsenligt.
- Har deklaration inte getts in i rätt tid fortgår skattemyndighetens möjlighet att besluta om taxeringsändring till nackdel i minst ett år efter det att deklarationen getts in, men inte längre än intill utgången av femte året efter taxeringsåret.

12.5 Behandlingen i skattenämnd

12.5.1 Handläggningstid m.m.

En begäran om omprövning skall behandlas snabbt. Syftet med omprövningen är ju att den skattskyldige utan lång tidsutdräkt skall få rättelse gjord.

För försäkringskassornas del har RFV i tillämpningsföreskrifter förordnat att omprövningen skall vara slutförd inom sex veckor från det att omprövning begärdes om inte särskilda skäl föranleder annat. Vad gäller mervärdeskattebeslut finns i mervärdeskatteförordningen en bestämmelse om att slutligt beslut skall meddelas inom två månader efter det att den skattskyldiges begäran om sådant beslut kom in till LST. Någon motsvarande tidsgräns för att meddela omprövningsbara beslut finns inte. I Finland gäller att ett ärende som rör skatterättelse såvitt möjligt

skall slutbehandlas inom sex månader efter den tidpunkt yrkande kommit in till skattebyrån. FRU föreslår i förslaget till ny förvaltningslag (SOU 1983:73) en bestämmelse om att myndighetens verksamhet skall bedrivas så enkelt, snabbt och ekonomiskt som möjligt.

En snabb handläggning av omprövningsärenden förbättrar servicen och rättsskyddet för de skattskyldiga. Skyndsamhet är också angelägen för skattemyndigheterna från arbetsorganisatoriska synpunkter.

Omprövningsärenden kan ha skiftande karaktär. I enkla ärenden kan beslut fattas tämligen omgående medan andra kräver omfattande utredning och skriftväxling före beslut. En bestämd frist inom vilken beslut i ärendet måste fattas kan därför medföra problem.

Mot en allmän bestämmelse att omprövningsärenden skall behandlas snabbt kan anföras att skyndsamhet är en självklarhet och att en sådan regel knappast får någon praktisk betydelse. Vi menar dock att snabbheten är så betydelsefull att den bör betonas särskilt och i vart fall genom en allmän regel om skyndsam handläggning av omprövningsärenden.

Innan skattemyndigheten avgör ett omprövningsärende skall den skattskyldige underrättas om vad som framkommit och få tillfälle att yttra sig. Underrättelse bör dock kunna underlåtas om den är uppenbart obehövlig, t.ex. om det rör sig om en rättelse av en uppenbar felräkning eller misskrivning. Underrättelse bör däremot inte underlåtas enbart av den anledningen att beslutet innebär en sänkning av den skattskyldiges taxeringar.

I det framtida omprövningsförfarandet finns förutsättningar att lägga ned mer omsorg på utformningen av de omprövningsbeslut som innebär att den skattskyldiges yrkanden lämnas helt eller delvis utan bifall än vad som på grund av tidsbrist är möjligt i dag. En bristande beslutsmotivering kan medföra att den skattskyldige i onödan begär ytterligare en omprövning eller överklagar till länsrätten. Beslutsmotiveringen bör därför bemöta de argument den skattskyldige för fram i sin begäran om omprövning och utformas så utförligt och tydligt att den skattskyldige kan ha de angivna skälen som utgångspunkt vid ev. ny begäran om omprövning eller besvär. Motsvarande synpunkter gör sig gällande när det är fråga om ett beslut om taxeringsändring till nackdel eller på särskild grund.

Beslutet skall vidare innehålla besked om möjligheten till ytterligare omprövning och en besvärshänvisning.

Inleder skattemyndigheten skriftväxling med den skattskyldige för utredning om ev. taxeringsändring är det ett rimligt krav från rättssäkerhetssynpunkt att skattemyndigheten fattar ett beslut i saken även i de fall den efter utredning finner att förutsättningar för taxeringsändring till nackdel eller på särskild grund inte föreligger. Den skattskyldige skall inte behöva vänta till dess perioden för ändringsbeslut gått ut för att veta att frågan om taxeringsändring inte längre är aktuell.

12.5.2 Omprövningens föremål

Vårt förslag till omprövningsförfarande förutsätter att domstolsprocessen blir mer sakinriktad. Vi utvecklar detta närmare i kapitel VI. Hur

våra förslag påverkas av en bibehållen beloppsprocess redogör vi för i avsnitt 16.

I omprövningsförfarandet vinner inte taxeringarna laga kraft gentemot den skattskyldige förrän fem, alternativt ett, år efter taxeringsåret. Den skattskyldige kan under handläggningen av ett ärende komma med nya yrkanden och grunder. Hans möjligheter att tillvarata sin rätt är varken beloppsmässigt eller i sakligt hänseende begränsade. Detta gäller oavsett om omprövningen initierats av honom eller skattemyndigheten.

Vilka ramar bör gälla för skattemyndigheten vid omprövning på den skattskyldiges initiativ? Om förutsättningar för taxeringsändring till nackdel eller på särskild grund finns har skattemyndigheten naturligtvis möjlighet att höja den skattskyldiges taxering oavsett om förutsättningarna för taxeringshöjning uppmärksammats först vid omprövning på initiativ av den skattskyldige.

JO menar, som vi tidigare nämnt (avsnitt 11.1), att TN måste vara ytterst restriktiv med att på eget initiativ utnyttja sin omprövningsrätt, speciellt om den skattskyldige yrkat omprövning. Handläggningen får inte vara sådan att den ger de skattskyldiga intryck av att, om de begär omprövning i något avseende, deras deklaration blir föremål för en extra granskning i andra avseenden — en granskning som aldrig kommit till stånd om de inte begärt omprövning.

Vi anser emellertid att uppmärksammas fel vid hanteringen skall, med hänsyn till intresset av att taxeringarna i möjligaste mån blir likformiga och rättvisa, felen rättas till om förutsättningar för rättelse föreligger. Att den skattskyldige yrkat omprövning bör inte ha någon betydelse vid bedömningen av om rättelse skall ske.

S.k. oäkta kvittningsinvändningar — alltså sådana invändningar som hänför sig till den av klaganden åberopade grunden — måste naturligtvis tillåtas även i framtiden. Vi lämnar dessa åsido här. När vi fortsättningsvis talar om kvittning menar vi alltid s.k. äkta kvittningsinvändningar, dvs. sådana invändningar som hänför sig till en annan grund. Har den som framställt invändningen en självständig rätt att — vad gäller den skattskyldige — yrka omprövning eller, för skattemyndighetens del, företa taxeringsändring på eget initiativ talar vi inte heller om kvittning. I dagens domstolsprocess står det t.ex. TI fritt att, om den skattskyldige i besvär yrkar avdrag för räntekostnader, tillstyrka avdraget men kvittningsvis och efter sin besvärstids utgång yrka att den skattskyldiges bostadsförmån värderas till ett högre belopp och att taxeringen därför skall bli oförändrad.

Det finns skäl som talar för en kvittningsrätt för skattemyndigheten, åtminstone om alternativet med en femårig omprövningsperiod väljs. Kravet på likformiga och rättvisa taxeringar kan bättre tillgodoses. Med en femårig omprövningsperiod blir annars disproportionen mellan skattemyndighetens och den skattskyldiges möjligheter att få taxeringsändringar till stånd alltför stor och den skattskyldige skulle kunna frestas att vänta med sitt yrkande om omprövning till ett år efter taxeringsåret, då möjligheten till taxeringsändring till nackdel inte längre står öppen. Tillåts kvittning behöver skattemyndigheten inte bedöma om ett motfaktum mot den skattskyldiges yrkanden är en otillåten kvittningsinvändning.

Andra skäl talar emellertid emot att tillåta kvittning. Skattemyndigheten får genom kvittningsrätten en sorts latent möjlighet till taxeringsändring till nackdel även efter ettårsperiodens utgång som är beroende av den skattskyldiges yrkanden. Har inte skattemyndigheten uppmärksammat och rättat felet tidigare bör rättelse inte få ske genom kvittning efter det att myndighetens ordinarie möjligheter till rättelse gått ut. Kvittningsinvändningar är f.n. inte tillåtna mot den skattskyldiges extraordinära besvär (se avsnitt 17.2.2). Eftersom den femåriga omprövningsperioden konsumerar den extraordinära besvärsrätten skulle en obegränsad kvittningsrätt under hela femårsperioden innebära en utvidgning i förhållande till vad som gäller i dag. Vi anser därför att kvittning på skattemyndighetens initiativ inte bör tillåtas. Som vi framhållit tidigare har dock skattemyndigheten sin självständiga rätt att företa taxeringsändring — om förutsättningarna för ändring föreligger — oberoende av om den skattskyldige yrkar omprövning.

Med en femårig omprövningsperiod aktualiseras aldrig något behov av kvittning för den skattskyldige. Han kan få yrkanden framställda inom femårsfristen prövade utan begränsningar.

Väljer man alternativet med en ettårig omprövningsperiod uppkommer däremot frågan om kvittningsinvändningar skall tillåtas mot skattemyndighetens ifrågasatta taxeringsändring på särskild grund om den skattskyldige inte kan åberopa grunder för extraordinär omprövningsrätt. Det kan hävdas att i konsekvens med att vi föreslår att skattemyndigheten inte skall ha kvittningsrätt bör inte heller de skattskyldiga ha sådan möjlighet. Å andra sidan kan åberopas att även i dag råder olikhet mellan det allmännas och de skattskyldigas möjligheter att yrka kvittning vid extraordinära besvär och eftertaxering. Det skulle vidare innebära en avsevärd försämring för de skattskyldiga i förhållande till vad som gäller f.n. om de inte skulle kunna göra kvittningsinvändningar, vilket knappast är acceptabelt. Även paralleller med tvistemålsprocessen kan åberopas som skäl för att tillåta kvittning i dessa fall. Vi menar därför att om alternativet med en ettårig omprövningsperiod väljs bör de skattskyldiga kunna framställa kvittningsinvändningar hos skattemyndigheten efter ettårsperiodens utgång.

12.5.3 Sammanfattning av avsnitt 12.5

- Om skattemyndigheten initierat ett omprövningsärende men finner att förutsättningar för taxeringsändring inte föreligger skall ett formellt beslut fattas i saken.
- Innan skattemyndigheten fattar beslut skall den skattskyldige underrättas om vad som framkommit och få tillfälle att yttra sig, om det inte är uppenbart obehövligt.
- Kvittning tillåts inte i skattemyndigheten. Om alternativet med en ettårig omprövningsperiod väljs får den skattskyldige dock rätt att framställa kvittningsinvändningar mot en ifrågasatt taxeringsändring på särskild grund.

13 Anpassning av vissa regler till omprövningsförfarandet

13.1 Skattetillägg

I avsnitt 11.4.1 har vi redogjort för gällande omprövnings- och besvärsregler för skattetilläggen. Påförandet av skattetillägg har ett mycket nära samband med inkomsttaxeringen. Oriktiga uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för sin taxering kan medföra att skattetillägg påförs honom.

De nuvarande förfaranderegelerna för skattetillägg är anpassade till taxeringsförfarandet. Frågor om skattetillägg bör bedömas i samband med taxeringen. De omprövnings- och besvärsregler som gäller för skattetillägg måste därför samordnas med omprövningsförfarandet. Den skattskyldige bör således inom fem, alternativt ett, år efter taxeringsåret kunna yrka nedsättning eller undanröjande av påfört skattetillägg och skattemyndigheten bör på eget initiativ kunna ändra till den skattskyldiges förmån under samma förutsättningar som gäller för taxeringsändringar. I konsekvens med skattemyndighetens möjlighet att inom ett år efter taxeringsåret fatta beslut om taxeringsändring till nackdel bör inom samma tid skattetillägg kunna påföras eller höjas. I samband med beslut om taxeringsändring på särskild grund bör också skattetillägg kunna påföras.

Har inte grundbeslut om skattetillägg undantagsvis fattats av myndigheten i nämndsammansättning bör för överklagbarhet till länsrätt krävas att beslutet omprövats.

13.2 Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

I avsnitt 11.4.2 har vi kortfattat redogjort för förfaranderegelerna i LSB. Vi menar att förfarandet om särskild skatteberäkning bör anpassas till taxerings- och omprövningsförfarandet. De komplicerade förfaranderegler som nu gäller enligt LSB bör i största möjliga utsträckning utmönstras.

Enligt 6 § LSB skall ansökan om särskild skatteberäkning förklaras vilande genom särskilt beslut om ett tidigare års taxering, som inverkar på skatteberäkningen, inte vunnit laga kraft. Det ankommer sedan på den skattskyldige att, inom ett år från det att slutligt beslut meddelats i

taxeringsfrågan inkomma med framställning till länsrätten om att ansökan tas upp på nytt.

I vårt ena alternativa förslag till nytt taxerings- och omprövningsförfarande vinner taxeringarna laga kraft gentemot de skattskyldiga först fem år efter taxeringsåret. Redan detta gör att 6 § LSB måste ändras. Förfarandet med vilandeförklaring framstår emellertid även i dagens läge som otympligt och har ifrågasatts.

RS-utredningen menade att frågan om särskild skatteberäkning borde jämställas med annan taxeringsfråga vad gäller förfarandet. Bestämmelsen om vilandeförklaring i 6 § LSB borde utgå. En rutin med vilandeförklaring innebar praktiska nackdelar inte minst för den skattskyldige, som kunde få vänta flera år innan beslut om den taxering som grundat vilandeförklaringen fattades. I sådana fall begär ofta den skattskyldige att få anstånd med skatteinbetalningen. Det innebär att en beräkning av den statliga inkomstskatten för ackumulerad inkomst ändå som regel måste göras. En ändring av tidigare taxering torde dessutom enligt utredningen i många fall medföra ingen eller endast obetydlig skillnad i skatt. Med hänsyn till detta föreslog utredningen att TN skulle få fatta beslut om särskild skatteberäkning även för det fall då taxering, som kunde påverka denna beräkning, inte vunnit laga kraft. Det fick sedan ankomma på den skattskyldige att begära förnyad skatteberäkning när taxeringen vunnit laga kraft. Motsvarande möjlighet till förnyad skatteberäkning måste också finnas för TI.

I prop. 1977/78:181 s. 241 menade departementschefen att den föreslagna ändringen vad gällde kravet på att taxering skall vara lagakraftvunnen inte var påkallad av att ärenden om särskild skatteberäkning överfördes till TN. Han var därför inte beredd att ta ställning till förslaget utan frågan borde anstå till dess erfarenheter i övrigt hade vunnits av det nya förfarandet.

Problemen med vilandeförklaring har uppmärksammats av JO i beslut den 15 april 1983 (dnr 3271/1980). JO menar i beslutet att det är en både principiellt och praktiskt sett olämplig ordning att förutsättningarna för att få bifall till en ansökan i dessa fall är *att* den skattskyldige skall ansöka till TN/länsrätten inom viss tid, *att* TN/länsrätten skall vilandeförklara målet, *att* TN i förekommande fall skall underrätta länsrätten om sin vilandeförklaring *och att* den skattskyldige sedan inom en viss tidsfrist skall ansöka om att målet återupptas. Varken den enskilde eller domstolen är enligt JO betjänt av denna ordning.

Alternativet med en femårig omprövningsperiod nödvändiggör att bestämmelsen om vilandeförklaring utgår. Även om tidigare taxeringar, som inverkar på skatteberäkningen, inte vunnit laga kraft måste beslut om skatteberäkning kunna fattas. En ändring av de nuvarande bestämmelserna är motiverad även om alternativet med en ettårig omprövningsperiod väljs. Vi föreslår därför att det inte skall krävas att tidigare års taxeringar vunnit laga kraft. Ändras förutsättningarna för skatteberäkningen efter beslut av skattemyndighet eller domstol bör den skattskyldige ha möjlighet att inom viss tid efter beslutet påkalla ändring av skatteberäkningen. Skattemyndigheten bör ha motsvarande möjlighet att ändra beslut till förmån eller nackdel för den skattskyldige.

13.3 Förlustavdrag

Förlustavdrag fastställs enligt nuvarande regler först det taxeringsår det utnyttjas (se 11.4.3). I vårt förslag till omprövningsförfarande med en femårig omprövningsperiod kan de skattskyldiga inom hela fristen yrka att taxeringarna sätts ned. De skulle således — åtminstone teoretiskt — ha möjlighet att det femte året efter ett visst taxeringsår yrka förlustavdrag vid taxeringen för en förlust som hänför sig ytterligare sex resp. tio år tillbaka i tiden. I extremfallet skulle skattemyndigheten bestämma förlustavdraget först elva resp. 15 år efter förlustårets taxering. I alternativet med en ettårig omprövningsperiod uppkommer inte dessa olägenheter.

Av förarbetena till lagstiftningen om förlustavdrag (prop. 1960:30 s. 80) framgår att med hänsyn till att förlustavdraget fastställs först i samband med att det utnyttjas följer att kvittningsperioden inte kan sättas längre än den tid under vilken deklarationerna bevaras. Självdeklarationerna för fysiska personer bevaras i sex år efter taxeringsårets utgång (50 § 2 mom. TL). För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller att deklarationerna skall bevaras i sex år efter utgången av det år bolaget eller föreningen blivit upplöst (13 § TF). Enligt 20 § TL är den som är skyldig att lämna deklaration också skyldig att bevara underlaget för deklarationen under sex år efter det kalenderår underlaget avser. Den som är bokföringsskyldig skall enligt 22 § bokföringslagen bevara allt räkenskapsmaterial under minst tio år.

Arkiveringen av deklarationsmaterialet kräver stora utrymmen och en utsträckning av arkiveringstiden kan därför knappast komma i fråga. Dessutom får antas att, även om deklarationen för förluståret finns bevarad, så ökar svårigheterna att beräkna förlustavdraget för varje år som går efter förluståret.

Redan nu kan visserligen undantagsvis fråga om prövning av förlustavdrag komma upp vid en tidpunkt då deklarationen för förluståret förstörts, t.ex. i samband med kvittningsyrkande i domstol. Man kan dock knappast tillåta att förlustavdrag mer generellt kan yrkas när deklarationen och underlaget för denna inte längre finns bevarade. Att inskränka möjligheten att yrka förlustavdrag till året efter taxeringsåret menar vi är en otillfredsställande lösning. I stället anser vi att det finns skäl att på nytt ta upp det förslag som diskuterades i förarbetena och som gick ut på att förlustavdraget skall fastställas redan vid förlustårets taxering.

I betänkandet (SOU 1958:35) Förlust- och resultatutjämning, som låg till grund för lagstiftningen, övervägdes två alternativ, dels att fastställa förlusten vid förlustårets taxering och dels att fastställa förlusten först det år då avdrag för förlusten yrkats. Det konstaterades att det förstnämnda alternativet hade vissa beaktansvärda fördelar. Genom att förlusten fastställs i samband med att deklaration lämnas, dvs. vid en tidpunkt då den skattskyldiges uppgifter är aktuella och i mån av behov lättare kan kompletteras och kontrolleras, undgår man i stor utsträckning de svårigheter, som kan uppkomma beträffande bl.a. bevisning och kontroll om fastställandet knyts till en senare tidpunkt. En konsekvens

är att avdraget när det skall utnyttjas är notoriskt till beloppet.

Utredningen menade emellertid att alternativet medförde vissa nackdelar. Taxeringsmyndigheterna skulle inte längre kunna begränsa sig till att konstatera att någon behållen inkomst inte föreligger. Det blir i stället erforderligt att beloppsmässigt fastställa underskottet, dvs. utföra en form av negativ taxering. Detta måste enligt utredningen innebära en väsentlig merbelastning för taxeringsmyndigheterna och även i viss mån för de skattskyldiga, som enligt nuvarande ordning ofta underlåter att ta upp avdrag som — då underskott likväl föreligger — saknar betydelse. Detta merarbete torde ofta inte vara till någon nytta. Man kunde räkna med ett betydande antal fall där fråga aldrig uppkommer att framdeles utnyttja underskotten. Anledningen härtill är inte bara den sexåriga tidsgräns, som utredningen föreslog. Man kunde också räkna med att åtskillig verksamhet, oftast bedriven av juridisk person, utvisar i huvudsak fortlöpande underskott.

Fastställs förlustavdraget förluståret skulle det också bli nödvändigt att konstruera en rätt att överklaga myndighetens beslut angående förlustens storlek. Detta skulle ytterligare belasta de redan förut hårt belastade domstolarna och konsekvensen skulle bli att en process om förlustavdraget mången gång inte skulle avgöras slutligt förrän efter det att förlustavdraget skulle ha åtnjutits vid taxeringen ett kommande vinstår. Därtill måste befaras att vissa skattskyldiga som är inne i en förlustperiod kan finna det vara av sekundärt intresse att lägga ned arbete och kanske kostnader på en process om rätt till eller storleken av ett förlustavdrag som de då inte kan bedöma om de någonsin får nytta av.

Utredningen avvisade därför den lösningen. Utredningen framhöll vidare bl.a. att om förlustens fastställande knöts till avdragsyrkandet fastställandet kommer att begränsas till fall då detta påtagligen är av betydelse. Bedömningen av avdragsyrkandet kommer då inte att skilja sig från övriga avdragsyrkanden vid taxeringen. Är den skattskyldige inte nöjd kan han i vanlig ordning överklaga taxeringen.

Bland remissinstanserna var meningarna delade i fråga om den lämpligaste tidpunkten för att fastställa förlusten. Flertalet remissinstanser anslöt sig emellertid till utredningens förslag.

De remissinstanser som förordade att förlusten skulle fastställas vid förlustårets taxering hävdade bl.a. att en förlusttaxering, som görs några år efter det då förlusten uppkom, kommer att bli mycket mer komplicerad och tidskrävande för såväl taxeringsmyndigheterna som den skattskyldige än om taxeringen kommer till stånd redan vid taxeringen förluståret. Beräkning av avdrag för reparationskostnader i samband med till- och ombyggnad av fastighet vållar taxeringsprocesser med bevissvårigheter för den skattskyldige, trots att sakkunnig syn kan göras av taxeringsmyndigheterna i nära anslutning till att arbetena utförts. Skall sådana beräkningar och t.ex. överslagsberäkningar i rörelse göras långt i efterhand blir hindren för en någorlunda riktig taxering i det närmaste oöverstigliga. En bedömning i efterhand av förlustårets resultat måste med nödvändighet ge ett osäkert resultat. De med alternativet förenade olägenheterna hade tillmätts alltför stor vikt av utredningen. Viss granskning måste utföras även av deklarationer som inte visar någon

inkomst att deklarera. Kontroll måste exempelvis ske i fråga om av- eller nedskrivning på tillgångar, vilkas kvarstående restvärden har betydelse för kommande taxeringar. Det merarbete, som en taxeringsmässig fastställelse av förlusten skulle medföra, torde därför inte bli så stort. Det är betydligt mindre arbetskrävande att i vanlig ordning vid taxeringen bestämma storleken av ett underskott än att göra det kanske flera år i efterhand.

Fastställs förlusten först när avdrag yrkas kan dessutom ett enda års förlust bli föremål för taxering vid flera tillfällen, vilket inte kan anses arbetsbesparande. Risken för rättsförlust för den enskilde till följd av bristande kännedom om rätten till förlustavdrag borde också minska om förlusten bestämdes förluståret.

Departementschefen anförde beträffande frågan om tidpunkten för att fastställa förlusten bl.a. (prop. s. 73):

> Alternativet att fastställa förlusten redan vid taxeringen under förluståret är i ett väsentligt hänseende överlägset det av utredningen förordade. Prövningen skulle äga rum vid en tidpunkt, då uppgifterna för förlustens beräknande är aktuella. Betydelsen härav framträder i synnerhet om förlustavdraget yrkas flera år efteråt. Emellertid torde det, som några länsstyrelser påpekat, vara sannolikt att uppkomna förluster i flertalet fall kommer att utnyttjas redan under det första eller något av de första följande åren. Med tanke härpå torde skillnaden i förevarande hänseende mellan de båda alternativen inte vara så stor som i förstone kan synas. I någon mån kan f.ö. intresset av att erhålla ett tillförlitligt material för bedömning av förlusten tala till förmån för ett uppskov med fastställandet. Detta kan, såsom riksskattenämnden framhållit, bli fallet om det är tveksamt om den verksamhet, vari förlusten uppkommit, är yrkesmässig.
>
> Utredningen har såsom ett viktigt skäl för att förlägga förlustens fastställande till det år avdrag yrkas åberopat, att taxeringsmyndigheterna eljest skulle få ägna arbete åt att pröva och beräkna förluster som sedermera skulle komma att sakna betydelse från taxeringssynpunkt. Av utredningens siffermaterial framgår, att så stor del av de bolag som ett år redovisat förluster som inemot hälften inte skulle kunna utnyttja dessa för förlustavdrag. Även enligt min mening är detta argument betydelsefullt. Man bör inte utan tvingande skäl godtaga en anordning, som innebär att taxeringsmyndigheterna, med åsidosättande av andra uppgifter, skulle ägna tid och kraft på ett kontrollarbete om vilket man vet att det till stor del blir meningslöst. Det bör vidare beaktas, att arbetet skulle komma att utföras i medvetande om denna dess karaktär. Denna omständighet ger mig anledning att betvivla, att förlustens fastställande på ett tidigt stadium skulle ge ett materiellt riktigare resultat än en prövning i samband med att avdrag yrkas. Man kan, såsom utredningen och flera remissinstanser påpekat, inte vänta eller ens begära att taxeringskontrollen i dessa fall skulle insättas med samma intensitet som på omedelbart aktuella uppgifter. Att de ännu jämförelsevis fåtaliga arbetskrafter som står till förfogande för taxeringsrevision skulle användas till att kontrollera förlustfallen kan under sådana förhållanden inte förväntas. Situationen skulle kunna utnyttjas av mindre nogräknade skattskyldiga. Men det påtalade förhållandet skulle också kunna bli till nackdel för andra skattskyldiga. Den som är inne i en förlustperiod kan, såsom utredningen framhållit, sakna intresse för att lägga ned arbete och kanske kostnader på en process om rätt till eller storleken av ett förlustavdrag, om vilket han inte vet huruvida det någonsin kan utnyttjas.

Som ytterligare argument för det av utredningen förordade alternativet tog han upp att det direkt kunde göras tillämpligt på förluster som hänför

sig till de sex åren närmast före ikraftträdandet och att det inte innebar något ingrepp i den ordning som gäller för taxeringsprocessen.

1980 års företagsskattekommitté påpekar i betänkandet (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m.fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte, att den långa tidsrymd som kan förflyta från det att en förlust uppkommer till dess prövning av förlustens storlek sker är en omständighet som gör förlustutjämningen särskilt betungande för skattskyldiga och taxeringsmyndigheter. I betänkandet (SOU 1984:70) Staketmetoden föreslår kommittén en ny metod för beskattning av enskild verksamhet. Det förslag, som förs fram i betänkandet att en näringsidkare som tillskjuter medel från sin privatekonomi till näringsverksamheten för att täcka ett i verksamheten uppkommet underskott skall få göra ett allmänt avdrag med motsvarande belopp, kan sägas medföra att förlusten fastställs redan förluståret.

Skall förlustavdragen passa in i vårt förslag till omprövningsförfarande med en femårig omprövningsperiod måste fastställelsetidpunkten ändras. Huvudargumentet mot att fastställa förlusten redan förluståret — att taxeringsmyndigheterna får ägna arbete åt att pröva och beräkna förluster som kan komma att sakna betydelse från taxeringssynpunkt — tycker vi inte har sådan tyngd att det lägger hinder i vägen.

De fördelar en tidig fastställelse har för bevisning och kontroll uppväger de negativa effekterna. Vill man något begränsa antalet fastställda förluster är det möjligt att föra in en beloppsspärr på några tusen kronor för fastställelse. Enligt nuvarande regler bortfaller rätten till förlustavdrag om förlusten inte uppgått till 1 000 kr. Bestämmelsen infördes redan vid lagstiftningens tillkomst 1960.

En övergång till att fastställa förlusten vid förlustårets taxering förutsätter att institutet fastställelsetalan förs in i skatteprocessen, vilket passar väl in i den typ av process vi förordar. En ändrad ordning förutsätter också förändringar i bestämmelserna om längdföring. Vidare måste regler som möjliggör ändring av en oriktigt fastställd förlust införas. Även möjligheterna att fatta beslut om taxeringsändring på särskild grund av den taxering då förlustavdraget utnyttjats måste utredas ytterligare.

13.4 PGI m.m.

Förfarandereglerna för PGI-beräkning ändrades 1984 med ikraftträdande fr.o.m. 1985. Motivet till förändringarna var att få största möjliga samstämmighet med taxeringsförfarandet.

RS-reformen förändrade arbetet med PGI högst väsentligt genom att det integrerades med deklarationsgranskningen. Arbetet med PGI-beräkningen är inte längre en isolerad arbetsuppgift utan ingår som ett led i taxeringstjänstemannens deklarationsgranskning. Behovet av att få största möjliga samstämmighet mellan regelverk och förfarande i fråga om taxerings- och PGI-frågor har därmed accentuerats.

Departementschefen uttalade i den proposition som låg till grund för 1984 års lagändring (1984/85:22 s. 26) att samstämmighet mellan regel-

verken innebar tidsvinster genom enklare hantering och en större säkerhet för den skattskyldige vilka åtgärder han kan eller bör vidta.

Förfarandena för PGI-beräkning och taxering bör vara samordnade även i det nya taxerings- och omprövningsförfarandet. De skäl som låg bakom 1984 års förändringar gäller fortfarande. Vi menar därför att de regler vi föreslår för omprövning och besvär skall gälla även för PGI.

Besvärstiden för att fastställa underlag för egenavgifter har också anpassats till vad som gäller för PGI. Det är nämligen i praktiken ogörligt att ha olika besvärstider för PGI och egenavgifter. Även besvärstiden för att fastställa egenavgifter bör därför anpassas till vad som föreslås för PGI och inkomsttaxering.

13.5 Sammanfattning av avsnitt 13

- Förfarandereglerna för skattetillägg och för beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst anpassas till taxerings- och omprövningsförfarandet.
- Kravet på att taxeringar, som inverkar på skatteberäkningen för ackumulerad inkomst, skall ha vunnit laga kraft tas bort.
- Förlust fastställs redan vid förlustårets taxering.
- Förfarandereglerna för PGI anpassas till vad som gäller för taxering.
- Besvärstiden för att fastställa egenavgifter anpassas till vad som föreslås gälla för PGI och taxering.

14 Överväganden och förslag beträffande följdändringar

14.1 Följdändring på grund av ändrat fastighetstaxeringsvärde

Domstolarnas mål om fastighetstaxering avser till den helt övervägande delen fall där fastighetsägaren för talan om sänkning av taxeringsvärdet. Följdändringarna i inkomst- och förmögenhetstaxeringen är således huvudsakligen till den skattskyldiges förmån. I många fall torde ändringarna hinna utföras under omprövningstiden. Det behövs dock bestämmelser motsvarande dagens regler som möjliggör följdändringar även efter omprövningsfristen.

LSM:s befogenhet enligt 72 b § TL att företa följdändringar och den extraordinära besvärsrätten enligt 102 § TL bör inordnas i omprövningsförfarandet. LSM och LST bör ha samma befogenheter att företa följdändringar.

Skyldigheten att företa följdändring enligt 72 b § TL är begränsad till beslut om ändrat taxeringsvärde på schablontaxerade fastigheter. Även ändringar i inkomst- eller förmögenhetstaxeringen till följd av ändrat taxeringsvärde på andra typer av fastigheter är emellertid också i hög grad av teknisk karaktär. Visserligen har den skattskyldige vid inkomsttaxeringen i vissa fall möjlighet att som alternativ välja ett annat underlag än fastighetstaxeringsvärdet, t.ex. vid realisationsvinstberäkning eller avdrag för värdeminskning. Detta är dock inte ett förhållande som talar för att beslutet om följdändring skall fattas av domstol. LSM/LST bör — efter kommunicering med den skattskyldige — även kunna fatta sådana beslut. Rättsförluster för den enskilde skulle på så sätt kunna undvikas och följdändring ske snabbare än i dag i dessa fall. Vi föreslår därför att skyldigheten att företa rättelse skall omfatta samtliga fastighetstyper.

Rättelse enligt 72 b § TL skall inte ske om särskilda skäl talar för att länsrätten bör avgöra frågan. Detta kan enligt förarbetena vara fallet om taxeringen har överklagats till domstol. Det förhållandet att någon fråga i taxeringen är föremål för domstolsprövning bör inte i det nya förfarandet utgöra hinder mot att skattemyndigheten företar följdändringen. Ärende om följdändring bör överlämnas till domstol endast om det berörs av överklagandet.

Den nuvarande extraordinära besvärsrätten i 102 § TL konsumeras av myndighetens skyldighet att företa följdändring enligt vårt förslag. Ge-

nom att den extraordinära besvärsrätten utmönstras förlorar kommunen den initiativrätt den för närvarande har beträffande taxering till kommunal inkomstskatt. Någon rätt att hos skattemyndigheten yrka rättelse bör kommunen inte ha. Det är fråga om ändringar som direkt följer av beslutet om ändrat taxeringsvärde och som skattemyndigheten är skyldig att företa. Någon betydelse för kommunen torde därför inte förlusten av den extraordinära besvärsrätten ha.

14.2 Följdändring på grund av beslut om ändrad sjömansskatt eller utländsk skatt

Den extraordinära besvärsrätten enligt 101 § 2 mom. TL ger TI möjlighet att yrka att domstol gör de följdändringar i inkomsttaxeringen som föranleds av att RSV, kammarrätt eller regeringsrätten beslutat att sjömansskatt inte skall erläggas för viss inkomst eller att sjömansskatt skall erläggas med ett annat belopp än som fastställts tidigare.

Enligt vår mening talar övervägande skäl för att följdändringar av detta slag inte bör handläggas av domstol som första instans utan av skattemyndighet. Den myndighet som fattar beslut om sjömansskatten bör underrätta skattemyndigheten som därefter gör den erforderliga ändringen i inkomsttaxeringen.

Enligt 101 § 3 mom. TL har TI extraordinär besvärsrätt om utländsk skatt, som den skattskyldige fått avräkning för, senare sätts ned. Vi menar att skattemyndighet, inte domstol, bör ombesörja den justering av avräkningsbeslutet som föranleds av nedsättningen av den utländska skatten. Som framgår av avsnitt 12.3.2 föreslår vi att rättelse skall ske genom taxeringsändring på särskild grund om den skattskyldige inte fullgjort sin uppgiftsplikt enligt 31 § 3 mom. TL. Har den skattskyldige däremot fullgjort sina åligganden enligt lagrummet skall skattemyndigheten företa följdändringen inom viss tid efter det att anmälan kommit in till skattemyndigheten dock senast inom fem år efter taxeringsåret.

14.3 Följdändring på grund av beslut om inkomst- eller förmögenhetstaxering

I det nya taxerings- och omprövningsförfarandet krävs att skattemyndigheten när den fattar beslut om taxeringsändring även kan besluta om de följdändringar beträffande samma eller annan skattskyldigs taxering som föranleds av beslutet. Domstolarna har redan i dag denna möjlighet — och i vissa fall skyldighet — enligt 105 § TL. Denna bestämmelse framstår enligt vad som redogjorts för i avsnitt 11.5 redan i det nuvarande förfarandet som otillräcklig. Den möjliggör inte alla de följdändringar som är önskvärda i syfte att få likformiga och rättvisa taxeringar. Praxis har inneburit att möjligheten till följdändring dessutom inskränks i tiden.

Det nya förfarandet accentuerar bristerna i 105 § TL. Förslaget bygger

bl.a. på tanken att intresset av materiellt riktiga taxeringar går före intresset av att taxeringarna snabbt vinner laga kraft. De skattskyldiga skall kunna framställa yrkanden om taxeringsändring inom fem, alternativt ett, år efter taxeringsåret. Beslut om taxeringsändring skall även kunna fattas efter periodens utgång. Ändring till nackdel för den skattskyldige måste däremot företas inom ett år efter taxeringsåret om inte särskild grund för taxeringsändring föreligger. Utan en särskild regel om följdändring skulle det bli en oacceptabel disproportion mellan den skattskyldiges och myndighetens möjligheter att initiera taxeringsändringar. En skattskyldig skulle genom att vänta med sitt yrkande om omprövning kunna undgå en följdändring till nackdel avseende t.ex. ett annat taxeringsår eller en annan skattskyldig. Detta är naturligtvis inte rimligt. Det krävs därför speciella regler för att möjliggöra de följdändringar som kan föranledas av ett taxeringsbeslut. Beslut om sådana följdändringar bör fattas av den myndighet som fattar "huvudbeslutet". De nuvarande möjligheterna enligt 105 § TL måste utvidgas radikalt.

En utvidgning av möjligheten att i samband med besvärsmål vidta ändring i annan taxering än den som prövas föreslogs redan av 1950 års skattelagssakkunniga i betänkandet (SOU 1954:24) Effektivare taxering. De sakkunniga föreslog en katalog med olika situationer där följdändring skulle få äga rum. I propositionen (1956:150) menade departementschefen att de sakkunnigas förslag skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser och föreslog därför bara en mindre utvidgning av möjligheten till konsekvensändring.

Det kan diskuteras om bestämmelsen bör utformas som en katalog, med de fall angivna där ändring kan företas, eller som en generell regel om följdändring. Den nuvarande regeln räknar upp de situationer där följdändring kan ske. Även skattelagssakkunnigas förslag till utvidgning av regeln var uppbyggd på det sättet. Den lösningen har emellertid den väsentliga nackdelen att det är svårt att få den heltäckande.

Dessutom kan det fordras noggranna överväganden för att konstatera om regeln är tillämplig på ett visst fall. En generell bestämmelse har inte sådana svagheter. Vi föreslår därför en generell regel om följdändring.

Enligt förslagen i närmast föregående avsnitt *skall* skattemyndigheten fatta de beslut om följdändring som föranleds av beslutet om fastighetstaxering, sjömansskatt eller utländsk skatt. I 105 § TL 1 mom. första och andra stycket ges domstol rätt att — den "äger" och "må" — företa rättelse, medan tredje och fjärde stycket föreskriver att rättelse skall ske. Utformningen av första och andra stycket har föranlett osäkerhet i vilka fall domstolen bör besluta om följdändring utan yrkande av part. Regeringsrätten har i flera fall återförvisat mål till lägre instans för prövning enligt 105 § TL och i andra fall menat att en prövning enligt 105 § inte ålegat domstolen utan yrkande.

Skattemyndigheten bör ha en enkel och entydig föreskrift som inte ger utrymme för tveksamhet om den skall tillämpas eller ej. Att regeln är entydig är också betydelsefullt för de skattskyldiga som måste veta om det krävs aktivitet från deras sida för att få en följdändring till stånd. Vi föreslår därför att myndigheten ex officio och alltså oberoende av parts yrkande skall fatta beslut om följdändring.

Innan beslut fattas bör den skattskyldige få tillfälle att yttra sig om det inte är uppenbart att det inte behövs.

När följdändring beträffande annan skattskyldigs taxering aktualiseras kan det i något enstaka fall framstå som uppenbart oskäligt att företa en taxeringshöjning. Beslutet kanske fattas långt efter femårsperiodens utgång, den skattskyldige har inte haft anledning att räkna med att taxeringen skulle komma att ändras och ändringen innebär stora ekonomiska påfrestningar för honom. För sådana speciella situationer bör en möjlighet vara öppen att undantagsvis underlåta att fatta beslut om följdändring. En sådan regel torde inte innebära några svårigheter vid tillämpningen.

14.4 Undantag från skyldigheten att göra följdändring ex officio

I det betänkande som låg till grund för att införa 72 b § TL (Ds B 1981:5) föreslog 1976 års fastighetstaxeringskommitté att LSM:s skyldighet att ändra taxeringen för inkomst och förmögenhet inte skulle vara ovillkorlig. För att undvika bagatelländringar borde åtgärd kunna underlåtas i de fall den totala kostnaden för handläggningen var större än vad ändringen innebar i ökad eller minskad skatt. Ändring borde dock alltid ske då skattskyldig begärde det.

Departementschefen delade inte kommitténs mening utan anförde (prop. 1981/82:19 s. 69) att det inte borde finnas någon möjlighet för LSM att underlåta rättelse i de fall den skulle innebära bagatelländring. I många fall torde det arbete som lagts ned på att konstatera ärendets bagatellartade karaktär bli tillräckligt för att motivera att arbetet slutfördes med ändring av taxeringarna..

Enligt vår mening har intresset av att ex officio göra bagatelländringar överbetonats. Arbetet att konstatera ändringens karaktär av bagatell torde i de flesta fall vara marginell. Det måste därför vara en inte obetydlig administrativ vinst att slippa göra sådana rättelser. De skattskyldigas reaktioner på rättelser av denna typ torde inte vara enbart positiv eftersom resultatet inte har någon nämnvärd ekonomisk betydelse för dem. Vi föreslår därför av förenklingsskäl att det inte bör föreligga en ovillkorlig skyldighet för skattemyndigheten att ex officio företa följdändringar som rör bagatellartade belopp.

14.5 Tidsfrister m.m.

Enligt 72 b § TL får följdändring företas inom en viss tid efter beslutet om fastighetstaxering. Yrkande om extraordinära besvär enligt 101 § TL skall framställas inom fem år efter taxeringsåret och yrkande om ändring enligt 102 § TL skall framställas inom viss tid efter beslutet om fastighetstaxering. För överflyttning enligt 105 § TL finns däremot inte några frister inskrivna i lagen. I praxis har emellertid möjligheten till överflyttning i många fall begränsats till tiden för eftertaxering.

Vad gäller följdändringar i anledning av beslut om fastighetstaxering, sjömansskatt eller utländsk skatt bör det föreskrivas att de, om perioden för taxeringsändring har gått ut, får företas inom viss begränsad tid — vi föreslår sex månader — efter det att beslutet meddelades resp. underrättelse från den skattskyldige om nedsättning av utländsk skatt kommit in till myndigheten.

Beslut om överflyttning av inkomst- eller förmögenhetstaxering fattas normalt i samband med taxeringsbeslutet. Har perioden för taxeringsändring gått ut skall följdändringsbeslutet fattas senast inom sex månader från det att taxeringsbeslutet meddelades.

Skattemyndighetens lokala kompetens är begränsad till fögderiet eller länet. Skall i anledning av skattemyndighetens beslut följdändring företas beträffande taxering inom annan skattemyndighets verksamhetsområde skall skattemyndigheten snarast underrätta den andra skattemyndigheten om detta.

14.6 Sammanfattning av avsnitt 14

- Följdändring i inkomst- eller förmögenhetstaxeringen på grund av ändrat fastighetstaxeringsvärde skall företas ex officio av skattemyndigheten oberoende av fastighetstyp.
- Ärende om följdändring på grund av ändrat fastighetstaxeringsvärde överlämnas till domstol endast om följdändringen berörs av fråga som prövas av domstolen.
- Beslut om följdändring i inkomsttaxering på grund av beslut om sjömansskatt fattas av skattemyndigheten.
- Beslut om följdändring i avräkningsbeslut till följd av att skattskyldig inkommit med anmälan enligt 31 § 3 mom. TL fattas av skattemyndigheten.
- Beslut om följdändring på grund av ändrad inkomst- eller förmögenhetstaxering fattas av skattemyndigheten (eller om följdändring blir aktuell först vid prövning i domstol av domstolen).
- Besluten fattas av myndigheten ex officio, men myndigheten är inte skyldig att utan yrkande göra följdändringar som avser bagatellbelopp.
- Följdändring skall — om tiden för taxeringsändring gått ut — företas inom sex månader från det att beslutet om fastighetstaxering, sjömansskatt, inkomst- eller förmögenhetstaxering fattades eller inom sex månader från det att anmälan enligt 31 § 3 mom. TL kommit in till skattemyndigheten.

15 Övervägande och förslag beträffande besvär till länsrätt

15.1 Besvär på den skattskyldiges initiativ

Som framgått av avsnitt 12.2.2 menar vi att i princip bara omprövningsbeslut skall vara överklagbara. Från denna princip gör vi undantag för de fall där grundbeslutet fattats av myndigheten med skattenämnd.

I ÖBO-rapporten togs frågan om att införa beloppsspärrar vid besvär upp (s. 160). Man fann att det beträffande ordinarie besvär var obilligt med sådana spärrar men möjligheten kunde övervägas vid extraordinära besvär. Motivet skulle då vara att processapparaten inte borde belastas med behandling av småbelopp efter lång tid. Då emellertid principen syntes tveksam och fördelarna små förordades ingen beloppsspärr.

Vi menar att i de fall tvist föreligger bör det finnas möjlighet att få saken prövad i åtminstone en domstolsinstans utan beloppsmässiga eller andra begränsningar. Vi föreslår därför inte någon begränsning i rätten att överklaga till länsrätt. Frågan om det bör införas fullföljdsbegränsningar för besvär till kammarrätt behandlar vi i ett kommande betänkande.

Enligt 11 § FL gäller att besvär får anföras av den som beslutet angår, om det gått emot honom. I 74 § TL stadgas den avvikande bestämmelsen att skattskyldig äger anföra besvär över TN:s beslut även om det inte gått honom emot. Även om deklarationen följts har alltså den skattskyldige besvärsrätt. Han kan i länsrätten införa vilka nya fakta och yrkanden som helst. För besvär över länsrättens beslut till kammarrätten gäller däremot att beslutet måste ha gått emot den skattskyldige (33 § FPL).

Vår strävan är att i möjligaste mån få bort de otvistiga målen från länsrätterna. Det kan då inte vara ändamålsenligt att tillåta den skattskyldige överklaga ett beslut som inte gått emot honom. Den skattskyldige skall i första hand vända sig till skattemyndigheten. Besvärsvägen skall stå öppen först när hans krav inte kan tillgodoses i första instans. Kan den skattskyldige komma med nya yrkanden i länsrätten skulle den obligatoriska omprövningen sättas ur spel och den avsedda förskjutningen mot första instans inte bli effektiv. Den allmänna regeln i FL, att beslutet skall ha gått emot klaganden, bör därför gälla även för besvär till länsrätt.

Dagens besvärsbestämmelser är svåra för den enskilde att överblicka. Den skattskyldiges ordinarie besvärstid går ut den sista februari året efter taxeringsåret, men besvär som kommit in före utgången av juni

samma år skall prövas om de tillstyrkts av TI. För besvär i särskild ordning gäller, förutom att vissa kriterier skall vara uppfyllda, tre olika besvärstider: året efter taxeringsåret, ett år efter skattsedel på slutlig skatt och fem år efter taxeringsåret. Till dessa kommer ett antal speciella ansöknings- och besvärstider, t.ex. beträffande avdrag för nedsatt skatteförmåga och beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Redan mångfalden av olika fatalietider som de skattskyldiga förutsätts ha kännedom om visar på behovet av en förenkling och samordning av reglerna.

Ursprungligen var möjligheten till extraordinära besvär mycket begränsade men efter hand har synen på vad som är motiverat att pröva i extraordinär ordning mildrats och möjligheterna till extraordinära besvär byggts ut.

Även om katalogen i 100 § TL är omfattande är det många fall som inte omfattas av besvärsrätten trots att den skattskyldiges yrkanden framstår som klart befogade i sak. För domstolarnas del medför det mycket "onödigt" arbete att först konstatera att den skattskyldiges yrkanden är befogade och sedan — på grund av att extraordinär besvärsrätt inte föreligger — ändå inte ta upp besvären till prövning.

Vi har i tidigare avsnitt (12.2) föreslagit att den skattskyldige skall kunna yrka omprövning inom fem, alternativt ett, år efter taxeringsåret. Omprövning skall kunna begäras flera gånger av samma sak inom dessa frister. Dessa ställningstaganden medför att omprövningsperiod och besvärstid bör — liksom fallet är i Finland — omfatta samma tidsrymd. Visserligen kan man tänka sig en kortare besvärstid knuten till delgivningen av beslutet eller den dag beslutet meddelades. Det skulle i så fall ändå stå den skattskyldige fritt att begära ny omprövning med efterföljande ny besvärstid om han försuttit besvärstiden men omprövningsperioden inte gått ut.

För de omprövningsbeslut som fattas i slutet av eller efter ordinarie omprövningsperiod är en särregel nödvändig för att garantera de skattskyldiga en viss minsta besvärstid. Vi föreslår därför att beslut som fattas efter den 30 juni femte resp. första året efter taxeringsåret skall delges de skattskyldiga med en besvärstid om två månader efter delgivningen.

En femårig besvärstid konsumerar floran av olika besvärstider. Detta måste vara en stor fördel, främst för de skattskyldiga, men också för myndigheterna. Väljs alternativet med en ettårig omprövningsperiod är den skattskyldiges möjligheter att få taxeringsändring efter ett år efter taxeringsåret begränsad till vissa i lagen angivna grunder. Antalet beslut om extraordinär omprövning torde bli tämligen få. Vi menar att den mest ändamålsenliga lösningen är att besvärstiden över extraordinära omprövningsbeslut knyts till delgivningen av beslutet.

En besvärstid på två månader gäller f.n. inom inkomst- och förmögenhetsbeskattningen vid besvär till kammarrätt och regeringsrätt och för mervärdeskatten. Genom lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter infördes en tvåmånaders besvärstid även för punktskatterna.

Den vanliga besvärstiden inom förvaltningen i övrigt är tre veckor. Det kan diskuteras om tiden nu är mogen för att även inom beskattnings-

området föreslå en besvärstid på tre veckor för att tillgodose intresset av enhetlighet.

Frågan om besvärstidernas längd på skatteområdet har tidigare behandlats i samband med tillkomsten av FL och FPL. Man ansåg då att det fanns skäl att behålla två månaders besvärstid i TL och ML. Departementschefen underströk (prop. 1971:60 s. 104) att skattemålen i en helt annan omfattning än andra slags mål berör allmänheten och i särskilt stor utsträckning förs av den skattskyldige själv utan hjälp av annan. Många beslut tillställs de skattskyldiga före eller under sommarsemestern eller i samband med någon av de stora helgerna under året. Det framhölls att för många skattskyldiga skulle det under sådana omständigheter kunna bli mycket svårt att inom en så kort tid ta ställning till om ett beslut skall överklagas. Besvärstiderna fick givetvis inte göras så korta att de kunde leda till rättsförluster för de enskilda. Vidare åberopades att en så väsentlig förkortning av besvärstiderna även skulle medföra svårigheter för TI. De skäl som åberopades i fråga om TL kunde också i viss utsträckning anföras för att behålla två månaders besvärstid inom mervärdeskatten. Däremot ansågs skäl saknas att göra avvikelse från huvudregeln i FL för punktskatterna. Besvärstiderna förkortades därför för dessa från två månader till tre veckor.

Punktskatteutredningen tog på nytt upp frågan om besvärstidens längd för punktskatter och föreslog en återgång till två månaders besvärstid (SOU 1981:83-84). Skälet var att enhetliga regler underlättar för de skattskyldiga att hålla reda på gällande bestämmelser och minskar riskerna för rättsförluster. Vidare hade besvärstiden på tre veckor i den praktiska tillämpningen framstått som väl kort, särskilt för reklamskatt. En längre besvärstid skulle också underlätta för AO att fullgöra sina uppgifter. En besvärstid på två månader återinfördes därför.

En besvärstid på tre veckor skulle i vårt förslag till förfarande för de skattskyldigas del kunna bli aktuell för besvär till länsrätt över skattemyndighetens beslut som fattats i slutet av eller efter femårsperioden eller, om alternativet med en ettårig omprövningsperiod väljs, i slutet av eller efter första året efter taxeringsåret. De skäl mot en treveckors besvärstid för de skattskyldiga som togs upp i propositionen gäller emellertid fortfarande.

För AO:s del skulle tre veckors besvärstid kunna bli aktuell främst beträffande beslut som fattats efter utgången av första året efter taxeringsåret. AO har begränsade möjligheter att anföra reservationsbesvär. Vi har inte ansett oss böra föreslå någon uppmjukning av dessa begränsningar utan de bör gälla även fortsättningsvis med de förändringar som följer av de ändrade besvärstiderna. Även om det är fråga om ett mindre antal ärenden att bevaka, måste därför en besvärstid på tre veckor anses vara för kort för att AO skall kunna fullgöra sina åligganden. Vi menar därför att två månaders besvärstid bör behållas.

15.2 Besvär på det allmännas initiativ

Genom våra förslag till myndighetsbeslut i första instans med ett utvidgat omprövningsförfarande kommer besvärsrättsreglerna för det allmänna i ett nytt läge jämfört med i dag. Ansvaret för att taxeringsbesluten blir likformiga och rättvisa kommer att ligga på skattemyndigheten och inte på en fristående TN. Finner skattemyndigheten att något fel har begåtts skall detta kunna rättas till av myndigheten under en period av upp till fem år efter taxeringsårets utgång. En sådan ordning innebär en renodling av första instansarbetet till en uppgift för skattemyndigheten. AO får ingen uppgift i detta arbete utan han skall enbart agera i skatteprocessen. Kontrollen över att taxeringsbesluten blir riktiga och likformiga bör i sin helhet vara en fråga för myndigheten. Man skulle mot denna bakgrund kunna hävda att det saknas anledning att ge AO i skattemål någon rätt att överklaga skattemyndighetens taxeringsbeslut. Hans enda uppgift skulle i stället vara att uppträda som svarande gentemot den skattskyldige i skatteprocessen. Han kan därvid ges rollen som en från beslutsmyndigheten självständig processförare eller som en tjänsteman i beslutsmyndigheten.

Rollfördelningen mellan skattemyndigheten och AO i skattemål behandlas närmare i kapitel VII där också två modeller (A och B) för det allmännas processföring i skattemål presenteras. Som vi utvecklar i det kapitlet kan flera skäl anföras för att ge AO rätt att överklaga taxeringsbesluten. Det rör sig här om speciella ärenden där en domstolsprövning under alla omständigheter bör komma till stånd, t.ex. för att pröva ny lagstiftning som ett led i prejudikatbildningen.

Utgångspunkten är alltså att AO skall ha rätt att överklaga skattemyndighetens taxeringsbeslut. Man kan då inledningsvis fråga sig vilka beslut som AO skall få del av för att kunna fullgöra sina uppgifter. Med stora deklarationsvolymer och många beslut som fattas av myndigheterna måste vi utforma ett lämpligt urvalssystem för AO. Han kan ju självfallet inte få del av alla beslut. Vi bortser här från de relativt fåtaliga överklagbara beslut som måste delges part för att besvärstid skall börja löpa. En sådan ordning gäller inom t.ex. mervärdeskatten. Inledningsvis överväger vi därför och lämnar förslag till ett tänkbart urvalssystem innan vi går in på de närmare besvärsrättsreglernas utformning. Ett sådant system tar närmast sikte på den i avsnitt 21 presenterade modellen A. Urvalsreglerna bör emellertid i stor utsträckning även kunna ligga till grund för processföringen i modell B.

15.2.1 Skattemyndighetens uppgiftsskyldighet till AO i skattemål m.m.

Enligt 32 § TF skall TN senast den 30 november under taxeringsåret till skattechefen översända uppgifter om bl.a.

— skattskyldiga, beträffande vilka besvär över taxeringen skall prövas av mellankommunala skatterätten

— skattskyldiga, beträffande vilka eftertaxering kan antas komma i fråga och
— förhållanden av annan art, som skattechefen har infordrat.

Enligt 42 a § femte stycket TF skall, om LST eller LSM upptäcker sådan felaktighet i taxering som inte kan rättas av TN eller enligt 72 a § TL, myndigheten utan dröjsmål anmäla felaktigheten till skattechefen.

Förekommer anledning att misstänka brott enligt skattebrottslagen eller TL skall skattechefen eller en av RSV särskilt förordnad tjänsteman göra anmälan därom till åklagaren.

Enligt 44 § TF skall LST och LSM till AO för mellankommunala mål översända deklarationer och övriga handlingar som rör sådana skattskyldiga, vilkas besvär skall prövas av mellankommunala skatterätten.

RiksTI informeras av TN, LSM, LST eller RSV när fråga aktualiseras som ligger inom RiksTI:s behörighet att handlägga.

Beträffande AO enligt LPP gäller att underrättelse lämnas till AO i fråga om överklagbara beslut eller när det kan antas att denne önskar begära ett slutligt beslut. Några skrivna riktlinjer i dessa frågor finns inte.

Föreskrifter om TN:s uppgiftsskyldighet enligt 32 § TF har utfärdats i administrativ ordning. I den av RSV årligen utgivna granskningshandboken för taxering anges att TN med viss kodmarkering på deklarationsblanketten anger vilken uppgift som skall översändas till skattechefen i länet.

Motsvarande bestämmelser som de båda angivna i TF saknas i ML. I 57 § ML anges endast att vad som föreskrivs om TI i de bestämmelser i TL som rör besvär över länsrätts och kammarrätts beslut gäller i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdeskatt AO. Enligt vad vi erfarit delger mervärdeskatteenheterna AO i mervärdeskattemål kopior på slutliga beslut och beslut om efterbeskattning. Beträffande andra överklagbara beslut, t.ex. beslut enligt 19 § fjärde stycket ML om registrering, beslut om skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller restavgift är förhållandena på enheterna mera skiftande. Enligt 52 § ML räknas besvärstiden för AO med utgångspunkt i delgivningen av det överklagade beslutet. Det var först i samband med förvaltningsrättsreformen 1971 som AO i mervärdeskattemål gavs rätt att överklaga vissa mervärdeskattebeslut. Departementschefen gjorde därvid inte några särskilda uttalanden om urvalskriterier eller liknande beträffande fullgörandet av AO:s besvärsrätt.

I 61 § UBF anges att beslut enligt UBL, som kan överklagas av AO, delges honom, om beslutet avser annat än avkortning. Enligt 85 § 1 mom. tredje stycket UBL får AO överklaga LSM:s beslut endast i fråga om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt. (AO äger enligt 72 a § andra stycket UBL hos LSM yrka att arbetsgivare åläggs ansvarighet för arbetstagares skatt.)

Enligt 3 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter skall fråga om betalningssäkring prövas av länsrätten på framställning av AO som har förordnats att föra det allmännas talan i mål enligt denna lag. Har egendom tagits i förvar enligt lagen, skall anmälan enligt 17 § i lagen därom omedelbart göras till AO.

Några särskilda bestämmelser om anmälningsskyldighet till AO enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och vägtrafikskattelagen (1973:601) finns inte. Besvärstiden för parterna är tre veckor från delgivningen av det överklagade beslutet, 7 § FPL, vilket förutsätter att delgivning av överklagbara beslut med AO faktiskt sker.

På socialförsäkringsområdet gäller enligt RFFS 1982:4, 4 §, att allmän försäkringskassa till RFV:s ombudsenhet omedelbart skall sända in akten i ärende, där ordföranden eller föredraganden anmält avvikande mening från pensionsdelegationens eller försäkringsnämndens beslut. Begärs omprövning enligt 20 kap. 10 § AFL innan akten sänts in till ombudsenheten skall dock omprövning företas. Begärs omprövning sedan akten översänts till ombudsenheten skall akten återfordras och omprövning göras. Enligt 5 § samma författning skall allmän försäkringskassa i övrigt tillställa RFV:s ombudsenhet de beslut och handlingar som särskilt begärs samt biträda enheten med utredning i ärenden, som handläggs av den. Detta gäller även enligt 6 § LSM i fråga om ärende som rör beräkning av PGI.

Förhållandena vid inkomsttaxeringen är väsentligt annorlunda än de som gäller för mervärdeskatten och övriga beskattningsområden där AO finns representerad. Det materiella regelsystemet är mera omfattande och mera komplicerat. För tillämpningen av lagreglerna finns en rik flora av föreskrifter och anvisningar, såväl centralt utfärdade (av RSV) som regionala, typ "Skattechefens meddelanden". Rättspraxis är omfattande och svåröverskådlig och ger inte sällan utrymme för skilda tolkningar av olika rättsfrågor.

För att kunna tillgodose kravet på likformighet vid taxeringen inom länet, måste skattechefen ha möjlighet inte bara att ge råd och direktiv till de olika myndigheterna i länet. Han måste även vid behov kunna föra upp taxeringsbeslut till prövning i nästa instans i fall då olika myndigheter fattat beslut, som går i olika riktning, eller då rättsläget i övrigt är oklart.

Det är angeläget att skattemyndigheten och AO i skattemål uppträder enhetligt gentemot de skattskyldiga i sin bedömning av sakfrågorna i taxeringen. Ansvaret för riktiga taxeringar i första instans bör åvila myndigheten och AO bör inte vara något kontrollorgan härför vid sidan av myndighetens chef. De taxeringsbeslut som delges AO bör vara få och väljas ut efter vissa principiella kriterier.

För det första bör det ankomma på skattechefen att på eget initiativ överlämna vissa taxeringsbeslut till AO i skattemål för att denne skall anföra besvär i länsrätten. Skattechefen får på egen hand avgöra vilka taxeringsbeslut som bör delges AO. Ett exempel är beslut där överprövning i domstol kan leda till att en mer enhetlig praxis skapas. Vissa beslut bör dock delges AO på grund av föreskrifter från RSV. Efter viss förebild från 44 § TF kan föreskrivas att skattemyndigheten till AO i skattemål skall översända deklarationer och övriga handlingar som rör sådana skattskyldiga beträffande vilka av skattemyndigheten fattade taxeringsbeslut bör prövas av domstol genom besvär av AO. Det kan röra sig om beslut i vilka skattechefen har en annan uppfattning beträffande rättsläget än vad skattenämnden i myndigheten har kommit fram till eller om

beslut som innehåller besvärliga värderings- eller uppskattningsfrågor.

Ett exempel på den ordning som här föreslås är 67 § TL. Enligt detta lagrum skall skattechefen i förekommande fall avseende 43 § 1 mom. KL, 57 § 3 mom. KL och i fråga om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt göra framställning i frågan hos länsrätten eller — i mellankommunala ärenden — överlämna anmälan till AO för mellankommunala mål för framställning hos mellankommunala skatterätten.

För det andra anser vi det lämpligt att AO i skattemål också på eget initiativ kan få del av skattemyndighetens taxeringsbeslut. En sådan ordning får närmast ses som en konsekvens av att alla taxeringsbeslut som avser inkomst- och förmögenhet föreslås bli överklagbara. Inom övriga beskattningsslag gäller att AO skall delges överklagbara beslut. Med hänsyn till den stora mängd taxeringsbeslut som årligen fattas kan samma ordning, av praktiska skäl, inte användas vad avser inkomst och förmögenhet.

Antalet ärenden som AO i skattemål på eget initiativ vill föra talan om i domstol blir sannolikt få, kanske något eller några tusental per år. Eftersom han har generell rätt att överklaga taxeringsbesluten bör han själv få bestämma vilka beslut han vill få del av. Detta kan ske på samma sätt som i dag gäller enligt 32 § TF om skattechefens möjlighet att infordra uppgifter av olika slag från TN. Det är här fråga om beslut som rör mer besvärliga skatterättsliga förhållanden, t.ex. då det förekommer anledning till misstanke om brott enligt skattebrottslagen eller TL eller om det av någon anledning har redovisats skiljaktig mening i taxeringsbeslutet. Det kan också gälla taxeringsbeslut vilka AO snabbt vill få prövade i domstol på grund av ny lagstiftning eller där AO uppmärksammat att tillämpningen av skattelagstiftningen är oenhetlig över landet. Någon "åtalsplikt" för AO anser vi dock inte lämplig att införa. Det får ankomma på AO att ta ställning till vilka taxeringsbeslut han på eget initiativ vill få del av och sedan ev. överklaga. Uppmärksammar AO taxeringsbeslut som enligt hans mening är felaktiga bör han i första hand vända sig till skattemyndigheterna för att få rättelse till stånd om det är möjligt.

15.2.2 Överklagbarhet

Liksom för de skattskyldiga gäller en i princip generell rätt för TI att överklaga TN:s beslut. Några officiellt fastlagda normer som anger t.ex. viss beloppsnivå som förutsättning för överklagbarhet finns inte. Däremot har under hand utvecklats en praxis att TI överklagar TN-beslut endast om den beräknade förändringen av den taxerade inkomsten uppgår till ett mer betydande belopp. Skillnader mellan länen förekommer dock. Av vår länsrättsundersökning framgår att ca 50 % av sakfrågorna i TI-besvären rör belopp om högst 5 000 kr. taxerad inkomst. Motsvarande siffra för skattskyldigbesvären är ca 60 %. I stor utsträckning rör således TI-besvären alltjämt — i vart fall vad gäller inkomsttaxeringen — relativt blygsamma belopp.

Vad gäller skattemyndighetens beslut om taxeringsändring till nackdel och på särskild grund har vi slagit fast att självfallet skall myndig-

heten inte på eget initiativ ta upp och ompröva taxeringar för att få till stånd ändringar på småbelopp. Vi har förordat att riktlinjer utfärdas i administrativ ordning.

Enligt vårt förslag skall taxeringsändringar normalt beslutas av skattemyndigheten inom ramen för omprövningssystemet. AO torde bara i undantagsfall ha skäl att överklaga myndighetens beslut. AO bör naturligtvis inte överklaga skattemyndighetens beslut enbart för att få en mindre taxeringshöjning till stånd. Samma principer bör gälla för honom som för skattemyndigheten vid taxeringsändring till nackdel och på särskild grund. Är frågan principiellt viktig bör dock inte något beloppsmässigt hinder ligga i vägen. Inte heller för AO bör beloppsgränserna regleras i lag utan riktlinjer bör utfärdas i administrativ ordning. Några andra sakliga begränsningar i överklagbarheten för AO har vi inte funnit skäl att föreslå. AO skall även i framtiden ha möjlighet att besvära sig till den skattskyldiges förmån.

Nästa fråga som vi bör ta ställning till är om det är lämpligt att införa någon formell begränsning för överklagbarhet på samma sätt som vi föreslagit för de skattskyldiga. Det skulle innebära att AO normalt inte kunde överklaga skattemyndighetens grundbeslut innan detta varit omprövat minst en gång. En sådan ordning kan man säga tillämpas inom mervärdeskatten där främst slutliga beslut och beslut om efterbeskattning är överklagbara för AO. Med hänsyn till att AO inte kan begära omprövning i skattenämnden (se avsnitt 20.1.1) skulle hans faktiska möjligheter att överklaga skattemyndighetens beslut begränsas. Vi menar därför att det är olämpligt att införa någon formell begränsning för AO.

Våra förslag om myndighetens uppgiftsskyldighet till AO i skattemål innebär tillräckliga garantier för att det allmännas besvärsrätt utnyttjas på ett ändamålsenligt sätt.

15.2.3 Besvärsrätt och besvärstider

AO i skattemål bör ha besvärsrätt i avseende på beslut som är fattade av LST eller någon LSM inom länet. Liksom hittills bör kommun få anföra besvär i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt. På grundval av skattelängden får kommunen därvid ta ställning till om man vill utnyttja sin besvärsrätt eller ej.

Vi föreslår att resp. AO i skattemål inom varje län ges rätt att framställa yrkande rörande taxeringsåtgärd som skattemyndigheten inom länet vidtagit eller bort vidta.

I våra direktiv förutsätts att vi skall utreda om TI:s talerätt enligt nuvarande regler bör utsträckas till mål utanför det egna länet. Ev. skall vi därvid också göra en totalöversyn av forumreglerna för taxeringsprocessen. JO har i sin rapport om den långsamma skatteprocessen uppmärksammat liknande frågor. Han har övervägt om branschorganisationer eller andra organ som berörs av en skattefråga kanske kan ges rollen som motparter med yttrande- och besvärsrätt. Dessa och andra sammanhängande processuella frågor anser vi emellertid bör behandlas i vårt kommande betänkande om skatteprocessen.

Nuvarande flora av olika besvärstider för det allmänna medför olika problem. Regelsystemet är svåröverskådligt och i flera fall svårbegripligt. Reglerna medför att TI och länsrätten får avsätta mycket tid för att bedöma enligt vilket lagrum besvär skall prövas. Förutom besvärsreglerna för särskilda avgifter gäller fyra olika besvärstider för TI (76 § tredje stycket, 101, 102 och 115 §§ TL) och tre för kommun (76 § andra stycket, 102 § och 115 § andra och tredje stycket TL).

I ÖBO-rapporten framfördes att starka skäl talade för att besvärstiderna för inkomst- och förmögenhetstaxeringen förlängdes och gjordes enhetliga. Därigenom kunde bättre förutsättningar skapas att såväl uppmärksamma behovet av att anföra besvär som att förbereda besvären. Vidare öppnades möjligheter att förenkla nuvarande besvärsregler och nedbringa antalet lagrum som reglerar förfarandet. Som lämplig gemensam besvärstidpunkt stannade man för utgången av kalenderåret efter taxeringsåret. En sådan ordning skulle konsumera besvärstiderna i 76 § fjärde stycket och 99 § TL. Någon direkt ställning till besvärstiderna i 100, 101 och 115 §§ TL togs inte men i rapporten ansågs det vara befogat att göra en översyn även av dessa bestämmelser.

Motiven till att TI över huvud taget har en längre besvärstid än övriga besvärsberättigade angavs i prop. 1971:60 s. 85 vara följande.

> Anledningen till att taxeringsintendenten har längre besvärstid än de skattskyldiga och kommuner är givetvis svårigheten att på kort tid överblicka det omfattande taxeringsmaterialet och göra behövliga utredningar, t.ex. taxeringsrevisioner. Granskningsarbetet leder också i betydande utsträckning till att taxeringsintendenten anför besvär till skattskyldigs förmån.

Vårt förslag till omprövningsförfarande i skattemyndigheten medför en helt ny situation för det allmännas processförare. Beslut om taxeringsändringar skall i första hand fattas av skattemyndigheten. AO skall normalt inte behöva föra ärenden till domstol för att få taxeringsändringar till stånd. Några skäl till att AO även i det nya förfarandet skall ha längre besvärstid än de skattskyldiga föreligger därför knappast.

Även om det bara undantagsvis kommer att finnas skäl för AO att överklaga skattemyndighetens beslut måste besvärstiderna utformas så att AO får en reell möjlighet att överklaga i de fall han anser det vara befogat. Besvärstiderna måste utformas med utgångspunkt i de frister som gäller för omprövning i skattemyndigheten och med beaktande av den skattskyldiges behov av trygghet mot skattekrav i efterskott.

AO:s möjligheter att överklaga skattemyndighetens beslut bör motsvara myndighetens egen möjlighet att fatta beslut om taxeringsändring och dessutom möjliggöra besvär över beslut som fattats i slutet av de olika perioderna. AO bör alltid garanteras en besvärstid på två månader från det att beslutet meddelades. Vad gäller besvär till den skattskyldiges förmån bör AO kunna framställa sådana inom fem år efter taxeringsåret, eller om skattemyndighetens beslut fattats i slutet av perioden, inom två månader från det att beslutet meddelades. Om alternativet med en ettårig omprövningsperiod väljs bör AO:s möjligheter att anföra besvär till den skattskyldiges förmån efter utgången av första året efter taxeringsåret

begränsas på samma sätt som skattemyndighetens rätt att fatta beslut om taxeringsändring till förmån.

I konsekvens med skattemyndighetens möjlighet att fatta beslut om taxeringsändring till den skattskyldiges nackdel bör AO inom ett år efter taxeringsåret — dock alltid minst två månader från det att beslutet meddelades — få överklaga ett grundbeslut eller beslut om taxeringsändring och hos länsrätten framställa yrkanden till den skattskyldiges nackdel. Föreligger enligt AO:s uppfattning förutsättningar för taxeringsändring på särskild grund, men har skattemyndigheten inte fattat något beslut i saken, bör AO ha möjlighet att hos länsrätten yrka taxeringsändring inom fem år efter taxeringsåret. Har skattemyndigheten väl fattat ett beslut om taxeringsändring, men AO menar — kanske på grundval av en avgiven reservation — att beslutet bort innebära en högre taxering har han möjlighet att inom två månader från det att beslutet meddelades överklaga till länsrätten.

Våra förslag beträffande besvärstiden för AO bör även gälla för kommunerna.

15.3 Ingivande av besvär

RDB-utredningen föreslog i rapporten (RSV Rapport 1983:7, DV Rapport 1983:1), Förenklad hantering av taxeringsbesvär m.m., att flertalet besvär över TN:s beslut i fortsättningen skall ges in till LSM i stället för till länsrätten. Denna för förvaltningsbesvär nya princip föreslås gälla i fråga om besvär och ansökningar från skattskyldig och kommun som avser inkomsttaxering, förmögenhetstaxering, skattetillägg, förseningsavgift eller särskild fastighetstaxering. Nuvarande ordning föreslås gälla även fortsättningsvis i fråga om besvär och ansökningar från TI samt besvär till mellankommunala skatterätten. Diarieföring av besvären föreslås ske hos LSM med ADB-stöd. En särskild databas föreslås bli skapad för ändamålet med förläggning till RSV:s centraldator. Vidare föreslås att en absolut tidsfrist om två månader sätts för LSM:s hantering av besvären. Ansvaret för handläggningen bör fördelas så att ansvaret vilar på LSM fram till den tidpunkt då besvärsakten lämnas över till länsrätten. Beträffande RDB-utredningens närmare överväganden hänvisas till rapporten. Det kan tilläggas att i såväl ÖBO-rapporten som JO:s utredning 1981 om den långsamma skatteprocessen har samma tankar förts fram.

Remissvaren på RDB-utredningens förslag har i sak varit mycket positiva. Samtidigt har framhållits att ett ev. genomförande av förslagen bör övervägas tillsammans med vårt förslag till ett nytt taxeringsförfarande.

På socialförsäkringsområdet gäller att besvär över försäkringskassans beslut till försäkringsrätt skall ges in till beslutsmyndigheten. Samma princip gäller för de allmänna domstolarna.

FRU har såväl i sitt delbetänkande (SOU 1981:46) som i sitt slutbetänkande (SOU 1983:73) föreslagit att besvär skall ges in till den myndighet som har fattat det överklagade beslutet. FRU har pekat på behovet av

fasta administrativa rutiner för behandlingen av överklaganden och det önskvärda i att få en enhetlig handläggningsordning för hela inledningsskedet av alla mål och ärenden om överklagande. FRU:s förslag om en ändrad ordning för att ge in besvär har i huvudsak fått stöd av flertalet remissinstanser.

Fastighetstaxeringskommittén föreslår i sitt slutbetänkande (SOU 1984:37-38) Rullande fastighetstaxering m.m. att besvär till länsrätten över fastighetstaxeringsnämndens beslut ges in till LSM.

Vi har i remissyttranden över RDB-utredningens och FRU:s förslag i princip tillstyrkt den föreslagna ordningen för att ge in besvär. Bland fördelarna med RDB-utredningens förslag har vi pekat på att förfarandet med omprövning av beslut i TN kan utnyttjas mer frekvent och på ett smidigt sätt, att nuvarande möjligheter att vidta rättelser enligt 72 a § TL kan utnyttjas fullt ut, att förfarandet vid ansökan om anstånd med att betala in kvarstående skatt kan förenklas och att arbetet med aktkomplettering kan utföras enklare och snabbare. Arbetet med besvärsinlagorna kommer dessutom att fördelas på ett större antal myndigheter. Detta leder till en större närhet mellan de skattskyldiga och myndigheterna, vilket bl.a. underlättar kommunikationen.

Fördelarna med RDB-utredningens förslag blir inte lika iögonenfallande i vårt föreslagna omprövningssystem. Vår tanke är att den skattskyldige skriftligen skall ge in sin begäran om omprövning till samma myndighet som fattat grundbeslutet. Detta hänger ihop med vårt förslag om en i princip obligatorisk omprövning som förutsättning för överklagbarhet till länsrätten. Redan med en sådan ordning uppnås de flesta av de fördelar RDB-utredningen anfört som grund för att ge in taxeringsbesvär till beslutsmyndigheten.

Den stora fördelen med RDB-utredningens förslag — att aktkompletteringen kan påskyndas om besvär ges in till skattemyndigheten — kvarstår oförändrad i vårt föreslagna omprövningssystem. Redan därigenom kan handläggningstiden i länsrätten förkortas med upp till 6 månader. RDB-utredningen har beräknat den genomsnittliga tidsåtgången för registrering och aktbildning till 5 à 6 månader vid de största länsrätterna. För de skattskyldiga bör det framstå som enklare att vända sig till den myndighet som fattat beslutet och ge in besvären till skattemyndigheten. Speciellt om den skattskyldige i samband med besvären begär anstånd med att betala kvarstående skatt. Dessutom anpassas handläggningsordningen för taxeringsbesvär till vad som gäller på flera andra områden t.ex. socialförsäkringsbesvär och besvär över avgöranden av de allmänna domstolarna. Den föreslagna ordningen leder därför till att större enhetlighet skapas vad gäller ingivande av besvär.

Något undantag för de mål som enligt nuvarande regler anhängiggörs i mellankommunala skatterätten bör inte göras särskilt sedan den kommunala taxeringen av juridiska personer numera slopats. Inte heller bör något undantag göras beträffande överklagbara beslut enligt 51 § första stycket ML. Besvär över sådana beslut bör också ges in till skattemyndigheten (LST). Vårt föreslagna omprövningssystem innebär att inkomst- och förmögenhetstaxeringen starkt närmar sig förfarandet för ändring av beslut inom mervärdeskatten. Det är då naturligt att reglerna

för att ge in besvär görs enhetliga. Visserligen uppgår antalet mervärdeskattemål som kommer in till länsrätten endast till ca 1 600 per år, men för den skattskyldige är det en klar fördel om han kan ge in sina besvär till skattemyndigheten. Denna fördel blir särskilt framträdande i de fall en integrerad taxerings- och skatterevision gjorts och skattemyndighetens beslut i fråga om de olika skatteslagen fattats vid samma tillfälle eller nära varandra i tiden.

En inte obetydlig del av deklarationerna finns hos LST och granskas där. Lagstiftaren har till viss del överlämnat till LST att besluta om vilka skattskyldiga som skall få sin deklaration granskad av LST och vilka som skall granskas lokalt. Någon exakt gräns finns inte mellan regional och lokal granskning.

I ÖBO-projektet diskuterades om besvär skulle ges in till den myndighet som granskat deklarationen, alltså till såväl LSM som LST. Detta skulle emellertid enligt projektet kunna medföra vissa problem. För en del skattskyldiga skulle skilda förhållanden kunna råda under olika år om granskningen av deras deklarationer flyttas mellan regional och lokal nivå. Med hänsyn härtill ansåg projektet att samtliga skattskyldiga, åtminstone tills vidare, skulle ge in besvären till LSM.

RDB-utredningen tar också upp frågeställningen (s. 106) och anför mot en sådan ordning att ett system med både LSM och LST som mottagande myndigheter kan antas medföra ett stort antal felingivna besvär. Detta gäller i särskilt hög grad de — i och för sig fåtaliga — fall där besvär anförs utan att TN har avvikit från självdeklarationen. Även andra skäl talar enligt utredningen mot att både LSM och LST skall ta emot besvär. Länsrättens kontaktytor mot skatteförvaltningen är i dagsläget mot LSM. Om besvär skulle ges in även till LST skulle i detta hänseende merarbete uppstå för länsrätten. Vidare förordar RDB ett system för ADB-stödd besvärshantering där LSM registrerar besvären via terminal till en diariebas i RSV:s centraldator. Även taxeringsenheterna har terminaler till centraldatorn. Det är alltså tekniskt möjligt att dela databasen och samordna datastödd diarieföring av besvär vid LSM och LST. Det skulle dock medföra större kostnader för programmering och underhåll samt innebära risker för felsändningar av magnetband och maskinellt utskrivet material, både från skattemyndighetens och länsrättens sida.

Sammanfattningsvis menar utredningen att det kan innebära vissa fördelar att ge in besvär till den myndighet som granskat deklarationen eller biträtt vid granskningen och där deklarationen förvaras. En uppdelning mellan LSM och LST innebär emellertid så stora nackdelar att den vore direkt olämplig. Ett enhetligt system är att föredra.

Genom vårt förslag till nytt taxerings- och omprövningsförfarande aktualiseras frågan på nytt. Förfarandets utformning medför att även andra skäl talar för att besvär skall ges in även till LST, inte bara det förhållandet att vissa deklarationer granskas och förvaras där.

Grundbeslutet om taxering skall enligt vårt förslag fattas av den myndighet som granskar deklarationen; alltså på såväl lokal som regional nivå. Ev. omprövning skall göras av den myndighet som fattat grundbeslutet. På avvikelsebeslut och skattsedel skall anges vilken myn-

dighet den skattskyldige skall vända sig till för omprövning. I princip skall bara omprövningsbeslut vara överklagbara. Det måste framstå som förvirrande för den skattskyldige om — sedan omprövning skett efter ansökan ingiven till LST och skriftväxling med denna myndighet — besvär över myndighetens beslut skulle ges in till LSM. Det kan befaras att en sådan ordning skulle medföra att många besvär gavs in till fel myndighet.

Även andra skäl talar för att besvär i det framtida förfarandet skall ges in till beslutsmyndigheten. Det kan vara fråga om bedömningar som lämpligast görs av beslutsmyndigheten, t.ex. om en skrivelse avser besvär eller ytterligare omprövning.

De nackdelar med en uppdelning mellan LSM och LST som RDB-utredningen påpekat kvarstår även i det framtida förfarandet. Med hänsyn till att besvärsvolymerna kan antas gå ned väsentligt bör dock de angivna problemen minska. Risken för att besvär ges in till fel myndighet kan aldrig helt elimineras. Vi tror emellertid att den är mindre om besvären alltid skall ges in till beslutsmyndigheten. En sådan ordning överensstämmer också med vad som föreslås i FRU:s förslag till ny förvaltningslag. Vi anser därför att besvär bör ges in till den myndighet som fattat det överklagade beslutet.

Såväl ÖBO-rapporten som RDB-utredningen har förutsatt att besvär och ansökningar från TI även i fortsättningen skall ges in till länsrätten. I dessa mål svarar besvärsenheten för att deklarationer och övrigt aktmaterial tas fram. Den akt som TI överlämnar till länsrätten är fullständig och länsrätten kan efter registrering låta TI:s yrkanden m.m. delges den skattskyldige. Lika med dessa utredningar anser vi att nuvarande ordning för att ge in besvär från det allmänna bör behållas. Inte någon av de vinster som uppnås när de skattskyldigas besvär ges in till skattemyndigheten står att finna vid en motsvarande ordning för besvär från det allmänna. En nackdel skulle däremot vara att en viss tidsförlust uppstår i handläggningen. Vi föreslår alltså att AO:s besvär över skattemyndighetens beslut även i fortsättningen skall ges in till länsrätten.

Kommunala taxeringsrevisorer har enligt 13 § TL rätt att granska deklarationer och andra handlingar. I praktiken torde deras granskning ofta ske genom att de lånar deklarationsmaterial från LSM eller LST för att gå igenom det. Inlånade deklarationer måste återlämnas efter viss tid och taxeringsrevisorerna får därför kopiera det material de behöver behålla. Om granskningen leder till att kommunen anför besvär torde därför aktmaterialet inte kunna bli fullständigt genom kommunens försorg.

På grund härav bör en tidsvinst motsvarande den vid skattskyldigbesvär uppkomma om kommun ger in sina besvär till skattemyndigheten i stället för till länsrätten. Även om antalet besvär från kommuner är litet, bör det ändå vara till fördel för enhetligheten att alla besvär från annan än AO ges in till skattemyndigheten.

Sedan den kommunala taxeringen av juridiska personer numera avskaffats kommer en hel del av de mål som nu handläggs hos mellankommunala skatterätten att avgöras av länsrätten. Den kommunala taxeringen för fysiska personer kommer dock att kvarstå. Dessutom bör anmär-

kas att mellankommunala skatterätten är behörig att handlägga en skattskyldigs taxering både enligt bestämmelserna om koncernbolag (73 § fjärde stycket TL) och enligt bestämmelserna om förvärvskällor i skilda län (73 § andra stycket TL). Genom koncernbolagsreglerna sorterar vidare under mellankommunala skatterätten nästan samtliga börsnoterade aktiebolag, banker och försäkringsbolag, ett mycket stort antal andra aktiebolag samt flertalet större sparbanker och föreningsbanker. Departementschefen föreslog i prop. 1984/85:70 om slopad kommunal taxering av juridiska personer att TL:s regler om mellankommunala skatterätten och AO tills vidare lämnades oförändrade. Han förutskickade en grundligare översyn av mellankommunala skatterättens ställning och AO än vad som dittills hade varit möjligt. Vi anser det inte lämpligt att nu behandla frågan om anhängiggörandet av besvär till mellankommunala skatterätten och AO:s därmed sammanhängande funktion. Enligt vad vi erfarit övervägs frågan f.n. inom regeringskansliet och får tills vidare därför lämnas öppen.

15.4 Sammanfattning av avsnitt 15

- Grundbeslut fattade av myndigheten i nämndsammansättning och omprövningsbeslut kan överklagas av den skattskyldige till länsrätt.
- En förutsättning för den skattskyldiges besvärsrätt är att skattemyndighetens beslut gått emot honom.
- Besvär över skattemyndighetens beslut får anföras av den skattskyldige intill utgången av femte året efter taxeringsåret eller, om alternativet med en ettårig omprövningsperiod väljs, inom ett år efter taxeringsåret.
- Skattemyndighetens beslut som fattas efter den 30 juni femte, alternativt första, året efter taxeringsåret skall delges den skattskyldige med en besvärstid om två månader efter delgivningen.
- Det bör ankomma på skattechefen att överlämna vissa taxeringsbeslut till AO för att denne skall anföra besvär i länsrätten.
- AO får själv bestämma vilka typer av taxeringsbeslut som skall delges honom.
- AO skall kunna överklaga såväl grundbeslut som omprövningsbeslut.
- AO kan besvära sig till den skattskyldiges förmån inom fem år efter taxeringsåret. Vid en ettårig omprövningsperiod begränsas besvärsrätten efter utgången av första året efter taxeringsåret till de extraordinära grunderna. AO kan inom ett år efter taxeringsåret besvära sig till den skattskyldiges nackdel. Därefter kan han besvära sig inom två månader från det att skattemyndighetens beslut meddelades.
- AO kan inom fem år efter taxeringsåret yrka taxeringsändring på särskild grund i länsrätten om inte skattemyndigheten fattat beslut i saken.
- Kommunernas besvärstider motsvarar AO:s.
- Skattskyldiga och kommuner ger in besvär över skattemyndighetens beslut till den myndighet som fattat det överklagade beslutet.
- AO ger även fortsättningsvis in sina besvär direkt till länsrätten.

16 Inverkan på omprövningsförfarandet om beloppsprocessen bibehålls

Det förslag till förfarande med en femårig, alternativt ettårig, omprövningsperiod vi lagt fram är långtgående. Förutom stora förändringar av förfarandet i första instans kräver förslaget en omläggning av processformen från beloppsprocess till sakprocess, låt vara att en sådan reform för processens del är av mer formell än praktisk betydelse. För utformning av omprövningsförfarandet har emellertid valet av processform avgörande betydelse.

Vi har redan tidigare (avsnitt 12.1) redogjort för en del samband mellan omprövningsförfarande och processform. Vi skall här ytterligare belysa dessa samband. I ett kommande avsnitt (17) behandlas den nuvarande skatteprocessen och vad som kännetecknar beloppsprocessen. Som utgångspunkt för våra överväganden ligger de förslag som utvecklats i det föregående. Syftet är att belysa vilka effekter på omprövningsförfarandet en bibehållen beloppsprocess skulle medföra och vilka förändringar av de förslag vi lagt fram som krävs om processformen inte ändras till sakprocess.

För utformningen av omprövningsförfarandet är den grundläggande och avgörande skillnaden mellan processformerna att processföremålet i beloppsprocessen är en beloppsmässigt bestämd del av taxeringen medan det i sakprocessen är en viss sakfråga. Detta medför för beloppsprocessens del att, enligt instansordningsgrundsatsen, prövning i domstol utesluter vidare omprövning av samma års taxering i skattemyndigheten. I sakprocessen kan man emellertid mycket väl tänka sig att sedan en sakfråga i taxeringen har prövats av domstol andra frågor avseende samma års taxering kan omprövas av skattemyndigheten. Normalt har naturligtvis inte dessa skillnader mellan processformerna någon betydelse. Det händer bara undantagsvis att det efter prövning i domstol uppmärksammas ytterligare felaktigheter i samma års taxering. Vid utformningen av omprövningsförfarandet måste dock även effekterna i mer speciella situationer beaktas.

Ett bibehållande av beloppsprocessen skulle bl.a. få följande konsekvenser.

— Den önskvärda förskjutningen mot första instans blir svårare att åstadkomma. Den obligatoriska omprövningen blir inte effektiv genom att klaganden fritt kan byta grunder för sitt beloppsmässiga yrkande upp genom instanserna och motparten kan framställa kvitt-

ningsinvändningar. Har taxeringen prövats i en domstolsinstans skall ev. ytterligare prövning göras av närmast högre instans, även om målet har kommit att gälla en helt annan sakfråga.

— Det blir svårare att få en lika lång effektiv omprövningsperiod för samtliga skattskyldiga. En skattskyldig som redan i periodens början klagar till länsrätten och får taxeringen prövad där "bränner" sin — och skattemyndighetens — möjligheter att utnyttja hela omprövningsperioden. På samma sätt kan ett AO genom att överklaga taxeringen omöjliggöra ytterligare omprövning i skattemyndigheten. Prövning i länsrätt klipper också av besvärstiden.
— Den extraordinära besvärsrätten kan inte slopas, inte ens om omprövningsperioden sträcks ut till fem år.

Effekterna är i princip desamma oavsett om omprövningsperioden är ett eller fem år. Skillnaderna accentueras dock med en femårig omprövningsperiod.

16.1 Omprövning på den skattskyldiges initiativ

16.1.1 Ordinär omprövning

De skäl för en i princip obligatorisk omprövning vi tagit upp i avsnitt 12.2.2 gäller även om beloppsprocessen skulle bibehållas. Visserligen blir den obligatoriska omprövningen inte alltid effektiv med bibehållen beloppsprocess genom möjligheterna att byta grunder och framställa kvittningsinvändningar. Övervägande skäl talar ändå för att införa en obligatorisk omprövning för att i möjligaste mån rensa bort de otvistiga målen från länsrätterna. Obligatorisk omprövning bör även föregå extraordinära besvär, om alternativet med en ettårig period väljs och taxeringen inte tidigare prövats av domstol.

Vi har inte föreslagit någon begränsning av antalet omprövningar i det förslag vi lagt fram i avsnitt 12.2.4. Inte heller i ett framtida utvidgat omprövningsförfarande kombinerat med en bibehållen beloppsprocess i domstol menar vi att det finns anledning att begränsa antalet omprövningar. De skäl för att tillåta flera omprövningar som redovisats tidigare gör sig gällande även här. En för utformningen av förfarandet viktig begränsning är dock att en prövning av taxeringen i länsrätt utesluter ytterligare omprövning i skattemyndigheten.

16.1.2 Extraordinär prövning

Om beloppsprocessen bibehålls skulle, när länsrätten fattar beslut i ett enskilt ärende, omprövningsmöjligheten i skattemyndigheten fortfarande i många fall vara öppen för de skattskyldiga som inte besvärat sig till länsrätten. Upptäcker den skattskyldige efter det att länsrätten prövat taxeringen ytterligare felaktigheter i samma taxering missgynnas han i förhållande till dem som inte överklagat till länsrätten. Föreligger någon extraordinär besvärsgrund har han möjlighet att anföra extraordinära

besvär till kammarrätten och få rättelse där, i övrigt är hans möjligheter uttömda.

Med en femårig omprövningsperiod kommer de extraordinära besvären att avse fall där domstol redan prövat taxeringen i något avseende. De skall alltså avgöras av kammarrätten eller regeringsrätten som första instans. Skattemyndigheten kommer inte i kontakt med de extraordinära besvärsgrunderna.

I ett system med en ettårig omprövningsperiod med möjlighet att under ytterligare fyra år få taxeringen prövad i extraordinär ordning får däremot även skattemyndigheten tillämpa reglerna om prövning i särskild ordning beträffande ansökningar om omprövning som kommer in fr.o.m. andra t.o.m. femte året efter taxeringsåret under förutsättning att taxeringen inte prövats av domstol.

I och för sig kan man tänka sig att extraordinär prövning alltid görs av skattemyndigheten som första instans oavsett om taxeringen tidigare prövats av domstol. En sådan ordning kan sägas motsvara instansordningen för eftertaxering som ju alltid i första instans prövas av länsrätten. Det motiveras av att eftertaxeringen f.n. är att se som ett tillägg till den ordinarie taxeringen, inte en ändring av den. Extraordinära besvär avser emellertid en ändring av den ordinarie taxeringen. Punktskatteutredningen föreslog i SOU 1981:83-84 att extraordinära besvär i första hand skulle prövas av beskattningsmyndigheten som omprövning i särskild ordning. Förslaget fick stark kritik och genomfördes inte (se avsnitt 12.2.3). Vi menar att en sådan lösning är olämplig om beloppsprocessen bibehålls eftersom den strider mot instansordningen.

16.2 Omprövning på skattemyndighetens initiativ

16.2.1 Ordinär omprövning

Skattemyndigheten kan inom ett år efter taxeringsåret fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel. En förutsättning är dock att inte domstol prövat taxeringen. Besvärar sig den skattskyldige över taxeringen är det därför nödvändigt att skattemyndigheten prövar om det finns anledning att företa någon taxeringsändring och att AO i så fall anför egna besvär till länsrätten, om inte saken kan åtgärdas redan i samband med att skattemyndigheten överlämnar besvären till länsrätten. Har länsrätten hunnit att pröva den skattskyldiges besvär kan det allmänna få ändring till stånd bara om förutsättningarna för eftertaxering föreligger eller om AO har möjlighet att överklaga länsrättens beslut och de ifrågasatta taxeringsändringarna håller sig inom beloppsramen.

Genom att länsrättsprövningen skär av möjligheten till ytterligare omprövning kan det bli stora olikheter mellan skattskyldiga. För skattskyldiga som inte fått sin taxering prövad av länsrätten är taxeringen helt öppen t.o.m. året efter taxeringsåret. Genom att snabbt yrka omprövning och besvära sig kan alltså en skattskyldig minska skattemyndighetens möjligheter att ändra hans taxering.

16.2.2 Eftertaxering och extraordinär prövning

Eftertaxeringen är enligt nuvarande ordning en tilläggstaxering där belopp som inte tagits med vid den ordinarie taxeringen beskattas. Vi har tidigare föreslagit att eftertaxeringsinstitutet skall ändras så att det inte utgör ett tillägg till den ordinarie taxeringen utan en ändring av den ordinarie taxeringen och fortsättningsvis kallas taxeringsändring på särskild grund. Beslut om taxeringsändring på särskild grund skall enligt vad vi tidigare föreslagit alltid fattas av skattemyndigheten som första instans.

Den föreslagna ändringen av eftertaxeringsinstitutet är inte lämplig om beloppsprocessen behålls. Instansordningsprincipen skulle då innebära att om taxeringen t.ex. prövats av länsrätten i ordinarie ordning kammarrätten skulle få pröva eftertaxeringen som första instans. Den nuvarande konstruktionen av eftertaxeringen bör därför behållas och beslut fattas av skattemyndigheten som första instans. Även benämningen eftertaxering bör behållas.

Vad som sagts (avsnitt 16.1.2) om de skattskyldigas möjligheter att initiera prövning i extraordinär ordning gäller även för det allmänna.

16.3 Kvittning

Vi har i avsnitt 12.5.2 föreslagit att kvittning inte skall tillåtas i skattemyndigheten. I alternativet med en ettårig omprövningsperiod har vi dock föreslagit ett undantag. Den skattskyldige skall få framställa kvittningsinvändningar mot en ifrågasatt taxeringsändring på särskild grund.

En lång omprövningsperiod påverkar kvittningsmöjligheterna även om den nuvarande processformen bibehålls. I dagens skatteprocess har inte TI möjlighet att anföra kvittningsinvändningar mot de skattskyldigas extraordinära besvär. En obegränsad kvittningsrätt för det allmänna under en lång omprövningsperiod skulle således innebära en utvidgning i förhållande till i dag och en försämring för de skattskyldiga. Att slopa kvittningsrätten för det allmänna på det sätt vi föreslagit i avsnitt 12.5.2 innebär å andra sidan en inskränkning. Skattemyndigheten kan då inte kvitta ex officio utan är beroende av att förutsättningar för taxeringsändring till nackdel eller på särskild grund föreligger och AO måste framställa ev. motyrkanden i länsrätt inom sin besvärstid. En sådan inskränkning är emellertid att föredra framför den försämring för de skattskyldiga som skulle bli följden av en obegränsad kvittningsrätt. Med denna utgångspunkt blir det således inte någon skillnad vad gäller kvittningsmöjligheterna om den nuvarande processformen bibehålls eller en övergång till sakprocess sker.

16.4 Besvär till länsrätt

De förslag vi fört fram i avsnitt 15 om överklagbarhet, besvärsrätt och besvärstider kan tillämpas även med ett omprövningsförfarande kombinerat med beloppsprocess.

Ges besvären in till skattemyndigheten kan de nuvarande nackdelarna med att beskattningsmyndighetens och länsrättens kompetens kolliderar elimineras genom att skattemyndigheten, innan de kompletterande besvären skickas till länsrätten, kan ompröva de besvär de anser sig böra bifalla.

Långa besvärstider kombinerade med beloppsprocess för emellertid samma problem med sig som lång omprövningstid och beloppsprocess. Länsrättens prövning av taxeringen klipper av inte bara klagandens utan också motpartens besvärstid. Redan nu skär visserligen länsrättens prövning av TI:s besvärstid (76 § femte stycket TL). Med de begränsade frister som gäller f.n. utgör inte detta något problem. I ett förfarande med betydligt längre besvärstider blir effekterna mer kännbara.

VI Skatteprocessen

17 Skatteprocessen i dag

Enligt våra direktiv skall vi göra en grundläggande översyn av skatteprocessen. Här tar vi dock bara upp de processrättsliga frågor som har direkt anknytning till omprövningsförfarandet. Skatteprocessen i övrigt behandlar vi i vårt nästa betänkande.

Den stora och genomgripande frågan, som är nära anknuten till omprövningsförfarandet, är om den framtida skatteprocessen bör utformas som en sakprocess eller om den nuvarande processformen bör behållas. I direktiven för vårt arbete sägs att skatteprocessen alltsedan 1800-talet haft karaktär av en beloppsprocess vars föremål är de taxerade beloppen, inte de avdrags-, skattepliktsfrågor m.m. som parterna åberopar. I praktiken gestaltar sig skatteprocessen dock i vår tid ofta som en sakprocess. Särskilt om rättelse- och omprövningsinstituten utvidgas finns det emellertid enligt direktiven anledning att överväga att ta konsekvenserna av utvecklingen och införa en formlig sakprocess, där domstolens prövning och befattning med saken inskränks till just den fråga som överklagandet gäller. Domstolens uppgift blir därmed mera renodlat att slita en tvist mellan det allmänna och den skattskyldige. Vi bör när vi överväger denna fråga särskilt beakta de svårigheter som ligger i att man i en sakprocess inte torde kunna föra in nya grunder som ändrar processföremålet. Detta innebär allmänt sett givetvis väsentliga förändringar av parternas roller i skatteprocessen och kan ge upphov till ytterligare processer rörande samma års taxering.

Det brukar sägas att skatteprocessen i princip är en beloppsprocess som gäller storleken av taxerade och beskattningsbara inkomster. Processens föremål är taxeringen och inte de olika inkomst- och avdragsfrågor som bildar taxeringen. Ramen för processen utgörs av de beloppsmässigt bestämda yrkanden klaganden framställt inom besvärstiden. Processföremålet är dock oftast enskilda sakfrågor i taxeringen och processen får då i realiteten karaktär av vad man brukar kalla sakprocess. Vår skatteprocess har också, trots att den principiellt är utformad som en beloppsprocess, mer eller mindre renodlade inslag av sakprocess. Sådana framstår speciellt tydligt i den extraordinära processen (se avsnitt 17.2).

Att kalla skatteprocessen för en process rörande taxerade och beskattningsbara inkomster är ofta oegentligt. Processen kan röra den debiterade skatten utan att taxerade och beskattningsbara inkomster berörs, som t.ex. i fråga om avräkning av utländsk skatt, skattetillägg, fråga om

viss inkomst är A- eller B-inkomst, taxeringskod, beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst m.m. I andra fall kan tvisten röra storleken av avskrivningsunderlag eller annat som inte omedelbart avspeglar sig i aktuella taxeringar eller debiteringar.

Utvecklingen inom skattelagstiftningen har medfört att i skatteprocessen företeelser efter hand har kommit till som inte kan hänföras till en process avseende taxerade och beskattningsbara inkomster. Den praxis som utvecklats för beloppsprocessen har inte direkt kunnat överföras på de nya företeelserna. Inte minst har reglerna om A- och B-inkomst och skattereduktion inneburit problem. Det är här fråga om taxeringsåtgärder som inte påverkar taxerade och beskattningsbara inkomster utan bara den debiterade skatten. Gränsen mellan taxering och debitering har genom dessa regler inte kunnat hållas så klar som tidigare. Enligt 68 § TL skall i skattelängden bl.a. antecknas om inkomst utgör A- eller B-inkomst och beslut som avser förutsättningar för skattereduktion. Sådana anteckningar omfattas enligt 2 § tredje stycket TL av den årliga taxeringen. De kan således ändras endast inom taxeringsprocessen. LSM är — även om bestämmelserna om skattereduktion finns i UBL — bunden av de avgöranden som i samband med taxeringen har fattats i fråga som har betydelse för rätten till skattereduktion.

Skatteprocessen har härigenom kommit att röra två olika beloppsmässiga storheter, taxerade/beskattningsbara inkomster och debiterade skattebelopp. Detta har medfört osäkerhet om vilket belopp processramen utgörs av och i vad mån beloppsprocessens regler om t.ex. kvittning skall överföras på de nya företeelserna.

I beloppsprocessen kan klaganden fritt byta grund för sina yrkanden. Han måste dock hålla sig inom den beloppsmässiga ram som bestäms genom de yrkanden som han framställt hos länsrätten inom besvärstiden. Yrkar den skattskyldige avdrag för resor under tjänst med 5 000 kr. kan han senare under processens gång i stället yrka avdrag för räntekostnader med samma eller lägre belopp. Däremot är han förhindrad att ändra sin talan så att avdrag i stället yrkas med 10 000 kr. — han får inte gå utöver beloppsramen på 5 000 kr.

Mot klagandens rätt att åberopa nya grunder för sin talan svarar motpartens möjlighet att anföra motfakta som hänför sig till andra grunder än den klaganden åberopat, s.k. äkta kvittningsinvändningar. Med kvittning menas fortsättningsvis alltid äkta kvittning. S.k. oäkta kvittning, dvs. motfakta som hänför sig till den grund klaganden åberopat, tillåts naturligtvis i såväl belopps- som sakprocess. Det är då inte fråga om kvittning i egentlig mening. I den rena beloppsprocessen är kvittningsrätten obegränsad. TI kan exempelvis tillstyrka att den skattskyldige får yrkat avdrag för räntekostnader men kvittningsvis yrka att han beskattas för en tjänsteinkomst och att taxerade och beskattningsbara inkomster därför skall förbli oförändrade. Det står naturligtvis också motparten fritt att under processens gång ändra sina kvittningsvisa yrkanden under förutsättning att ändringarna håller sig inom beloppsramen. En av klaganden åberopad ny grund kan således bemötas av kvittningsinvändningar från motparten som i sin tur medför nya yrkanden från klagandens sida osv.

I beloppsprocessen finns det alltså inte någon sak i vedertagen bemärkelse, utan processen rör en beloppsmässigt bestämd del av taxeringen oberoende av vilken taxeringsfråga klaganden vill få prövad av domstolen. En konsekvens av detta blir att man inte kan tala om en slutligt avgjord sak.

Det som kännetecknar beloppsprocessen är således

- att processföremålet är en beloppsmässigt bestämd del av taxeringen, inte någon enskild sakfråga i den,
- att ramen för processen utgörs av de inom besvärstiden beloppsmässigt fixerade yrkandena,
- att klaganden fritt kan byta grund för sitt beloppsmässiga yrkande,
- att motparten inom beloppsramen och efter den för honom gällande besvärstidens utgång kan åberopa motfakta som är hänförliga till en annan grund än den klaganden åberopat, dvs. göra kvittningsinvändning, och
- att det inte finns något utrymme för begreppet res judicata i vedertagen bemärkelse.

Den officialprövning som anses åligga domstolarna innebar tidigare att hela den överklagade taxeringen kontrollerades. Inom beloppsramen gällde inga begränsningar för domstolens prövning. Domstolen kunde ex officio, utan yrkande av part, kvitta exempelvis den skattskyldiges avdragsyrkande med en inte beskattad intäkt.

Praxis har emellertid under inflytande av nya RB och FPL svängt till förmån för förhandlingsprincipen åtminstone gentemot TI. Kontrollräkningar förekommer inte på samma sätt som tidigare. Numera torde domstolarna inte längre kvitta ex officio till den skattskyldiges nackdel utan endast på yrkande av TI. Till den skattskyldiges förmån förekommer däremot fortfarande kvittning utan yrkande och det kan inträffa att den skattskyldige får avdrag för yrkat belopp på en annan saklig grund än den han åberopat. Dessutom står det naturligtvis domstolen fritt att subsumera åberopade rättsfakta under en rättsregel som ingen av parterna åberopat.

Domstolen får inte gå utöver vad som yrkats i målet (29 § FPL). Det råder alltså förbud mot förändringar till enskilds nackdel (reformatio in pejus). För beloppsprocessen innebär det att domstolen inte får höja den skattskyldiges taxerade och beskattningsbara inkomster utan yrkande. Föreligger det särskilda skäl får rätten dock gå utöver yrkande och besluta till det bättre för enskild när det kan ske utan men för enskilt intresse (reformatio in melius). Även förbudet mot reformatio in pejus är genombrutet så till vida att domstolarna fått befogenhet att i vissa särskilda fall gå vid sidan av och utöver parternas yrkanden, t.ex. möjlighet att ex officio företa följdändring enligt 105 § TL.

Skatteprocess är alltså ett vidare begrepp än beloppsprocess. Många typer av skattemål står helt utanför beloppsprocessen på grund av att de rör annat än taxerade och beskattningsbara belopp. Andra typer av mål har genom lagstiftning och rättsutveckling kommit att bara delvis omfattas av beloppsprocessen. Det finns stora skillnader mellan den ordinära,

den extraordinära och eftertaxeringsprocessen vad gäller tillämpligheten av beloppsprocessens bestämmelser. Genom den praxis som utvecklats inte minst under senare tid har tillämpningsområdet för beloppsprocessen belysts ytterligare.

17.1 Den ordinära processen

17.1.1 Klagandens möjligheter att ändra yrkanden och grunder

Den ordinära processen är i princip en beloppsprocess. Ramen för processen — inom vilken såväl parterna som domstolen måste hålla sig — utgörs av de beloppsmässiga yrkandena. De i besvären yrkade beloppen är så betydelsefulla för processramen att de gäller oavsett om det av de grunder som angetts för yrkandena framgår att det är fråga om en felräkning (R76 1:91).

Klaganden kan inom beloppsramen fritt byta grund för sitt beloppsmässiga yrkande. Detta är ovanligt i praktiken. Klaganden är normalt missnöjd i någon speciell sakfråga redan när processen inleds och grunden för tvisten är densamma upp genom instanserna. Ett exempel från rättspraxis, som kan illustrera möjligheten till byte av grund är RÅ80 1:83. Den skattskyldige, som i besvär i kammarrätten yrkat att vissa fastigheter skulle anses ingå i rörelse, yrkade senare som alternativ grund för nedsättning av taxeringarna att avdrag skulle ges för provisionskostnader. Regeringsrätten medgav avdrag för provisionskostnader inom beloppsramen.

Möjligheten att byta grund sträcker sig inte så långt att en skattskyldig som yrkat nedsättning av inkomsttaxeringarna senare under processen kan framställa yrkanden om sin förmögenhetstaxering. Det torde inte heller vara möjligt att ändra grunden från att t.ex. avse taxeringen till kommunal inkomstskatt till att avse den statligt taxerade inkomsten.

17.1.2 Motpartens kvittningsrätt

Vid kvittning i ordinarie process kan TI under hela processens gång framställa kvittningsyrkanden oavsett om hans besvärstid gått ut eller femårsgränsen för extraordinär besvärsrätt och eftertaxering överskridits. Gränsen för TI:s kvittningsrätt utgörs i princip bara av beloppsramen. Det finns dock undantag då kvittning inte tillåts.

I ett notisfall, RÅ 1968 Fi 2116, yrkade den skattskyldige att taxeringarna skulle sättas ned genom ett uppskov med beskattning för skogsintäkter på grund av insättning på skogskonto. TI yrkade kvittningsvis att det medgivna avdraget för reparations- och underhållskostnader skulle sättas ned, men kvittningsyrkandet godtogs inte. Det var ju inte fråga om någon nedsättning av taxeringarna i egentlig mening utan bara om en förskjutning framåt i tiden av beskattningen. Skulle kvittningsinvändningar tillåtas i sådana fall skulle det innebära att TI efter besvärstidens utgång skulle ha möjlighet att yrka höjning av den skattskyldiges tax-

eringar, sett över en längre period. Kvittningsinvändningar mot ett besvärsyrkande om uppskov med beskattning av en skogsintäkt eller realisationsvinst måste alltså framställas innan TI:s besvärstid går ut.

Det finns också andra begränsningar av kvittningsrätten i den ordinarie processen. I R73 1:8 fastställdes det att TI inte får kvittningsvis framställa yrkande om höjning av taxering då make yrkat att få utnyttja andra maken tillkommande allmänna avdrag som denne inte kunnat tillgodogöra sig. Domen motiverades med att prövningsnämnden enligt 105 § TL hade att rätta mannens taxeringar även om han inte framställt yrkande om det. Hans taxeringar var egentligen inte uppe till prövning utan det var fråga om en teknisk nedsättning av taxeringarna.

Kvittningsinvändning av TI som inneburit att taxerad inkomst höjts men den beskattningsbara sänkts har inte godtagits av regeringsrätten. Beloppsramen utgörs således i sådant fall av den taxerade inkomsten (R73 1:58).

Tidigare var det helt klart att med beloppsram menades taxerad och beskattningsbar inkomst men inte uträknade skattebelopp. När reglerna om A- och B-inkomst, skattereduktion m.m. och de därav föranledda ändringarna i TL infördes i början av 70-talet komplicerades läget. Praxis blev oenhetlig vad gäller bedömningen av vad som skulle anses utgöra ramen för processen.

Frågan kommer i allmänhet upp i samband med att TI kommer med kvittningsinvändningar mot den skattskyldiges yrkanden. Det finns exempel på att domstolarna ibland ansett skattebeloppet utgöra beloppsramen och tillåtit kvittningsinvändningar som har medfört höjd taxerad inkomst men lägre skatt. Har kvittningsinvändningen medfört en lägre taxering men höjd skatt har ibland hela kvittningsinvändningen ogillats och ibland godtagits intill oförändrad debiterad inkomstskatt. Först under senare år har det kommit en del regeringsrättsavgöranden som klargjort läget.

Regeringsrätten har i ett tämligen färskt mål (RÅ83 1:31) menat att kvittningsyrkanden som *bara* påverkar debiteringen inte skall tillåtas. I målet tillstyrkte TI den skattskyldiges yrkanden i länsrätten om nedsättning av inkomst av jordbruksfastighet men yrkade kvittningsvis att denna inkomst borde anses utgöra B-inkomst i stället för A-inkomst och att därför någon nedsättning av den slutliga skatten inte borde ske. Den skattskyldige påfördes i anledning av länsrättens dom högre skatt. Regeringsrätten menar att denna typ av kvittning medför praktiska problem för såväl parter som myndigheter, främst debiteringsmyndigheter. Regeringsrätten anför vidare att bland bestämmelser om vilka beslut som skall beaktas vid debitering av skatt och hur därvid skall förfaras finns inga regler om att kvittning av detta slag skall påverka debiteringen. Lagstiftaren har inte räknat med denna frågeställning. Det kan ifrågasättas om inte redan dessa omständigheter måste anses utesluta den avsedda kvittningsmöjligheten.

Genom RÅ84 1:30 har rättsläget ytterligare klargjorts. I rättsfallet ansågs kvittning inte kunna göras med belopp varmed skattereduktion skulle ske mot taxerad inkomst. Regeringsrätten anför att mellan de två stegen taxering och debitering i beskattningsförfarandet har i systema-

tiskt hänseende tidigare gällt en klar åtskillnad, som varit utgångspunkten vid ställningstagandet i såväl organisatoriska som processuella frågor. I senare tids lagstiftning har på skilda punkter genomförts ändringar som kan sägas ha gjort denna åtskillnad mindre entydig. Emellertid saknas anledning anta att lagstiftaren härvid syftat till att överge den etablerade ordningen. Ändringarna får i stället närmast ses som begränsade avvikelser som passats in i ett alltjämt bestående system i syfte endast att nå vissa särskilt definierade mål. Mot denna bakgrund kan införandet av skattereduktion och därav föranlett fastställande vid taxeringen av förutsättningarna för reduktionen inte tilläggas den betydelsen att skattereduktionens belopp skall behandlas som ett i taxeringssammanhang förekommande värde. Skattereduktionens belopp kan inte — i brist på uttrycklig lagregel av annan innebörd — föras in i taxeringsprocessen med samma rättsliga funktioner som ett taxeringsbelopp och följaktligen inte heller utgöra motvärde vid kvittning.

Genom dessa avgöranden framgår att kvittningsinvändningar som enbart rör debiteringen inte till någon del skall beaktas, inte ens den del som håller sig inom ett oförändrat skattebelopp. Sådana kvittningsinvändningar har inte ansetts kunna inordnas i beloppsprocessen.

En skattskyldig är väl bara undantagsvis intresserad av storleken på den taxerade inkomsten i sig. Det är den debiterade skatten han genom sina besvär vill få sänkt. Beloppsprocessen rör emellertid de taxerade och beskattningsbara inkomsterna och inte skattebeloppet. Domstolen har ingen direkt kontroll över hur taxeringsbeslutet påverkar det debiterade beloppet. Uträknandet av skatten sköts av en annan myndighet.

Ofta påverkar en kvittningsinvändning *såväl* taxering som debitering. TI kan exempelvis mot den skattskyldiges avdragsyrkande under tjänst kvittningsvis yrka att den skattskyldige beskattas för en oredovisad inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och att taxeringen därför bör förbli oförändrad. Eftersom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet alltid är B-inkomst kan den skattskyldiges besvär, om kvittningsinvändningen godtas, i beloppsprocessen medföra att högre skatt än tidigare påförs honom.

För den skattskyldige, som besvärat sig för att få lägre skatt, måste det te sig besynnerligt att hans besvär kan leda till en höjd debitering. Det råder ju ett förbud mot reformatio in pejus — domstolen får inte gå utöver yrkande till nackdel för enskild. Beloppsprocessen rör emellertid taxerade och beskattningsbara belopp. Innebär domslutet att den beskattningsbara inkomsten är oförändrad har domstolen inte gått utöver den skattskyldiges yrkanden till hans nackdel. Det är en annan sak att den beskattningsbara inkomsten, till följd av kvittningsinvändningen, innehåller inkomst som enligt skattelagstiftningen medför högre skatt.

17.1.3 Undantag från beloppsprocess i den ordinära skatteprocessen

Mot bakgrund av rättsfallen RÅ83 1:31 och 84 1:30 förefaller det sannolikt att yrkanden som inte berör taxerade och beskattningsbara inkomster utan bara debiteringen står helt utanför beloppsprocessen. En

äkta kvittningsinvändning, som enbart berör debiteringen torde därför inte godtas, inte ens om klagandens yrkanden avser debiteringen och inte taxeringen. Den skattskyldige torde inte heller ha möjlighet att fritt byta grund, t.ex. först yrka att han skall få åtnjuta skattereduktion och senare ändra sitt yrkande till att viss inkomst skall utgöra A-inkomst och inte B-inkomst. Det är bara förutsättningarna för skattereduktion som skall prövas som en taxeringsfråga. Skattereduktionens belopp kan däremot inte prövas på detta sätt utan endast i samband med skattens uträknande vid debiteringen.

Förutom de fall där yrkandena rör skattebelopp och inte taxerade belopp står även en rad andra fall utanför beloppsprocessen även i den ordinära processen, t.ex. mål som rör storleken på avskrivningsunderlag utan att detta påverkar taxerade inkomster. Visserligen finns i skatteprocessen inte någon direkt motsvarighet till civilprocessens fastställelsetalan. Talan som endast avsett ändring av ingångsvärdet på inventarier men inte ändring av åsatt taxering har — då ingångsvärdet inte varit bindande för senare års taxeringar — inte tagits upp till prövning (R79 1:66). Däremot har i ett flertal avgöranden den skattskyldiges talan prövats, trots att talan inte avsett ändring av taxerad inkomst, när frågan har haft ekonomisk betydelse för den skattskyldige och inte kunnat prövats i annan ordning (RÅ 1969 Fi 1800, 1970 Fi 1706, 1967 ref. 17).

Ett annat exempel på områden inom den ordinära processen som står utanför beloppsprocessen är skattetilläggen. Skattetillägget är nära anknutet till taxeringen. En förutsättning för att påföra skattetillägg är att den skattskyldige i självdeklarationen eller annat skriftligt meddelande till ledning för taxeringen har lämnat en oriktig uppgift. Skattetillägget utgår normalt med 40 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige. TI har möjlighet att i ordinarie ordning yrka att skattetillägg påförs för viss oriktig uppgift intill utgången av juni året efter taxeringsåret. Eftersom skattetillägget, precis som eftertaxeringen, är knutet till den oriktiga uppgift som den skattskyldige lämnat, kan inte TI efter sin ordinarie besvärstid byta grund för sitt yrkande om skattetillägg och yrka att den skattskyldige påförs skatt för en annan oriktig uppgift. Besvärstiden skulle då kringgås. Som exempel kan ges R78 1:87 där TI i rätt tid yrkade att ett bolags taxeringar skulle höjas och att skattetillägg skulle påföras på viss grund. Efter besvärstidens utgång ändrade TI sin talan i målet och yrkade taxeringshöjning och skattetillägg med ett lägre belopp och på en annan grund. Taxeringarna ändrades i enlighet med TI:s yrkanden, men frågan om skattetillägg på den nya grunden ansågs inte kunna prövas eftersom den väckts efter TI:s ordinarie besvärstid.

17.2 Den extraordinära processen

17.2.1 Klagandens möjligheter att ändra yrkanden och grunder

Specialregler om besvär i särskild ordning finns i 99-104 §§ TL. Instansordningsprincipen gäller även för prövningen av extraordinära besvär. Har taxeringen prövats av länsrätten, skall därför kammarrätten pröva de extraordinära besvären som första instans. Har kammarrätten eller regeringsrätten prövat taxeringen skall målet avgöras av regeringsrätten (103 §). Det måste dock vara fråga om en prövning i sak. Har länsrätten avvisat ordinära besvär såsom för sent inkomna är den ändå behörig att senare pröva extraordinära besvär. Om länsrätten har prövat och avslagit extraordinära besvär är den däremot inte behörig att pröva nya extraordinära besvär, eftersom handläggningen av extraordinära besvär innefattar en viss sakprövning även om de avslås.

Talan vid besvär i särskild ordning är sakligt individualiserad. Besvär enligt 99 § TL får inte avse annan fråga än den där TN inte lämnat föreskriven underrättelse om avvikelse från självdeklarationen (R74 1:77). Besvär enligt 100 § kan i princip endast avse rättelse av det fel som förekommit.

Det förhållandet att talan i den extraordinära processen enligt 99 § TL är sakligt individualiserad medför att möjligheterna till byte av grund inte är desamma som i den ordinära processen. I R77 1:6 hade den skattskyldige inte inom föreskriven tid fått underrättelse om avvikelse från deklarationen beträffande dels ränteavdrag och dels avdrag för ökade levnadskostnader. Sedan den skattskyldige besvärat sig enligt 99 § TL framkom ytterligare avdragsgilla räntor. Frågan om större ränteavdrag än vad som yrkats i deklarationen ansågs inte kunna prövas inom ramen för den skattskyldiges yrkanden trots att beloppsmässigt utrymme fanns genom att avdrag för ökade levnadskostnader delvis vägrats.

Besvärstiden för besvär enligt 100 § TL går ut först vid utgången av femte året efter taxeringsåret. Inom den tiden kan den skattskyldige, innan besvären prövats, utvidga sin talan beloppsmässigt och också anföra nya grunder. I det senare fallet uppkommer i princip en ny talan. Efter utgången av femårsfristen kan talan inte utvidgas beloppsmässigt eller nya grunder anföras så att det framstår som en ny talan. Den skattskyldige kan bara genom fullföljd inom ordinarie besvärstid få den talan han fört hos länsrätt överprövad av kammarrätt. Har däremot inte den femåriga besvärstiden löpt ut är den skattskyldige inte bunden av de yrkanden och grunder han åberopat i länsrätten. Han är oförhindrad att hos kammarrätten väcka ny extraordinär besvärstalan på varje annan grund som inte omfattas av hans tidigare extraordinära besvär.

17.2.2 Motpartens kvittningsrätt

På samma sätt som den skattskyldige är bunden vid den åberopade grunden vid besvär enligt 99 och 100 §§ TL är även TI det. Han kan inte

sedan hans besvärstid gått ut framställa kvittningsyrkanden på annnan grund än den som den skattskyldige åberopat.

Som exempel på begränsningen av kvittningsmöjligheten vid besvär enligt 99 § TL kan nämnas R77 1:9. I rättsfallet avvek TN utan att underrätta den skattskyldige från deklarationen genom att bara delvis medge det yrkade avdraget för kostnader under inkomst av tjänst. Den skattskyldige yrkade hos länsskatterätten taxering enligt sin deklaration. TI tillstyrkte delvis besvären men yrkade kvittningsvis efter den för honom gällande ordinarie besvärstidens utgång att avdraget för underskott i förvärvskällan annan fastighet skulle sättas ned och att taxeringarna därför inte skulle ändras. Regeringsrätten menade att TI:s kvittningsyrkande inte kunde prövas eftersom det avsåg en annan grund.

I R75 1:40 slogs fast att TI inte — sedan den skattskyldiga anfört besvär enligt 100 § TL och yrkat att inte bli beskattad för pension som utbetalats till hennes dotter — kunde kvittningsvis yrka att avdrag för ökade levnadskostnader och förvärvsavdrag skulle vägras.

Genom rättsfallet R77 1:1 förtydligades ytterligare regeringsrättens inställning till kvittning vid extraordinära besvär. Den skattskyldige yrkade jämlikt 100 § TL avdrag för viss kostnad i rörelse (bilskatt). TI, som tillstyrkte bifall till bolagets talan, yrkade kvittningsvis att avdrag skulle vägras för annan kostnad i samma rörelse (inträdesavgift som betalats till ekonomisk förening). Regeringsrätten menade att TI:s kvittningsyrkande avsåg annan grund och därför inte skulle tas upp till prövning. Fastän det var fråga om samma förvärvskälla ansåg regeringsrätten alltså att det var fråga om otillåten kvittning.

Har TI extraordinär besvärsrätt enligt 101 § TL tillåts han däremot att framställa en kvittningsinvändning som omfattas av besvärsrätten. Det är emellertid oegentligt att tala om kvittning i sådana fall. TI har ju besvärsrätt och är inte bunden av någon beloppsram utan kan också yrka höjning av taxeringarna. Yrkandet kan ses som en kvittningsinvändning eller som ett självständigt besvärsyrkande.

Det kan också ifrågasättas om inte TI:s kvittningsinvändning i en extraordinär process — i likhet med vad som gäller när TI har besvärsrätt enligt 101 § TL — bör tillåtas om yrkandet är eftertaxeringsbart. Den skattskyldiges rättssäkerhetsintresse talar inte emot att tillåta en sådan kvittning. Länsrätten är alltid första instans i eftertaxeringsmål. Har taxeringen ännu inte avgjorts i länsrätten är det svårt att finna skäl som talar mot en sådan kvittningsrätt.

En annan fråga som, såvitt vi vet, ännu inte besvarats i praxis är om den skattskyldige kan framställa kvittningsyrkande när TI anför extraordinära besvär till den skattskyldiges nackdel enligt 101 § TL. Sådana besvär är ett speciellt rättsmedel till det allmännas förfogande av principiellt samma slag som eftertaxeringsinstitutet. Mot bakgrund av att de skattskyldiga, som vi senare kommer till, anses ha obegränsad rätt att komma med kvittningsinvändningar i eftertaxeringsprocessen finns det anledning att anta att detsamma är förhållandet när det gäller 101 § 1 och 2 mom. TL. Däremot torde kvittning inte vara möjlig vid TI:s besvär enligt 3 mom. samma paragraf som inte berör de taxerade inkomsterna utan den debiterade skatten.

Den extraordinära processen kan således sägas stå helt utanför de regler som gäller för beloppsprocessen, utom vad gäller den skattskyldiges möjligheter att komma med kvittningsinvändningar.

En speciell form av rätt till besvär över TN:s beslut efter den ordinarie besvärstidens utgång är 76 § fjärde stycket TL. Inkommer den skattskyldiges besvär före utgången av juni året efter taxeringsåret får länsrätten pröva besvären om TI helt eller delvis biträder besvären i sak. Ordvalet i bestämmelsen skulle kunna tolkas så att TI:s inställning i sakfrågan, inte det beloppsmässiga utfallet, är avgörande för om besvären skall prövas. Enligt praxis (RÅ83 1:81) förutsätter emellertid tillämpningen av stadgandet att TI tillstyrkt en beloppsmässig ändring av taxeringen. Vitsordar TI en av den skattskyldige åberopad grund för nedsättning av taxeringen, men yrkar han kvittningsvis med stöd av en annan grund att taxeringen inte skall sättas ned, skall besvären inte prövas. Detta gäller oberoende av om länsrätten finner TI:s kvittningsinvändning grundad eller inte.

17.3 Eftertaxeringsprocessen

17.3.1 TI:s möjligheter att ändra yrkanden och grunder

Eftertaxering är inte ett rättsmedel i egentlig mening utan ett tillägg till den ordinarie taxeringen där sådana inkomst- och förmögenhetsbelopp tas upp som genom oriktig uppgift från den skattskyldiges sida inte kommit med i den ordinarie taxeringen. En eftertaxeringstalan kan sägas vara en i sakligt hänseende individualiserad process. Möjligheten till eftertaxering är knuten till den oriktiga uppgift som den skattskyldige har lämnat. Grunden för eftertaxeringen är den oriktiga uppgift som den skattskyldige lämnat och som TI åberopar i sin ansökan.

Har tiden för ansökan om eftertaxering gått ut kan inte TI byta grund för eftertaxeringsyrkandet (RÅ 1962 Fi 946 och det tidigare redovisade R78 1:87 som i och för sig rör skattetillägg) eller beloppsmässigt utvidga sin talan (RÅ84 1:61). Däremot har han möjlighet att inom ansökningstiden ändra belopp och grund under förutsättning att länsrätten ännu inte prövat ansökan. Mer oklart är om TI, medan hans möjlighet att yrka eftertaxering på annan grund står öppen, kan byta grund i högre instans. I princip måste det anses åligga honom att enligt reglerna i 115 § TL om instansordningen i eftertaxeringsmål återkalla sin första eftertaxeringstalan och väcka en ny talan i länsrätten.

17.3.2 Den skattskyldiges kvittningsrätt

Den skattskyldige har rätt att få kvittningsinvändningar prövade i samma utsträckning som i den ordinära processen. Sett enbart ur den skattskyldiges synvinkel kan eftertaxeringsprocessen därför påstås vara en beloppsprocess.

Frågeställningen om kvittningsrätten vid eftertaxering kan kompliceras av att TI bemöter den skattskyldiges kvittningsinvändning med ett

motkvittningsyrkande. Det rimligaste torde vara att bedöma tillåtligheten av TI:s kvittning i sådana fall på motsvarande sätt som vid extraordinära besvär av skattskyldig — alltså att i princip äkta kvittning inte tillåts.

17.3.3 Domstolens prövning m.m.

Domstolen får i princip inte bifalla en eftertaxeringstalan på en grund som inte TI har åberopat. Däremot kan domstolen naturligtvis göra en annan rättslig bedömning av de fakta som föreligger än den som parterna har gjort. Oavsett vilken grund TI åberopat har dock domstolen alltid möjlighet, om förutsättningar för eftertaxering finns och underlaget för en riktig taxering är bristfälligt, att bestämma eftertaxeringen skönsmässigt enligt 21 § TL (RÅ 1978 Ba 21).

Ett färskt rättsfall, RÅ84 1:70, ger ett annat exempel på när domstolen inte behöver hålla sig till den av TI åberopade grunden. I målet hade den skattskyldige fått avdrag för nedsatt skatteförmåga som folkpensionär vid den ordinarie taxeringen. När han sedermera eftertaxerades för utelämnade inkomster undanröjde domstolen avdraget utan yrkande av TI. Det fanns beloppsmässigt utrymme för detta. Motiveringen var att till följd av avdragets konstruktion — det skall medges ex officio när förutsättningar föreligger — fordrades det inte något särskilt yrkande av TI för prövning av frågan om avdrag för nedsatt skatteförmåga skulle medges.

Den omständigheten att länsrätten prövat talan om eftertaxering på en viss grund utesluter inte att nya eftertaxeringar kan ske på andra grunder utan hinder av den tidigare åsatta. Eftertaxeringens karaktär av särskild taxering och fristående påbyggnad medför att talan alltid skall föras hos länsrätten i första instans. Har domstol prövat en eftertaxeringstalan anses den ändå inte ha prövat taxeringen i den mening som avses i 103 § TL, vilket bl.a. har betydelse för att avgöra vilken domstol som är rätt instans vid extraordinära besvär.

17.3.4 Omtaxering och särskild taxering

Eftertaxeringsinstitutet är dubbelbottnat så till vida att å ena sidan skall en omtaxering göras av den skattskyldiges totalinkomst med möjlighet för denne att komma med kvittningsinvändningar som hänför sig till andra grunder än eftertaxeringsyrkandet och å andra sidan skall eftertaxeringen ske särskilt utan sammanblandning med den skattskyldiges ordinarie taxering.

Det förhållandet att en omtaxering skall göras framträder i det tidigare redovisade fallet RÅ84 1:70. Eftersom den skattskyldige, med hänsyn till de eftertaxerade intäkterna, inte bort medges avdrag för nedsatt skatteförmåga vid den ordinarie taxeringen fastställdes eftertaxeringsbeloppet med tillägg av det medgivna avdraget. Principen om omtaxering framträder också i rättsfall där det varit fråga om prövning av ordinarie taxering och eftertaxering samtidigt. Förändringar i den ordi-

narie taxeringen har därvid påverkat beräkningen av eftertaxeringsbeloppen (RÅ 1965 Fi 823).

Eftertaxeringens konstruktion som en särskild taxering har kommit till uttryck i RÅ80 1:54 där TI hos länsskatterätten dels bestritt bifall till den skattskyldiges besvär och dels ansökt om eftertaxering av ett belopp om 550 kr. Länsskatterätten biföll den skattskyldiges besvär delvis och tog upp beloppet 550 kr. till beskattning. Regeringsrätten påpekade att eftertaxering skall åsättas genom särskilt taxeringsbeslut. Förutsättningar för eftertaxering förelåg inte eftersom beloppet var att anse som ringa. I rättsfallet fanns alltså beloppsmässigt utrymme för prövning av ett kvittningsyrkande, men länsskatterätten kunde inte ex officio förvandla TI:s eftertaxeringsyrkande till ett kvittningsyrkande i den ordinarie processen.

Det brukar ofta påstås att eftertaxeringsprocessen är en beloppsprocess (se t.ex. regeringsrättens domskäl i RÅ80 1:83). Emellertid gäller många från beloppsprocessen avvikande regler. Av de kännetecken för beloppsprocessen som räknats upp tidigare överensstämmer bara två, nämligen att ramen för processen utgörs av de beloppsmässigt fixerade yrkandena och att motparten kan göra kvittningsinvändningar. Eftertaxeringsprocessen kan därför sägas ha större beröringspunkter med sakprocess än med beloppsprocess.

17.4 Res judicata

I den mån processen är en beloppsprocess finns det inte utrymme för begreppet res judicata i vedertagen bemärkelse. Processföremålet är ju taxeringen, inte de enskilda sakfrågorna. En annan sak är att taxeringen kan vinna laga kraft. En sakfråga som prövats i en ordinarie process kan omprövas i en eftertaxeringsprocess — eller extraordinär process — trots att den ordinarie taxeringen vunnit laga kraft.

I RÅ80 1:83 omprövades en sakfråga som avgjorts i ett lagakraftvunnet eftertaxeringsmål i den ordinarie processen. Saken var i och för sig res judicata och skulle inte kunnat omprövas i ytterligare ett eftertaxeringsmål för samma taxeringsår, men eftersom i den ordinarie processen processföremålet anses utgöra taxeringen kunde sakfrågan behandlas ytterligare en gång inom taxeringen.

Är processen sakinriktad förhåller det sig annorlunda. En dom i eftertaxeringsmål där TI:s ansökan avslagits innebär res judicata gentemot TI. En ansökan om eftertaxering för samma sak skall avvisas. Har prövning skett enligt någon av grunderna i 100 § TL, kan den skattskyldige inte åberopa samma grund i en ny process.

18 Överväganden om ändrad processform

18.1 Förutsättningar för och behov av en övergång till sakprocess

De förslag beträffande ett utvidgat omprövningsförfarande vi lagt fram i avsnitt 12 förutsätter en sakprocess i domstol. Den obligatoriska omprövningen och kravet att beslutet skall gå emot den skattskyldige för att det skall vara möjligt att överklaga är två medel att få bort de otvistiga målen från länsrätt. Dessa blir mindre effektiva om den skattskyldige i processen kan byta grund så att talan avser en fråga som inte varit föremål för omprövning. Vilka ytterligare konsekvenser för omprövningsförfarandet ett bibehållande av beloppsprocessen medför har vi redogjort för i avsnitt 16. Vi anser att ett utvidgat omprövningsförfarande är svårt att förena med en beloppsprocess.

Omprövningsförfarandet innebär också ökade förutsättningar för att införa en sakprocess i domstol. Omprövningen kan reda ut ev. oklarheter. Den skattskyldige kan under omprövningsperioden komma med nya yrkanden och grunder i skattemyndigheten. Fördelen med beloppsprocessen — att man inom beloppsramen kan få ett materiellt riktigt resultat — blir mindre uttalad efter ett omprövningsförfarande i skattemyndigheten. Dessutom påverkar vårt förslag till omprövningsförfarande även kvittningsmöjligheterna i domstol (se vidare avsnitt 16.3).

Genom att besvär till länsrätt föreslås kräva att skattemyndighetens beslut gått emot den skattskyldige kommer länsrättsprocessen att avse en viss tvistig sakfråga. Kan den skattskyldige begära ny omprövning i skattemyndigheten beträffande andra sakfrågor finns inte skäl att tillåta honom att helt ändra grunderna för sin talan i domstol.

Det utvidgade omprövningsförfarandet är alltså ett argument för en övergång till sakprocess. Vi vill dock betona att även i dagens läge och med nuvarande förfarande framstår beloppsprocessen såsom vi beskrivit den i avsnitt 17 som mindre ändamålsenlig och en reform som motiverad.

Klagandens möjlighet att byta grund för sina yrkanden har kritiserats länge (se vidare avsnitt 18.3), bl.a. för att den strider mot instansordningsgrundsatsen. En inskränkning av möjligheterna att byta grund medför en förskjutning av processen till den första domstolsinstansen och en rationalisering av domstolsarbetet.

TI:s kvittningsrätt har också satts i fråga. Det allmännas kvittnings-

möjligheter kan ses som en sorts latent besvärsrätt som bara utnyttjas i de fall den skattskyldige försöker tillvarata sin rätt. Har inte felaktigheten påtalats tidigare, inom de perioder som gäller för taxeringsändring och besvär till den skattskyldiges nackdel, kan det ifrågasättas om just den skattskyldiges besvär skall möjliggöra rättelse. JO menar i rapporten Den långsamma skatteprocessen att TI bör göra kvittningsinvändningar med stor återhållsamhet, särskilt om de fordrar utredning, rör lägre belopp eller där normalt eftertaxeringsyrkanden inte skulle ha framställts.

Vidare är den nuvarande skatteprocessen en beloppsprocess med många inslag av sakprocess. Blandningen av processformerna gör skatteprocessen onödigt komplicerad och svåröverskådlig, inte minst för de skattskyldiga. En enhetlig processform är att föredra.

Slutligen kan som en brist i beloppsprocessen påtalas den strikta fixeringen till de yrkade beloppen, som ibland kan få egendomliga konsekvenser (se t.ex. det i avsnitt 17.1.1 nämnda rättsfallet R76 1:91).

Normalt har det ingen praktisk betydelse om processen formellt är utformad som en belopps- eller sakprocess. Det är bara undantagsvis man kommer in på sådana överväganden att skillnaderna mellan de båda processformerna ställs på sin spets. En övergång till sakprocess har därför mer formell än praktisk betydelse. Detta betyder inte att en reform är betydelselös. Den är en förutsättning för ett rationellt utformat omprövningsförfarande och för en modernisering av skatteprocessen.

Frågan om skatteprocessens utformning har diskuterats länge. I justitiedepartementets enkät 1980 var meningarna delade om fördelarna och nackdelarna med en sakprocess. Somliga menade att beloppsprocessen borde behållas och andra att sakprocess borde införas eller att det var omöjligt att ta ställning innan frågan hade utretts. Till förmån för beloppsprocessen anfördes att taxeringen omfattar hela den skattskyldiges ekonomiska verksamhet och den därför bör bedömas i ett sammanhang. Målet är ju en likformig och rättvis taxering, vilket kan vara svårt att uppnå med en processform som är begränsad till en enskild sakfråga. Argumenten för en sakprocess var främst principiella — domstolarna borde ägna sig åt att döma i sakfrågor, inte åt taxering.

18.2 Sakprocessens kännetecken

Vad som kännetecknar sakprocessen är att den inte rör taxeringen i sin helhet utan de enskilda frågorna som bildar taxeringen. Klagandens möjligheter att byta grund för sina yrkanden begränsas. Klaganden har ändå möjligheter att inom vissa gränser justera sin talan. Han kan åberopa nya omständigheter till stöd för sin talan under förutsättning att saken inte ändras därigenom och han kan framställa ett nytt yrkande om det stöder sig på väsentligen samma grund. I sakprocessen kan t.ex. — till skillnad från beloppsprocessen — yrkandena ändras i höjande riktning om det tidigare beloppsmässiga yrkandet berodde på en felräkning.

Motparten får i princip inte längre möjlighet att efter besvärstidens utgång åberopa äkta kvittningsinvändningar, dvs. sådana som hänför sig

till en annan grund. Däremot måste han naturligtvis kunna åberopa motfakta som hänför sig till den av klaganden åberopade grunden. Begränsningen av kvittningsrätten påverkar huvudsakligen det allmännas möjligheter att få ändring till stånd i de fall AO:s besvärstid gått ut och möjligheten till taxeringsändring till nackdel och på särskild grund i första instans inte står till buds.

Som jämförelse med de kännetecken för beloppsprocessen som angetts tidigare kan för sakprocessens del sägas

- att processföremålet är en enskild sakfråga,
- att ramen för processen utgörs av de yrkanden och grunder som klaganden angett inom besvärstiden,
- att klaganden inte har möjlighet att fritt byta grund. Han får dock åberopa nya omständigheter under förutsättning att inte saken ändras därigenom och han kan framställa ett nytt yrkande om det stöder sig på väsentligen samma grund,
- att motparten i princip inte kan göra kvittningsinvändningar, dvs. invändningar på annan grund, efter den för honom gällande besvärstidens utgång och
- att en sakfråga som avgjorts i ett lagakraftvunnet beslut utgör res judicata.

18.3 Tidigare förslag m.m.

Frågan om inte klagandens möjligheter att byta grund borde begränsas har varit aktuell länge. Besvärssakkunniga anförde i sitt betänkande (SOU 1964:27) Lag om förvaltningsförfarandet (s. 541) att vid förvaltningsbesvär borde den allmänna instansordningsgrundsatsen gälla som innebar att en klagande inte får föra en talan som kvalitativt eller kvantitativt vidgar den ram, inom vilken prövningen i föregående instans ägt rum. Som huvudregel borde därför gälla att besvär inte får avse annat eller mera än som omfattats av yrkande hos beslutsmyndigheten eller annars prövats där.

Ibland kunde det emellertid enligt utredningen te sig onödigt formalistiskt och opraktiskt att strikt tillämpa instansordningsgrundsatsen, t.ex. när nya omständigheter förskjutit sakläget men saken ändå utan olägenhet kunde prövas i annan eller vidare omfattning än hos beslutsmyndigheten. Hade beslutsmyndigheten i yttrande över besvären inte haft något att erinra mot att de prövades och erbjöd saken inte några utrednings- eller bedömningssvårigheter så tedde sig en återförvisning som en onödig omgång. Besvärsmyndigheten borde därför, om det förelåg synnerliga skäl, få vidga den i föregående instans fastlagda ramen för prövningen.

Förbudet att föra talan om annat eller mera än som prövats hos beslutsmyndigheten borde inte inskränka en klagandes möjligheter att anföra nya skäl och omständigheter till stöd för sin talan. Den begränsningen borde dock gälla att en klagande inte fick införa sådana nya omständigheter i målet att saken helt eller till större delen förändrade

karaktär. De sakkunniga föreslog därför att en klagande skulle få åberopa nya omständigheter till stöd för sin talan under förutsättning att saken inte ändrades därigenom.

Besvärssakkunniga påpekade att den nuvarande ordningen i taxeringsmål innebar att en besvärsmyndighet kunde komma att ta ställning till rätts- och sakfrågor, som inte hade bedömts i en tidigare instans. En sådan mot instansordningsgrundsatsen reellt sett stridande ordning fann de sakkunniga ägnad att inge allvarliga betänkligheter. Det kunde visserligen antas att kammarrätten och regeringsrätten skulle återförvisa en talan, som innebar att saken ändrades, till prövningsnämnden om inte utgången var uppenbar, men ordningen tedde sig likväl mindre ändamålsenlig från förfarandesynpunkt. Någon bestämmelse i specialförfattning om en sådan ordning borde därför inte meddelas.

Förvaltningsdomstolskommittén kom också in på frågan och föreslog i sitt betänkande (SOU 1966:70) Förvaltningsrättskipning att en klagande i regeringsrätten skulle få väsentligen ändra den grund som han åberopat i kammarrätten bara om det förelåg särskilda skäl.

I samband med att FPL infördes framhöll justitieministern i prop. 1971:30 s. 582, på tal om det skulle vara tillåtet för part att ändra sin talan genom att åberopa annan grund, att hithörande frågor inte kunde lösas generellt för alla typer av mål i förvaltningsdomstol. Man fick i stället tänka sig en reglering område för område. Det behövdes emellertid närmare utredning. I mål hos regeringsrätten, för vilka prövningstillstånd behövs, infördes dock ett principiellt förbud att åberopa nya omständigheter eller bevis (37 § FPL).

I propositionen med bl.a. följdändringar i TL i samband med införandet av FL och FPL (prop. 1971:60 s. 100) konstaterade finansministern att problemet var av principiell betydelse för skatteprocessens del. Liksom justitieministern menade han dock att frågan borde lösas i ett större sammanhang och stannade för att inte föreslå några ändrade regler beträffande rätten att anföra nya grunder i skattemål.

18.4 "Saken" i civilprocessen m.m.

FPL saknar bestämmelser om föremål för talan m.m. Reglerna i RB får därför tjäna som ledning.

Huvudregeln i RB 13:3 är att väckt talan inte får ändras. Käranden har dock vissa möjligheter att under processen modifiera de yrkanden han framställt i stämningsansökan och den grund (de materiella rättsfakta) som han åberopat.

Förbudet mot taleändring motiveras av att det underlättar för svaranden att förbereda sin talan och för rätten att handlägga målet. Käranden måste dock kunna modifiera sina yrkanden och åberopanden så att han kan uppnå sitt praktiska syfte med processen. Särskilt är naturligtvis detta förhållandet då på grund av domens rättskraft det nya processmaterialet inte kan utnyttjas i en senare rättegång.

Reglerna om ändring av talan har betydelse endast för åberopanden och yrkanden som är bindande för rätten. I övrigt måste justeringar

kunna göras av käranden (RB 17:3). Det står t.ex. domstolen fritt att hänföra åberopade rättsfakta under en rättsregel som ingen av parterna har åberopat. En justering som bara innebär en annan rättslig rubricering är därför tillåten.

Som ändring av talan anses inte om käranden inskränker sin talan eller om han, utan att saken ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan (RB 13:3 tredje stycket). Om exempelvis käranden påstår sig ha lånat svaranden 1 000 kr. den 1 mars 1980 och ytterligare 1 000 kr. den 1 april samma år och han har väckt talan om den förra fordringen kan han inte övergå till att grunda sitt betalningsyrkande på den senare försträckningen. Den är en "annan sak". Detta är däremot inte fallet om käranden gör gällande att försträckningen feldaterats i stämningsansökan. Frågan om sakens identitet har diskuterats flitigt inom doktrinen. Enligt en mening är det alltid fråga om "samma sak" då den nya grunden är ett alternativ till en förut angiven och de båda grunderna har samma juridiska betydelse (rättsföljd), enligt en annan anses det avgörande vara om grunderna tillhör samma händelseförlopp.

Huvudregeln för kärandens möjlighet att ändra sitt yrkande finns i RB 13:3 första stycket 3. Där framgår att nytt yrkande kan framställas om det stöder sig på väsentligen samma grund. Som exempel kan nämnas att en hyresvärd, som yrkar hyra för ett visst kvartal, kan utvidga sitt yrkande till att även omfatta hyra för nästa kvartal — de båda yrkandena stöder sig på väsentligen samma grund. Hyresvärden kan också utvidga sitt yrkande till att avse 1 200 kr. i stället för 1 000 kr. som angetts i stämningsansökan. Det nya yrkandet kan också vara alternativt. En köpare som funnit godset bristfälligt och i stämningsansökan endast yrkat avdrag på köpeskillingen kan senare alternativt yrka att köpet hävs.

Dessa regler gäller under förberedelse i underrätt. Senare under processen begränsas kärandens möjligheter att ändra sin talan.

Enligt RB 14:3 har svaranden möjlighet att till gemensam handläggning väcka talan mot käranden bl.a. rörande fordran, som kan gå i avräkning mot kärandens (genkäromål). Att genkäromål är tillåtet i detta fall sammanhänger med det civilrättsliga kvittningsinstitutet. Står två förfallna fordringar mot varandra kan var och en av borgenärerna genom s.k. kvittningsförklaring åstadkomma att fordringarna går i avräkning mot varandra. Grunderna för huvud- och genkäromål kan vara helt fristående, vilket motiveras av att något krav på konnexitet inte upprätthålls i den utomprocessuella kvittningsrätten.

Avräkning av fordringarna kan också uppnås genom att svaranden i processen framställer en kvittningsinvändning. Detta sker formlöst, t.ex. i det svaromål som svaranden avger på stämningen.

Genkäromål måste väckas före huvudförhandling i underrätten, men kvittningsinvändning kan framställas även senare. Framställs en invändning först i hovrätten får den avvisas om den inte utan olägenhet kan prövas i målet.

I RB 17:11 regleras domens rättskraft. Vid tillämpningen av 17:11 gäller samma kriterier för sakens identitet som vid ändring av talan. Käranden bör ha möjlighet att modifiera sina yrkanden och åberopan-

den till den del de omfattas av domens rättskraft och inte kan utnyttjas i en senare rättegång. I den utsträckning kvittningsinvändning prövats i rättegången omfattas den av domens rättskraft.

18.5 "Saken" i skatteprocessen

Det är svårt att av praxis få någon bild av vad "saken" bör anses vara i skattemål. I R77 1:11 klargörs dock att saken i vart fall inte överensstämmer med begreppet förvärvskälla.

Förvaltningsdomstolskommittén föreslog, som nämnts tidigare, att en klagande i regeringsrätten skulle få väsentligen ändra den grund som han åberopat i kammarrätten bara om det förelåg särskilda skäl. För att belysa innebörden av den föreslagna regeln tog kommittén upp några exempel som illustrerade klagandens möjligheter att justera sin talan utan att saken ändrades på ett otillåtet sätt (s. 489):

> Det är till en början tydligt att sådan ändring av argumentationen som i viss mån endast innebär annan rättslig rubricering i visst hänseende bör vara tillåten. Ett exempel härpå utgör det fallet att en skattskyldig som i kammarrätten påstått vissa i självdeklarationen angivna utbetalningar utgöra periodiskt understöd i stället hävdar att beloppen avser ränta i ett skuldförhållande. Enligt kommitténs mening är det rimligt att också tillåta sådan ny argumentation som visserligen inte är alternativ på samma sätt som i det anförda exemplet men ändå nära ansluter sig till vad som förut åberopats och stöder sig på samma saksammanhang. Exempelvis bör en skattskyldig, som yrkat avdrag för ökade levnadskostnader på grund av att han arbetat på annan ort än bostadsorten, i regeringsrätten i stället kunna begära avdrag för kostnader för resor mellan hemmet och arbetsplatsen. Vidare bör en rörelseidkare, som yrkat avdrag för överpris vid anskaffning av inventarier, få ändra sin argumentation att i stället avse yrkande om högre värdeminskningsavdrag. I vissa speciella situationer kan sådana särskilda skäl föreligga att klagande i regeringsrätten bör få åberopa helt ny grund till stöd för sin talan. Det kan här bli fråga exempelvis om fall, där motparten vitsordar att ett nytt avdragsyrkande är befogat och särskilt bevis angående avdraget inte alls fordras eller i förekommande fall är helt enkelt att bedöma.

Även om RB:s regler om föremål för talan m.m. kan ligga till grund för våra överväganden innebär inte det att civilprocessens regler måste eller bör överföras till skatteprocessen. Från RB avvikande regler kan utvecklas för skatteprocessens del för att få en smidig och praktisk ordning.

Utgångspunkten för att bedöma om det är fråga om "samma sak" bör vara att grunderna tillhör samma händelseförlopp eller, som förvaltningsdomstolskommittén uttryckte det, tillhör samma saksammanhang. Vi skall här ge några ytterligare exempel utöver de som förvaltningsdomstolskommittén tog upp.

Yrkar den skattskyldige avdrag för resor till och från arbetet med bil och åberopar en tidsvinst på mer än två timmar bör han senare kunna åberopa att han använt bilen regelmässigt i tjänsten och därför är berättigad till det yrkade avdraget. Han bör också kunna justera yrkandet beloppsmässigt om han tidigare t.ex. räknat fel. TI kan naturligtvis åberopa att avdrag endast bör medges för resor med allmänna kommu-

nikationer. Däremot kan TI inte kvittningsvis yrka att den skattskyldiges taxeringar skall förbli oförändrade eftersom avdrag för arbetsrum i bostaden oriktigt medgetts honom. Kvittningsinvändningen är otillåten därför att den hänför sig till en annan grund än den skattskyldiges yrkande.

Yrkar den skattskyldige att han inte skall beskattas för en ränteintäkt på 1 000 kr. från ett visst bankkonto på grund av att den uppburits av annan person kan TI, om han medger yrkandet, inte kvittningsvis yrka att den skattskyldige i stället skall beskattas för en ränteintäkt från ett annat bankkonto som han oriktigt undgått att beskattas för.

Om den skattskyldige yrkar avdrag för reparationer på sitt hyreshus kan TI naturligtvis åberopa att det inte är fråga om reparation utan nybyggnad, men han kan inte, om han medger reparationsavdraget, yrka att viss hyresintäkt skall tas upp till beskattning.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för räntekostnader under inkomst av annan fastighet måste han kunna justera yrkandet till att avse avdrag under inkomst av kapital om han upptäcker att avdraget hänför sig till det inkomstslaget.

Yrkar den skattskyldige vid beräkning av rörelseinkomst avdrag för värdeminskning av byggnad på grund av en ventilationsanläggning i fastigheten kan han senare yrka att värdeminskningsavdraget för ventilationsanläggningen skall beräknas enligt reglerna för maskiner och andra inventarier. Däremot kan han inte ändra sitt yrkande till att avse värdeminskning på en annan maskin.

Om länsrätten i en lagakraftvunnen dom fastställt att den skattskyldige inte är berättigad till nedsättning i förmånsvärde för fri bil — den skattskyldige har åberopat att han inte använt bilen privat — kan han inte föra ytterligare en process där han yrkar att förmånsvärdet bör sättas ned på grund av att bilen skall hänföras till en lägre värdeklass.

18.6 Vad innebär en övergång till sakprocess?

18.6.1 Utformningen av domen m.m.

I våra direktiv anförs att införandet av en formlig sakprocess bl.a. skulle innebära att uträkningen av de taxerade och beskattningsbara inkomsterna som regel skulle försvinna från domstolshanteringen. Detta är emellertid inte någon oundviklig följd av sakprocessen. Man kan mycket väl tänka sig att domen avslutas med att uttrycka vad bedömningen av sakfrågan innebär för taxerad och beskattningsbar inkomst. Så sker ju nu i de fall talan är sakligt individualiserad, t.ex. vid extraordinära besvär.

I justitiedepartementets enkät 1980 var meningarna delade hos dem som uttalade sig i denna fråga. Klart är att ett arbetskrävande moment flyttas från domstolen till LSM om inte taxerade och beskattningsbara inkomster, A- och B-inkomst m.m. fastställs av domstolen. Redan nu torde dock LSM kontrollräkna taxeringarna och inte sällan hittas felaktigheter.

Vid bedömningen av vad som är den bästa lösningen — att domstolen uttalar sig om taxeringen eller att taxeringen överförs till LSM — måste många faktorer vägas in, t.ex. om en förändring medför rationellare hantering för domstol och skattemyndighet sammantaget, större risker för felaktigheter eller andra negativa konsekvenser för parterna. Fördelar och nackdelar finns med båda alternativen.

Vi menar dock att övervägande skäl talar för att domstolen även efter en övergång till sakprocess fastställer taxerade och beskattningsbara inkomster m.fl. uppgifter som behövs för LSM:s omdebitering av skatten. Domstolen är den som är mest insatt i målet och som enklast, snabbast och med minsta risk för felaktigheter kan bestämma taxerade och beskattningsbara inkomster. Det kan också vara värdefullt med den extra kontroll av domen det innebär att räkna ut slutresultatet. För de skattskyldiga bör det också vara en fördel, bl.a. för förståelsen av domen och för att bedöma om den ska överklagas, att direkt kunna utläsa taxerade och beskattningsbara inkomster, A- och B-inkomst m.m. För LSM skulle det innebära stora svårigheter — med åtföljande risk för felaktigheter — och betydande merarbete att med utgångspunkt i domstolens uttalande i de olika sakfrågorna själv upprätta verkställighetsunderlag.

En möjlighet som öppnar sig i en sakprocess är — enligt kammarrättens i Göteborg enkätsvar — att låta deklarationen stanna hos skattemyndigheten även vid ett överklagande och i skattedomstolen endast ha referat eller fotokopia av akten i relevanta delar. Därmed kan TI få möjlighet att bygga upp en egen akt i målet och man skulle komma ifrån det nuvarande tungrodda systemet att domstolsakten sänds över till TI när han skall yttra sig.

18.6.2 Några övriga konsekvenser

Det framförs ibland farhågor att en sakprocess skulle innebära många processuella problem. Domstolarna skulle komma att ägna sig åt juridiska spetsfundigheter och de skattskyldiga skulle komma i kläm. Den del av skatteprocessen där talan redan i dag är sakinriktad och som omfattar en tämligen stor del av målen — extraordinära besvär utgör minst 10 % och eftertaxeringsmålen ca 15 % av skattemålen — har emellertid inte inneburit några speciella problem. De problem som förekommit har snarast varit en följd av att det varit oklart i vad mån beloppsprocessens regler varit tillämpliga, t.ex. var gränserna för kvittningsrätten gått.

Det är i dagens skatteprocess ovanligt att klaganden byter grund för sin talan under processens gång. I de fall det inträffar kan motparten komma i ett sämre processuellt läge. En fördel med sakprocess är därför att motparten redan när processen inleds vet vad den kommer att röra sig om och han har möjlighet att planera sin processföring därefter.

Den skattskyldiges begränsade rätt att justera sin talan kompenseras, åtminstone om alternativet med en femårig omprövningsperiod väljs, av möjligheten att yrka ny omprövning i skattemyndigheten. Det finns också möjlighet att t.ex. utforma regler som möjliggör att nya yrkanden

prövas, om sakfrågan är utredd och klar och motparten inte har något emot en prövning.

I ett tidigare avsnitt har påpekats att den förlorade kvittningsrätten gör att det allmännas ställning försämras. Kvittningsinvändningar är emellertid inte speciellt vanliga i dag. Enligt vår undersökning av målen i länsrätt framställer TI sådant yrkande i 2 % av målen och den skattskyldige i 6 %. (Det är inte helt klart i vad mån även s.k. oäkta kvittningsinvändningar har räknats med i undersökningen.) De skattskyldigas krav kan tillgodoses genom omprövningsförfarandet. AO:s förlorade kvittningsrätt torde knappast få några negativa konsekvenser. Han har rätt att föra egen talan t.o.m. första resp. femte året efter taxeringsåret och är garanterad en tvåmånaders besvärstid från det att skattemyndighetens beslut fattades.

Det faktum att sakprocessen är begränsad till de enskilda sakfrågorna gör sakprocessen processekonomisk. Domstol och motpart kan rikta in sig på den tvistiga sakfrågan och processen förskjuts mot den första domstolsinstansen genom klagandens begränsade möjligheter att helt byta grunder för sin talan. Å andra sidan brukar anföras att sakprocessen leder till fler processer och därför inte är ekonomisk. Båda dessa argument blir emellertid rätt ointressanta med hänsyn till de fåtal fall där klaganden byter grund eller motparten gör äkta kvittningsinvändningar. Dessutom är det möjligt att för skatteprocessen utveckla regler om sammanläggning av mål m.m. för att undvika fler processer.

Det brukar ofta framföras att en sakprocess medför att större krav måste ställas på besvärsskrivelser och att detta skulle innebära svårigheter för den skattskyldige att själv föra sin talan. Därigenom skulle bl.a. behovet av rättshjälp öka. Med det obligatoriska omprövningsförfarande vi föreslår bör otydligheter i den skattskyldiges yrkanden redas ut redan på skattemyndighetsnivå, där tvisten renodlas. När den skattskyldige överklagar omprövningsbeslutet torde det bara vara undantagsvis som besvären är så otydliga att de inte kan läggas till grund för en saklig prövning. En sakprocess kombinerad med det omprövningsförfarande vi föreslår innebär inte någon försämring för de skattskyldiga. Tvärtom innebär den långa omprövningsperioden och besvärstiden ökad möjlighet för de skattskyldiga att tillvarata sin rätt.

En sakprocess minskar formellt vidden av domstolens utredningsskyldighet, eftersom tvisteföremålet endast är den överklagade sakfrågan. Redan i dag begränsas utredningen i praktiken normalt till den tvistiga sakfrågan. Den formella begränsningen torde därför få endast marginell betydelse för den skattskyldige.

Domstolen har f.n. möjlighet att besluta till det bättre för enskild, reformatio in melius. Behov av sådana regler finns även i sakprocessen. Det kan tänkas att behovet av reformatio in melius ökar genom att den möjlighet som nu finns att göra ex officio-kvittningar inom beloppsramen till skattskyldigs förmån på annan grund försvinner. I speciella undantagssituationer bör domstolen därför även i sakprocessen ha möjlighet att gå utöver yrkande och besluta till det bättre för enskild.

En annan mycket viktig fråga som sakprocessen aktualiserar är möjligheten till följdändringar. I beloppsprocessen kan många följdänd-

ringar företas inom beloppsramen. Andra möjliggörs genom 105 § TL, som dock inte är heltäckande. Vi har i avsnitt 14 föreslagit utvidgade möjligheter till följdändring av skattemyndigheten. Även i sakprocessen måste följdändringar vidtas. Yrkar t.ex. den skattskyldige att viss kostnad inte skall anses nedlagd på förbättringar av fastighet utan på reparationer, måste domstolen — om besvären bifalls — kunna minska det medgivna värdeminskningsavdraget med den del som hänför sig till reparationskostnaden. Även överflyttningar av taxering till annan skattskyldig måste vara möjliga. Regler, som motsvarar dem vi föreslagit för skattemyndigheterna, måste också gälla för domstolarna.

Ett införande av sakprocess har även stor betydelse för andra frågor som vi enligt direktiven skall utreda. Fastställelsetalan och deldom kan inordnas på ett naturligt sätt i skatteprocessen om processföremålet är en sakfråga och inte taxerade och beskattningsbara belopp. Vidare ökar möjligheten att införa fullföljdsbegränsningar som inte bara är utformade som en beloppsgräns.

Sammanfattningsvis menar vi att mycket talar för att en sakprocess bör införas. Den möjliggör ett enkelt och konsekvent utformat omprövningsförfarande, vilket medför att domstolsprocessen kan rensas från frågor som inte är tvistiga. Vidare kan skatteprocessen förenklas, bli mer effektiv och anpassas till allmänna processrättsliga regler.

VII Det allmännas processföring i skattemål m.m.

Vi har i uppdrag att förutsättningslöst pröva hur det allmännas processföring i skattemål av olika slag skall organiseras. En fråga som bör belysas är om man närmare bör integrera den processförande verksamheten och taxeringsarbetet. Vi bör också överväga om det är lämpligt att föra ut delar av processverksamheten till lokal nivå. Vidare skall vi ta upp de allmänna ombudens ställning när det gäller mervärdeskatt och andra indirekta skatter och därvid överväga om det finns anledning att avskaffa dem och inordna ombudsfunktionerna direkt i LST:s skatteavdelningar.

Processföringen i högsta instans skall ägnas särskild uppmärksamhet. Vi skall bl.a. undersöka om lösningen med RiksTI är lämplig och bör vidareutvecklas. Vi bör också pröva i vilken utsträckning lösningen för åklagarväsendet kan vara av intresse även för den fiskala processföringen. Förhållandet mellan skattechefer och RiksTI skall behandlas liksom andra frågor om RSV:s och skattechefernas roller i processföringen och dessa organs inbördes relationer. Slutligen skall frågor om talerätt, forumregler och förhandsbesked för det allmänna undersökas.

En särskild anledning att ta upp processföringsfrågor nu är vårt förslag att taxeringsbesluten skall fattas av skattemyndigheten. Med vår utgångspunkt att deklarationsgranskningen liksom hittills skall ske vid både den regionala och den lokala skattemyndigheten med ungefär nuvarande fördelning uppkommer vad som kan kallas en jävsfråga om det allmännas processföring är organiserad som nu. Den regionala skattemyndigheten beslutar både om taxeringen såvitt avser där granskade deklarationer och huruvida samma taxering bör överklagas. En sådan ordning är inte lämplig. Å andra sidan bortfaller jävssituationen om all deklarationsgranskning skulle ske vid LSM. Detta alternativ tar vi inte upp. Hur fördelningen av deklarationsgranskningen skall göras mellan de regionala och lokala myndigheterna utreds f.n. av DKU. Vi vill emellertid understryka att frågan om processförarnas beroende av beslutsmyndigheten får än större betydelse om SFU:s förslag genomförs att de regionala skattemyndigheterna skall få ökade styrfunktioner gentemot de lokala. Jävet kan då sägas avse även de lokalt granskade deklarationerna, dvs. alla taxeringar.

Inledningsvis bör några definitioner göras. Man brukar tala om processförarnas "defensiva" och "offensiva" verksamhet. Den förra uppgiften innebär att processföraren lämnar svar till domstol när den skattskyl-

dige anfört besvär. Den innebär bl.a. att på det allmännas vägnar pröva innehållet i ett överklagat beslut och att med utgångspunkt i den därvid gjorda bedömningen antingen tillstyrka bifall till klagandens yrkande eller förorda att beslutet skall bestå.

Den offensiva verksamheten innebär att processföraren själv aktualiserar ett överklagande på grund av en taxeringsrevision eller annan utredning och yrkar ändring i någons taxering.

Våra överväganden innehåller två olika modeller i frågan om hur det allmännas processföring i skattemål skall organiseras samt vilken roll och vilka arbetsuppgifter och befogenheter processförarna bör få. Gemensamt för dessa båda modeller är att de kan inordnas i och anpassas till vårt föreslagna system med myndighetsbeslut i taxeringsärenden och förlängda omprövningsperioder.

19 Nuvarande ordning m.m.

19.1 TI och AO för mellankommunala mål m.fl.

Med TI avses enligt 3 § TL skattechef (inkl. AO för mellankommunala mål), chef för besvärsenhet och TI, samt den åt vilken uppdragits att i sin tjänst utföra göromål som ankommer på TI eller på AO för mellankommunala mål. TI med uppdrag som här nämnts förordnas av LST. Om inte annat föreskrivs får skattechefen enligt samma lagrum uppdra åt chef för taxeringsenhet, revisionsenhet eller besvärsenhet att fullgöra uppgift som ankommer på honom enligt denna lag. Uppdrag att meddela beslut om taxeringsrevision får lämnas även åt annan kvalificerad tjänsteman vid LST:s skatteavdelning eller hos LSM. Skattechefen eller honom underställd tjänsteman, som i sin tjänst eller med stöd av bestämmelserna i 3 § TL skall utföra göromål, som enligt taxeringsförfattningarna ankommer på TI, har att självständigt pröva de taxeringsmål, som han fått på sin lott och avgöra i vad mån han för egen del skall väcka talan beträffande viss skattskyldigs taxering.

I 14 § TL anges att skattechefen skall bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor och verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa. Han leder och ansvarar för deklarationsgranskningen och annan kontroll vid taxeringen. Han skall även ansvara för att taxeringarna granskas i erforderlig omfattning varvid särskilt skall uppmärksammas ojämnheter mellan olika taxeringsdistrikt. Han får anlita sakkunnig för utredning av taxeringsfråga, som kräver särskild sakkunskap. Om det behövs, får skattechefen kalla ordförande eller annan ledamot av TN i länet för att få upplysningar.

Som framgått av den lämnade redogörelsen intar skattechefen i viss mån en dubbelställning genom att han har att både företräda det allmänna som motpart till den skattskyldige i taxeringsprocessen och att verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa. Han skall således bevaka också den enskildes rätt. I linje härmed anges uttryckligen i 106 § TL att TI (vilket begrepp enligt 3 § TL alltså omfattar även skattechefen) får inom den för honom gällande besvärstiden anföra besvär till den skattskyldiges förmån.

Skattechefens nyss antydda dubbelställning anses innebära bl.a. att han alltid har rätt att ta över ett mål som ankommer på en underställd TI. Det sker i praktiken mycket sällan. Det kan vara fråga om ärenden som är särskilt uppmärksammade i massmedia, som påverkar personalsitua-

tionen eller som — beroende på särskild kompetens hos skattechefen — bör handläggas av honom.

De processuella bestämmelserna för TI enligt TL är i stort oförändrade sedan 1956 års taxeringsförordning. I samband med FPL:s tillkomst 1971 genomfördes vissa ändringar i TL av betydelse även för TI:s ställning i skatteprocessen. Då infördes bestämmelsen som ger TI rätt att i sak tillstyrka den skattskyldiges för sent anförda besvär, 76 § fjärde stycket TL. Samtidigt tillkom i FPL nya regler om fullföljdsbegränsning av mål till regeringsrätten. Vidare har RS-reformen medfört vissa ändringar som rör skatteprocessen. Ändringarna innebär bl.a. att både den skattskyldige och TI fått förlängda besvärstider för talan i skattedomstol men även att tidsintervallen mellan utgången av tiden för skattskyldigs resp. TI:s besvär krympts avsevärt.

Beträffande den närmare utformningen av reglerna för besvär till länsrätt hänvisas till avsnitt 11.3.

Vad sedan gäller organisationen av TI:s verksamhet ledde förvaltningsrättsreformen 1971 till att processföringen i skattemål lades samman med administrationen av taxeringsarbetet på en taxeringsenhet i LST:s skatteavdelning. Ledningen skulle handhas av avdelningschefen i dennes egenskap av skattechef och enhetschefen (taxeringsdirektören). Under förberedelserna till förvaltningsrättsreformen hade en utbrytning av skatteförvaltningen ur LST till regionala skatteverk förordats av landskontorsutredningen. RS-reformen medförde att skatteavdelningen hos LST organiserades om så att taxeringsadministrationen fortfarande sköts av en taxeringsenhet. Processföringen lades på en besvärsenhet. Frågorna kring besvärsenhetens närmare organisation och bemanning var inte någon egentlig arbetsuppgift för RS-projektet, som ju hade att se över taxeringen i första instans.

Budgetåret 1983/84 var sammanlagt 856 tjänster inrättade på besvärsenheterna varav 293 chefstjänster och övriga tjänster som TI. Övriga handläggartjänster (byråsekreterare, länsnotarier m.fl.) uppgick samma budgetår till 222. Den totala kostnaden för verksamheten på besvärsenheterna uppgick därvid till ca 100 milj. kr. Ca 90 % av handläggarresurserna för processverksamheten på besvärsenheterna avsåg arbetet med inkomst- och förmögenhetstaxering. Resurserna inom inkomst- och förmögenhetstaxeringen fördelades enligt följande:

Skattskyldigbesvär, länsrätt	69 %
TI-besvär/eftertaxering, länsrätt	24 %
Kammarrätts- och regeringsrättsbesvär (samtliga)	7 %

Vid en jämförelse med budgetåret 1982/83 framkommer inga anmärkningsvärda skillnader.

Utvecklingen av volymerna på besvärsenheterna framgår av följande sammanställning (inkomst- och förmögenhetstaxering):

	1979/80	1982/83	1983/84
Skattskyldigbesvär, länsrätt	89 000	77 043	77 934
TI-besvär/eftertaxering, länsrätt	31 000	31 462	29 589
Kammarrätts- och regeringsrättsbesvär	6 000	11 059	12 101

Ytterligare uppgifter om besvärsenheternas resurser, arbetsvolymer m.m. finns i bilaga 5.

Vid RSV finns en gemensam enhet för allmänna ombud (AO). Tjänstemännen vid denna enhet förordnas antingen av regeringen eller av RSV. AO uppträder i ärenden rörande

- mellankommunala taxeringar (TL 3 §, förordning 1970:752 med instruktion för RSV, 6 §)
- kupongskatt (kupongskattelag 1970:624, 29 §)
- sjömansskatt (lag 1958:295 om sjömansskatt, 24 §)
- sådana punktskatter som RSV är beskattningsmyndighet för (LPP 1 kap. 7 §).

I det mellankommunala ombudets arbetsuppgifter ingår att

- avge yttranden över besvär och själva anföra besvär hos mellankommunala skatterätten, kammarrätten och regeringsrätten
- avge yttranden i ärenden rörande förhandsbesked och dispenser m.m.
- eftergranska de mellankommunala taxeringarna
- lämna förslag till objekt för taxeringsrevision
- omhänderta deklarationsmaterial avseende mellankommunala skattskyldiga
- medverka vid utbildning och information.

AO-enheten vid RSV består av ett trettiotal personer. Budgetåret 1982/83 kostade denna verksamhet ca 3,5 milj. kr. och budgetåret 1983/84 ca 4 milj. kr. Mellan 80 och 85 % av kostnaderna fördelar sig på verksamhet som har direkt anknytning till taxeringsprocessen.

Beträffande de mellankommunala taxeringarna är AO i mellankommunala mål behörig att väcka talan i mellankommunala skatterätten när fråga är om förvärvskällor i skilda län (73 § andra stycket TL) och enligt bestämmelserna om koncernbolag (73 § fjärde stycket TL). Detta betyder att så gott som samtliga börsbolag och andra stora bolag faller in under AO:s kompetensområde. AO är också behörig beträffande tvister om rätt beskattningsort. Här kan också erinras om 105 § 2 mom. TL angående överlämnande av vissa mål för avgörande av den mellankommunala skatterätten. Om speciella forum- och talerättsregler sålunda gäller för AO i mellankommunala mål är bestämmelserna vad avser besvärsrätt och besvärstider dock gemensamma med TI. AO i mellankommunala mål uppträder i sin processföring helt självständigt i förhållande till RSV:s ledning.

Det sammanlagda antalet mellankommunalt taxerade skattskyldiga och deras deklarationer som skall handläggas på RSV:s AO-enhet uppgår årligen till ca 20 000.

De mellankommunala besvärsmålen fördelade sig 1983 och 1984 enligt följande:

	1983	1984
Besvär av		
fysiska personer	493	458
juridiska personer	419	392
AO beträffande		
fysiska personer	165	208
juridiska personer	450	452

19.2 AO enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Som tidigare angetts skall enligt LPP 1 kap. 7 § finnas ett AO för punktskatter och prisregleringsavgifter. AO enligt LPP och ersättare för denne förordnas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer (RSV). Enligt lagen anses skatten i princip fastställd i enlighet med en korrekt lämnad deklaration. Ett särskilt beslut att fastställa skatten kan fattas inom en treårsperiod av beskattningsmyndigheten. Anledningen därtill kan vara nya förhållanden som framkommit i samband med t.ex. en skatterevision. Inom denna period kan också ett slutligt beslut fattas av myndigheten om den skattskyldige eller AO begär det. AO har också getts rätt att yttra sig över ansökningar om förhandsbesked vid RSV:s nämnd för rättsärenden. Är fråga om oriktig uppgift eller annan grund för efterbeskattning har beskattningsmyndigheten sex år på sig att meddela ett nytt beslut. AO:s besvär över t.ex. slutliga beslut och beslut om efterbeskattning skall prövas i kammarrätten och ges in till domstolen inom två månader från den dag då beslutet meddelades. LPP började att gälla den 1 juli 1984. Tidigare gällde lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning och nyheterna i LPP gäller bl.a. de nyss redovisade förfarandereglerna. AO enligt LPP arbetar helt självständigt i förhållande till RSV:s ledning.

Antalet deklarationer enligt LPP beräknas till ca 65 000. Antalet slutliga beslut beräknas till 500. F.n. tjänstgör ett AO i punktskattemål på heltid med placering på RSV. Sammanlagt inkom under 1983 127 och under 1984 211 mål till kammarrätten i Stockholm. AO:s egna besvär, dvs. hans offensiva verksamhet, uppgick dessa år till 8 resp. 6. Antalet yttranden över förhandsbesked uppgick under 1984 till 13.

Reglerna om AO inom punktskatte- och prisregleringsområdet infördes på förslag av besvärssakkunniga. De hävdade (SOU 1957:50 s. 103) att handläggningen av besvärsmålen från rättssäkerhetssynpunkt borde utformas som ett förfarande mellan två parter, den skattskyldige och en representant för det allmänna, ett AO. Så långt det var praktiskt möjligt borde det råda jämställdhet dem emellan. Genom en kontradiktorisk utformning av förfarandet skulle besvärsmyndigheten få ökade möjligheter att iaktta en opartisk hållning såväl då det gällde att skaffa in utredningsmaterial som vid den slutliga bedömningen av målet. AO

skulle få ungefär samma ställning som TI i taxeringsförfarandet och i princip kunna inträda i ett mål först sedan beskattningsmyndigheten fattat definitivt beslut om skatten. AO borde, liksom TI, verka för rättvisa och likformighet i beskattningen och borde därför kunna föra talan även till den skattskyldiges förmån. Ombudet borde inta en oavhängig ställning till såväl beskattningsmyndigheten som besvärsmyndigheterna, men det kunde vara praktiskt att organisatoriskt knyta ombudet till beskattningsmyndigheten.

Departementschefen var positiv till förslaget att införa AO. Beträffande jämförelsen med TI framhöll departementschefen (prop. 1959:3 s. 97) att AO inte skulle delta i skattekontrollen. AO hade främst att granska och överväga fullföljd i fråga om beslut som föranlett tvekan hos beskattningsmyndigheten eller som kunde tänkas ha prejudikatintresse. Vidare borde AO kunna överklaga om beskattningsmyndigheten upptäckt fel som inte kunde bli föremål för självrättelse och han skulle dessutom föra det allmännas talan i de mål där den skattskyldige anfört besvär. Tjänstemän, som på myndighetens vägnar avgjorde skatteärenden, borde inte utses till AO.

De beslut som RSV skall underställa AO för prövning är självfallet de som enligt LPP är överklagbara, främst slutliga beslut och beslut om efterbeskattning. AO har härutöver en generell möjlighet att begära slutligt beslut i ett ärende. Detta torde kräva ett särskilt urvalssystem av beslut från RSV till AO. Punktskatteutredningen (SOU 1981:83) förutsatte att en instruktion med en närmare beskrivning av ombudets uppgifter borde utfärdas. Något urvalssystem eller någon instruktion har emellertid ännu inte tillkommit.

Beträffande AO:s verksamhet rörande kupongskatt och sjömansskatt är den så särskiljande från övriga beskattningsslag och så begränsad i sin omfattning att den här inte behandlas vidare. Antalet mål i domstolarna rörande dessa skatter uppgår till ett fåtal per år. Båda AO intar en självständig ställning i sin processföring i förhållande till beslutsmyndigheten, dvs. RSV.

19.3 RiksTI

Bestämmelsen i 3 § fjärde stycket TL om att regeringen får förordna tjänsteman hos RSV att såsom TI föra talan i visst mål eller viss grupp av mål enligt denna lag tillkom 1973. I förarbetena till lagens tillkomst (prop. 1973:127) anges att bestämmelsen syftade till att underlätta samordningen av de taxeringsprocesser som föranleddes av RSV:s landsomfattande s.k. kategorigranskningar. Departementschefen framhöll i propositionen att större kontroller av typ vinstbolagstransaktioner medförde att påföljande taxeringsprocesser måste handhas av befattningshavare vid skilda LST. Erforderlig samordning och likformighet vid bedömningen av de skatterättsliga frågor som uppkommer i berörda mål skulle underlättas om tjänsteman hos RSV kunde förordnas att föra talan vid samtliga skattedomstolar i landet. Samarbetet med åklagare skulle också underlättas enligt departementschefen.

Regeringen har med stöd av 3 § fjärde stycket TL förordnat tre tjänstemän (s.k. RiksTI) att "såsom taxeringsintendent föra talan i mål som gäller handel med vinstmedel, fysiska eller juridiska personers utlandsaffärer eller transaktioner som har samband med sådana frågor". RiksTI får även föra talan i mål som grundas på utredning som skett i samband med nämnda typer av mål. Genom regeringens förordnande är RiksTI behörig att föra talan i alla tre domstolsinstanserna på skattesidan. RiksTI:s målgrupp är till övervägande del i dagsläget den internationella företagsbeskattningen. Det är här fråga om mål som rör internprissättning, filial/självständig verksamhet i utlandet, s.k. omfaktureringar, tillämpning av dubbelbeskattningsavtal och sambandet intern rätt/dubbelbeskattningsrätt. I sin processverksamhet uppträder RiksTI helt självständigt i förhållande till RSV:s ledning.

I kvantitativa termer uppgår antalet mål — om med mål förstås ett skattesubjekt och ett taxeringsår — under ett år till ca 100. I en stor mängd taxeringsärenden deltar RiksTI direkt eller indirekt i revisionsarbetet. Vi har erfarit att man från nuvarande RiksTI särskilt betonar vikten av att så tidigt som möjligt få komma med i skatteutredningarna. Erfarenheterna har nämligen visat att ett nära samarbete mellan intendent och skatterevisor varit positivt för utfallet av processföringen. RiksTI deltar dessutom i utbildningen av tjänstemän inom skatteförvaltningen genom att muntligen och skriftligen sammanfatta rätts-, bevis- och utredningsläget på det internationella beskattningsområdet. För detta arbete har RSV anställt en kammarrättsfiskal och en amanuens som biträder RiksTI. Några utarbetade riktlinjer för vilka taxeringsbeslut eller revisionspromemorior som skall underställas RiksTI eller hur samarbetet mellan honom och skattemyndigheterna skall gå till föreligger inte.

19.4 AO enligt mervärdeskattelagen (1968:340)

I 50 § ML föreskrivs att i varje län skall finnas ett AO som för det allmännas talan i mål och ärenden enligt lagen. AO enligt ML förordnas av LST.

AO inträder först sedan slutligt beslut om fastställelse av skatt eller annat slutligt beslut meddelats av LST. I ML finns ingen begränsning av AO:s möjlighet att anföra ordinarie besvär över LST:s beslut, men i praktiken blir den begränsad på grund av att AO inte kan begära slutligt fastställelsebeslut. Ombudet kan föra talan även till den skattskyldiges förmån. Enligt 55 § ML har AO extraordinär besvärsrätt till den skattskyldiges förmån efter i huvudsak samma regler som i 100 och 101 §§ TL. Till den skattskyldiges nackdel har AO därvid besvärsrätt endast om beskattningen blivit oriktig på grund av felräkning eller annat uppenbart förbiseende. AO i mervärdeskattefrågor skall liksom TI yttra sig i ärenden om förhandsbesked.

I prop. 1968:100 s. 159 uttalar departementschefen att det krävs ett särskilt ombud för att föra det allmännas talan i mål rörande mervärdeskatt. Ett AO borde därför finnas vid varje LST. I propositionen sägs

vidare att som ombud bör utses lämplig tjänsteman vid LST. Några uttalanden i övrigt beträffande AO:s organisatoriska ställning gjordes inte.

Först i samband med förvaltningsrättsreformen 1971 infördes en rätt för AO i mervärdeskattemål att överklaga bl.a. LST:s slutliga beslut och beslut om efterbeskattning. I prop. 1971:60 s. 118-119 anförde departementschefen att AO borde inta samma ställning i skatteprocessen som en TI. Hans kompetens skulle därigenom öka i jämförelse med att bara vara passiv motpart till den skattskyldige i andra instans. Övervägande skäl talade enligt departementschefen för att ge AO rätt att överklaga beslut fattade av första instans. Frågan om vilka utredningsbefogenheter AO skulle få behandlades inte.

Budgetåret 1983/84 var 20 AO i mervärdeskattemål placerade på besvärsenhet och resterande på annan enhet inom LST:s skatteavdelning. Sammanlagda antalet mervärdeskattemål i länsrätt, kammarrätt och regeringsrätt uppgick samma år till 1 554 (1 638 under 1982/83). Av dessa var 62 initierade av AO själv, dvs. ca 4 % (55 mål under 1982/83).

Antalet skattskyldiga inom mervärdeskatten uppgår till ca 420 000 och antalet årligen lämnade deklarationer till omkring 1,5 milj.

De få ärenden där AO haft anledning att överklaga beskattningsmyndighetens beslut har rört rättelser av slutliga beslut som blivit felaktiga. Det är sådana fel som myndigheten själv gör AO uppmärksam på och så att säga uppmanar honom att söka rättelse på i domstol. Förväxling av redovisningsperioder och felaktiga beräkningar av påförd mervärdeskatt är sådana fel som avses här. Enligt våra undersökningar av ett antal offensiva mål har samtliga varit av det slag som nu beskrivits och samtidigt avsett extraordinära besvär enligt 55 § ML.

19.5 AO enligt uppbördslagen (1953:272)

AO — som förordnas av LST — har enligt 72 a och 85 §§ UBL i huvudsak följande uppgifter och befogenheter:

1. AO kan hos LSM yrka att arbetsgivare åläggs ansvarighet för arbetstagares skatt.
2. AO har besvärsrätt över LSM:s beslut enligt 1. Andra beslut av LSM får inte överklagas av AO.
3. AO har besvärsrätt över beslut av LST, länsrätt och kammarrätt. I fråga om besvär över LST:s beslut gäller samma begränsning för AO som för enskild part. AO kan även anföra besvär till den skattskyldiges eller arbetsgivares förmån.

AO infördes i UBL 1967 på förslag av uppbördsutredningen (SOU 1965:23 s. 50-62). Utredningen ansåg att behovet av ett AO inte var särskilt omfattande, utom vad gällde i frågor om arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt. Det bedömdes som mindre lämpligt att centralisera uppgiften till ett för hela riket gemensamt AO. I stället borde som AO utses en tjänsteman i varje län, som kunde utföra ombudets uppgifter vid

sidan av sin ordinarie sysselsättning. Ombudet skulle därigenom lättare få kontakt med LSM och LST och på ett enklare och snabbare sätt bli insatt i förekommande mål. Som AO borde utses en länsstyrelsetjänsteman, som inte deltog i prövningen av uppbördsärenden i sin ordinarie tjänst. Såvitt utredningen erfarit hade det inte varit förenat med några nackdelar att på det sätt som skett i förfarandelagen uppdra åt en tjänsteman att föra det allmännas talan även i fråga om beslut av den myndighet som tjänstemannen var knuten till. Ombudet skulle ju inte utöva en formlig kontroll över fattade beslut utan närmast granska och överväga fullföljd beträffande avgöranden, som föranlett tvekan hos beskattningsmyndigheten eller som kunde tänkas ha prejudikatintresse.

Enligt uttalande i prop. 1967:130 s. 115 f infördes bestämmelserna för att skapa större möjligheter för en bättre bevakning av kronans intressen i uppbördsmål. Avsikten var inte att införa ett partsförhållande mellan kronan och den skattskyldige liknande det som fanns i skatteprocessen utan endast att bota vissa uppenbara svagheter i uppbördssystemet.

Uppbördsutredningen ansåg att man med hänsyn till LST:s ställning som tillsynsmyndighet över LSM kunde avstå från att ge AO besvärsrätt över beslut av LSM. Departementschefen menade dock att det fanns ett behov av att arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt gjordes gällande reservationsvis i fall då det var tveksamt vem som var att anse som arbetsgivare. AO borde därför hos LSM kunna yrka att sådan ansvarighet ålades och föra talan över LSM:s beslut i förekommande fall.

F.n. är samtliga AO i uppbördsmål placerade på besvärsenhet medan några av ersättarna är placerade på andra enheter inom skatteavdelningen. I sin verksamhet som AO är denne helt självständig i förhållande till LSM och LST. Antalet ärenden i domstolarna uppgick 1982/83 till 1 531 och 1983/84 till 1 477. Liksom inom mervärdeskatten är AO:s offensiva verksamhet på uppbördsområdet mycket blygsam. Av ärendena i domstol initierade AO 23 under 1982/83 och 26 under 1983/84, dvs. i runt tal ett offensivt besvärsärende per AO och år.

19.6 AO enligt betalningssäkringslagen (1978:880)

AO enligt denna lag för det allmännas talan i mål om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. LST förordnar ett eller flera sådana ombud.

AO har i huvudsak följande uppgifter:

1. AO kan hos länsrätten göra framställning om betalningssäkring (3 §).
2. AO kan hos KFM begära verkställighet av beslut om betalningssäkring (9 §).
3. AO beslutar om egendom, som tagits i förvar av granskningsledare, skall bli kvar i förvar och i så fall snarast göra framställning om betalningssäkring hos länsrätten (17 §).

I prop. 1978:28 s. 121 uttalades att den befattningshavare som borde komma i fråga som AO i regel borde tjänstgöra på LST och ha väl

dokumenterad revisions- och processerfarenhet. AO:s uppgift att bevaka det allmännas rätt i betalningssäkringssammanhang skall gälla i fråga om alla slag av skatter, tullar och avgifter. I propositionen framhålls det angelägna i att AO i sitt ordinarie arbete har kontinuerliga kontakter med sådana myndigheter som kan lämna upplysning om förhållanden av intresse från betalningssäkringssynpunkt.

De uppgifter AO har enligt betalningssäkringslagen utför han självständigt i förhållande till beslutsmyndigheten. AO:s roll i betalningssäkringssammanhang skiljer sig från övriga processförares. Är fråga om betalningssäkring ligger det i sakens natur att den beslutande myndigheten omgående kontaktar AO för att genom denne få fram ett säkringsbeslut i länsrätten. Det blir inte aktuellt med någon egen initiativrätt för AO förutom verkställighet som denne begär hos KFM. Med några undantag är AO i betalningssäkringsmål placerad på besvärsenhet (20 av 24). Fem LST har fler än ett AO. Antalet betalningssäkringsärenden som behandlas i länsrätt, kammarrätt och regeringsrätt uppgår årligen till drygt 500.

19.7 AO enligt vägtrafikskattelagen (1973:601)

Enligt 3 § VSL skall i varje län finnas ett AO som för det allmännas talan i mål och ärenden enligt lagen. AO — som förordnas av LST men uppträder helt självständigt i sin processföring i förhållande till myndigheten — saknar besvärsrätt över vissa dispenser men kan i övrigt föra talan i samma utsträckning som skattskyldig och även till den skattskyldiges förmån (31 §). AO får dock inte påkalla fastställelsebeslut hos beskattningsmyndigheten av den vägtrafikskatt som påförts genom ADB utan beslut av myndigheten. Ett sådant fastställelsebeslut är en förutsättning för att kunna föra talan över den skatt som påförts genom ADB.

I prop. 1973:94 s. 83 anfördes att ombudets uppgift borde vara att föra det allmännas talan. Av praktiska skäl syntes det lämpligast att ombudet, liksom var fallet i fråga om mervärdeskatt, placerades hos varje LST. Uppgiften att vara AO borde anförtros tjänsteman hos LST.

Flertalet AO enligt VSL är placerade på allmänna enheten vid LST. Sju AO är dock placerade på besvärsenhet. Antalet ärenden i länsrätt, kammarrätt och regeringsrätt uppgår till ca 1 000 för budgetåren 1982/83 resp. 1983/84.

19.8 AO enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter

Det AO som förordnats av LST enligt 72 a § UBL skall föra det allmännas talan också i mål om arbetsgivares betalningsskyldighet enligt 30 § rubricerad lag. Talan får också föras av AO till arbetsgivarens förmån.

Beslutsinstans är LSM. Ca 300 000 avgiftsskyldiga lämnar 2,6 milj.

uppbördsdeklarationer årligen. Antalet besvär till länsrätt uppskattas till ca 600 årligen.

19.9 Övriga ärenden för den processförande personalen

TI m.fl. processförare har även andra arbetsuppgifter utöver att vara den skattskyldiges motpart i domstol, främst att yttra sig över vissa framställningar av de skattskyldiga. Följande ärendevolymer kan redovisas för de två senaste budgetåren.

	1982/83	1983/84
Anstånd (49 § UBL)	16 691	17 141
Dispenser (t. ex. 35 § 3 mom. sjätte stycket KL)	884	970
Övriga remisser (över betänkanden m. m.)	433	425

19.10 Jämförelser med åklagarväsendet

19.10.1 Åklagarväsendets organisation m.m.

Åklagarväsendet är hierarkiskt uppbyggt och är uppdelat på en central, en regional och en lokal nivå.

Riksåklagaren (RÅ) är rikets högste åklagare och leder åklagarverksamheten i landet. Under honom lyder regionåklagarmyndigheterna och åklagarmyndigheterna i åklagardistrikten samt statsåklagarmyndigheten för speciella mål.

Åklagarregionerna är 13 till antalet och omfattar som regel två eller flera län. I varje region finns en regionåklagarmyndighet. Under regionåklagarmyndigheterna lyder åklagarmyndigheterna i åklagardistrikten utom åklagarmyndigheterna i Stockholm, Göteborg och Malmö. Antalet lokala myndigheter varierar mellan regionerna, från tre till tio myndigheter.

Lokalt är åklagarväsendet indelat i åklagardistrikt. Totalt finns det 86 åklagardistrikt. Åklagarmyndigheterna i Stockholm, Göteborg och Malmö har en delvis annorlunda organisation än de övriga 83.

Allmänna åklagare är RÅ, statsåklagarna och distriktsåklagarna. Vidare finns biträdande åklagare. För statsåklagarna förekommer två olika tjänstetitlar — överåklagare och statsåklagare.

Som nyss nämnts är RÅ den högste åklagaren. Han har i denna egenskap ansvaret för och ledningen av åklagarväsendet, 7 kap. 2 § RB. RÅ är allmän åklagare vid högsta domstolen. Som sådan har RÅ att besluta om väckande av åtal och om fullföljd av talan samt att utföra åtal i sådana fall.

Enligt 7 kap. 5 § RB har RÅ rätt att överta uppgift som tillkommer lägre åklagare och att förordna extra åklagare. Även beslut som har

meddelats av underordnad åklagare kan av hävd dras under RÅ:s prövning (överprövningsärenden). Någon reglerad besvärsordning finns inte. Överprövningen av underställd åklagares beslut i brottmål anses närmast som ett utflöde av den tillsynsskyldighet som RÅ har. Överprövningsförfarandet kan i och för sig avse alla beslut i brottmålsfrågor som en åklagare fattar. Överprövningsärendena anhängiggörs hos RÅ antingen genom framställning från enskilda, myndigheter, organisationer m.fl. eller som initiativärenden.

RÅ:s närmare uppgifter framgår av åklagarinstruktionen (1974:910). Där sägs i 4 § att RÅ har tillsyn över åklagarväsendet. RÅ skall verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen. Han skall vidare verka för planmässighet, samordning och rationalisering inom åklagarväsendet. RÅ lämnar råd och upplysningar till åklagarna angående deras tjänsteutövning. RÅ får, när det behövs för de ändamål som nyss nämnts, meddela föreskrifter för åklagarna och för de underlydande myndigheterna.

Överåklagaren, statsåklagare och distriktsåklagare vid regionåklagarmyndigheten fullgör, enligt 15 § instruktionen, åklagaruppgiften i mål där denna uppgift är särskilt krävande eller av annat skäl bör fullgöras av dem. Enligt 36 § i instruktionen skall en distriktsåklagare skyndsamt underrätta regionåklagarmyndigheten om sådana mål beträffande vilka anledning kan förekomma att en åklagare vid regionåklagarmyndigheten bör fullgöra åklagaruppgiften enligt 15 § eller som överåklagaren bör ha kännedom om för utövande av sin tillsynsuppgift.

19.10.2 RÅ och hans kansli

Den nuvarande organisationen av RÅ:s kansli speglar RÅ:s tre huvudfunktioner, nämligen funktionen som åklagare i högsta domstolen, funktionen som rikets högste åklagare och funktionen som centralmyndighet för åklagarväsendet. I verksledningen ingår förutom RÅ en biträdande RÅ. Vid RÅ:s kansli finns lekmannainflytande i form av en rådgivande nämnd. För RÅ:s verksamhet som åklagare i högsta domstolen finns en åtalsenhet med tre byråchefer. RÅ:s funktioner som rikets högste åklagare utövas inom ramen för en tillsynsbyrå. För de administrativa uppgifterna som hör samman med RÅ:s funktion som central förvaltningsmyndighet finns en kanslibyrå. Kanslibyrån är uppdelad i en personal-, en ekonomi- och en planerings- och utbildningssektion.

Åtalsbyråns byråchefer utför regelmässigt såsom biträdande åklagare RÅ:s talan i högsta domstolen samt föredrar för RÅ eller biträdande RÅ frågor om fullföljd till högsta domstolen. I ett stort antal mål avger de också självständigt yttrande till högsta domstolen. Vidare förbereder byråcheferna i stor utsträckning RÅ:s remissyttranden i lagstiftningsärenden m.m.

Ärenden som är hänförliga till RÅ:s tillsynsverksamhet handläggs inom tillsynsbyrån. Ansvarsområdet omfattar bl.a. överprövningar, inspektioner, utfärdande av föreskrifter och allmänna råd, initiativärenden, rättsutredningar och utarbetande av förslag till framställningar till regeringen eller annan myndighet om författningsändringar samt remis-

ser och yttranden. Härutöver utövas genom tillsynsbyrån en omfattande informations- och rådgivningsverksamhet.

RÅ:s ställning som central förvaltningsmyndighet för åklagarväsendet innebär omfattande administrativa uppgifter. Dessa avser främst allmän planering, anslagsfrågor och ekonomi, personaladministration, rekrytering och utbildning av åklagaraspiranter m.m. Vissa personal- och ekonomiadministrativa uppgifter är delegerade till regionåklagarmyndigheterna och de tre storstadsdistrikten. RÅ:s kansli har nyligen varit föremål för en översyn (Ds Ju 1983:19), Riksåklagaren och hans kansli. Utredningens förslag berör främst tre frågor: organisationen av RÅ:s kansli, medborgarinflytande på central nivå inom åklagarväsendet och formerna för tillsynsverksamheten. Frågorna har behandlats i 1985 års budgetproposition (prop. 1984/85:100 bil. 4).

19.10.3 Regionåklagarmyndigheterna m.m.

Fr.o.m. den 1 juli 1985 genomfördes en ny organisation av åklagarväsendets regionala nivå enligt vad som nyss beskrivits. Några av skälen till att förändra den regionala organisationen var att få slagkraftigare enheter (från 21 länsåklagarmyndigheter till 13 åklagarregioner) och att vinna fördelar vid bekämpning av kvalificerad ekonomisk brottslighet. Stora, tidskrävande och komplicerade brottmål, framför allt mål om ekonomisk brottslighet, skall handläggas vid de regionala myndigheterna. Departementschefen föreslår (prop. 1984/85:100 bil. 4 s. 75) att de nuvarande ledningsfunktionerna vid de regionala myndigheterna bör tonas ned till förmån för den renodlade åklagarverksamheten. Den tidigare skyldigheten för chefen för en regional myndighet att varje år inspektera de lokala myndigheterna inom en region har därför upphört. Den delvis ändrade inriktningen som departementschefen föreslagit beträffande verksamheten på tillsynsbyrån i RÅ:s kansli bedömer han också kan bidra till att minska behovet av information och rådgivning från de regionala myndigheterna.

Statsåklagarmyndigheten för speciella mål inrättades den 1 juli 1985. Åklagare vid den myndigheten handlägger mål i hela riket, i första hand mycket omfattande mål eller mål som berör flera regioner.

Den lokala åklagarorganisationen behandlas f.n. av åklagarkommittén (Ju 1984:04). I arbetsuppgifterna (Dir 1984:19) ingår bl.a. att, mot bakgrund av de skilda förslag som har lämnats om hur de administrativa frågorna skall hanteras inom åklagarväsendets olika nivåer, på nytt se över denna fråga. En målsättning i direktiven är att inga beslut skall ligga på en högre nivå än vad som är sakligt motiverat.

19.10.4 Jämförelse mellan åklagares och TI:s uppgifter

En jämförelse mellan åklagares och TI:s uppgifter utvisar en hel del likheter i vart fall i domstolsprocessen. Båda beslutar om talan över huvud taget skall väckas i det enskilda fallet och de svarar självständigt för hur talan skall framställas och hur processen skall drivas från det allmännas sida. Åklagare och TI skall exempelvis bedöma vilken bevis-

ning som kan behövas för att talan skall kunna bifallas. Ansvaret för utredningen i såväl skatte- som brottmål faller även på domstolen, jfr 8 § FPL och 46 kap. 4 § RB.

De största olikheterna ligger på utredningssidan.

En väsentlig uppgift för en åklagare är att vara undersökningsledare enligt 23 kap. RB. Förundersökning enligt detta kapitel skall inledas så snart anledning förekommer att misstänka att någon förövat ett brott som hör under allmänt åtal. Ledningen för undersökningen är fördelad på visst sätt mellan polis- och åklagarmyndighet. Grundprincipen är att polismyndighet har rätt att leda en förundersökning om brottet är av enkel beskaffenhet eller det inte förekommer misstanke mot någon person. I de fall undersökningen leds av polismyndighet har åklagaren rätt att meddela instruktioner för undersökningens bedrivande. Det praktiska undersökningsarbetet sköts av polismyndigheten men det förutsätts att åklagaren tar mer eller mindre aktiv del i detta arbete om han är undersökningsledare. Ansvaret för förundersökningen vilar ytterst på åklagaren. Åklagarens uppgifter och befogenheter i samband med förundersökning är reglerade i 23 kap. RB och i förundersökningskungörelsen (1947:948).

I anvisningar (RÅFS 1979:1) angående vissa frågor rörande ledningen av förundersökning i brottmål har RÅ och RPS fastställt i vilka brottmål saken skall anses vara av enkel beskaffenhet och därför ledas av polismyndighet (jfr 23 kap. 3 § RB). I dessa polisledda undersökningar kan åklagaren biträda på olika sätt genom att ge råd och anvisningar för arbetets bedrivande. En åklagare har rätt att ta över undersökningsledningen från polisen. De instruktioner, som åklagaren meddelar med stöd av 23 kap. 3 § andra stycket RB, gäller alla förundersökningar oavsett på vilket stadium de befinner sig och de kan avse alla slags åtgärder som hör till utredningsarbetet. I praktiken är det dock ovanligt att åklagaren beordrar någon viss utredningsåtgärd innan ledningen av förundersökningen har gått över från polisen. Åklagarna skall enligt 2 § förundersökningskungörelsen informeras av polismyndigheten om de mer kvalificerade förundersökningarna som inletts av polis men som bör överlämnas till åklagare. I anvisningarna ges bestämmelser om när underrättelse skall ske till åklagare då polismyndighet är undersökningsledare. Förfarandet kan närmast jämföras med distriktsåklagares skyldighet att enligt 36 § åklagarinstruktionen informera statsåklagare om vissa pågående utredningar.

För TI är förhållandena på utredningsstadiet helt annorlunda än för åklagaren. TI har inga formella möjligheter att påverka en utredning i ett taxeringsärende. Visserligen kan han lämna upplysningar och synpunkter på förfrågan från utredningspersonalen eller på eget initiativ men ytterst är det formellt skattechefen som bestämmer utredningens inriktning, innehåll och omfattning. Härav följer att TI inte har några som helst möjligheter att ta över utredningen på det sätt som åklagaren kan enligt 23 kap. 3 § RB. I praktiken är förhållandena mycket skiftande mellan länen. Allmänt sett tycks uppfattningen vara den att samarbetet på utredningsstadiet mellan utredare och processförare bör förbättras. I vissa län har etablerats goda kontakter mellan t.ex. revisionsenhet och

besvärsenhet genom att revisorer deltar i TI-möten etc. Samarbetet är också på några håll formaliserat i riktlinjer i myndighetens arbetsordningar och verksamhetsplaner. I andra län är man mer kritisk och anser att TI inte bör engageras i utredningsarbete för mycket. Risk finns nämligen enligt denna kritiska uppfattning för att TI allt för mycket blandas in i utredningspersonalens arbete. Hans ställning som självständig motpart till den skattskyldige kan därmed äventyras.

19.11 Utredningar av intresse för det allmännas processföring i skattemål m.m.

SFU föreslår i sitt betänkande (SOU 1985:20) Sammanhållen skatteförvaltning att fristående länsskattemyndigheter bildas och att RSV ges chefsbefogenheter gentemot länsskattemyndigheterna och LSM. På det regionala planet är tanken att i länsskattemyndighetens instruktion ange att LSM är underställd länsskattemyndigheten. Mot bakgrund av dessa övergripande ställningstaganden föreslår SFU som ett alternativ att länsskattemyndigheten får som myndighetsuppgift att föra det allmännas talan i taxeringsprocessen. Denna integration av processfunktionen som en myndighetsuppgift avser därvid den regionala nivån. SFU:s förslag, som utgår från nuvarande beslutsordning med TN i första instans, tar i processfrågor främst sikte på inkomst- och förmögenhetstaxering.

DKU:s utredningsarbete rörande fördelningen av deklarationsmaterialet mellan regional och lokal nivå kommer sannolikt att leda till förslag om att ytterligare deklarationer skall flyttas ut på lokal nivå för granskning. Vid 1984 års taxering granskades 41 % av det totala deklarationsmaterialet av fritidsfunktionärer, 48 % av LSM och 11 % av taxeringsenheten. Det innebär att ca 90 % av allt deklarationsmaterial redan nu granskas på lokal nivå medan resterande ca 10 % granskas regionalt.

En annan utredning som är av intresse för vårt arbete är USS. Enligt vad vi erfarit kommer utredningen att lämna vissa förslag som rör utredningen vid misstanke om skattebrott. Man överväger därvid att särskilt förordnade tjänstemän i skattemyndigheten skall få till uppgift att leda och bedriva förundersökningar angående skattebrott. Har en sådan förundersökning inletts av tjänstemannen skall RB:s föreskrifter om undersökningsledare gälla för honom. Blir det fråga om tvångsmedel, som endast allmän domstol eller åklagaren får besluta om, skall ledningen av förundersökningen lämnas över till åklagare. De särskilt förordnade tjänstemännen övervägs bli placerade vid RSV med regional anknytning till statsåklagardistrikten.

Inom RSV:s AO-enhet pågår också utredningsarbete som avser det allmännas processföring i skattemål. Arbetet är närmast en uppföljning och konkretisering av de idéer som presenterades i ÖBO-rapporten och som diskuterats vid möten hösten 1984 med cheferna för besvärsenheterna. Vi har erfarit att man överväger centrala riktlinjer för samarbete mellan processande och utredande personal vid LST och att närmare

direktiv härom skall kunna utfärdas av skattechefen efter samråd med cheferna för besvärsenheter och revisionsenheter. Övervägandena tar närmast sikte på förbättringar inom skatteförvaltningens nuvarande organisations- och beslutsstruktur.

19.12 Problem med den nuvarande ordningen

En jämförelse mellan processfunktionerna inom de olika beskattningsslagen visar att arbetet med inkomst- och förmögenhetstaxeringen är det helt dominerande. Årligen anhängiggörs ca 110 000 skattemål i länsrätterna avseende inkomst- och förmögenhetstaxering. Ca 90 % av handläggarresurserna för processföringen på besvärsenheterna går åt till arbetet med inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Som vi tidigare också sett är resursåtgången därför inom övriga beskattningsslag mycket blygsam. Mot denna bakgrund är det naturligt att verksamheten vid besvärsenheterna — och då inkomst- och förmögenhetstaxeringen — görs till föremål för en mer ingående behandling. Senast en större undersökning gjordes av besvärsenheterna var 1981. I ÖBO-rapporten redovisades därvid utförligt olika problem med verksamheten på besvärsenheterna. De undersökningar vi gjort inom kommittén pekar på att situationen ute på länen är väsentligen densamma f.n. Vi redovisar därför ÖBO-rapportens probleminventering i huvuddrag.

ÖBO-rapporten innehåller en allmän problemredovisning avseende besvärsenheterna. Som väsentlig grundorsak till den arbetssituation som råder inom processverksamheten anges utformningen av de materiella och formella reglerna. Vidare pekas på den obundenhet som finns inom besvärsenheternas verksamhet. Verksamheten styrs endast genom det formella regelsystemet. Det saknas centralt utformade direktiv för verksamhetens inriktning, dess ambitionsnivå och prioritering mellan olika arbetsområden. Nästan undantagslöst saknas vidare för gemensamma behov centralt utformade blanketter, rutiner, hjälpmedel m.m. Detta har enligt rapporten medfört att verksamhetens närmare inriktning, arbetssätt etc. kommit att utvecklas olika länen emellan. Skillnader i organisatoriskt hänseende föreligger och gränsdragningen gentemot övriga enheter, intern ärendefördelning samt arbetsorganisation varierar kraftigt. Handlingslinjer som utvecklats inom de olika länen är sällan dokumenterade. Styrning av verksamheten sker normalt muntligen. Denna styrningsform har bidragit till att olikheter förekommer mellan olika TI inom samma län. ÖBO-rapporten pekar på olikformighet i verksamheten i bl.a. följande avseenden:

— utredningens omfattning vid skattskyldigbesvär,
— utformning och omfattning av yttranden/yrkanden,
— beloppsgränser vid TI-besvär,
— prioritering mellan defensiv och offensiv verksamhet,
— fullföljd till kammarrätt och regeringsrätt.

Förutom till olikformighet i verksamhetens resultat bidrar detta till att produktiviteten skiljer sig markant mellan länen. Spännvidden i behand-

lade ärenden är från ca 20 till ca 50 per personmånad. Bland övriga olikheter nämndes i rapporten variationerna i personalens sammansättning och former för rekrytering.

ÖBO-rapporten behandlades i en omfattande remiss. Några erinringar mot rapportens analys av besvärsenheterna framfördes inte.

Som vi tidigare konstaterat är TI och de regionala AO nästan undantagslöst placerade på besvärsenheterna. Det processuella förfarandet är dock så utformat att processombuden uppträder i olika roller och vid olika tidpunkter. Olika förfaranderegler vad gäller t.ex. besvärstider tillämpas beroende på om fråga är om inkomst- och förmögenhetstaxering, mervärdeskatt eller avgifter. Olikheterna ger dock knappast upphov till några större problem vad gäller själva utredningsarbetet. Specificeringen eller uppdelningen av de olika skatte- och avgiftsslagen i en revisionspromemoria vid en integrerad revision är i normalfallet tillräcklig för att klarlägga de beloppsmässiga ändringar som skall göras. Tabell 19:1 visar skillnader i förfaranderegelna som aktualiseras när en integrerad revision avslutats efter taxeringsperiodens utgång.

Den bristande likformigheten medför att beskattningsbesluten fattas av olika myndigheter, att möjligheterna till ändring i administrativ ordning sedan taxeringsbeslut fattats är starkt begränsade vad gäller inkomst- och förmögenhetstaxering, att beslut om eftertaxering och efterbeskattning fattas av domstol resp. beskattningsmyndighet och att helt olika besvärstider gäller. TI får ofta ansöka om eftertaxering till inkomstskatt i domstol i tiden efter det att beskattningsmyndigheten redan beslutat om efterbeskattning till t.ex. mervärdeskatt. Antalet integrerade revisioner där dessa samordningsproblem kan uppstå uppgår f.n. till åtminstone 10 000 om året och tenderar att öka i antal. En annan effekt av dessa samordningsproblem är att uppföljningen av kontrollverksamheten försvåras.

Om dessa problem till nöds är hanterbara för det allmännas representanter på grund av deras sakkunskap, är svårigheterna mycket besvärande för de skattskyldiga i de fall de är inblandade i frågor som berör flera skatteslag. De tvingas i dessa fall ofta argumentera i samma fråga såväl i LST som i länsrätten och tidsskillnaden mellan besluten uppgår ofta till ett par år. Problemet accentueras ju fler integrerade revisioner som kan göras.

19.13 Tidigare överväganden

RSV:s arbetsuppgifter regleras främst i förordningen (1970:752) med instruktion för RSV. Utöver de särskilda arbetsuppgifter som åligger RSV enligt instruktionen gäller att verket har att lämna besked på förhand i taxeringsfrågor enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked. Härutöver finns det i flera andra lagar och författningar åtskilliga andra arbetsuppgifter för RSV. Den organisatoriska anknytning till RSV som mellankommunala prövningsnämnden, numera mellankommunala skatterätten, fick då verket bildades, upphörde 1981 i samband med att domstolen blev en fristående allmän förvaltningsdomstol med egen

Tabell 19:1 Huvudsakliga förfaranderegler i samband med ändring av beskattningsbeslut m.m.

	Inkomstskatt	Mervärdeskatt	Arbetsgiv. avg.
Ändring i adm. ordning			
Beslutsmyndighet	LSM/LST, taxeringsenheten	LST, mervärdeskatteenheten	LSM
Omfattning	Vissa uppenbara felaktigheter	Alla felaktigheter. Om slutligt beslut om fastställelse av skatten har meddelats endast om oriktig uppgift föreligger	Fel i årsavgift i anledning av oriktig uppgift m. m. och brister i arbetsgivarens uppgifter, bokföring eller anteckningar
Tidsfrist	Senast 31 maj året efter tax. året	Senast sjätte året efter utgången av beskattningsåret	Senast inom sju år efter utgiftsårets utgång
Besvär			
Besvärsinstans	Länsrätten, mellankommunala skatterätten	Länsrätten	Länsrätten
Beslut som får överklagas	I princip alla tax. beslut	Slutliga beslut. Beslut om efterbeskattning m. fl.	Beslut om fastställelse av månadsavgift och av årsavgift
Besvärstider	30 juni året efter taxeringsåret. Om oriktig uppgift föreligger fem år efter utgången av taxeringsåret	2 månader efter delgivning	3 veckor efter delgivning
Antalet besvär	ca 110 000	ca 1 200	ca 600

kansliorganisation. Det allmännas talan i mål hos denna domstol förs alltjämt av tjänstemän som är administrativt knutna till verket men självständiga i sin processande verksamhet (AO i mellankommunala mål vid AO-enheten på RSV).

Enligt 18 § TL skall RSV genom råd och anvisningar främja en riktig och enhetlig tillämpning av TL och skatteförfattningarna.

I förarbetena till verkets tillkomst (prop. 1969:127 och 1970:55) kan utläsas att tyngdpunkten för verkets arbetsuppgifter skall ligga främst på den materiella och den administrativa styrningen av verksamheten på regional och lokal nivå. RSV:s roll inom processföringen behandlas relativt ytligt. Av central betydelse för RSV:s roll inom processföringen är dock vad departementschefen anförde på s. 43 i prop. 1969:127. Han anförde bl.a.:

> Man bör enligt min mening inte överbetona uppgifternas mer eller mindre framträdande judiciella eller fiskala karaktär utan i stället se till vad som bör vara centralorganets väsentligaste uppgift, nämligen att sörja för att verksamheten hos de olika skattemyndigheterna blir effektiv och att beskattningen blir riktig och likformig. — — — Jag finner det naturligt att verksamheten på länsplanet i mångt och mycket bedrivs under riksskatteverkets ledning och tillsyn. Detta är en förutsättning för att man skall få den ökade effektivitet och enhetlighet som den föreslagna centrala organisationen syftar till.

Departementschefen betonade (prop. s. 47) att ledningen och styrningen av processverksamheten inte fick drivas så långt att verksamheten, framför allt vad gäller processen i kammarrätt och regeringsrätt, detaljreglerades på så sätt att RSV började bestämma vilka mål som skulle drivas i överinstanserna. Departementschefen anförde därvid:

> Enligt min mening bör man alltså tills vidare liksom nu avgöra dessa frågor självständigt på länsplanet. Självständighet när det gäller att avgöra om och hur talan skall föras i enskilda fall hindrar givetvis inte att riksskatteverket undersöker hur den processuella verksamheten bedrivs och lämnar anvisningar på området.

Enligt ÖBO-rapporten borde RSV:s roll beträffande den administrativa och processuella verksamheten utvidgas gentemot besvärsenheterna. I ÖBO-rapporten konstaterades att andra enheter inom en LST:s skatteavdelning fick ett mer eller mindre omfattande stöd — men samtidigt även styrning — från RSV. Främst markerat var dessa förhållanden inom revisions- och dataområdena. För dessa insatser fanns inom olika RSV-enheter särskilda resurser avsatta. Man påtalade att skatteavdelningarna inte hade enhetliga rutiner för hur processföringen borde gå till och att detta medförde att skilda rutiner kom att tillämpas inom länen. Vidare påtalades den indirekta påverkan RSV:s kontrollavdelning har på besvärsenheterna.

Beträffande samordningen av mål i regeringsrätten betonade ÖBO-rapporten att RSV saknar befogenhet att aktivt styra processer i högre instanser och att detta grundar sig på vad departementschefen anförde vid verkets tillkomst om att "processföringsfrågor tills vidare borde avgöras självständigt på länsplanet". En lösning vore enligt ÖBO-

rapporten att införa en liknande modell som RÅ har. Denna innebär i huvudsak att såväl processförings- som tillsynsfunktionen samordnats hos en och samma myndighet, nämligen hos RÅ. Det borde enligt rapporten ligga nära till hands att överväga att samordna motsvarande uppgifter inom beskattningsområdet hos RSV.

Remissutfallet över ÖBO-rapportens förslag till stöd åt besvärsenheterna var övervägande positivt. Beträffande RSV:s roll i processföringen framhölls av de flesta att verket inte borde få överta handläggningen av enskilda mål för processföring i regeringsrätten. Vissa remissinstanser godtog dock en sådan ordning i syfte att få fram en mer enhetlig praxis i skattemål.

I delbetänkandet (Ds Ju 1984:4), Vidgat samarbete mellan myndigheter på skatte- och avgiftsområdet — förbättrad information till företag, av kommissionen mot ekonomisk brottslighet uttalas följande beträffande utrednings- och processansvaret, s. 58 ff.

Utredningen och processföringen vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör självfallet ske med utgångspunkt i en och samma bedömning av de skattefrågor som är aktuella i ärendet. Ett uttryck härför är att det yttersta ansvaret i båda dessa delar av förfarandet vilar på skattechefen enligt 14 § TL. Vid utredning och process enligt UBL saknas motsvarande regel om samlat ansvar. När det gäller skatterevision hänvisas till 14 § TK, 29 § förordningen om mervärdeskatt. I mervärdeskattesystemet blir här ändå berörda problem mindre uttalat i första instans eftersom där inte finns samma skillnad mellan utredning och process som vid taxering och uppbörd. Skälet är det där tillämpade systemet med preliminära beslut som medför att skattens storlek i regel kan prövas på nytt hos beskattningsmyndigheten en eller flera gånger utan besvärsförfarande. I avgiftsmål finns för närvarande inte allmänt ombud utan det allmännas talan förs av RFV. Genomförs socialavgiftsutredningens förslag till lag om uppbörd av arbetsgivaravgift kommer emellertid allmänna ombudet i uppbördsmål att också föra det allmännas talan i avgiftsmål.

Enligt kommissionens uppfattning bör man i fråga om uppbörd och avgifter utgå från samma enhetliga bedömning som är åsyftad vid inkomsttaxeringen ehuru bestämmelser härom saknas.

Trots att en likartad bedömning av skattefrågorna förutsätts vid såväl utredning som processföring i taxeringshänseende förekommer i regel inget direkt samarbete mellan revisorer och taxeringsintendenter. Motsvarande förhållande föreligger när det gäller utredning och process enligt UBL och ML. Det samarbete som förekommer mellan revisorer och taxeringsintendenter/allmänna ombud är regelmässigt beroende av personliga kontakter och egna initiativ.

I RSV:s remissyttrande över kommissionens delbetänkande framhålls bl.a. följande.

En taxerings- eller skatterevision resulterar vanligtvis i en process. Eftersom det är TI respektive AO i mervärdeskattemål som är ansvarig för processen måste denne — i synnerhet då det rör sig om mer komplicerade utredningar — också ha ett inflytande över hur revisionen skall bedrivas.

Det kan dock inte vara enbart omfattningen av revisionen som skall vara avgörande. Även i samband med en något mindre och till synes enkel revision måste revisorn ha kontakt med TI respektive AO, t.ex. om det finns en central juridisk fråga att ta ställning till. RSV anser därför att TI:s (AO:s) ansvar för vilka

frågor som bör utredas och vilken utredning som krävs i framtiden måste betonas mera än vad som är fallet idag. En sådan utveckling ställer givetvis ökade krav på att besvärsenheterna tillförs resurser så att kvalificerade TI (AO) kan behållas och rekryteras.

20 Inledande överväganden beträffande det allmännas processföring

I de efterföljande avsnitten presenteras två modeller, A och B, för hur det allmännas processföring av olika slag kan organiseras. Inledningsvis redovisas en kort bakgrund till nuvarande TI:s processuella ställning och de tankar som i dag bär upp principen om tvåpartsförfarandet. Därefter beskriver vi processförarnas offensiva och defensiva roller och förhållandet mellan processförare och skattechefer.

Som förslag presenteras först A-modellen med avseende på organisation, befogenheter och viss samverkan mellan skattemyndigheter och processförare, A 1. Vidare presenteras ett alternativ, A 2, med vissa förebilder från åklagarområdet. A-modellen kan närmast sägas vara en anpassning av nuvarande processfunktioner till våra föreslagna förfaranderegler för taxeringen.

B-modellen som följer därefter innehåller förslag till en samordnad beskattnings- och processverksamhet. Vi beskriver i denna modell bl.a. en ordning med besvärsrätt, B 1, alternativt överprövningsrätt, B 2, för överordnade myndigheter. Modellen innehåller flera principiella nyheter. Bl.a. föreslår vi att processförarna i sin nuvarande form avskaffas och ersätts med en intern uppföljning av beskattningsbesluten. Denna uppföljning ser vi i modell B som ett utflöde av skattemyndigheternas tillsyns- och kontrollfunktion över lägre myndigheter i beslutshierarkin. Som den skattskyldiges motpart uppträder därvid skattemyndigheten representerad av en i processen särskilt förordnad tjänsteman.

En gemensam betydelsefull förutsättning för våra överväganden och förslag rörande det allmännas processföring i skattemål är att taxeringsbesluten skall fattas av skattemyndigheten med eller utan nämnd i myndigheten. Som utvecklas mera i det följande är det nämligen av stor vikt att en ökad samordning av det allmännas processföring nu kommer till stånd oavsett skatteslag.

En ordning med fristående TN som är åtskild från skattemyndigheten innebär att de nuvarande splittrade förhållandena mellan de olika skatteslagen skulle kvarstå. Skall därvid vissa grundbeslut fattas av skattemyndighet medan andra fattas av en fristående TN som också skall ompröva vissa grundbeslut får vi vidare en ordning med fem instanser på skatteområdet. Att ett skattebeslut kan bli föremål för prövning i fem instanser är inte lämpligt. För det allmännas processförare innebär en sådan ordning att två myndigheters verksamhet skall följas upp och det allmännas talan kan anhängiggöras först i tredje instans. Det förefaller vara en ordning som för alla inblandade är både opraktisk och onödig.

För AO förändras inte den processuella situationen gentemot beslutsmyndigheten om vissa taxeringsbeslut fattas av en TN utanför skattemyndigheten. AO är likväl beroende av skattemyndigheten för att få erforderlig utredning gjord i målet antingen han skall anhängiggöra talan i domstol eller där svara på den skattskyldiges besvär. Av principiella skäl bör processföraren i sin egenskap av AO vara funktionellt självständig från skattemyndigheten oavsett om denna har en beredande eller beslutande roll.

Väljer vi en ordning där det allmännas processföring handhas av skattemyndigheten som part kan ett alternativ med blandade myndighets- och TN-beslut inte genomföras. Skattemyndigheten kan inte gärna både fatta vissa grundbeslut och dessutom ha behörighet att överklaga dem. Endast om en fristående TN ensam får behörighet att fatta alla taxeringsbeslut kan en ordning med skattemyndigheten som part genomföras i detta fall. I avsnitt 4.2.2 redovisar vi närmare de skäl som talar emot en sådan fortsatt ordning med fristående TN vid sidan av skattemyndigheten.

Tilläggas bör att SFU:s förslag om en bättre styrning och samordning av skattemyndigheternas verksamhet allvarligt äventyras om TN alltjämt skall vara en egen myndighet utanför den myndighet som svarar för det egentliga taxeringsarbetet. SFU:s förslag att ersätta TI med länsskattemyndigheten som processförare får därför i detta sammanhang ses som en övergångslösning i avvaktan på våra förslag om en helt ny beskattningsorganisation i första instans.

Sammanfattningsvis har våra överväganden om processföringen följande förutsättningar beträffande taxeringsförfarandet.

- Alla deklarationer granskas av tjänstemän vid lokal eller regional skattemyndighet.
- Grundbeslut om taxeringen fattas av den skattemyndighet som granskat deklarationen.
- Den skattemyndighet som fattat grundbeslut kan ompröva och ändra sitt beslut — till den skattskyldiges fördel eller nackdel.
- Skattemyndigheterna kan besluta om ändring under en förhållandevis lång tid — framför allt till de skattskyldigas fördel, men beroende på omständigheterna även till de skattskyldigas nackdel.

Vi förutsätter vidare att beslutsordningen utformas så att i varje beslutsmyndighet finns ett lekmannaorgan, skattenämnd, som deltar företrädesvis vid beslut om omprövning.

Besvärsrätten för de skattskyldiga avses utformas så att de skattskyldiga är garanterade prövning i förvaltningsdomstol av beslut som gått emot dem, dock att besvärsprövning normalt skall föregås av omprövning.

Då en ordning enligt vad som nyss redovisats införs påverkas den verksamhet som nu innefattas i skatteprocessen i väsentlig utsträckning. Ärendevolymerna kan förmodas minska drastiskt. Denna minskning bör för övrigt ha inletts redan som en följd av det förenklade löntagarbeskattningssystemet. En rimlig uppskattning av de framtida volymerna

för skattskyldigbesvär bör vara ett antal om något eller några tiotusental ärenden. Dessa ärenden kan vidare antas ha en annan karaktär än f.n. De torde vanligen i princip vara färdigutredda, vilket inte alltid är fallet nu. De fakta som inte framkommer före det att ett grundbeslut fattas bör normalt tillföras i samband med omprövningen. Detta innebär att ärendena är mer renodlade i den bemärkelsen att det normalt framgår vad den skattskyldige är missnöjd med och även varför.

Man kan alltså utgå från att en tvist har utkristalliserats om viss eller vissa frågor redan i det administrativa förfarandet i flertalet fall. Frågor som innebär missuppfattningar, uppenbara felaktigheter m.m. bör ha klarats ut vid behandlingen hos skattemyndigheterna. Renodlingen medför samtidigt att de kvarvarande ärendena bör vara genomsnittligt mer komplicerade än f.n.

Nuvarande offensiva verksamhet torde påverkas i än högre grad. Denna verksamhet är f.n. till stor del inriktad på att "ta hand" om utfallet av eftergranskning och revision. Därutöver sker insatser i varierande utsträckning för att rätta mer eller mindre uppenbara felaktigheter. Genom förslaget att ge skattemyndigheterna rätt att besluta om taxeringsändringar bortfaller i princip behovet av att bedriva "beskattningsverksamhet" i domstol. I den mån sådana ärenden uppträder i domstolsprocessen är det de skattskyldiga som för dem dit efter överklagande av skattemyndighetens beslut om taxeringsändring. Behovet av en ordning för att behandla de ärenden där tveksamhet råder om rättsläget, där oenighet uppstår vid beslut och vissa andra speciella ärenden kvarstår dock. Volymen för dessa ärenden torde dock endast uppgå till något eller möjligen några tusental per år.

Den utveckling som redovisats nu bestyrks av förhållandena inom övriga skatteformer. Inom dessa gäller redan i stort ett förfarande som vi nu föreslår för inkomstbeskattningen. Besvärsfrekvensen från de skattskyldiga är mycket låg och besvären från det allmänna håller sig på en synnerligen blygsam nivå. En ordning där uppkommande problem kan lösas på myndighetsstadiet i stället för i en domstolsprocess måste generellt anses vara eftersträvansvärd för samtliga inblandade i beskattningsverksamheten. Inte minst gäller det inkomstbeskattningen som ju årligen berör snart sagt samtliga fysiska och juridiska personer.

I den framtida ordningen förutsätts domstolsprocessen i princip förbehållas sådana ärenden där en tvist konstaterats föreligga mellan en skattemyndighet och en skattskyldig. Domstolarna kan därigenom fungera som rättsprövningsinstanser i betydligt högre utsträckning än vad som i dag är möjligt. Framför allt länsrätten får i dag behandla en stor mängd mål av rättelsekaraktär. I ett inte obetydligt antal fall utövar vidare domstolen verksamhet som egentligen kan betecknas som taxering. Det bästa exemplet härpå är mål om eftertaxering. Om processverksamheten rensas och domstolarna renodlas för att behandla endast ärenden som inte kunnat slutligen avgöras i administrativ ordning kan domstolarnas kvalificerade resurser koncentreras på de kvarvarande, tvistiga målen. Rent allmänt kan förmodas att dessa kan ges mer tid och omsorg vilket bör medföra bl.a. ett ökat rättsskydd för de enskilda.

Det starkt minskade antalet mål i domstol om vårt förslag genomförs

har som konsekvens att antalet personer som kommer att sysselsättas med ren processföring minskar kraftigt. Alla dagens TI blir alltså inte AO i framtiden. De kommer i stället att gå in i organisationen som utredare och därmed bidra till kvalitetshöjningar av första instansavgörandena. Den av alla eftersträvade ökade samordningen av utredare/revisorer och processkunnig personal tillgodoses därigenom. På sikt bör det bli aktuellt att överföra processpersonal från LST till LSM. Vi vill därvid betona att en sådan överföring av resurser fordrar en relativt lång övergångstid. Anledningen härtill är den övergångstid som behövs innan våra förslag till nytt omprövningssystem m.m. får full effekt.

20.1 Allmänt om tvåpartsförfarande

Tvåpartsförfarandet inom taxeringsprocessen har vuxit fram genom en rad olika reformer. Enligt 1928 års taxeringsförordning med därtill hörande kungörelse med vissa föreskrifter rörande taxeringsförfarandet ankom det i första hand på länsprövningsnämnder att ta ställning till besvär över TN:s beslut. Dessutom skulle prövningsnämnderna i egenskap av beskattningsnämnder granska och pröva alla årets taxeringar. Nämndernas kansli var inordnade hos landskontoren vid LST. Chef för landskontoret var landskamreraren som, utöver att han svarade för taxeringsarbetet, bl.a. hade till uppgift att såsom kronans ombud bevaka det allmännas rätt i besvärsmål rörande taxering. Landskamreraren hade med andra ord ställning både som ansvarig för taxeringen och som den skattskyldiges motpart i skatteprocessen. Formellt var landshövdingen ordförande i prövningsnämnden men uppgiften var oftast delegerad till landskamreraren. I samband med 1943 års omorganisation av taxeringsorganisationen inrättades TI-befattningar i varje län. På TI överflyttades flera arbetsuppgifter som dittills ålegat landskamrerarna. TI ålades i taxeringsförordningen att övervaka TN:s arbete samt att lämna råd och upplysningar till TN:s ordförande. Som förberedelse för verksamheten i andra instans ålades TI samma eftergranskningsskyldighet som tidigare åvilat landskamreraren, dock med tillägget att han vid eftergranskningen även noga skulle undersöka om taxeringarna var likformiga och rättvisa. Samtidigt uppdrogs åt landskamrerarna att vara ordförande i prövningsnämnden.

Genom 1956 års taxeringsförordning (nuvarande TL) avskaffades prövningsnämndens tidigare dubbelställning av på en gång dömande och granskande organ. Inför nämnden skulle i stället den skattskyldige och TI processa som likaberättigade parter. TI ägde t.ex. inte längre rätt att närvara vid nämndens överläggning. Som TI tjänstgjorde emellertid landskontorets chef för taxeringssektionen. I sin egenskap av det allmännas representant i skattemål var TI helt självständig i förhållande till landskamreraren. Genom RS-reformen överfördes fr.o.m. 1979 års taxering besvärsverksamheten till de nuvarande besvärsenheterna vid LST:s skatteavdelning.

Frågan om tvåpartsförfarande i förvaltningsprocessen och överhu-

vudtaget partsförhållanden i förvaltningsrättskipningen har relativt nyligen varit föremål för en ingående utredning. I ett betänkande (SOU 1981:75), Länsrätternas målområde — Administrativ tvåpartsprocess, har länsdomstolskommittén sammanfattningsvis konstaterat att det i tidigare utredningssammanhang finns klara uttalanden om behovet av en utvidgad tvåpartsprocess inom förvaltningen. Frågan synes närmast ha styrts av ett rättssäkerhetsintresse som innebär att den enskilde skall kunna känna att hans fråga, som kan gälla en avvägning mellan enskilda och allmänna intressen, behandlas av den beslutande myndigheten på ett opartiskt och ojävigt sätt. Samtidigt har det varit en klar strävan att inte i onödan tynga förfarandet eller belasta det med höga kostnader. Man har därför konsekvent undvikit att föreslå generella regler utan i stället valt att gå fram område för område.

De skäl som anförts för ett tvåpartsförfarande på skatteområdet kan kort sammanfattas så att det är en fördel för objektivitet och oväld, att utredningen i målet blir fylligare, att processförarens kompetens förstärks, att en effektiv bevakning av statens intressen kan upprätthållas och utvecklas samt att en tvåpartsprocess främjar en enhetlig rättstillämpning.

Beträffande frågan om rollfördelningen mellan beslutsmyndigheten och processföraren har vissa uttalanden gjorts som här är av intresse. Dels gäller det frågan om DV:s rätt att överklaga vissa ärenden om rättshjälp där beslut fattats i rättshjälpsnämnderna och dels RFV:s rätt att överklaga försäkringskassornas beslut om pension, sjukpenning m.m. Såväl DV som RFV är tillsynsmyndigheter och utövar kontroll gentemot rättshjälpsnämnderna resp. försäkringskassorna. Vad gäller rättshjälp ansåg lagrådet att det var en olämplig anordning ur förvaltningsrättslig synpunkt att en och samma myndighet i förhållande till en annan myndighet på en gång var tillsynsmyndighet och ett slags motpart.

I anledning av lagrådets yttrande anförde föredragande statsrådet (prop. 1978/79:90 s. 195 ff) att även han ansåg det önskvärt att tillsynsfunktionen så långt möjligt hölls åtskild från uppgiften att på det allmännas vägnar föra talan mot beslut i rättshjälpsfrågor. Härav följde dock inte att talerätten måste läggas på ett särskilt organ inom DV. Behövlig självständighet för de tjänstemän som skulle handlägga besvärsfrågorna torde kunna erhållas genom att de i dessa frågor blev direkt underställda verkets styrelse och generaldirektör. Anledning saknades alltså att införa ett AO.

Justitieutskottet (JuU 1978/79:30) godtog vad departementschefen anförde. Utskottet menade att den ordning för att utöva det allmännas talerätt i rättshjälpsärenden som föreslogs i propositionen nära anslöt till den ordning som gäller på socialförsäkringens område. De tjänstemän inom DV som skulle handlägga dessa frågor avsågs få en motsvarande ställning i förhållande till verksledningen som tjänstemännen vid ombudsenheten vid RFV.

Det primära syftet med att införa ett tvåpartsförfarande inom socialförsäkringen var att därigenom åstadkomma ökad likformighet och rättvisa vid tillämpningen av socialförsäkringslagstiftningen. En väsentlig fördel med ett tvåpartsförfarande är att utredningen i målen därige-

nom blir fullständigare så att domstolen i målen får ett säkrare underlag för sina avgöranden. Det är också viktigt att beslut kan överklagas till högre instans även av andra än enskilda parter. På så sätt underlättas möjligheterna att skapa en tillförlitlig och vägledande praxis. RFV hade redan genom sin kontroll- och tillsynsfunktion skyldighet att verka för att socialförsäkringslagstiftningen tillämpades på ett likformigt och rättvist sätt. Det låg därför nära till hands att ge RFV talerätt i socialförsäkringsärenden och se denna talerätt som ett utflöde av tillsynsfunktionen.

De nu redovisade tankarna om tvåpartsförfarande bör läggas till grund även vid utformningen av det allmännas processföring. Genom vårt förslag om myndighetsbeslut i inkomst- och förmögenhetstaxeringen och SFU:s förslag om en hierarkisk uppbyggnad av skatteförvaltningen är det emellertid särskilt viktigt att klargöra processförarnas olika roller.

20.2 Processförarens roller

Den offensiva rollen

Av vår länsrättsundersökning framgår att andelen TI-besvär i länsrätt uppgår till ca 30 % av samtliga besvär. Ca hälften av TI-besvären avser ansökningar om eftertaxeringar.

Ett viktigt syfte med offensiva besvär, som också framhålls i våra direktiv, skall vara att stärka prejudikatbildningen genom att mål förs upp till regeringsrätten av det allmänna. Även i vårt föreslagna system med en långtgående omprövning i beslutsinstansen kan det allmännas processförare naturligtvis ges en offensiv roll. Förekommer beslut där stor tvekan rått i myndigheten eller rör beslut tillämpning av ny lagstiftning kan det vara skäl för processombudet att få fram ett vägledande rättsfall i högsta instans. Som vi framhållit i avsnitt 15 är det lämpligt att ge AO rätt att överklaga ett beslut oavsett om det omprövats eller ej. Det får ankomma på processföraren att själv ta ställning till vilka skattebeslut i myndigheten som han vill överklaga på eget initiativ. Till sin hjälp bör han därvid ha det processuella stöd som den centrala ombudsenheten på RSV kan ge och som redovisas i det följande. Även för att vidmakthålla kompetensen kan det bedömas som väsentligt att processföraren har en offensiv roll. Processföraren bör inte verka i första instans på annat sätt än genom samarbete med utredare m.fl. Han bör inte kunna begära omprövning av beslut som fattas i myndigheten.

Så som förhållandena är i dag är det uppenbart att nyssnämnda syften för processförarnas offensiva besvär inte är de vägledande. Som ÖBO-rapporten utvisar har de offensiva besvären en tendens att minska och när sådana besvär anförs är det ofta bara för att rätta till felaktigheter som uppmärksammats efter taxeringsperiodens utgång. Vår länsrättsundersökning ger tydliga belägg för att så är fallet. TI är dessutom i stor utsträckning upptagen med att svara på skattskyldigbesvär i länsrätt. Här bör dock erinras om eftertaxeringarna som är en viktig offensiv uppgift för TI och som dessutom tar mycket tid i anspråk. Enligt vad vi inhämtat från kammarrätt och regeringsrätt är i dag endast några pro-

cent (omkring 500) skattemål anhängiggjorda av TI i överinstanserna.

Bland orsakerna till varför så få besvär — såväl offensiva som defensiva — anförs inom andra beskattningsslag än inkomst- och förmögenhetsskatten kan nämnas de utvecklade möjligheterna till omprövning i beslutsmyndigheten. Inom mervärdeskatten kan t.ex. omprövning ske inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända. AO kan där ej heller begära slutliga beslut. Sådana är en förutsättning för överklagbarhet till länsrätt. Dessutom är antalet beskattningsbeslut inom de olika beskattningsslagen väsentligt färre än inom inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Några större resurser har heller inte avsatts för processförarnas verksamhet. AO-uppdraget sköts ofta vid sidan av det ordinarie uppdraget som TI och ersätts med en symbolisk summa på ett par hundra kronor i månaden.

Genom våra övriga förslag i detta betänkande samt den nu beslutade förenklingsreformen avseende löntagarbeskattningen kan emellertid förutsättningar för en mer rättsutvecklande offensiv processföring skapas. Det innebär att processförarna kan befrias från en mängd ärenden av bagatellkaraktär eller som avser rättelser i domstol av uppenbara fel i TN. Den offensiva rollen kan då komma till uttryck genom att tid verkligen kan avsättas för en prövning av tveksam lagstiftning i syfte att stärka prejudikatbildningen. Den specialistkompetens som i dag finns samlad hos processförarna kan därvid komma till betydligt bättre användning. Genom att centralt placerade ombud vid RSV får en mer aktiv processledande roll i form av rådgivande verksamhet etc. kan processförarna också se till att mål förs upp i domstol i syfte att utjämna skillnader i lagtillämpning mellan skattemyndigheterna och de lägre skattedomstolarna. I syfte att i viss mån nå en sådan målsättning kan ifrågasättas om inte AO i mervärdeskattemål bör ges rätt att få begära slutligt beslut enligt samma regler som gäller för skattskyldiga, se 36 § ML. En sådan ordning skulle också på ett mer verklighetsnära sätt kunna motivera att ett tvåpartsförfarande med AO bibehålls och utvecklas i enlighet med de syften som angetts i förarbeten m.m. för de olika processförarna.

Som förut framhållits kan antas att antalet offensiva besvär även i fortsättningen blir ganska få, kanske något eller några tusental per år. Det kan dock förmodas att svårighetsgraden genomsnittligt blir högre än i dag. På mervärdeskattens område uppgår de offensiva besvären f.n. till ett 60-tal per år.

I detta sammanhang bör också rollfördelningen mellan skattemyndigheten och processföraren beröras. Skattemyndighetens uppgift bör vara att objektivt säkra så likformiga och rättvisa taxeringar som möjligt. Uppmärksammas felaktiga taxeringsbeslut rättas de i det av oss föreslagna systemet i första hand av skattemyndigheten genom omprövning. Myndigheten får därigenom ett ansvar för uppföljningen av fattade beslut. Utifrån de urvalskriterier vi överväger i avsnitt 15.2.1 kan det sedan bli aktuellt att få vissa beslut prövade i domstol. Sammanlagt kan det här röra sig om något eller några tusental beslut av de ca 7 milj. som fattas av skattemyndigheterna. I dessa offensiva besvär bör processföraren kunna inta en friare ställning än vad beslutsmyndigheten kan göra.

Bedömer han att sannolika skäl talar för bifall till sin talan bör han föra ärendet vidare till process. Detta oavsett om talan är till för- eller nackdel för den skattskyldige.

Den defensiva rollen

Av vår länsrättsundersökning framgår att andelen skattskyldigbesvär i länsrätt uppgår till ca 70 % av samtliga besvär, totalt drygt 80 000. Uppgiften bestyrks av den enkät vi gjort hos samtliga besvärsenheter under hösten 1984. I dag har med andra ord processförarna en utpräglat defensiv roll. Genom att våra förslag bl.a. syftar till en förbättrad kvalitet av taxeringsbesluten i första instans och samtidigt genom utvidgad omprövning förskjuter tyngdpunkten i förfarandet till första instans kommer denna utveckling att fortsätta. Redan vårt förslag att lägga ned eftertaxeringarna i första instans rycker undan en hel del av TI:s nuvarande offensiva roll. Vi räknar med att antalet skattskyldigbesvär i framtiden endast kommer att uppgå till några tiotusental. Kvantitativt räknar vi således med en stark minskning av antalet mål där processföraren kommer att uppträda i sin nuvarande defensiva roll. I de fall det blir aktuellt kan man å andra sidan räkna med tyngre och svårare mål som blir bättre utredda än f.n. och tar längre tid att handlägga. Endast de tvistiga målen skall ju i fortsättningen komma att handläggas av domstol och då i första hand på initiativ av den skattskyldige. Av besvären till länsrätt räknar vi i framtiden med att ca 90 % initieras av de skattskyldiga och ca 10 % av det allmännas processförare.

20.3 Sammanfattning av avsnitt 20

Vi räknar med att antalet skattemål i domstol till följd av våra och andra utredningsförslag kommer att minska väsentligt men i gengäld bli tyngre att handlägga. I det fåtal fall där ett taxeringsbeslut blir föremål för domstolsprövning kan uppgifterna för det allmännas processförare anges på följande sätt:

1. Han skall vara motpart till den skattskyldige när den skattskyldige har anfört besvär i domstol.
2. Han skall själv kunna anföra besvär över skattemyndighetens beslut. Ombudet skall utnyttja besvärsrätten främst i rättsutvecklande syften. Ansvaret för att taxeringarna blir rättvisa och likformiga skall i första hand åvila skattemyndigheterna.
3. Han skall tillsammans med domstolen ha ett ansvar för att utredningen i målet blir fullständig.
4. Han skall inte delta i handläggningen av taxeringsbesluten i första instans.
5. Han skall såväl vid skattskyldigbesvär som egna besvär verka för en enhetlig och likformig rättstillämpning.
6. Han skall föra upp mål i regeringsrätten av intresse för prejudikatbildningen (begränsat till riksombud).

21 Överväganden beträffande funktionellt fristående AO — modell A

21.1 Alternativ A 1 — processförarna administrativt knutna till skattemyndigheterna

21.1.1 Administrativa frågor

Enheten för AO vid RSV och besvärsenheterna vid LST utgör i administrativt hänseende var för sig en integrerad organisatorisk del inom resp. myndighet. Någon principiell skillnad i administrativt hänseende gentemot övriga enheter inom de båda myndigheterna finns inte. Arbetsordningar, verksamhetsplaner och anslagsfördelning för myndigheten bestämmer myndigheten som sådan utan särbehandling för processenheterna. Tjänstemännen på dessa enheter förordnas av myndigheten och ibland av regeringen beroende på tjänstens lönegradsplacering. Handläggningen av frågor om löner, semestrar, tjänstledigheter och annan administrativ verksamhet är gemensam för personalen i sin helhet.

De chefsbefogenheter i administrativt hänseende som skattechefen i sin egenskap av chef för skatteavdelningen (i Stockholm taxeringsavdelningen) i dag har gäller således all personal på LST:s skatteavdelning inkl. processpersonalen på besvärsenheterna. I enlighet med 14 § TL skall skattechefen bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor och verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa inom länet. Det betyder bl.a. att skattechefen skall ansvara för att rekrytering, utbildning, information m.m. inom skatteavdelningen sköts så att personalens arbetsinsats sammantaget leder till åsyftad måluppfyllelse. Skattechefen kan ta initiativ till olika kontrollaktioner inom länet och han kan se till att taxeringsbeslut blir föremål för prövning i domstol om det behövs. Formellt är han därvid behörig att själv väcka och utföra talan i domstol i sin samtidiga egenskap av TI. Att resultaten är helt avhängiga av vilka resurser som ställs till besvärsenheternas förfogande är självklart. I vissa län anger man direkt i skatteavdelningens verksamhetsplan processförarnas närmare verksamhet i avseende på inriktning, innehåll och omfattning. I något fall har också samarbetet mellan skatteavdelningens olika enheter kommit till uttryck i skrivna och av skattechefen beslutade riktlinjer.

Det ligger emellertid i sakens natur att skattechefens möligheter att praktiskt delta i processföringen är starkt begränsade med det stora

arbetsfält han har. Processföringsuppgifterna måste därför i praktiken delegeras till chefen för besvärsenheten.

Förhållandena vid RSV:s AO-enhet är ur administrativ synvinkel annorlunda i ett väsentligt hänseende. AO i mellankommunala mål har nämligen samma behörighet som en skattechef såvitt gäller de ärenden som faller inom mellankommunala skatterättens kompetens. AO i mellankommunala mål är således självständig gentemot RSV vid en jämförelse med TI:s förhållande till länens skattechefer. I avseende på mellankommunala skatterättens jurisdiktionsområde ankommer det på AO i mellankommunala mål att exempelvis förordna om taxeringsrevision (jfr 57 § TL). Sådana förordnanden förekommer endast i ett fåtal fall per år. Det vanligaste förfarandet är att AO begär och får ett sådant förordnande av RSV eller hos länens skattechefer. I övrigt är — när det gäller processföringen — de administrativa likheterna för AO-enheten och RSV jämfört med besvärsenheterna och LST påfallande.

Beträffande RSV:s befogenheter att lämna administrativt stöd till i första hand besvärsenheterna regleras detta som vi sett i 18 § TL. Genom att det vid verkets tillkomst förutsattes att länsorganen skulle vara helt självständiga i sin processföring har några råd och anvisningar från RSV därvidlag inte utarbetats visavi besvärsenheterna. En annan omständighet är naturligtvis också LST:s ställning som självständig myndighet under civildepartementet. Emellertid utesluter inte förarbetena till verkets tillkomst (prop. 1969:127 s. 47) att RSV undersöker hur den processuella verksamheten bedrivs och även lämnar anvisningar på området. Denna möjlighet har dock ännu inte utnyttjats av RSV i någon större utsträckning.

Från administrativ synvinkel gör vi följande överväganden i alternativ A 1.

De administrativa samband som i dag finns inom LST:s skatteavdelning kan i framtidens regionala skattemyndighet lämnas i huvudsak orörda. En ombudsfunktion bör således knytas till varje sådan myndighet (den regionala ombudsenheten). Vi anser att bärande skäl f.n. saknas för att decentralisera ombudsfunktioner till LSM. Det är en fördel om ledningen för regional skattemyndighet kan ha ett samlat administrativt ansvar för hela myndigheten som också omfattar processpersonalen. En sådan gemensam ledning av myndighetens arbete har också sanktionerats i 1984 års budgetproposition (1983/84:100 s. 15) där det talas om att målsättningen måste vara att hela skatteförvaltningen skall framstå och kunna fungera som en sammanhållen enhet — en koncern — med RSV i ledningen.

Å andra sidan innebär den nu skisserade lösningen att ombudsfunktionen får konkurrera om resurser tillsammans med andra verksamheter inom myndigheten.

Byggs en myndighetsstruktur upp i enlighet med vad SFU föreslår är det angeläget att RSV ges en mer aktiv roll i avseende på administrativt stöd till såväl centralt som regionalt placerade processförare. Vi vill i detta sammanhang erinra om ÖBO-rapportens idéer om tänkbara åtgärder som RSV kan vidta:

- följa upp besvärsenheternas verksamhet i fråga om volymer, resurser, produktion m.m.
- skapa enhetligare och rationellare blanketter, främst för massärenden
- svara för bemannings-, rekryterings- och utbildningsfrågor — RSV bör erbjuda dem en aspirantutbildning på samma sätt som RÅ gör på åklagarområdet, exempelvis med möjlighet till utbytestjänstgöring med förvaltningsdomstolarna
- utarbeta riktlinjer och föreskrifter för samarbete och samordning mellan olika enheter inom skattemyndigheterna och gentemot åklagar-, polis-, kronofogdemyndigheter, DV m.fl.

Det administrativa stöd som här föreslås anser vi ha stöd i de uttalanden som departementschefen gjorde i samband med RSV:s tillkomst (prop. 1969:127 s. 47), jfr 18 § TL.

Med den här skisserade modellen kan den nuvarande enheten för AO vid RSV ges ställning som central ombudsenhet och därvid utgöra en tillsynsfunktion för de regionala ombuden. I denna centrala ombudsenhet bör också nuvarande RiksTI inordnas. Regeringen bör förordna såväl de centrala som de regionala processombuden.

21.1.2 Funktionella frågor

Vår principiella utgångspunkt är att beslutsfunktionen och partsfunktionen skall hållas åtskilda inom resp. myndighet. I ett system med myndighetsbeslut får TI endast arbetsuppgifter som ankommer på honom som processförare. Hans ställning kan då liknas med vad som gäller för t.ex. AO i mervärdeskattemål.

I samband med att AO införts inom de olika beskattningsslagen har framhållits att det är viktigt att ombuden får en funktionellt fristående ställning gentemot skatteförvaltningen i övrigt. I olika författningar anges därvid särskilda talerättsregler, forumregler etc. med avseende på AO som sådan. Formellt har myndigheten inte med dessa regler att skaffa. Det är med andra ord AO som är part i målet och inte myndigheten. Det skall ankomma på AO att ta ställning till vilka beslut han vill överklaga, vilken utredning och bevisning som bör förebringas etc. I praktiken, i vart fall för nuvarande TI, styrs dock processföraren av de många skattskyldigbesvären och av de utredningar som initieras främst på revisionsenheterna. I de senare fallen har TI på grundval av gjord utredning endast att ta ställning till om han skall väcka talan i det aktuella ärendet eller ej. För övriga processförare är möjligheterna att på eget initiativ fånga upp och pröva beskattningsmyndighetens beslut något bättre. Den främsta anledningen därtill är att mängden överklagbara beslut är väsentligt färre än inom inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Exempelvis kan AO inom mervärdeskatten endast överklaga slutliga beslut av LST beträffande mervärdeskatt. AO kan emellertid inte själv begära ett slutligt beslut.

Den funktionella självständigheten bibehålls i alternativ A 1. Processförarna skall alltså utöva sin processföring helt självständigt i förhållan-

de till myndigheten i övrigt. Redan här skall emellertid framhållas att processföraren bör samarbeta med övriga enheter inom myndigheten, i första hand revisionsenheten.

En svaghet med den ordning som nu skisserats är att det ytterst är skattemyndighetens chef som avgör i vilken utsträckning processföringen skall kunna bedrivas effektivt. Processförarnas funktionella självständighet innebär visserligen att ombudsenhetens chef — eller efter delegation annan processförare — har ensam behörighet att avgöra när talan skall väckas. För sin utredning i målet är han emellertid hänvisad till de resurser som myndigheten ställer till hans förfogande. Denna situation innebär dock ingen avgörande skillnad mot i dag. Genom det ökade samband vi föreslår med den centrala ombudsenheten tillskapas dessutom en möjlighet för de regionala ombuden att få utredning gjord genom hänvändelse dit i de undantagsfall det skulle bli aktuellt. Vi återkommer till denna fråga i det följande.

Å andra sidan vill vi erinra om vad vi sagt i det föregående, nämligen att utrymmet för AO:s initiativverksamhet minskar med det taxeringsförfarande vi förordar framför allt genom att felaktigheter och misstag till största delen blir rättade av skattemyndigheten.

För att samordna de olika AO som i dag finns bör ett gemensamt AO inrättas, som kan ersätta övriga ombudsfunktioner. De olika processfunktionerna är ju lika varandra även om AO-uppgifterna till alla delar inte är desamma som TI-uppgifterna. För en av AO-funktionerna (mervärdeskatt) finns t.o.m. en hänvisning till TI-funktionen. I 57 § ML stadgas följande: "Vad som föreskrivs om taxeringsintendent i de bestämmelser i taxeringslagen som rör besvär över länsrätts och kammarrätts beslut gäller i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdeskatt allmänt ombud."

Liksom taxeringen i första instans enligt vårt förslag blir mer renodlad — granskning och beslut skall normalt utföras av tjänstemän — bör också processledet samordnas. Förutsättningarna för det allmännas processförare att få en bra överblick över hela den skattskyldiges situation ökar väsentligt om han svarar för alla de beskattningsslag där tvist föreligger. Som vi förut framhållit innebär detta fördelar också för den skattskyldige, som får en enda motpart att vända sig till. Hans inlagor till domstolen kan samtidigt avse bemötanden av statens samlade skatte- och avgiftskrav på honom. Frågor om ev. kompletterande utredning, formulerande av yrkanden och grunder, bevisning m.m. underlättas vidare om *en* processförare har det gemensamma ansvaret för målet i domstol. Även för utredare, granskare och beslutsfattare inom skattemyndigheten är det en klar fördel om de olika processfunktionerna kan integreras och samlas på en hand.

Med hänsyn till att de flesta processombuden redan i dag är samlade på besvärsenheterna synes heller inga praktiska problem förenade med att genomföra förslaget om gemensamt AO i skattemål på regional och central nivå.

En gemensam processfunktion underlättar också en integration med ev. regionala folkbokföringsombud. Enligt vad vi erfarit överväger 1983 års folkbokföringskommitté att föreslå att sådana ombud inrättas. I

kommitténs betänkande (Ds Fi 1983:31) om AO i folkbokföringsmål föreslås ett sådant ombud inrättat centralt på RSV. Beträffande frågan om regionala ombud avvaktar kommittén med sina närmare ställningstaganden bl.a. med hänsyn till våra överväganden beträffande AO i skattemål.

Författningsmässigt kan man tänka sig en lösning med gemensamt AO så att det i resp. specialförfattning anges: "Allmänt ombud för det allmännas talan enligt denna lag." En sådan författningsändring innebär endast små ingrepp i lagstiftningen.

Regeringen kan i en instruktion för de gemensamma AO föreskriva närmare regler avseende rollfördelningen mellan centralt och regionalt placerade ombud. Integrerar vi AO-enheten vid RSV och RiksTI:s verksamhet i en ombudsenhet vid RSV kan dessa processförare få motsvarande behörighet som nuvarande AO i mellankommunala mål och RiksTI har. Som administrativ chef för ombudsenheterna centralt och regionalt kan ett särskilt riksombud resp. länsombud förordnas. Detta betyder att de centralt placerade ombuden skall tala och svara i mål som i dag faller inom mellankommunala skatterättens jurisdiktion och i de övriga mål som kan föreskrivas i instruktionen. På motsvarande sätt kan en reglering ske för de regionala ombuden. De centralt placerade ombuden kan på samma sätt som f.n. gäller för RiksTI ges behörighet att föra talan vid samtliga domstolar i landet. Även de regionala ombuden kan för särskilda mål få behörighet att föra talan i mål utanför det egna länet. På motsvarande sätt bör det övervägas att ge det centralt placerade ombudet rätt att begära förhandsbesked i en skattefråga enligt de principer som i dag gäller för de skattskyldiga. Den närmare utformningen av talerätts- och forumreglerna bör emellertid anstå i avvaktan på den definitiva utformningen av skatteprocessen. En fråga som därvid bör prövas är om de centrala ombuden skall få rätt att anhängiggöra talan i regeringsrätt utan krav på prövningstillstånd.

F.n. torde det förhålla sig så att skattechefen kan ta över ett ärende som handläggs av en enskild TI oberoende av om det sker på utrednings- eller processtadiet. (Jfr Hermansson m.fl. Taxeringshandbok, andra upplagan, 1981, s. 37.) Samma sak gäller AO i mellankommunala mål i förhållande till de processförare som har särskilda göromålsförordnanden vid RSV:s ombudsenhet. Det får ses som ett utflöde av skattechefsinstitutet enligt 3 och 14 §§ TL. Skattedomstolarna förelägger för övrigt också "skattechefen" att svara i målet oberoende av vilken TI som råkar driva den aktuella processen.

I ett system där chefen för den regionala skattemyndigheten är funktionellt avskild från processföringen bör möjlighet ges processförarna på RSV:s AO-enhet att överta mål från den regionala ombudsenheten och chefen för den regionala ombudsenheten att överta mål från ett underställt ombud. Det kan således i instruktionen föreskrivas att AO vid RSV:s AO-enhet har rätt att överta mål där uppgiften är särskilt krävande eller av annat skäl bör fullgöras av honom. Vidare kan föreskrivas att chefen för den regionala ombudsenheten skall överta handläggningen av mål på samma sätt som skattechefen kan i dag. Det förekommer ibland mål av övergripande intresse som rör betydande belopp och innefattar

svåra juridiska frågor. Även prejudikatintresset kan vara starkt. Undantagsvis kan det därför vara aktuellt att lämna över mål till de centralt placerade processombuden. I instruktionen kan närmare bestämmas vilka mål som bör bli föremål för "central" behandling. En viss motsvarighet till det nu skissade systemet har vi redan i dag i avseende på RiksTI:s verksamhet.

Det bör emellertid understrykas att det inte är vår avsikt att "utarma" den regionala processföringen. Liksom hittills bör tyngdpunkten i processföringen klart ligga där.

Däremot är det lämpligt med hänsyn till de centralt placerade ombudens roll som tillsynsfunktion över processföringen att ombudsenheten vid RSV genom allmänna råd och riktlinjer ger processuellt stöd till de regionala processförarna. Den centralt placerade ombudsenheten kan t.ex.

- efter samråd med de regionala processombuden bestämma urval och prioritering mellan olika målgrupper och lämplig målsättning för utredningens omfattning inom olika målgrupper
- lämna information om och kommentarer till praxis
- lämna förslag till yttranden i speciella måltyper (typ leasing, förskottsränta)
- ombesörja central insamling från länen av rättsutredningar, promemorior m.m. för spridning till andra län
- ge allmänna råd i frågor vad gäller sekretess, processekonomi, utredningsskyldighet, bevisning, objektivitet, begränsningar i anledning av målets ålder
- förtursbehandla vissa mål i syfte att snabbt få till stånd en prövning i regeringsrätten.

Sammanfattningsvis innebär våra organisatoriska överväganden i alternativ A 1

- att samtliga processfunktioner samordnas regionalt resp. centralt (gemensamma ombud)
- att processfunktionen skall vara en specialistuppgift funktionellt fristående från den övriga skatteförvaltningen
- att processföraren inte skall delta i handläggningen av de grundläggande beskattningsbesluten
- att allmänna råd och riktlinjer för processföringen utarbetas av den centralt placerade ombudsenheten på RSV som är självständig i processföringen från RSV:s ledning.

Alternativ A 1 är den ordning som ligger närmast dagens av våra förslag. I själva verket är skillnaden mot i dag liten. Att de regionala ombudsenheterna blir formellt självständiga i förhållande till skattemyndigheterna är för det stora flertalet processer en skillnad på papperet. Som vi förut framhållit har skattechefen på grund av sin arbetsbörda i dag begränsade möjligheter att påverka processföringen.

Vi vill också erinra om att den ställning vi föreslår för den regionala ombudsenheten överensstämmer inte bara med den som AO i mervär-

deskatten och andra indirekta skatter har utan också med den ställning AO i mellankommunala mål haft sedan mycket länge. Det torde vara en allmän uppfattning att den mellankommunala processföringen fungerat väl. Det är också det sätt att reglera processförarens ansvar i varje ny skatt som genomförts under de senaste decennierna.

21.1.3 Processförarens befogenheter m.m.

Frågan om vilka befogenheter som skall tilldelas processförarna har ett nära samband med deras roll och organisatoriska ställning i beskattningsmyndigheten. För att kunna väcka talan i domstol eller där svara på skattskyldigbesvär krävs att erforderliga resurser ställs till AO:s förfogande. Han bör t.ex. kunna påkalla revisionspromemorior från myndigheten och skriftliga eller muntliga uppgifter från den skattskyldige eller annan. Vidare bör han få nödvändigt administrativt biträde av myndigheten. Är utgångspunkten att det i skattemyndigheten skall finnas ett funktionellt självständigt AO är det nödvändigt att denne får erforderliga resurser för att kunna utöva sina befogenheter. Det bör ankomma på RSV att genom föreskrifter eller på annat lämpligt sätt se till att dessa resurser ställs till processfunktionens förfogande.

21.1.4 Samverkan inom skattemyndigheten

Sedan länge framhålls från myndighetshåll kraftigt det angelägna i samverkan mellan revisions- och processfunktionerna för att ärenden som kan väntas hamna i domstol blir tillfredsställande utredda. Innan vi går in på denna fråga vill vi erinra om det ändrade läge som uppkommer i vårt system. Genom att tyngdpunkten i taxeringsarbetet förskjuts till första instans minskar antalet skatteprocesser. Detta medför att en stor del av dagens processförare (TI) kommer att lösgöras från ren processföring och i stället syssla direkt med utredningsverksamheten inför besluten i första instans. Härigenom erhålls ett förbättrat beslutsunderlag i taxeringsarbetet.

Det kan ändå finnas behov av en viss samverkan mellan de regionala processombuden och de övriga skattemyndigheterna. En praktisk lösning som redan används i viss utsträckning kan vara att förordna en kontaktman på resp. enhet som har erfarenhet av såväl utredningsförfarandet som processverksamheten. Processföraren bör därvid ges befogenhet att ha full insyn i utredningsförfarandet och också kunna begära och få in uppgifter och annan information. Det är speciellt viktigt att processfunktionens kontaktman ges tillfälle att delta i revisionsenhetens planering av större aktioner. Härigenom kan processuella synpunkter beaktas redan i inledningsskedet av granskningen. De administrativa föreskrifter som RSV bör utfärda och som bör innehålla riktlinjer för samverkan, utredningsbefogenheter etc. kan knappast formuleras annat än i vida ramar. Dessa ramar måste sedan fyllas ut efter hand med närmare anvisningar inom de skilda länen. Något hinder mot centralt utarbetade detaljerade föreskrifter i vissa frågor bör emellertid inte finnas.

Det synes vara ett allmänt önskemål att den processförare som senare kan komma att driva ett ärende i skatteprocessen skall kopplas in under utredningsstadiet så tidigt som möjligt. Detta gäller särskilt ärenden där det finns en central juridisk fråga att ta ställning till. Enligt vår mening får man här skilja på tre olika situationer. Dels är det fråga om utredningar som skall ligga till grund för myndighetens eget beskattningsbeslut, t.ex. taxeringsändring på särskild grund, dels är det fråga om beslut av myndigheten som processföraren av en eller annan anledning vill överklaga för att få till stånd en domstolsprövning. Slutligen är det fråga om besvär på initiativ av den skattskyldige.

I de fall skattemyndigheten gör utredningar till grund för egna beskattningsbeslut bör det ankomma på utredningspersonalen att vid behov kontakta processförarna i enskilda ärenden. De allmänna riktlinjerna för samverkan mellan enheterna får därvid vara vägledande. Processföraren bör kunna lämna råd och anvisningar på förfrågan från utredarna utan att hans självständiga ställning äventyras.

Annorlunda är förhållandet när processföraren uppträder i sin offensiva roll. Formellt får han begära hos myndighetens chef att få utredning i ett mål gjord. Det får därvid förutsättas att de beslut som AO vill överklaga till domstol är värda en domstolsbehandling, dvs. valts ut främst med hänsyn till ledning för rättsutvecklingen. I avsnitt 15.2 lämnar vi en närmare redogörelse för vilka urvalskriterier som bör gälla. Som omtalas i andra sammanhang rör det sig här om mycket få beslut, något eller några tusental.

I defensiva utredningar, dvs. sådana som kan aktualiseras i anledning av skattskyldigbesvär, bör processföraren på principiellt samma sätt kunna beställa erforderlig utredning. Han får därvid ange utredningens omfattning och djup i syfte att begränsa arbetsinsatsen till vad som är erforderligt för att vidmakthålla uppnått taxeringsresultat. Eftersom defensiva utredningar i vårt system bör förekomma i förhållandevis liten utsträckning torde dessa frågor kunna lösas ganska enkelt.

Vi har tidigare pekat på AO-enhetens beroende av den regionala skattemyndighetens chef för att få till stånd erforderlig utredning. Vi har ingen anledning tro att några större problem kommer att uppstå härvidlag i det nya systemet eftersom skillnaden mot i dag i realiteten är liten. Skulle i något undantagsfall AO inte få den utredningsresurs han bedömer som nödvändig finns i vårt system "ventilen" att han kan vända sig till den centrala ombudsenheten. Vi föreslår inte någon särskild förändring av dess ställning och organisation i alternativ A 1 men vill framhålla att AO hos RSV redan i dag saknar egna revisionsresurser. Han är hänvisad till att begära t.ex. revision antingen hos LST:s skatteavdelning eller hos RSV:s revisionssektion. Detta system fungerar utan anmärkning såvitt vi känner till.

21.2 Alternativ A 2 — helt fristående organisation efter förebild från åklagarområdet

I fortsättningen undersöker vi om organisationen på åklagarområdet kan tjäna som förebild för den fiskala processföringen. Vi prövar således om det allmännas processföring i skattemål som ett alternativ inom modell A kan organiseras och byggas upp på i huvudsak samma sätt som åklagarverksamheten. Tankegångar i den riktningen förs fram i våra direktiv.

Inledningsvis bör framhållas att parallellen med åklagarområdet måste dras med en viss försiktighet. Beslut om beskattning av olika slag är ett led i en fördelning av den samlade kostnaden för statens och kommunernas verksamhet. Genom beskattningen fastläggs efter noggrant bestämda regler hur mycket var och en med hänsyn till sin förmåga skall bidra med till de gemensamma kostnaderna. Det är alltså inte fråga om att bestämma någon form av sanktion av straffliknande karaktär. Det innebär också att man inte utan vidare kan dra någon direkt parallell mellan kontroll och processföring inom skatte- och avgiftsområdet samt förfarandet med att spåra upp och beivra brott i allmänhet.

21.2.1 Principiella synpunkter

I avsnitt 20.2 har vi lämnat en redogörelse för det gemensamma AO:s roll i taxeringsförfarandet och i skatteprocessen. En aspekt av tvåpartsförfarandet som vi berör där är att det allmännas processförare skall uppträda som det allmännas motpart till den skattskyldige. Detta bör ske genom ett särskiljande av parts- och beslutsfunktionerna. Genom skattechefsinstitutets utformning föreligger f.n. en sammanblandning av dessa funktioner i avseende på inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Skattechefens uppgift är att bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor och att verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa, 14 § TL. Enligt 3 § TL har skattechefen vidare samma befogenheter som tillkommer TI. Den utformning av det allmännas processföring som vi tänker oss i alternativ A 1 innebär att det gemensamma AO skall vara administrativt anknuten till beslutsmyndigheten men funktionellt fristående från denna i sin processföring. Denna principiella utformning av det allmännas processföring i skattemål har varit den vägledande under en längre tid vid tillskapandet av nya skatteformer.

Frågan gäller nu om en förbättrad ledning, styrning och samordning av besvärsenheterna kan åstadkommas genom att de blir även administrativt självständiga.

Det främsta motivet för utformningen av det allmännas processföring tycks ha varit att tillskapa ett tvåpartsförfarande i processen. Några närmare överväganden rörande processförarnas förhållande till beslutsmyndigheten, deras befogenheter, utbildning etc. har inte gjorts. Frågor som rör målsättning, uppföljning, resursfördelning inom olika skatteslag har behandlats i mycket liten utsträckning.

En fristående organisation för det allmännas processföring innebär en

utbrytning av besvärsenheterna från nuvarande LST:s skatteavdelningar samt AO-enheten vid RSV till fristående förvaltningsmyndigheter. De principiella skälen för en sådan lösning kan sägas vara av två slag.

Det ena är att det kan hävdas att den skattskyldige uppfattar det allmännas processförare som självständig i sin yrkesutövning först om han såväl administrativt som funktionellt är organisatoriskt skild från beslutsmyndigheten. Det är alltså fråga om rättssäkerhet och förtroende hos allmänheten. Vidare kan hävdas att processföraren skall vara mer fiskalt lagd än att ta tillvara intressena av en likformig och rättvis beskattning. Den blandning av fiskalt och processuellt arbete som finns i alternativ A 1 kan vara svår att förklara och förstå för den enskilde. Han uppfattar gärna skattemyndigheten som en och samma oavsett i vilken skepnad denna uppträder. Sannolikt är det få personer som ser någon skillnad mellan LSM, LST, RSV, TI och AO. Många uppfattar nog processföraren endast som en representant för beslutsmyndigheten även om han är funktionellt fristående från denna.

Det andra skälet är processförarnas uppgift att företräda offentliga intressen och samtidigt avväga den enskildes intressen mot de offentliga. Det kan hävdas att den uppgiften bäst löses av en från beslutsmyndigheten helt fristående organisation. Processförarnas självständighet och integritet kan stärkas om de inte är beroende i något avseende av den myndighet som fattar beslut om beskattning. En viktig fråga i detta sammanhang är budgetbehandling och resurstilldelning. Det bör rimligen vara enklare att bedöma och avväga resursbehov för det allmännas processföring om denna är organiserad i en fristående myndighet. Prioriteringar inom en sådan myndighet mellan t.ex. de olika beskattningsslagen bör underlättas liksom avvägningen gentemot övrig processföring i samhället.

Ett alternativ med fristående processmyndigheter torde dock ställa sig kostsamt. Dels skall egna lokaler anskaffas för myndigheten och dels bör processförarna ha tillgång till viss egen utredningsresurs på myndigheten. Även om samarbetet mellan myndigheter i t.ex. skattebrottmål kan effektiviseras är det principiellt tveksamt att bryta sönder en redan fungerande administration. Slutligen kan ifrågasättas det lämpliga i att tillskapa en helt ny myndighetsorganisation för handläggning av ett begränsat antal skattemål.

21.2.2 Utgångspunkter

Även alternativet med en fristående processorganisation bygger på att skattemyndigheterna beslutar om taxeringar och att myndigheterna därvid har möjlighet att ompröva sina beslut till såväl fördel som nackdel för det allmänna och för den skattskyldige under en förhållandevis lång period. I första hand skall således felaktiga taxeringar rättas till av beslutsmyndigheten utan att ärendet behöver gå vidare till domstol. Endast sådana beslut som föranlett tvekan hos beskattningsmyndigheten, som rör ny lagstiftning eller som av något annat intresse bör föranleda domstolsbehandling skall överlämnas till eller initieras av det gemensamma AO i skattemål. I det senare fallet är det kanske främst

ärenden i vilka det förekommer brottsmisstanke. Liksom i alternativ A 1 bör alla beskattningsbeslut i princip vara överklagbara för det allmännas processförare i kombination med förhållandevis långa besvärstider.

Som en annan viktig utgångspunkt gäller att skatteprocessen bör utformas som en sakprocess. Det kan sägas att alla våra processalternativ tjänar på en övergång till sakprocess. I denna alternativa lösning torde dock fördelarna med en sådan ordning bli mer markerade. Anknyter vi den regionala processorganisationen exempelvis till den nya indelningen av 13 regionåklagarmyndigheter bör förutsättningarna för en effektivare handläggning av skattemål och skattebrottmål öka. Som rättegångsutredningen framhållit i sitt remissyttrande över BRÅ PM 1982:1 om skattebrott och skattemål synes nuvarande regler för taxeringsprocessen inte ge möjlighet för någon annan lösning — vid en integration — än att även andra tvistiga taxeringsfrågor handläggs tillsammans med skattebrottmålet. Enligt utredningen kan en sådan ordning i en del fall vara tungrodd och omständlig samtidigt som vinsterna av en integration går förlorade. På grundval av prop. 1984/85:178 har riksdagen nyligen genomfört en särskild forumregel i skattebrottmål. Handläggningen av målen skall ske vid 13 tingsrätter. Tingsrätterna skall i de nu avsedda målen vara förstärkta med särskilda ledamöter — kvalificerade revisorer och domare från länsrätt och kammarrätt. Tingsrätten skall vid behov kontakta förvaltningsmyndighet och/eller förvaltningsdomstol vid handläggningen av skattebrottmålen.

Har vi som utgångspunkt myndighetsbeslut med väsentligt utvidgad omprövning kan den nya myndighetens målområde förbehållas endast tvistiga skattemål och sådana mål där det förekommer misstanke om skattebrott. Vi räknar med att antalet mål kan uppskattas till ca 30 000 per år. Av dessa mål kan sannolikt ett begränsat antal rubriceras som offensiva besvär från det allmännas sida. Här kan erinras om att AO-enheten vid RSV årligen får in ca 20 000 deklarationer för granskning enligt 44 § TF. Antalet inkomna mål till mellankommunala skatterätten var 1984 1 435 varav 660 offensiva.

21.2.3 Organisation m.m.

F.n. sköts processföringen dels på riksnivå (AO-enheten på RSV och RiksTI) och dels på länsnivå (LST:s besvärsenheter). Vi menar att även en ev. framtida fristående organisation av det allmännas processföring bör organiseras i två nivåer.

Organisationen på riksnivån bör knyta an till den nuvarande AO-enheten på RSV samt RiksTI:s verksamhet. Myndigheten på central nivå bör ledas av ett riksombud. Efter förebild från RÅ kan riksombudet och hans kansli organiseras i två byråer. Den ena byrån kan därvid svara för de judiciella funktionerna och den andra för de administrativa funktionerna. Förenklat och något oegentligt kan verksamheten vid AO-enheten på RSV redan i dag sägas bestå av en processande och en administrativ enhet.

På den regionala nivån kan verksamheten organiseras på olika sätt. En möjlighet kan vara att knyta det allmännas processföring till de fyra

orter där RSV:s distriktskontor är lokaliserade. En annan variant är att placera de regionala myndigheterna vid regionåklagarmyndigheternas stationeringsorter enligt förordningen (1984:1137) om åklagarväsendets regionala indelning. Med utgångspunkt i den nuvarande organisationen är en koppling till länsindelningen mest naturlig, dvs. 24 regionala myndigheter.

Organisatoriskt kan de regionala myndigheterna ledas av ett regionombud som chef. Denna bör, på motsvarande sätt som gäller för AO i mellankommunala mål, ha möjlighet att uppdra åt handläggare på den regionala myndigheten att utföra göromål som ankommer på AO. De personal- och ekonomiadministrativa uppgifterna kan lämpligen göras mycket begränsade och i huvudsak överlåtas till riksombudet och hans kansli.

21.2.4 Den centrala myndighetens verksamhet

De judiciella funktionerna hos riksombudet och hans kansli kan delas in i en processdel och en tillsynsdel.

I processdelen bör riksombudet ha rätt att besluta om att väcka talan och om fullföljd av talan samt att utföra talan i sådana fall. I regeringsrätten kan det vara lämpligt att låta riksombudet väcka talan utan krav på prövningstillstånd. Det får förutsättas att de mål han anhängiggör i regeringsrätten är av den karaktären som 36 § FPL talar om, nämligen

- det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av regeringsrätten eller
- det föreligger särskilda skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning finns eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Riksombudet bör vara behörig att väcka, fullfölja och utföra talan vid samtliga skattedomstolar. I en instruktion för riksombudet kan vidare föreskrivas att de regionala ombuden skall överlämna mål till honom när fråga är om allvarlig ekonomisk brottslighet, tillämpning av skatteflyktsklausulen m.fl. särskilt kvalificerade mål. En utgångspunkt kan därvid vara den måltyp som i dag handläggs av RiksTI.

Forumbestämmelserna i 73 § TL betyder att arbetsområdet för nuvarande AO i mellankommunala mål täcker hela landet och att de allra flesta börsbolagen, deras dotterbolag samt andra stora företag faller in under AO:s kompetensområde. Vad gäller fysiska personer betyder bestämmelserna att AO i tvister rörande rätt beskattningsort (om flera län berörs) och taxeringsfrågor i samband med in- och utflyttningar till resp. från Sverige har att föra det allmännas talan. Processerna i kammarrätterna och regeringsrätten sköts nästan uteslutande av AO personligen. Eftersom kommunalbeskattningen av juridiska personer slopas med verkan fr.o.m. 1986 års taxering pågår det f.n. en översyn av forumbestämmelserna i regeringskansliet. Vi kan emellertid tills vidare utgå i från att de mål som nuvarande AO-enheten vid RSV handlägger samt RiksTI:s mål bildar basen för riksombudet och hans verksamhet enligt det nu

övervägda alternativet. Arten av de taxeringsmål som bör ankomma på riksombudet skiljer sig från övriga mål främst genom att de genomsnittligt är betydligt mer kvalificerade. Bland uppgifter som bör ankomma på riksombudet kan tänkas förhandsbeskedsärenden och dispensärenden av principiell natur.

Det bör finnas ett riksombud och en ersättare för denne. Riksombudet kan förordna andra handläggare att utföra göromål som ankommer på honom. Sådana förordnanden bör kunna lämnas dels till andra handläggare hos riksombudet och dels till de regionala ombuden.

Vi förutsätter att riksombudet utövar sin verksamhet i nära samverkan med skattemyndigheterna och vid behov även andra myndigheter såsom RPS, DV och RÅ. Exempelvis kan riksombudet tillsammans med RSV i gemensamma föreskrifter bestämma vilka skattebeslut som skall lämnas till riksombudets kännedom. Vidare kan bestämmas regler för hur samarbetet mellan beslutsmyndigheten och processförarna skall se ut och vilka befogenheter riksombudet skall ha att påkalla utredningshjälp. Finner riksombudet att misstanke om skattebrott föreligger i ett ärende skall han vara skyldig att underrätta regionåklagarmyndigheten eller statsåklagarmyndigheten för speciella mål om saken. Skatte- och brottsutredningen bör därefter samordnas. Riksombudet bör ges de befogenheter som enligt vad vi inhämtat USS överväger att ge vissa tjänstemän inom skatteväsendet. Riksombudet, eller den som särskilt förordnas av honom, kan därvid svara för ledning av förundersökning angående skattebrott och leda utredningar för beskattning som har samband med skattebrott. Leder riksombudet eller annat AO i skattemål en förundersökning skall han, som USS överväger, lämna över ledningen av denna till åklagaren

1. om tvångsmedel som endast allmän domstol får besluta om behöver tillgripas
2. om åtal skall väckas inom viss tid
3. om det inte längre finns skäl att samordna förundersökningen med en utredning för beskattning.

Ett integrerat domstolsförfarande kan innebära att riksombudet eller det särskilt förordnade ombudet får rollen som åklagarens sakkunnige vid utförandet av brottmålstalan i domstol.

Beträffande tillsynsverksamheten bör det ankomma på riksombudet att bistå de regionala ombuden med råd och upplysningar samt meddela dem föreskrifter för deras tjänsteutövning. Tillsyn kan också ske genom återkommande inspektioner av de regionala myndigheterna. Särskild uppmärksamhet kan därvid ägnas åt tillämpningen av t.ex. gällande besvärsregler för taxeringsändring på särskild grund. På motsvarande sätt som inom åklagarområdet bör riksombudet kunna överta uppgifter som tillkommer de regionala ombuden, jfr skattechefens nuvarande rätt att överta handläggningen av TI-ärenden. Här avses ärenden som är av prejudiciell betydelse, avser tillämpning av svårare lagstiftning eller som rönt särskild uppmärksamhet i massmedia och bland allmänheten.

Den administrativa funktionen hos riksombudet bör innefatta i prin-

cip all administration av det allmännas processföring i skattemål. Det är här fråga om allmän planering, anslagsfrågor och ekonomi, personaladministration, rekrytering och utbildning. Riksombudet och de regionala ombuden bör förordnas av regeringen. Beträffande utbildningen bör den innehålla en möjlighet till växeltjänstgöring hos andra myndigheter såsom RSV, RÅ och inom domstolsväsendet. Redan i dag arbetar AO i mellankommunala mål med t.ex. utbildning i taxeringsprocessen. En särskild handbok i taxeringsprocessen utarbetas av en arbetsgrupp under ledning av AO. Även etiska frågor i processen behandlas av AO-enheten. Samarbete med DV har inletts och vissa gemensamma seminarier förbereds.

Vissa personal- och ekonomiadministrativa uppgifter bör kunna delegeras till de regionala ombudsmyndigheterna.

Vid utformningen av den centrala myndigheten bör också övervägas om medborgarna kan ges insyn i verksamheten på liknande sätt som hos RÅ. En nämnd med representanter för olika samhällsintressen kan knytas till myndigheten. Nämndens uppgift bör främst vara att ge allmänna medborgerliga synpunkter på exempelvis prioriteringar av processverksamhet inom och mellan olika beskattningsslag samt att motta och lämna synpunkter på information om den bedrivna verksamheten. Nämnden bör utses av regeringen.

Vid AO-enheten på RSV tjänstgör f.n. 28 personer varav 20 är handläggare och 8 är biträden. Med hänsyn till de kvalificerade måltyper riksombudet skall svara för samt till den utökade administrativa verksamheten är det sannolikt att en viss ökning av antalet tjänster blir nödvändig. Verksamheten bör åtminstone på sikt bedrivas i egna lokaler med kansliort i Stockholm eller dess närhet.

21.2.5 De regionala myndigheternas verksamhet

De regionala ombudsmyndigheternas verksamhet bör, förutom de där RSV är beskattningsmyndighet, omfatta alla skatteslag och ledas av ett gemensamt AO i skattemål. AO bör på samma sätt som riksombudet ha möjlighet att förordna andra handläggare på myndigheten att utföra göromål som ankommer på honom. De skattemål som i framtiden kan komma att anhängiggöras i skattedomstolarna räknar vi med skall bli färre och svårare än f.n. De processuella frågorna får ökad betydelse om vi inför sakprocess och kanske blir det fler muntliga förhandlingar i skattemål. Om dessutom slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer leder till att de målen i framtiden överförs från mellankommunala skatterätten till länsrätterna (jfr prop. 1984/85:70 och prop. 1984/85:100 bil. 4 s. 93) kan målstrukturen i länsrätterna även för de regionala ombuden bli något annorlunda. Genom omprövningssystemet förutsätter vi att endast tvistiga mål i framtiden anhängiggörs i länsrätterna.

Samarbetet med den regionala skattemyndigheten, LSM och KFM inom regionen är självfallet av största vikt. Med hänsyn till de relativt fåtaliga ärenden som kommer att behandlas av processförarna tror vi att bra samarbetsrutiner skall kunna etableras utan tungrodd byråkrati.

Riksombudet och RSV får dra upp riktlinjerna och meddela erforderliga föreskrifter.

Processförarna bör ges möjlighet att lämna bindande instruktioner för hur utredningen skall bedrivas. Hans möjligheter att uppfylla de mål som vi slagit fast för processförarens offensiva roll riskerar annars att äventyras. Utredaren bör naturligtvis även i dessa ärenden iaktta objektivitet och i revisionspromemorior redovisa sina iakttagelser. Ansvaret för dessa AO-ledda utredningar bör ligga på processombudet. Det bör gälla såväl materiella och processuella frågor som utredningens djup och omfattning. Är det fråga om omfattande kvalificerade mål bör vid en ev. muntlig förhandling i domstolen beaktas möjligheten för utredaren att delta.

Alternativet är att man bygger upp egna utredningsresurser inom den nya myndighetsorganisationen. Detta skulle dock innebära att utredningsresurserna splittras vilket från effektivitetssynpunkt är mindre lämpligt. Man torde liksom inom åklagarväsendet få lita till den sidoordnade myndighetens resurser.

Endast vissa begränsade personal- och ekonomiadministrativa uppgifter bör handläggas av de regionala myndigheterna. Tyngdpunkten i verksamheten skall i sin helhet ligga på processföring. Kortare tjänstledigheter, semestrar, viss utbildning m.m. är exempel på uppgifter som kan handläggas regionalt. De regionala ombuden bör således ha ett kansli för sin verksamhet. Liksom för riksombudet och hans kansli bör verksamheten på sikt bedrivas i egna lokaler eller ev. tillsammans med de regionala åklagarmyndigheterna. Polis- och åklagarmyndigheterna delar i flera distrikt på lokaler.

21.2.6 Slutord om alternativ A 2

Det är klart att tvåpartsprincipen renodlas om processföringen inom skatteområdet skulle handläggas av helt fristående myndigheter. Från kostnadssynpunkt är alternativet dock det dyraste. Det förefaller inte heller som om några större vinster kan göras från rättssäkerhets- och effektivitetssynpunkt. Det kan knappast komma i fråga att utrusta myndigheterna med egna utredningsresurser. En annan svaghet är bl.a. att det erbjuder svårigheter att avväga den regionala organisationen. Att följa länsindelningen, vilket i och för sig är naturligt, är knappast lämpligt av effektivitetsskäl eftersom vissa myndigheter då kan befaras bli för små. Å andra sidan blir det för stora myndigheter om man väljer en annan existerande indelning inom skatteväsendet, nämligen den distriktsindelning som RSV har för den indirekta beskattningen, dvs. 4 distrikt. Dessutom för det med sig olika praktiska problem att förlägga ombudens verksamhet på en annan ort än residensorten. Med det starka samband som finns till skatteadministrationen i länet och länsrätten skulle en lokalisering till endast ett fåtal orter innebära att samarbetet försvåras och att kontakter och kommunikationsvägar blir mera formaliserade.

22 Överväganden beträffande samordnad beskattnings- och processverksamhet — modell B

I det följande skall vi utveckla en modell för processverksamheten efter en annan inriktning än i modell A. Vi överväger här lösningar där processfunktionerna inordnas i samma förvaltningsorganisation som ansvarar för beskattningsarbetet i övrigt. Förutom att en sådan inriktning anvisas i våra direktiv som en väg att pröva finns ytterligare skäl att framhålla. Våra förslag beträffande det grundläggande taxeringsförfarandet medför en rad konsekvenser för processverksamheten, bl.a. dess omfattning och inriktning. Vidare innebär SFU:s förslag till ändrad organisation m.m. för skatteförvaltningen delvis nya förutsättningar. Modell B bygger på att SFU:s förslag genomförs.

Det är här fråga om att presentera lösningar för det allmännas processföring som dels ligger i linje med våra övriga förslag, dels utgör ett renodlat alternativ till modell A. I viss mån har vi då kommit in på oprövade områden inom förvaltningsrätten. Detta är givetvis inget självändamål, utan syftet är att få till stånd en diskussion kring val av inriktning.

I syfte att öka förståelsen för det fortsatta resonemanget redovisar vi inledningsvis några huvuddrag och särdrag i modell B. Först därefter redogör vi för några utgångspunkter och motiv för modell B. Vi presenterar därefter två tänkbara alternativ, B 1 och B 2.

22.1 Huvuddrag och särdrag

Det grundläggande taxeringsförfarandet avses vara detsamma i såväl modell A som B. Skillnaderna mellan modellerna uppträder i verksamheten som ligger efter det ordinarie förfarandet och i roll- och uppgiftsfördelningen inom beskattningsorganisationen.

I presentationen av modell A redovisas lösningar med särskilda processombud som är mer eller mindre avskilda från den "ordinarie" skatteförvaltningen. Dessa ombud skall tillvarata det allmännas intressen i förvaltningsdomstol och — samtidigt — avväga det allmännas intressen gentemot de enskildas intressen. Ombudens huvudsakliga uppgifter skall vara att lämna svar till domstol då skattskyldig anfört besvär, "defensiv" verksamhet, och att föra talan mot skattemyndigheternas beslut, "offensiv" verksamhet.

Den "offensiva" verksamheten förändras och omfattningen blir be-

tydligt mindre än nuvarande offensiva verksamhet på grund av våra förslag till omprövning m.m. Möjligen kan därför begreppet initiativverksamhet anses vara mer adekvat. Vi använder dock även här begreppet offensiv verksamhet. I modell A avses denna bedrivas genom att från skatteförvaltningen fristående ombud självständigt prövar och för talan i domstol mot skattemyndigheternas beslut. De ärenden som aktualiseras är företrädesvis sådana där osäkerhet eller oenighet förekommit vid beslutstillfället eller som annars är principiellt intressanta eller särskilt komplicerade. Processverksamheten förutsätts bedrivas på såväl central som regional nivå. Den centrala processfunktionen skall ha mer eller mindre långtgående möjligheter att styra processföringen och även att ta över mål från den regionala nivån.

Även i ett samordnat förfarande anser vi att ett särskilt förordnat ombud, med specialkompetens för uppgiften, bör företräda det allmänna i de mål som förekommer i domstolsprocessen. Skatteprocessen bör alltså också i detta alternativ utformas som ett tvåpartsförfarande. En väsentlig skillnad är dock att i det samordnade förfarandet är det allmännas företrädare ombud för den förvaltningsorganisation vars beslut överklagats till domstol. Liksom beslutsmyndigheten skall ombudet därvid endast sträva efter att besluten blir likformiga och rättvisa.

Vad gäller den offensiva verksamheten har vi övervägt andra vägar än att inrätta mer eller mindre fristående ombudsorgan parallellt med skattemyndigheterna. Vi går i modell B i stället in för att söka lösningar där överordnade myndigheter (RSV och den regionala skattemyndigheten) ges befogenhet att då det är påkallat initiera ändring av underordnade myndigheters (den regionala skattemyndigheten och LSM) beslut. Man kan säga att denna inriktning har en "vertikal" karaktär i motsats till den "horisontella" karaktären i modell A. Inom huvudinriktningen kan två vägar väljas. Den ena är att ge RSV och den regionala skattemyndigheten besvärsrätt över underordnade myndigheters beslut, B 1. Den andra, som är mer långtgående, är att slopa det allmännas besvärsrätt över förvaltningsbesluten och ersätta denna med en rätt för överordnade myndigheter att överpröva underordnade myndigheters beslut, B 2.

Oavsett dellösning innebär modell B en inriktning som är en logisk fullföljd av dels våra förslag till besluts- och omprövningssystem, dels strävandena mot en enhetlig och sammanhållen skatteförvaltning. Den offensiva verksamheten, vare sig den anordnas som ett besvärsförfarande eller som en överprövning, syftar till att anordna en intern tillsyn och kontroll av beskattningsbesluten som skall utgöra ett naturligt, integrerat led i den samlade uppföljningen av beskattningsverksamheten. Avsikten med modell B är att skapa möjligheter att utnyttja de samlade resurserna — då företrädesvis mer kvalificerad eller specialiserad personal — på ett mer effektivt och flexibelt sätt. Ett väsentligt inslag är att även centralt placerade resurser — och därigenom specialistkompetens — skall kunna utnyttjas i högre grad.

Detta kan möjliggöra en mer systematisk ordning där underordnade myndigheter i första hand kan ges råd och stöd från överordnade myndigheter. Det kan t.ex. röra sig om upplysningar i udda skattefrågor, expertutlåtanden i invecklade spörsmål eller information om aktuell

rättspraxis. I vissa fall kan mer omfattande rättsutredningar e.d. komma i fråga. Härigenom kan verksamheten i än högre grad inriktas på att åstadkomma riktiga och väl underbyggda beslut redan i det grundläggande förfarandet. Detta bör innebära positiva effekter även för de skattskyldiga. Genom den antydda ordningen behöver beslutsmyndigheterna inte "chansa" utifrån de egna kvalifikationerna med påföljd att besluten överklagas till domstol. I sammanhanget bör understrykas att den nu berörda, stödjande verksamheten måste bedrivas med beaktande av bestämmelserna i 11 kap. 7 § RF. Det är inte avsikten att överordnad myndighet skall lämna formliga direktiv och således bestämma hur beslutsmyndigheten skall förhålla sig i enskilda ärenden.

Modell B bör även allmänt belysas från en ytterligare utgångspunkt, nämligen decentralisering. Såväl generellt som inom beskattningen förmärks ett visst motstånd att föra ned verksamheten på "för låg nivå". Motiv som anförs härför är att det är svårt att skapa tillräcklig kompetens för att bemästra olika komplicerade situationer och att en alltför stor spridning av en verksamhet kan leda till olikformig rättstillämpning. Man kan förmoda att ett system där överordnade myndigheter ges ökade möjligheter att utöva en aktiv tillsyn och därvid har befogenhet att få till stånd prövning och ändring av felaktiga beslut bör medföra förbättrade förutsättningar att föra ned ytterligare verksamhet i myndighetskedjan.

22.2 Utgångspunkter och motiv för en alternativ ordning

Utgångspunkten vid utformningen av modell B är främst våra tidigare redovisade överväganden beträffande taxerings- och omprövningsförfarandet. I första hand hänvisas till den sammanfattande redovisning vi lämnat i de allmänna övervägandena beträffande det allmännas processföring i avsnitt 20. Vi redovisar i det följande några ytterligare utgångspunkter och motiv för en alternativ utformning av det allmännas processföring.

22.2.1 Sammanhållen beskattningsorganisation

SFU:s förslag innebär i huvudsak följande. Skatteförvaltningen föreslås inordnas under finansdepartementet i en hierarkiskt uppbyggd myndighetsorganisation med tre nivåer, med

— RSV på central nivå,
— länsskattemyndigheten på regional nivå och
— LSM på lokal nivå.

De olika beskattningsmyndigheterna torde bli sinsemellan fristående, men RSV och länsskattemyndigheten antas ges en mer eller mindre framträdande chefsställning gentemot underliggande myndigheter. Det nuvarande skattechefsinstitutet föreslås utmönstras och i stort överföras till länsskattemyndigheten. Uppgiften att ytterst svara för att "beskatt-

ningsbestämmelserna tillämpas likformigt och rättvist" föreslås tilläggas RSV.

Beträffande processverksamheten föreslås att nuvarande processföring som bedrivs av skattechefen och TI inordnas i länsskattemyndigheten och där blir en myndighetsuppgift som annan verksamhet. De olika AO för mervärdeskatt, uppbörd m.m., föreslås vara oförändrade i avvaktan på våra överväganden beträffande processföringen. Även nuvarande centralt placerade ombudsfunktioner föreslås oförändrade tills vidare.

Förslag redovisas även om lekmannaorgan för främst ledning och samordning av den regionala verksamheten i form av styrelser för länsskattemyndigheterna.

SFU:s förslag präglas allmänt av en strävan mot en enhetlig, sammanhållen skatteförvaltning. Man framhåller behoven av att verksamheten samordnas i högre grad för att uppnå en bättre samlad effektivitet.

Man betonar även vikten av en starkare ledning och styrning av verksamheten. Detta är väsentligt inte minst för att åstadkomma en likformig tillämpning av beskattningsreglerna i hela landet, men även så att prioriteringar beträffande t.ex. val av granskningsinriktning, ambitionsnivåer och liknande kan ske likartat inom de olika beskattningsmyndigheterna.

SFU:s förslag är ett led i statsmakternas — och även RSV:s — uttalade intresse av att skatteförvaltningen skall framstå som, och fungera som, en sammanhållen enhet. Denna inriktning betecknas ofta som "koncern-tanken".

Den samlade inriktningen av våra och SFU:s överväganden är att tillskapa en beskattningsorganisation där, så långt möjligt, enhetlighet råder i förfarande, beslutsformer m.m. Sålunda förutsätts en ordning där utrednings- och beslutsfunktionerna sammanförs i skatteförvaltningens myndigheter beträffande samtliga skatteformer. En avvikelse i det mönstret är att inkomstbeskattningens beslutsfunktioner i vissa situationer förstärks med ett lekmannaorgan, skattenämnden, i skattemyndigheten. Även genom SFU:s förslag tillförs ett lekmannainslag, nämligen styrelser för varje regional skattemyndighet. Vi förutsätter att någon kompetenskonflikt inte uppkommer mellan skattenämnden och lekmannastyrelserna. De förra avses avgöra taxeringsfrågor i enskilda fall medan styrelserna får mer övergripande uppgifter (jfr RSV:s styrelse och rättsnämnden).

Det yttersta syftet med de gemensamma strävandena är att åstadkomma en sammanhållen och enhetlig beskattningsverksamhet i vid bemärkelse. En sådan inriktning bör underlätta ett effektivt utnyttjande av de tillgängliga resurserna och bidra till en högre grad av likformighet och rättvisa i beskattningen.

Att bryta dessa strävanden beträffande processfunktionen kan synas vara inkonsekvent. Som vi framhållit i presentationen av modell A finns olika fördelar med en självständig processfunktion men även vissa nackdelar. Det finns alltså starka skäl att undersöka om det går att skapa lösningar som kan innesluta modell A:s fördelar men där nackdelarna kan elimineras.

Modell A utmärks främst av att de där presenterade ombuden är funktionellt fristående från beskattningsorganisationen. Oavsett om de knyts administrativt till skatteförvaltningen eller bildar en egen myndighetsorganisation kan de betraktas som parallellorgan till skatteförvaltningen. I båda fallen förutsätts ombuden ges en fullständig besvärsrätt över skattemyndigheternas beslut.

22.2.2 För- och nackdelar med en fristående ombudsfunktion

Några synpunkter på objektivitet m.m.

Som ett starkt skäl för en fristående ombudsfunktion anges enligt modell A att ombuden först om de ges en oberoende ställning kan verka objektivt. Detta argument kan, sett för sig självt, anses vara tungt vägande. Skattemyndigheterna har emellertid även de — i likhet med all offentlig förvaltning — starka objektivitetskrav. Man får t.ex. inte glömma bort att skattemyndigheterna skall fatta grundläggande beslut i 100 % av ärendena. Dessa beslut förutsätts fattas med iakttagande av objektivitet. Att skattemyndigheterna — om de tilläggs processföringsfunktionen — skulle visa bristande objektivitet i de ärenden som uppträder i processen torde vara en överdriven farhåga. Här kan inskjutas att processförarens uppgift är att föra talan genom att lägga fram relevanta fakta och argument samt att avge yttrande eller framställa yrkande till stöd för ett riktigt beskattningsbeslut.

Uppgiften att väga samman framlagda ståndpunkter, att ytterst se till att utredningen är komplett samt att slutligen avgöra målet ankommer på domstolen. Som vi nyss nämnt kan domstolsorganisationen på grund av målminskning få ökade möjligheter att engagera sig i de enskilda målen. Inslaget av kontroll av förvaltningsmyndigheternas beslut som finns i domstolarnas dömande funktion kan därmed stärkas och ges en mer reell innebörd än vad som nu är möjligt.

Härutöver finns ett flertal kontroll- och tillsynsfunktioner som på olika sätt övervakar verksamheten i förvaltningsmyndigheterna. RSV skall, enligt SFU, ytterst svara för att beskattningsbestämmelserna tillämpas likformigt och rättvist. RSV bör som ett utflöde därav ges möjlighet att ingripa om en underställd myndighet skulle visa sig handla felaktigt. Den regionala skattemyndigheten bör ges samma roll visavi LSM. RSV och den regionala skattemyndigheten förutsätts i den framtida organisationen ledas av lekmannastyrelser, vilket bör stärka garantierna för ett objektivt agerande. Här bör även nämnas JO:s allmänna tillsynsroll över förvaltningen. Denna utövas både genom en ordning där enskilda kan begära JO:s prövning av myndigheternas agerande och genom att JO företar inspektioner hos myndigheterna. Utan att fullständigt redovisa de olika tillsynsfunktioner som riktar sina ögon mot myndigheterna kan konstateras att dessa utsätts för en relativt bred såväl intern som extern kontroll. Härigenom torde tillräckliga garantier finnas för att objektiviteten inte åsidosätts.

Ett annat argument för fristående ombud är att det allmännas företrädare i processen skall bedöma aktualiserade frågor med "friska ögon".

Detta krav är givetvis välgrundat, men det kan ifrågasättas om det är ett avgörande skäl för att förlägga ombudsfunktionerna utanför skattemyndigheterna. Problemet kan lösas genom att ombudsuppgifterna fullgörs av en person som inte deltagit i det aktuella ärendets tidigare prövning.

Frågan om tvåpartsförfarande påverkas inte av den organisatoriska hemvisten för ombuden. Även om ombuden inordnas i skattemyndigheterna bör en tvåpartsprocess tillämpas. Skillnaden är att i modell A företräds det allmänna av en "tredje" part, fristående från skattemyndigheterna åtminstone i processföringen. I modell B är ombudet företrädare för den organisation vars beslut sätts under prövning av domstolen. Den väsentliga punkten i det här sammanhanget är att det allmännas företrädare är klart åtskild från den dömande funktionen.

Verksamhetsansvar och disposition av utredningsresurser

Vi har nu försökt belysa hur modell A:s fördelar kan inpassas även i en samordnad lösning. Vi gör ingen värdering om fördelarna i modell A bibehålls i tillräcklig grad eller om de olika faktorerna är neutrala e.d. Vi övergår i det följande till att diskutera några ytterligare faktorer för och emot en samordnad lösning.

Ett starkt argument för en samordning är att beskattningsverksamheten så långt möjligt bedrivs enhetligt och att därvid bara *ett* ansikte visas upp utåt. Detta är väsentligt för förtroendet för beskattningsverksamheten. En ordning med två parallellt verkande förvaltningsorgan måste vara förvillande inte minst för de enskilda. Åtminstone teoretiskt kan dessa organ komma fram till skilda uppfattningar i snart sagt vilken beskattningsfråga som helst. Detta kan leda till oönskade konflikter. Att skilja av processverksamheten kan befaras medföra svårigheter att bibehålla nuvarande former för samarbete mellan utrednings- och processfunktionerna. Här pågår för övrigt olika insatser för att ytterligare stärka sambanden mellan dessa funktioner för att såväl utnyttja resurserna mer effektivt som att förbättra kvaliteten i verksamheten i form av bättre underbyggda produkter. Genom vårt förslag till beslutsordning kommer nuvarande eftertaxeringar att beslutas av skattemyndigheterna. Ett fristående ombudsorgan kan emellertid ha en annan uppfattning än skattemyndigheten i en beskattningsfråga. I de fall detta inträffar förbyts samarbetet till ett motsatsförhållande. Ombudsorganet kan i dessa såväl som i andra situationer tänkas fullfölja sina uppfattningar genom sin roll i processen. Detta gäller såväl i defensiva som offensiva mål. Även om problemet inte bör överdrivas finns en viss risk att skatteförvaltningen blir mer eller mindre beroende av ombudsorganets uppfattningar.

Ett problem som ofrånkomligen uppstår med två parallella organ rör dispositionen av utredningsresurserna. Det torde inte vara rimligt, främst av ekonomiska skäl, att annat än marginellt tillföra kvalificerade utredningsresurser till ett fristående organ. Detta skulle i stället få begära utredningsstöd från skatteförvaltningen i situationer som kräver mer omfattande utredning. En sådan ordning torde försvåra planeringen för skattemyndigheterna. Detta gäller framför allt om ombudsorganet ges en ovillkorlig rätt att begära utredning. Det omvända förhållandet gäller

om ombudsorganet endast har en "förhandlingsrätt" beträffande utredningsstöd. Ombudsorganet kommer då i en viss beroendeställning till skatteförvaltningen.

En väsentlig fråga man måste ställa är om inte en fristående ombudsorganisation trots allt ger intryck av ett åtminstone delvis konstlat motsatsförhållande. I praktiken kanske det är en illusion att tro att beskattningen sammantaget blir mer likformig och rättvis om processfunktionen skiljs ut från skatteförvaltningen. Om så är fallet bör konsekvensen bli att de funktioner — och olika roller — som krävs för beskattningsadministrationen i stället inordnas i en gemensam organisation där möjligheter ges att tillgodose olika behov inom organisationen.

Om processfunktionen inordnas i skatteförvaltningen kan de nyss angivna problemen bemästras i vart fall beträffande "externa" konflikter. En samordning får emellertid inte innebära att endast en uppfattning får göras gällande inom organisationen. Möjligheter måste skapas för att åsikter skall kunna brytas mot varandra även i en gemensam organisation. Den fördelning av arbetsuppgifter, befogenheter, roller etc. som av rationella eller andra skäl måste göras bör emellertid ske *inom* organisationen. Därvid bör myndighetsstrukturen, med tre hierarkiska nivåer, utnyttjas i stället för att tillgodose olika behov genom att tillskapa parallellt verkande organ.

För en samordnad lösning talar framför allt rationella skäl. Det torde vara ofrånkomligt att en uppdelning av skatteverksamheten i parallellorgan blir mer kostsam än om den hålls samlad. En sådan konsekvens är inte önskvärd i ett kärvt ekonomiskt läge. En uppdelning medför även en splittring av framför allt kvalificerade resurser. Tvärtom bör eftersträvas att hålla samman de kvalificerade resurserna. Detta bör öka möjligheterna att allmänt hålla en god kompetensnivå inom skatteförvaltningen. Vi utvecklar detta i det följande.

22.2.3 Sambanden mellan processfunktionen och tillsyn/uppföljning

Nuvarande besvärsprövning inom skatteområdet har som grundläggande syfte att åstadkomma en likformig och rättvis beskattning. I de enskilda ärendena gäller att komma fram till "rätt" beskattning — varken mer eller mindre. Detta gäller både defensiva och offensiva ärenden. Man kan emellertid anlägga ett vidare perspektiv. Redan nuvarande offensiva processföring syftar delvis till kontroll och uppföljning av beslutsorganisationen samt till utveckling av denna genom återföring av resultaten av besvärsprövningen. Dessa kopplingar är mycket betydelsefulla. De torde kunna beaktas bättre i en samordnad organisation.

En särskilt viktig aspekt på den "offensiva" verksamheten är att denna inte får ses alltför avskild från den löpande beskattningsverksamheten. I modell A föreslås att offensiva ärenden — som kan innebära förslag till antingen gynnande eller missgynnande ändringar — skall föras till domstol av processombud som placeras mer eller mindre långt ifrån den "ordinarie" skatteförvaltningen. En sådan processfunktion skulle emellertid endast utgöra "toppen på isberget". Uppgiften att föra upp mål i

domstol är så att säga endast slutfasen i en verksamhet som är (eller borde vara) betydligt vidare än att enbart förbereda och genomföra enskilda processer. Det närmast föregående ledet bör vara ett system för urval av processobjekt. Detta måste bygga på ordnade system för uppföljning, ev. kompletterat med anmälningsförfaranden. Uppföljningen förutsätter en god kännedom om den verksamhet som följs upp, likaså insikter i verksamhetens förutsättningar. Dessa är mångskiftande men i detta sammanhang är det främst de materiella förutsättningarna som är väsentliga. I första hand utgörs de materiella förutsättningarna av författningsreglerna. Även de inom förvaltningen, på skilda nivåer, utfärdade reglerna måste kunna överblickas och beaktas. Exemplifieringen av direkta och indirekta kopplingar kan göras betydligt mer ingående. Detta avstår vi från. Vad vi vill komma fram till är att processverksamheten — avseende såväl defensiva som offensiva mål — inte är någon perifer aktivitet inom den totala beskattningsverksamheten utan att den tvärtom är mycket central, även om antalet processer är relativt obetydligt. Den kan närmast betecknas som kärnan i den materiella uppföljningen av verksamheten.

En slutsats som kan dras av det sagda är att det är svårt att dra en skiljelinje mellan ansvaret för tillsyn/uppföljning och processfunktionen. En tillsynsfunktion utan möjlighet att initiera ändringar som befinns erforderliga synes inte kunna verka effektivt. Ett realistiskt synsätt torde i stället vara att se processfunktionen som ett utflöde av och ett led i tillsynsfunktionen.

De kopplingar vi nu har berört har i viss mån beaktats redan i nuvarande ordning. Resultatet av processföringen återförs i olika former till beslutsfunktionerna och övriga organ inom förvaltningen. Vidare utnyttjas besvärsenheternas personal ofta i utbildnings- och informationssammanhang. De fungerar även som sakkunniga inom olika specialområden och lämnar i dessa egenskaper råd och stöd i komplicerade beskattningsfrågor. På en rad olika sätt bidrar besvärsenheterna, vid sidan av själva processföringsarbetet, till att utveckla kompetensen i den samlade organisationen — oavsett myndighetstillhörighet — och därmed till att höja kvaliteten i verksamheten.

De nyss angivna insatserna har emellertid ofta blivit begränsade. Besvärsenheternas huvuduppgifter inom processföringen har inte medgett utrymme för mer omfattande utåtriktad verksamhet. Vidare torde insatserna förekomma främst beträffande frågor inom inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Skälet härtill är närmast historiskt betingat. Vi anser emellertid att det finns skäl att såväl utöka den utåtriktade verksamheten som att vidga aktiviteterna till samtliga skatteformer, i syfte att utveckla kompetens och kvalitet i beskattningen. Här bör nuvarande besvärsenheter och dess personal utgöra en väsentlig "grundsten" vid utformningen av den framtida beskattningsorganisationen. Med hänsyn till vad som anförts nyss framstår det som mest rationellt att denna grundsten ingår i uppbyggnaden av en gemensam organisation.

RSV:s roll

Vid utformning av förfarande och organisation måste RSV:s roll och uppgifter vägas in. Vi har tidigare pekat på att RSV getts en relativt snäv och passiv roll gentemot de övriga skattemyndigheterna. Till viss del kan detta förklaras av skatteförvaltningens anknytning till LST. RSV har huvudsakligen uppgifter av "allmän" karaktär som att utfärda anvisningar och föreskrifter, att samordna skattekontrollen och att utföra ytterligare många och betydelsefulla uppgifter på central nivå. Nästan genomgående saknar RSV formell möjlighet att träda in i själva beskattningsarbetet. (Vi bortser här från de skatter där RSV är beskattningsmyndighet.)

Ett principiellt väsentligt undantag är att RSV har en exklusiv befogenhet att lämna bindande förhandsbesked. RSV är vidare beslutsmyndighet för flertalet av de många dispensmöjligheter som numera finns. Motiven för att dessa uppgifter lagts på central nivå är att de är mycket kvalificerade och att kraven på en enhetlig bedömning ställs högt. Av väsentlig betydelse är förhållandet att RSV redan i nuvarande ordning har rätt att besluta i beskattningsärenden där det ordinarie beslutsmandatet tillkommer annan, lägre beskattningsmyndighet. Det bör dock samtidigt framhållas att RSV:s beslutsfunktion utövas av en särskild nämnd, rättsnämnden. Denna är sammansatt av skattespecialister från bl.a. förvaltning, domstolar och näringsliv. Rättsnämnden kan närmast betecknas som ett specialistorgan och är inget lekmannaorgan som t.ex. de av oss föreslagna skattenämnderna.

På central nivå bedrivs även processföring av AO och RiksTI. Dessa processombud är administrativt knutna till RSV men agerar självständigt — dvs. funktionellt oberoende från verket. Denna verksamhet avser ärenden som normalt är betydligt mer kvalificerad än övrig processföring.

RSV:s nuvarande roll innebär att verket inte har något mandat att bedriva någon mer verkningsfull materiell uppföljning. Härigenom avskärs verket från möjligheterna att fullt ut ta ansvaret för beskattningen. Detta stannar i princip inom resp. län. Denna ordning kan synas otillfredsställande inför övergång till ett system med ökat ansvar för beskattningen för skattemyndigheterna på regional och lokal nivå. Man bör därför överväga att ge RSV ett mer fullständigt övergripande ansvar för den samlade verksamheten inom beskattningen och därmed även möjligheter till mer aktiva insatser beträffande tillsyn och uppföljning av verksamheten. En sådan ordning skulle innebära en logisk fullföljd av SFU:s förslag om att RSV skall ges ansvaret för likformighet och rättvisa vid beskattningen.

22.3 Närmare om den defensiva verksamheten

Vid besvär från skattskyldiga över skattemyndigheternas beslut bör regler och förfarande vara i allt väsentligt desamma som i modell A. Således utgår vi från en besvärsordning med följande huvuddrag.

- Överklagande till domstol skall normalt föregås av omprövning av den beslutande skattemyndigheten.
- Skattskyldig får överklaga skattemyndighetens beslut hos förvaltningsdomstol till den del beslutet gått emot honom.
- Besvärsfristen sammanfaller med omprövningsfristen, dock minimum två månader.
- Besvären skall ges in till beslutande skattemyndighet, som överlämnar en kompletterad akt till den domstol som skall pröva besvären.

För inkomstskattens del innebär t.ex. detta att besvär över taxeringsbeslut som fattats av LSM ges in till LSM och att besvär över den regionala skattemyndighetens beslut ges in dit — i båda fallen för vidare befordran till länsrätten. För AO gäller en annan ordning.

Vi utgår även i modell B från ett tvåpartsförfarande i processen. Den principiella skillnaden är att det är skattemyndigheterna som är svarande i domstolen som det allmännas företrädare och inte ett organ utanför dem. Uppgiften är densamma som i modell A. Det gäller att objektivt granska besvären och vid behov vidta eller initiera komplettering samt att avge yttrande över besvären till domstolen.

Inom myndigheterna bör uppgiften att föra det allmännas talan anförtros särskilda tjänstemän, som även i denna modell lämpligen kan benämnas ombud. Till ombud när en process inletts bör utses ett ombud som inte deltagit i det överklagade beslutet. Detta bör kunna motverka att onödiga låsningar på grund av prestigeskäl uppstår. Det är ju inte heller här meningen att myndigheterna skall försvara de överklagade besluten till varje pris. Finner myndigheten efter utredning eller efter erforderlig komplettering från den skattskyldige eller av annan anledning att ett överklagat beslut bör ändras — helt eller delvis — skall dess ombud givetvis tillstyrka ändringen.

Även i modell B bör ombuden verka inom samtliga skatteformer som aktualiseras för myndigheten. Vidare bör motsvarande arbets- och ansvarsfördelning tillämpas som i modell A. Detta innebär här att en ombudsfunktion inordnas i varje regional skattemyndighet och en central ombudsfunktion inordnas i RSV. Tyngdpunkten skall ligga på den regionala skattemyndighetens ombudsfunktioner. Dessa bör vara svarande i det absoluta flertalet mål som avser överklaganden av LSM:s och den regionala skattemyndighetens beslut. RSV:s ombudsfunktion bör vara svarande i mål som avser överklagande av RSV:s beslut och i mål som är av mer principiellt intresse eller är särskilt krävande eller komplicerade. RSV:s ombudsfunktion bör därutöver ha möjlighet att ta över mål från den regionala nivån. Det kan t.ex. avse mål som rör skattskyldiga inom olika län och innehåller någon gemensam fråga av central betydelse för prejudikatbildningen. Sådant övertagande torde dock normalt bli aktuell först vid överklagande till kammarrätt och regeringsrätt. RSV:s ombudsfunktion bör dessutom ha till uppgift att utöva samordning och även i viss mån ledning av den samlade processföringsverksamheten, i likhet med vad som anförts under modell A beträffande den centrala nivån.

22.4 Närmare om den offensiva verksamheten

En följd av våra förslag till beslutsordning och omprövningssystem är att nuvarande offensiva verksamhet inom inkomstbeskattningen i allt väsentligt kommer att utövas av den ordinarie beslutsorganisationen i skattemyndigheterna. Antalet ärenden som av olika skäl bör behandlas i annan ordning blir då starkt begränsat. I modell A uppskattas antalet sådana ärenden till något eller några tusen per år. I modell B kan antalet ärenden bli ännu något lägre på grund av möjligheterna att internt utnyttja den samlade organisationens resurser och kompetens till rådgivning och stödinsatser.

Framför allt är det följande ärendegrupper som, i likhet med modell A, bör bli föremål för en "offensiv" prövning av annat organ än det som behandlar ärendet i det ordinarie förfarandet.

- Ärenden där oenighet konstateras föreligga. Som typfall kan anges reservationer över beslut.
- Ärenden där tveksamhet om rättsläget föreligger, t.ex. då praxis är oklar.

Dessutom finns ett generellt behov av att kunna initiera ändring av beslut som visar sig vara felaktiga. Sådana ändringar kan behöva göras i såväl gynnande som missgynnande riktning. Detta gäller givetvis även nyss nämnda ärendegrupper.

Härutöver kan anges ärenden som bör prövas av domstol som första instans. Vi har tidigare föreslagit att bl.a. den s.k. generalklausulen även fortsättningsvis skall tillämpas i länsrätten som första instans. Här är det egentligen inte fråga om en prövning av ett tidigare fattat beslut. Motivet för att vissa ärendetyper bör prövas och avgöras på en högre nivå är att de normalt kräver specialistkunskap för att kunna prövas.

Innan vi redogör för hur en ordning enligt modell B kan utformas redovisar vi en kort bakgrund om myndigheters besvärsrätt m.m.

Vad gäller statliga myndigheter är utgångspunkten enligt gällande rätt att sådana myndigheter saknar besvärsrätt utan uttryckligt författningsstöd. Ibland har man valt att föreskriva besvärsrätt för en myndighet som företräder ett specifikt intresse på något förvaltningsområde. Ibland har ett särskilt AO inrättats. Andra gånger har man valt ett mellanting. Naturvårdsverket, trafiksäkerhetsverket, socialstyrelsen och riksantikvarieämbetet har som myndigheter utrustats med besvärsrätt enligt olika lagar inom resp. förvaltningsområde. Inom socialförsäkringsområdet har RFV rätt att överklaga beslut av bl.a. försäkringskassor och försäkringsrätter. DV har å sin sida rätt att överklaga beslut i rättshjälpsfrågor. I körkortsprocessen finns ett AO som är organisatoriskt anknuten till LST. Enligt lagen om vård av unga ankommer uppgiften att utföra det allmännas talan på beslutsmyndigheten själv, dvs. socialnämnden i kommunen. FRU har i sitt slutbetänkande (SOU 1983:73) Ny förvaltningslag föreslagit att ett beslut av en statlig myndighet även kan få överklagas av en central statlig myndighet, om beslutet rör ett intresse som myndigheten enligt särskilda föreskrifter skall bevaka och ett avgö-

rande i högre instans är av vikt för vägledning av rättstillämpningen. SFU föreslår att utmönstra begreppet TI och överföra de uppgifter som ankommer på denne till länsskattemyndigheten.

Som synes finns ingen fast ordning etablerad för myndigheternas besvärsrätt. Denna fråga har i stället lösts från fall till fall. Detta torde medge att vi aktualiserar alternativa inriktningar avseende skatteområdet. Även om dessa i viss utsträckning kan sägas vara oortodoxa syftar de till att skapa diskussion kring den lämpligaste utformningen av rationella arbetsformer.

22.4.1 Alternativ B 1 — en ordning med besvärsrätt för överordnade myndigheter

Den minst långtgående metoden för att initiera ändring av beslut i de ärendegrupper vi angett i föregående avsnitt är att ge de överordnade myndigheterna besvärsrätt. En sådan lösning innebär en ordning som är likartad med RFV:s besvärsrätt inom socialförsäkringsområdet. Denna ordning innefattar för övrigt besvärsrätt för RFV över LSM:s beslut om PGI och egenavgifter. RFV agerar i de senare fallen som part i länsrätt, kammarrätt och regeringsrätten i såväl defensiva som offensiva ärenden. RFV har även rätt att begära omprövning av beslut hos allmän försäkringskassa och LSM.

LSM-beslut

Vad gäller den regionala skattemyndighetens besvärsrätt över LSM:s beslut är skillnaden i praktiken inte stor om man jämför med SFU:s förslag vad avser inkomstskatten. SFU har föreslagit att skattechefsinstitutet och TI:s särställning utmönstras och länsskattemyndigheten skall svara för den verksamhet som dessa funktionärer nu utövar. En skillnad ligger i att SFU utgår från att besluten fattas av TN medan vi utgår från beslut av LSM. I båda fallen är det fråga om fristående myndigheter men LSM har en närmare knytning till den regionala skattemyndigheten än vad TN har. Vi bedömer detta dock inte som något avgörande hinder för den angivna ordningen. SFU har för övrigt föreslagit att länsskattemyndigheten skall överta TI:s besvärsrätt över LSM:s beslut i fråga om skattetillägg och förseningsavgifter.

Vad avser uppbörds- och avgiftsområdet har SFU föreslagit att nuvarande AO i uppbördsärenden skall bibehållas i avvaktan på våra överväganden. Verksamheten inom folkbokföringsområdet har inte berörts av SFU. Vi finner dock inte några principiella hinder mot att betrakta LSM:s övriga verksamhet på samma sätt som inkomsttaxeringen. Vi anser således att den regionala skattemyndigheten kan ges en generell besvärsrätt över samtliga LSM-beslut. Ett undantag bör dock göras för de ärenden som faller inom RFV:s ansvarsområde.

Den regionala skattemyndighetens beslut

Som nämnts bör RSV ges besvärsrätt över den regionala skattemyndighetens beslut. Även här bör besvärsrätten vara generell avseende samtliga skatteformer, dock med undantag för RFV:s ansvarsområde. Enligt våra förslag till beslutsordning skall ju den regionala skattemyndigheten ges en egen beslutsrätt i de PGI-ärenden som aktualiseras i det regionala deklarationsmaterialet. Ordningen kanske kan synas medföra en omfattande verksamhet för RSV, men vi beräknar att volymen kan uppgå till ett antal av under tusen ärenden per år. Detta innebär ingen betydande skillnad mot den processvolym som nu förekommer på central nivå, hos RSV:s AO-enhet och RiksTI. Tyngdpunkten torde ligga på inkomstskattesidan. Det kan noteras att nuvarande antal offensiva ärenden som initieras av AO i uppbörds- och mervärdeskattemål understiger 100 per år i hela landet.

Processföringsuppgifterna bör inom den regionala skattemyndigheten och RSV läggas inom samma funktioner — ombudsenheter — som har ansvaret för den defensiva processen. Vi återkommer i avsnitt 22.5 om den närmare utformningen av organisationen.

Vad avser själva processföringen bör denna utformas på samma sätt som i modell A. Den enda praktiska skillnaden är att det är den regionala skattemyndigheten och RSV som agerar som det allmännas företrädare och inte till myndigheterna helt eller delvis sidoordnade organ. Även här bör motsvarande besvärsordning gälla, med länsrätten som första instans, oavsett vilken myndighets beslut som överklagas. Samma ordning bör gälla som i modell A vad avser den centralt placerade processfunktionen. RSV bör således bl.a. ges till uppgift att samordna processföringen och lämna riktlinjer för den regionala processföringen samt ges ansvaret för processen i regeringsrätten. Verksamheten bör förläggas till en ombudsfunktion inom RSV.

RSV-beslut

Vad gäller beslut som fattas av RSV som första instans uppstår vissa problem. Till att börja med gäller det skatteslag där RSV är beskattningsmyndighet — punktskatter, kupongskatt och sjömansskatt. Här är problemet mer av principiell än praktisk natur. Antalet mål som nu förs till domstol av AO uppgår till ca 10 per år. En lösning på problemet skulle vara att i den framtida organisationen decentralisera RSV:s beskattningsfunktioner till lägre skattemyndighet. Från bl.a. effektivitetssynpunkt förefaller emellertid detta knappast lämpligt. Antalet skattskyldiga i flertalet punktskatter är starkt begränsat.

Ett område som omfattar betydligt fler ärenden i det här sammanhanget är förhandsbeskeden. I likhet med vad vi framfört i modell A bör processansvaret i dessa ärenden läggas centralt. Här fattas, som vi nämnt i avsnitt 22.2.3, RSV:s beslut av en särskild rättsnämnd. Även i denna fråga finns en radikal lösning, nämligen att bryta ut rättsnämnden från RSV. Detta aktualiserades bl.a. i ÖBO-rapporten. En sådan ingripande

åtgärd torde emellertid kräva betydande överväganden, varför vi nu bortser från denna utväg.

Vi ser andra lösningar på det nu berörda problemet. En ordning kan vara att en fristående AO-funktion bibehålls för de ärenden som avgörs av RSV. En annan ordning kan vara att RSV:s ombudsfunktion ges besvärsrätt över RSV:s beslut. I dessa situationer skall då ombudsfunktionen ges en helt oavhängig ställning gentemot RSV. Denna lösning tillämpas t.ex. inom tullområdet. Tullverkets ombudsman är tillika AO i sådana ärenden som kan överklagas till förvaltningsdomstol — däribland förhandsbesked. Hans uppgift är att vara svarande då besvär anförts av tullskyldig och att själv föra talan mot tullverkets beslut. Denna senare lösning torde kunna överföras även på skatteområdet. Den bör därför i första hand övervägas i det fortsatta arbetet.

22.4.2 Alternativ B 2 — en ordning med överprövningsrätt för överordnade myndigheter

Denna ordning är mer långtgående än den vi redogjort för i närmast föregående avsnitt. Den har dock en hel del likheter. Framför allt bygger den på samma bärande idé, nämligen att den "offensiva" initiativrätten till ändring av ett beskattningsbeslut skall tilläggas en skattemyndighet som är överordnad den som fattat beslutet. Den stora skillnaden är att besvärsrätten utmönstras och ersätts med en rätt att överpröva beslut. Detta gäller dock endast förvaltningsbesluten. Besvärsrätten över domar till högre domstolsinstans bibehålls här oförändrad.

Överprövningssystemet är avsett att utformas som en direkt påbyggnad på det administrativa omprövningssystemet.

Följande grundläggande utgångspunkter bör gälla inför det fortsatta resonemanget.

- Kriterier och former för att ta över ärenden för överprövning skall regleras klart.
- Övertagande av ärenden skall ske restriktivt — i första hand skall råd och stöd lämnas till underordnade myndigheter.
- Om ärenden övertas tar den överordnade myndigheten också över ansvaret för beslutet.
- Ärende som skall bli föremål för överprövning lämnas direkt till den myndighet som skall överpröva.
- Beslut med anledning av övertagande skall fattas inom samma tidsperiod som gällt utan övertagande.
- Beslut med anledning av övertagande skall obligatoriskt föredras i en nämnd.

De grundläggande bestämmelserna om överprövning bör givetvis regleras i lag. Härutöver bör RSV ges rätt att utfärda närmare riktlinjer om former och urval generellt samt beträffande ärenden som skall överlämnas till central prövning. Den regionala skattemyndigheten bör ges rätt att utfärda riktlinjer inom länet.

De ärenden som avses behandlas inom överprövningssystemet är desamma som angetts i föregående avsnitt, dvs.

— fall där oenighet förekommit vid beslutstillfället
— fall där tveksamhet råder om rättsläget
— fall som berörs av viss lagstiftning eller är särskilt komplicerade
— fall som initierats i tillsynsverksamheten.

Närmare om överprövningen

Syftet med överprövning är detsamma som vid "offensiva" besvär. Skillnaden mot ordningen i alternativ B 1 är att den överordnade myndigheten ges rätt att överpröva de aktualiserade ärendena i stället för att överklaga dem till domstol. Överprövningsbesluten bör lämpligen fattas efter föredragning i en nämnd. Det är ju här fråga om en relativt ingripande åtgärd genom att den underordnade myndighetens beslut kan komma att ändras. Inte minst viktigt är att en insyn i dessa fall garanteras.

Överprövning förutsätts kunna ske av i princip alla grundläggande beslut som fattats av en underordnad myndighet. I praktiken förutsätts dock även här antalet ärenden komma att begränsas till något eller några tusental. I de fall överprövning sker tar den överordnade myndigheten över ansvaret för den fortsatta handläggningen.

Den regionala skattemyndigheten bör ges behörighet att överpröva LSM:s beskattningsbeslut och RSV motsvarande rätt beträffande regionala beskattningsbeslut. RSV bör även ges rätt att överpröva LSM:s beskattningsbeslut. Denna möjlighet bör dock utnyttjas synnerligen sparsamt och då i fall av särskilt principiellt intresse.

De beskattningsbeslut som fattas av RSV bör också inordnas i ett överprövningssystem. Detta kan anordnas så att en central nämnd inrättas som har att pröva de ärenden där tveksamhet föreligger hos de RSV-enheter som handlägger beskattningsärendena. Denna nämnd kan också anförtros uppgiften att överpröva de underordnade skattemyndigheternas beslut. Härigenom ges skatteförvaltningen ett gemensamt högsta beslutsorgan för samtliga skatteformer. Man kan överväga att bygga upp denna nämnd efter förebild av RSV:s nuvarande rättsnämnd. Med detta avses att den skulle vara ett "specialistorgan" mer än ett lekmannaorgan. Man kan även tänka sig en kombination med såväl specialist- som lekmannainslag.

Grundprincipen vid överprövning bör vara att överprövningsbeslut står fast för det allmänna. Det bör bara kunna ändras av domstol efter överklagande av den skattskyldige. Detta innebär t.ex. att ett LSM-beslut som överprövas genom ett beslut av den regionala skattemyndigheten inte skall kunna ändras av RSV. Emellertid kan man tänka sig den utgången att "tjänstemannauppfattningen" inte vinner gehör i skattemyndigheten när beslut fattas med den regionala skattenämnden. Här kan man se tre utvägar. Man kan låta utgången stå fast vid det som nämndmajoriteten enats kring. En annan lösning kan vara att överlämna ärendet till RSV för avgörande. En ytterligare lösning kan vara att ge den

regionala skattemyndigheten — eller RSV — en "besvärsventil" genom en rätt att föra ärendet till domstolsavgörande. Den mest konsekventa lösningen i ett överprövningssystem torde vara att överlämna ärendet till RSV för slutligt avgörande. Några större olägenheter bör detta inte innebära. Antalet fall av nu berörd karaktär torde bli mycket begränsat. Överlämnande bör endast ske då det är fråga om principiellt viktiga fall.

Motsvarande situationer kan även uppkomma vid överprövning inom RSV, dvs. att den centrala skattenämndens majoritet går emot tjänstemännen. Här kan man med fog hävda följande uppfattning. Överprövningsärendena i RSV förutsätts ha behandlats tidigare i administrativ ordning. Det får förutsättas att de sammantaget är helt färdigutredda. Om man trots det inte kan nå klarhet om utgången i det högsta förvaltningsorganet kan man följa principen "hellre fria än fälla". Den naturliga åtgärden borde vara att uppmärksamma lagstiftaren om förhållandet i syfte att den vägen åstadkomma klarare regler. En sådan ordning torde vara väl så verkningsfull som att driva en process i en osäker fråga. Den torde även vara mer tilltalande för de skattskyldiga som annars kan tvingas in i en omständlig process. Målsättningen är fortfarande densamma, nämligen att skapa klarläggande regler för såväl de skattskyldiga som för de rättstillämpande organen. Man kan dock trots allt finna fördelar i att stå kvar vid nuvarande ordning. En lösning kan då vara att ge RSV:s ombudsfunktion en rätt att föra principiellt viktiga mål till domstol och då direkt till regeringsrätten — utan prövningstillstånd. Denna rätt bör i så fall omfatta såväl RSV:s överprövningsbeslut som RSV:s beslut i förhandsbeskedsärenden. Denna lösning kan antingen utformas som en besvärsordning eller en underställningsordning.

Som nämnts i det föregående är det bara de skattskyldiga som ges besvärsrätt över myndighetsbeslut genom den här diskuterade ordningen. Reglerna och förfarandet avseende "vanliga" skattskyldigbesvär påverkas inte av överprövningssystemet. Det vi anfört i avsnitt 22.3 gäller även här. Däremot behövs en besvärsordning för de ärenden där de skattskyldiga är missnöjda med överprövningsbesluten. Vad avser besvär över RSV:s överprövningsbeslut bör sådana anföras till kammarrätten, i likhet med vad som gäller för andra RSV-beslut. Den regionala skattemyndighetens beslut överklagas normalt till länsrätten. Överprövningsbesluten är emellertid av en annorlunda karaktär än övriga beslut av den regionala skattemyndigheten. Överprövningen sätts i stället för överklagande till länsrätten. Det kan då hävdas att överklagande bör ske till kammarrätten. Ärendena har ju underkastats prövning på kvalificerad nivå i särskild ordning. Det bör då innebära ett tillräckligt rättsskydd om en domstolsprövning på minst en nivå garanteras de skattskyldiga. Vi förordar således att även den regionala skattemyndighetens överprövningsbeslut överklagas till kammarrätten.

Något om besluts-/besvärsgången

Den redovisade ordningen kanske kan verka förvillande på grund av att den innehåller delvis nya inslag. Bl.a. kan tanken ledas till att det totala antalet instanser som kan komma att pröva ett ärende blir betydligt fler

än i de processorienterade ordningarna som diskuterats. Vi redogör i det följande för hur gången avses bli. Vi bortser då från den "ordinarie" defensiva processen. Den berörs inte av den nu diskuterade ordningen.

I samtliga lösningar utgår vi från att en skattemyndighet fattar de grundläggande besluten i beskattningsärendena. I princip genomgående finns möjlighet för beslutsmyndigheten att ompröva beslutet efter ansökan från skattskyldig eller på eget initiativ.

I "processlösningarna", som i det här avseendet är lika, utgår vi från att en processfunktion — antingen ett fristående ombud eller en överordnad myndighet — kan föra talan över beskattningsbesluten. Talan kan väckas i princip så fort ett grundläggande beslut har fattats. Talan kan normalt även aktualiseras efter det att beslutsmyndigheten tagit upp ett ärende på nytt för omprövning. Besvär över LSM:s och den regionala skattemyndighetens beslut anförs i länsrätten och besvär över RSV:s beslut anförs i kammarrätten. Fullföljd till regeringsrätten kan ske av tappande part — skattskyldig eller processombud — i förekommande fall efter beviljande av prövningstillstånd.

I överprövningslösningen är avsikten följande.

- En nämnd i den regionala skattemyndigheten överprövar normalt LSM:s beskattningsbeslut. Den regionala skattemyndighetens beslut står fast för det allmänna. Om den skattskyldige är missnöjd med beslutet får han överklaga till kammarrätten. Det allmännas defensiva talan förs då av den regionala skattemyndigheten genom dess ombudsenhet. Tappande part får fullfölja talan till regeringsrätten, i förekommande fall efter ev. prövningstillstånd. Antalet ärenden kan beräknas till något eller möjligen några tusental per år.
- En nämnd i RSV överprövar den regionala skattemyndighetens beskattningsbeslut. Denna nämnd prövar även de beskattningsbeslut där RSV är första beslutsinstans. I vissa undantagsfall kan RSV komma att överpröva LSM-beslut. RSV:s beslut står fast för det allmänna. Om den skattskyldige är missnöjd med beslutet får han överklaga till kammarrätten. Det allmännas defensiva talan förs av RSV genom sin ombudsenhet. Tappande part får fullfölja talan till regeringsrätten i förekommande fall efter prövningstillstånd. Ev. ges RSV en rätt att föra talan i regeringsrätten, utan prövningstillstånd, i de fall oenighet uppstått vid behandling av en principiellt viktig fråga i en nämnd hos RSV. Antalet ärenden kan beräknas till några hundra per år.

Något om skattenämnder i ett överprövningssystem

I diskussionerna kring överprövningssystemet har framförts att detta kan vara svårförenligt med en ordning med skattenämnder. En viss konflikt ligger ju i att ett lekmannaorgan kan komma att överpröva ett annat lekmannaorgans beslut. Vi tänker då t.ex. på situationer då ett LSM-ärende avgjorts under medverkan av den lokala skattenämnden och därvid lekmannarepresentanternas uppfattning kommer i majoritet. Enligt den tänkta ordningen i överprövningssystemet skall ett sådant

ärende överlämnas till den regionala skattemyndigheten. Överprövningsärendena förutsätts prövas med myndigheten förstärkt med en nämnd. Härvid råder förhållandet att den regionala skattemyndigheten är överordnad LSM. Den regionala nämnden har däremot ingen överordnad ställning gentemot den lokala nämnden. Motsvarande resonemang kan föras beträffande den centrala nämndens relationer till de regionala och lokala nämnderna.

En utväg ur ovannämnda problematik är att ta det radikala steget att anordna den framtida organisationen utan skattenämnder. Insynen från allmänheten skulle då koncentreras till dels RSV:s styrelse, dels de av SFU föreslagna styrelserna för länsskattemyndigheterna. Detta steg är vi dock tveksamma till. Insynsmöjligheterna skulle komma att reduceras alltför mycket och koncentreras till endast två myndighetsnivåer — totalt 25 myndigheter — i stället för till samtliga 145 myndigheter. Det reella lekmannainflytandet skulle bli relativt begränsat.

En annan, mer framkomlig väg är att välja en annorlunda nämndkonstruktion för överprövningsärendena. En särskild överprövningsnämnd torde inte vara befogad. Däremot kan man tänka sig en annan sammansättning av skattenämnden i överprövningsärendena än den som föreslagits för dess huvuduppgift, nämligen omprövning. En näraliggande lösning är att inrätta en avdelning inom den regionala skattenämnden på ett sätt som vi berört nyss beträffande den centrala nämnden för överprövningsärenden inom RSV. Sålunda kan i en sådan avdelning ingå, förutom de fyra lekmännen, även några personer som är specialister inom skatteområdet. Detta kan vara befogat ur aspekten att orsaken till att ärendena initierats är att osäkerhet eller oenighet uppstått i den tidigare behandlingen. Om ytterligare experter kopplas in — dessa förutsätts hämtas utanför förvaltningen — bör goda utsikter föreligga för att komma fram till ett väl underbyggt beslut.

22.5 Organisationslösningar i modell B

Modell B leder till något annorlunda organisationsförutsättningar än modell A. En väsentlig skillnad är att i modell B:s lösning kan organisationen innefatta samtliga funktioner, varigenom kompetensen kan hållas samlad. Vi utvecklar nedan några tankegångar hur dessa förutsättningar kan utnyttjas. Vi begränsar oss till de områden som vi berört i de närmast föregående avsnitten. Det bör framhållas att det här endast är fråga om överväganden efter *en* av flera möjliga organisationslinjer.

22.5.1 Regional nivå

Inom den regionala skattemyndigheten öppnas möjligheter att skapa en samlad, slagkraftig organisatorisk enhet för samordning, stöd, tillsyn och uppföljning av främst rättsfrågor. Denna enhet, som bör läggas direkt under den regionala skattemyndighetens ledning, bör verka inom hela länets skatteförvaltning och i princip inom samtliga beskattningsområden. Stommen till den tänkta enheten bör utgöras av nuvarande

besvärsenhet. De i det följande beskrivna uppgifterna utförs till stor del inom denna enhet f.n. Mer eller mindre omfattande förändringar i den samlade organisationen kan dock bli aktuella efter en mer ingående, total analys. Som benämning på den tänkta enheten kan *rättsenhet* ligga nära till hands, då uppgifterna i huvudsak avses utgöras av frågor av rättskaraktär. I det följande redovisar vi en skiss till vilka uppgifter som i första hand kan bli aktuella för denna rättsenhet. Vi anger dessa i några huvudfunktioner. Vi lämnar dock inte här några synpunkter på den närmare inre organisationen.

En för länets skatteförvaltning gemensam allmän- och skattejuridisk funktion

Här avses skapas dels en stabsfunktion till den regionala skattemyndighetens ledning för kvalificerade juridiska frågor, dels en stödfunktion till övriga enheter inom länet som inte har tillräckligt underlag för egen juridisk expertis. Uppgifterna bör bl.a. vara

- att medverka vid tillkomsten av inomregionala föreskrifter, anvisningar, allmänna råd m.m.,
- att följa rättsutvecklingen och svara för att rättsinformation sprids till berörda enheter inom den regionala skattemyndigheten och LSM,
- att lämna råd och stöd till utredande och beslutande enheter inom den regionala skattemyndigheten och LSM samt vid behov göra rättsutredningar eller lämna behövligt juridiskt biträde, samt
- att medverka i diverse aktiviteter som remisser, utbildning, information etc.

En materiell tillsynsfunktion inom länet

Denna funktion avses innefatta den samlade uppföljningen av beskattningsverksamheten som vi tidigare diskuterat. Uppgiften är främst att under den regionala skattemyndighetens ledning svara för myndighetens internkontroll av den samlade beskattningsverksamheten i länet. Denna kan anordnas på olika sätt. Företrädesvis torde en "skrivbordsmässig" tillsyn bedrivas på grund av främst praktiska och ekonomiska skäl. Viss "inspektionsverksamhet" bör dock förekomma inom myndighetens övriga enheter och inom LSM. I det senare fallet bör verksamheten bedrivas i samverkan med myndighetens övriga enheter med sakområdesintressen inom LSM.

Om lösningen med ett överprövningssystem väljs kan uppgiften att handlägga överprövning av LSM:s beslut knytas till denna funktion.

En ombudsfunktion för det allmännas processföring

Uppgiften här är, oavsett vilken lösning man väljer för den offensiva verksamheten, att föra det allmännas talan i förvaltningsdomstol då de skattskyldiga överklagat ett taxeringsbeslut samt att föra fullföljdstalan i överrätt i dessa mål.

Om den regionala skattemyndigheten ges en besvärsrätt över LSM:s

beslut bör uppgiften att föra det allmännas talan även i dessa mål naturligen knytas till denna funktion.

Även övriga processuppgifter bör läggas här, som betalningssäkringsmål och ställföreträdarmål. Syftet är att samordna all processföring för att ge bärkraft och en samlad kompetens inom detta specialområde. Man kan vidare överväga att knyta den regionala skattenämnden till rättsenheten och att låta rättsenheten utföra nämndens kanslifunktioner. En sådan ordning är kanske mest motiverad om den mer långtgående lösningen med överprövning väljs. I annat fall synes den naturliga kopplingen vara med taxeringsenheten, vars ärenden skall behandlas av nämnden.

22.5.2 Central nivå

Även RSV:s organisation måste anpassas vid val av modell B. Sålunda bör en organisatorisk enhet bildas för att svara för den centrala tillsyns- och uppföljningsverksamheten och de centrala processuppgifterna. Som stomme till en sådan enhet bör RSV:s nuvarande AO-enhet vara lämplig. I den nya enheten bör ingå den verksamhet som bedrivs av RiksTi. Även annan verksamhet kan övervägas att föras hit, t.ex. den processverksamhet som RSV bedriver inom exekutionsjuridiska sektionen — de s.k. kronomålen. Då vi inte har att utreda denna fråga nöjer vi oss med att enbart nämna den.

Uppgifterna för den nya enheten bör främst vara

- att inom RSV svara för samordning av den samlade materiella tillsynen och uppföljningen,
- att själv bedriva uppföljningsverksamhet inom den totala beskattningsorganisationen,
- att leda och samordna den regionala processverksamheten, samt
- att själv föra talan i förvaltningsdomstol som det allmännas part.

Av dessa uppgifter bör de två förra samordnas i en tillsynsfunktion och de två senare i en ombudsfunktion.

Uppgifterna för den nu berörda enheten är beroende av vilken dellösning för den offensiva verksamheten som väljs. I alternativet med besvärsrätt över underordnade myndigheters beslut bör partsrollen naturligen inlemmas i ombudsfunktionen. I överprövningsalternativet bör ansvaret för handläggningen läggas i tillsynsfunktionen i likhet med vad vi har anfört beträffande den regionala organisationen. Som vi nämnt i det föregående avses prövningen i dessa fall ske i en särskild nyinrättad nämnd.

Inordnandet i RSV:s övriga organisation kan ske på flera olika sätt. En lösning kan vara att lägga enheten som ett stabsorgan direkt under RSV:s ledning. Härigenom kan markeras den speciella rollen som enheten avses få med tillsyns- och processuppgifter som spänner över samtliga skatteformer. En annan lösning kan vara att samordna enheten med rättsavdelningen, som f.n. består av dels rättsnämndens kansli, dels utredningssektionen. En sådan lösning skulle medföra en avdelning som

inneslöt en betydande del av RSV:s rättsprövande och rättsutvecklande verksamhet. En principiellt mindre tilltalande effekt är dock att såväl beslutsfunktioner som partsfunktioner samlas inom samma avdelning. Ett ytterligare alternativ är att sammanföra den berörda enhetens uppgifter med andra RSV-funktioner för tillsyn och uppföljning. Dessa aktiviteter torde behöva stärkas i samband med genomförandet av SFU:s förslag till ny skatteorganisation med ett ökat samordnings- och tillsynsansvar för RSV. En sådan samlad verksamhet kan kanske utgöra tillräckligt underlag för en "tillsynsavdelning".

Sammantaget kommer vi fram till att flera intressanta och framkomliga alternativ föreligger avseende organisationen på central nivå. Vi är inte nu beredda att förorda något. Organisationsutformningen bör ske i ett bredare perspektiv där andra faktorer än de nu berörda måste beaktas.

23 Sammanfattning och jämförelser beträffande det allmännas processföring

Vi har i de föregående avsnitten redovisat olika alternativ för det allmännas processföring som är mer eller mindre långtgående. Nedan redovisar vi en sammanfattande översikt över några för de olika alternativen gemensamma och särskiljande drag.

23.1 Gemensamma faktorer

Som en följd av våra överväganden om ny beslutsordning och ett utvidgat omprövningsförfarande ändras det allmännas processföring såväl i inriktning som i omfattning. Processverksamheten blir i första hand en ordning för att rättsligt pröva tvister till skillnad mot nuvarande starka inslag av en förlängning av beskattningsverksamheten. Tyngdpunkten läggs på den defensiva processen som även fortsättningsvis skall utgöra ett led i de enskildas rättsskydd. Den offensiva processen skall huvudsakligen inriktas på frågor av rättsutvecklande karaktär och fall som av särskilda anledningar inte kan eller bör avgöras slutligt inom beskattningsorganisationen. Volymerna i den framtida ordningen beräknar vi till några tiotusental — möjligen 30 000 mål per år. Av dessa uppskattas ca 10 % vara av offensiv art. Målen beräknas fördela sig med totalt omkring 1 000 på central nivå och resterande del på regional nivå.

Processfunktionerna avses utformas med gemensamma företrädare för det allmänna i samtliga skatteslag som aktualiseras på resp. nivå. Ombudsfunktionen skall inte knytas till en enskild tjänsteman utan till det organ som har det funktionella ansvaret för processverksamheten. I samtliga alternativ utgår vi vidare från att domstolsprocessen utformas som ett tvåpartsförfarande. Det allmännas företrädare skall vara en för uppgiften specialiserad person. Ombuden skall vara skilda från beslutsfunktionerna och uppträda i sin ombudsegenskap enbart i domstolsprocessen.

Ett genomgående drag är att vi vill stärka samordningen inom processverksamheten. Som ett led i detta syfte vill vi att den centrala nivån ges ett ökat ansvar för den samlade verksamheten och bättre möjligheter att verka för en effektivare och mer likformig processverksamhet. Bl.a. skall den centrala processfunktionen ges till uppgift att lämna ett ökat administrativt stöd, men även riktlinjer, till de regionala processfunktionerna. I viss omfattning skall stöd och riktlinjer lämnas även beträffande

den processuella verksamheten. Den centrala funktionen skall ges ökade befogenheter i processen. De skall ha rätt att ta över handläggningen av särkilt krävande eller komplicerade mål men denna möjlighet avses skola utnyttjas mera sällan. Befogenheten att föra talan i högsta instans föreslås tilläggas den centrala funktionen med möjlighet att delegera uppgiften. Det kan övervägas att det centrala AO skall få föra mål i regeringsrätten utan krav på prövningstillstånd.

23.2 Särskiljande faktorer

I avsnitt 21-22 har vi redogjort för alternativa lösningar inom ramen för två modeller — A och B. Nedan redovisar vi några särskiljande faktorer i tablåform.

Lösningarna enligt modell A är i princip neutrala med avseende på den framtida strukturen för beskattningsadministrationen. Detta innebär att LST i tablån kan ersättas med regional skattemyndighet. Lösningarna enligt modell B är däremot utarbetade med förutsättningen att de av SFU föreslagna förändringarna, bl.a. bildandet av länsskattemyndigheter och ett utökat ansvar för RSV, genomförs.

1. Organ för processverksamheten

	A 1	A 2	B 1	B 2
Central nivå	Central funktionellt självständig ombudsenhet, administrativt anknuten till RSV	Riksombudsmyndighet	Ombudsenhet inordnad i RSV	Dito
Regional nivå	Regional, funktionellt självständig ombudsenhet, administrativt anknuten till LST	Regionombudsmyndighet	Ombudsenhet inordnad i den regionala skattemyndigheten	Dito

2. Vissa jämförelser av ansvarsfördelning m.m.

	A 1	A 2	B 1	B 2
Ansvar för beskattningsverksamheten	Ansvar för processverksamheten på den centrala och de regionala ombudsenheterna. Övrigt ansvar på RSV och LST	Ansvar för processverksamheten på riksombudsmyndigheten och regionombudsmyndigheterna. Övrigt ansvar på RSV och LST	Det samlade ansvaret på RSV och den regionala skattemyndigheten	Dito
Administrationsansvar (personal-, ekonomi m. fl. frågor)	Det samlade ansvaret på RSV och LST	Motsvarande ovan	-"-	-"-
Ansvar för tillsyn och uppföljning	Begränsat ansvar på ombudsmyndigheterna genom processrollen. Övrigt ansvar på RSV och LST	Begränsat ansvar på ombudsenheterna genom processrollen. Övrigt ansvar på RSV och LST	Gemensamt ansvar på RSV och den regionala skattemyndigheten. Den samlade tillsynen och uppföljningen avses ske samanhållet	Dito
Fördelning och disposition av utredningsresurser	Inga egna utredningsresurser till ombudsenheterna. Rätt att begära utredningsstöd hos RSV, LST eller LSM	Vissa begränsade egna utredningsresurser vid ombudsmyndigheterna. Rätt att begära utredningsstöd hos RSV, LST eller LSM	En intern angelägenhet inom den gemensamma organisationen	Dito

3. Organ för det allmännas talan vid skattskyldigbesvär

	A 1	A 2	B 1	B 2
LSM-beslut	Regionala ombudsenheten	Regionombudsmyndigheten	Regional skattemyndighet	Dito
LST-beslut	-"-	-"-	-"-	Dito
RSV-beslut	Centrala ombudsenheten	Riksombudsmyndigheten	RSV	Dito

Anm. I samtliga alternativ har den centrala nivån rätt att ta över handläggningen av mål i särskilda fall.

4. Organ med rätt att initiera ändring av skattemyndighetens beslut

	A 1	A 2	B 1	B 2
LSM-beslut	Regionala ombudsenheten	Regionombudsmyndigheten	Regional skattemyndighet	Besvärsrätten är utmönstrad. En nämnd inom den regionala skattemyndigheten ges rätt att överpröva LSM:s beslut
LST-beslut	-"-	-"-	RSV	En central skattenämnd inom RSV ges rätt att överpröva den regionala skattemyndighetens och RSV:s beslut
RSV-beslut	Centrala ombudsenheten	Riksombudsmyndigheten	RSV:s ombudsenhet (oavhängig mot RSV i dessa mål)	

Anm. I samtliga alternativ har den centrala nivån rätt att ta över handläggningen av mål (ärenden) i särskilda fall.

VIII Genomförande och effekter

24 Genomförande

De förslag vi lägger fram i detta betänkande är omfattande och genomgripande. De mest långtgående alternativen i våra principförslag innebär stora omvälvningar för det samlade förfarandet och berör såväl de skattskyldiga och skattemyndigheterna som förvaltningsdomstolarna. Vi ser det som angeläget att en reform genomförs så snart som möjligt för att åstadkomma de effekter vi räknar med. Vi redovisar dessa i avsnitt 25. Det bör vara möjligt att genomföra reformen, eller åtminstone huvuddelen av den, i samband med 1989 års taxering. Detta innebär att omläggningen av förfarandet genomförs samtidigt med det andra ledet i reformeringen av löntagarbeskattningen. Enligt riksdagens beslut skall det inledande steget, främst införande av den förenklade självdeklarationen, tas i samband med 1987 års taxering.

Vi grundar valet av genomförandetidpunkt på följande översiktliga tidsplan.

- Principbetänkande: september 1985
- Remissbehandling: hösten 1985
- Principiellt ställningstagande av statsmakterna: första kvartalet 1986
- Slutbetänkande: årsskiftet 1986/87
- Remissbehandling: våren 1987
- Slutligt ställningstagande av statsmakterna: hösten 1987
- Genomförande: successivt fr.o.m. den 1 januari 1989.

Följande punkter i våra överväganden kan ingå i ett genomförande fr.o.m. den 1 januari 1989.

- Skattenämnder inrättas (avsnitt 4).
- Samtliga deklarationer granskas av tjänstemän vid lokal eller regional skattemyndighet (avsnitt 7).
- Lokal eller regional skattemyndighet — med eller utan skattenämnd — beslutar om taxeringen och om omprövning av taxeringen (avsnitt 4 och 5).
- Taxeringsperioden (dvs. senaste tidpunkt att fatta grundläggande beslut om taxeringen) förlängs till den 30 november (avsnitt 6).
- Skattsedel på slutlig skatt för den som taxerats med ledning av en förenklad självdeklaration sänds ut senast den 30 juni (avsnitt 9).
- Besvär från skattskyldig skall normalt föregås av en omprövning av skattemyndigheten — med eller utan skattenämnd (avsnitt 12-15).

Vi förutsätter vidare att formerna m.m. för skatteprocessen (avsnitt 18) och det allmännas processföring (avsnitt 20-23) anpassas till den nya ordningen i första instans för besvär över 1989 och efterföljande års taxeringar. I dessa och några ytterligare frågor — främst den om omprövningsperiodens längd — redovisar vi alternativa lösningar. Förslagen kommer dock att påverka verksamheten tidigast under senare delen av 1989.

Vid övergång till en ny ordning aktualiseras frågor om behov och utformning av övergångslösningar. Ett alternativ är att samtliga förändringar genomförs fr.o.m. 1989 års taxering med en successiv övergång till den nya ordningen. Detta skulle bl.a. innebära ett blandsystem för omprövning och process under perioden 1989-1994 eller t.o.m. längre i vissa fall. Detta är en följd av gällande tidsfrister för extraordinära besvär och eftertaxering. Det kan diskuteras om en sådan lösning är i alla delar lämplig. Man kan därför överväga att genomföra delar av reformen med retroaktiv verkan, förutsatt att sådana ändringar innebär gynnande för de skattskyldiga. Som exempel härpå kan anges våra förslag till utvidgat omprövningssystem, förlängda tidsfrister och slopande av särskilda kriterier för att rätta felaktigheter, allt till den del dessa avser ändring till de skattskyldigas fördel. En annan fråga är fr.o.m. vilket taxeringsår beslutsfunktionen för nuvarande eftertaxeringar (taxeringsändring på särskild grund enligt vårt förslag) skall överföras från länsrätt till skattemyndighet. Våra förslag innebär här i huvudsak en formell omläggning i princip utan materiell förändring.

25 Effekter

25.1 Resurskonsekvenser

Enligt våra direktiv bör de förslag vi lägger fram hållas inom ramen för en oförändrad resurstilldelning. Om kostnadskrävande förslag läggs fram, måste samtidigt visas hur förslagen kan finansieras genom besparingar i form av rationaliseringar och omprövning av pågående verksamhet inom utredningsområdet.

De överväganden vi gör i detta betänkande utmynnar huvudsakligen i principförslag. Inom flera områden redovisas vidare alternativa lösningar. Detta medför att någon mer detaljerad resursbedömning inte kan göras nu. Vi avser att redovisa en sådan i vårt nästa betänkande. Det är dock väsentligt för frågornas fortsatta behandling att redan här redovisa de ungefärliga resurskonsekvenserna inom de huvudsakliga områden där förändringar skall ske. Särskilt viktigt är att belysa personalkonsekvenserna.

Resursbedömningarna avser inte enbart effekterna av de ändringar i fråga om beslutsorganisation och förfaranderegler, som betänkandet innehåller. Till en väsentlig del kan effekterna hänföras till de förenklingar i fråga om materiella regler, deklarationsförfarande och uppgiftsskyldighet, som redan beslutats. Effekterna i dessa hänseenden belystes redan i vårt förra betänkande, (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration.

Vi har emellertid inte funnit det vara möjligt att på ett godtagbart sätt redovisa konsekvenserna av de förslag, som nu läggs fram, separat från de tidigare. I stället har vi med utgångspunkt från nuläget försökt ge en samlad och översiktlig redovisning av de sammantagna effekterna inom de olika delområden som berörs av våra reformförslag, inkl. redan beslutade förenklingar.

Våra bedömningar och beräkningar av resurskonsekvenserna är relativt omfattande, bl.a. med anledning av att vi har belyst olika alternativa effekter. Vi har därför valt att redovisa dem i bilaga 7. En översikt av resultaten redovisas i det följande. Vi anger vid resp. delområde en hänvisning till den punkt i bilaga 7 där vi redovisar våra beräkningar.

I sammanhanget kan nämnas att regeringen den 23 maj 1985 uppdragit åt RSV att närmare utreda de administrativa effekterna av den numera beslutade förenklingsreformen. I uppdraget ingår att lämna

förslag till i vilken takt fritidsgranskningen skall avvecklas och att belysa hur rationaliseringsvinsterna skall kunna användas. Uppdraget skall redovisas senast den 15 september 1985. Vi har på grund av tidsskäl inte kunnat avvakta resultatet av detta utredningsarbete. De beräkningar som görs i det följande måste oundvikligen delvis bygga på tämligen osäkra antaganden bl.a. när det gäller antalet förenklade självdeklarationer och den tid som krävs för att behandla dessa. Även i övrigt är beräkningarna överslagsmässiga.

25.1.1 Personalresurser för granskningsorganisationen

Resursbehov för den årliga taxeringen (bilaga 7 punkt 1.1 och 1.2)

I ett system där all deklarationsgranskning utförs av tjänstemän vid lokal och regional skattemyndighet, räknar vi med ett sammanlagt personalbehov för granskning och fördjupad kontroll om ca 235 000 dagar, räknat i effektiv granskningstid.

Vi har då utgått från produktionstal för olika deklarationskategorier, som vad gäller de fullständiga deklarationerna i huvudsak ansluter till vad som gäller i dag. Några bedömningar av vilken ambitionsnivå som bör gälla för den framtida granskningsverksamheten har inte gjorts. Vi har inte heller diskuterat hur granskningsresurserna lämpligen bör fördelas mellan skrivbordsgranskning och revision. För detta krävs enligt vår mening mera ingående överväganden, vilka bl.a. blir avhängiga av utformningen av det kontrollsystem som RSV nyligen fått i uppdrag att utveckla.

Jämfört med nuvarande personalresurser (180 000 dagar) innebär detta ett tillkommande behov om ca 55 000 dagar, effektiv tid. Vi räknar med att detta behov delvis kan täckas genom omfördelning, som möjliggörs av våra övriga förslag — bl.a. en förlängd taxeringsperiod och slopande av nuvarande assistans till fritidsgranskningsorganisationen. Resterande behov, omräknat på helårsbasis, utgör ca *165 årsarbetskrafter.*

Resursbehov för det utvidgade omprövningsförfarandet (bilaga 7 punkt 1.3)

Arbetet med omprövning av ärenden avseende äldre taxeringsår kan i viss utsträckning utföras inom ramen för nuvarande resurser och de tillskott som nyss redovisats. I huvudsak krävs dock helt nya resurser för uppgifterna. Vi beräknar det tillkommande personalbehovet för granskningsorganisationen till ca *200 årsarbetskrafter.*

25.1.2 Kostnader för beslutsorganisationen i första instans

TN ersätts av skattenämnder (bilaga 7 punkt 2.1—2.2)

Vi beräknar de nuvarande kostnaderna för TN-organisationen inkl. arvoden till fritidsgranskare till ca 185 milj. kr. Av detta belopp bekostas

ca 55 milj. kr. av kommunerna. Hela kostnaden, *185 milj. kr.*, beräknas som besparing.

Ordförandeskapet i skattenämnd föreslås vara en uppgift för tjänstemän inom skatteförvaltningen. Vi beräknar att ett nettotillskott av minst *45 årsarbetskrafter* behövs för detta ändamål. För arvoden m.m. till de valda ledamöterna räknar vi med en kostnad om ca *17 milj. kr.*

För LST:s taxeringsenheter räknar vi med att slopandet av TN-organisationen och fritidsgranskningen och därmed sammanhängande administrativa göromål medför att ca *10 årsarbetskrafter* i stället kan ges uppgifter inom granskning- eller omprövningsförfarandet.

25.1.3 Resurskonsekvenser för processverksamheten m.m.

Besvärsenheterna (bilaga 7 punkt 3.1)

Vi räknar med en kraftig minskning av personalbehovet för framför allt arbetet med inkomstskattemål i länsrätterna. Dessutom räknar vi med ett minskat personalbehov för arbete med anståndsärenden samt i viss mån även för arbete med mål i överrättsprocessen. Vi redovisar alternativa beräkningar med beaktande av olika tänkbara minskningar av ärendevolymerna. Sammantaget beräknar vi ett minskat personalbehov av mellan *130 och 180 årsarbetskrafter* för handläggande personal (nuvarande resurs är ca 420 årsarbetskrafter) och mellan *50 och 70 årsarbetskrafter* för övrig personal (nuvarande resurs är ca 190 årsarbetskrafter).

Vi utgår från att en resursöverföring sker från besvärsenheten till granskningsorganisationen i takt med att de faktiska arbetslättnaderna uppstår inom besvärsenheten.

Länsrätterna (bilaga 7 punkt 3.2)

Här redovisar vi relativt grova konsekvensbedömningar. Med hänsyn till osäkerheten betecknar vi dem som räkneexempel. Även här redovisas alternativa beräkningar utifrån olika grader av minskning av målvolymerna.

Beräkningarna ger vid handen en möjlig besparing av länsrätternas totalkostnader för skattemål (f.n. ca 120 milj. kr.) med mellan *30 och 50 milj. kr.*

Övriga konsekvenser (bilaga 7 punkt 3.3)

Vi räknar med i stort oförändrat resursbehov med anledning av våra förslag för *RSV:s AO-enhet, mellankommunala skatterätten* och *regeringsrätten.* För *kammarrätterna* räknar vi med en tänkbar besparing om ca *5 milj. kr.*

25.1.4 Sammanfattning av avsnitt 25.1

Vi räknar med ett nettotillskott av handläggande personal till granskningsoch beslutsorganisationen om ca 400 årsarbetskrafter (åa) för i huvudsak följande ändamål:

- Granskning m.m. vid den årliga taxeringen som följd av slopad fritidsgranskning 165 åa
- Handläggning av omprövningsärenden 200 åa
- Ordförandeskap i skattenämnd 45 åa

För LST:s taxeringsenheter räknar vi med att ca 10 årsarbetskrafter kan omfördelas från TN-administration m.m. till granskningsuppgifter.

För LST:s besvärsenheter räknar vi med ett minskat personalbehov om sammanlagt 180—250 årsarbetskrafter enligt följande:

- Handläggarresurser 130—180 åa
- Övriga resurser 50— 70 åa

Nettotillskottet av handläggarresurser kan beräknas till mellan 220 och 270 årsarbetskrafter. I viss mån kan behovet möjligen täckas genom de 50—70 årsarbetskrafter övriga resurser som frigörs inom besvärsenheterna. Huvuddelen av de senare torde dock behöva tas i anspråk för administrativa göromål i samband med omprövningsförfarandet.

För beslutsorganisationen, inkl. nuvarande fritidsgranskningsorganisation, räknar vi med en nettobesparing om ca 168 milj. kr. enligt följande:

- Nuvarande kostnad 185 milj. kr.
- Arvoden m.m. till valda ledamöter 17 milj. kr.

Nettobesparingen om 168 milj. kr. fördelar sig med ca 113 milj. kr. på staten och 55 milj. kr. på kommunerna.

För länsrätter och kammarrätter räknar vi med en sammanlagd möjlig besparing på mellan 35 och 55 milj. kr.

25.2 Övriga effekter

Vad avser övriga effekter har vi belyst dessa i de olika sakavsnitten i betänkandet. Bland de mest väsentliga kan nämnas att vi räknar med att ett flertal positiva effekter normalt följer för de skattskyldiga, t.ex. en ökad närhet till beslutsorganen, smidigare behandling och snabbare slutliga avgöranden i skatteärenden samt en mer enhetlig utformning av besvärsregler m.m. inom olika beskattningsformer. I de fall ett ärende inte kan avgöras förrän efter en längre tid innebär våra förslag beträffande anstånd med inbetalning av skatt fördelar för de skattskyldiga. För de skattskyldiga som använder den förenklade självdeklarationen blir effekten att slutskattesedlarna distribueras drygt fem månader tidigare än nu och att samtidigt ev. överskjutande skatt återbetalas. Sammantaget medför förslagen betydande förenklingseffekter för de skattskyldiga och

leder dessutom till att servicegraden kan höjas. Den enda egentliga nackdelen som följer är att tidsfristen för fyllnadsinbetalningar beskärs några veckor för de skattskyldiga som inte betalat in tillräcklig preliminär skatt under inkomståret.

För skatteförvaltningen innebär våra förslag ett ökat och mer samlat ansvar för beskattningsverksamheten. Detta kombineras med en lekmannamedverkan i myndigheternas beslutsfunktion, framför allt då fråga är om omprövning av tidigare beslut. En konsekvens som följer av våra samlade förslag är att skatteförvaltningen kan omfördela resurserna och i högre grad inrikta dessa mot skattskyldiga med mer invecklade och svårbedömda inkomst- och förmögenhetsförhållanden.

Förvaltningsdomstolarna avses avlastas en stor mängd mål som avser otvistiga frågor. Domstolarna kan därmed koncentrera sig på de tvistiga frågorna. Dessa kan då avgöras betydligt snabbare än vad som nu är möjligt.

För övriga intressenter bedöms förslagen i stort sett vara neutrala.

Reservation

Reservation av Wilhelm Gustafsson (fp), Tage Sundkvist (c) och Knut Wachtmeister (m)

Föreliggande betänkande beträffande det framtida taxeringsförfarandet i inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, reglerna för skatteprocessen och det allmännas processföring är i stora delar ett principförslag där olika alternativ ställts mot varandra utan något definitivt ställningstagande. På vissa punkter har utredningen dock lagt fram definitiva förslag till lösningar. Vi har inte haft anledning att särskilt yttra oss över de delar där alternativa förslag föreligger. Däremot anser vi att utredningen borde ha valt andra lösningar i en del fall där man nu lägger fram förslag.

Tidpunkten för fyllnadsinbetalning av preliminär skatt

Enligt nuvarande regler skall fyllnadsinbetalning av preliminär skatt i allmänhet göras senast den 30 april för att kunna beaktas vid beräkning av eventuell kvarskatteavgift.

För att möjliggöra utsändandet av slutskattesedlar i juni månad för alla dem som kommer att omfattas av den förenklade självdeklarationen, är det nödvändigt att tidigarelägga fyllnadsinbetalningen av preliminär skatt. Enligt kommitténs mening är den senast möjliga tidpunkten 10 april och kommittén föreslår att detta datum skall gälla alla skattskyldiga. Vi delar denna uppfattning när det gäller alla dem som omfattas av den förenklade självdeklarationen. För övriga skattskyldiga som inte kan få sin slutskattesedel i juni månad ligger det emellertid enligt vår uppfattning annorlunda till.

För ett mycket stort antal skattskyldiga med inkomst av rörelse eller annan näringsverksamhet är senaste tidpunkten för att lämna självdeklaration 31 mars. Ytterligare ett betydande antal skattskyldiga söker och beviljas anstånd till denna eller senare tidpunkt. Vid 1983 års taxering beviljades anstånd med avlämnandet av självdeklaration för 460 000 fysiska och 75 000 juridiska personer. Med nuvarande beskattningsregler är det för den enskilde utomordentligt svårt att beräkna den slutliga skatten, och 10 dagar är enligt vår uppfattning en orimligt kort tid för detta komplicerade arbete. Samma förhållande gäller för de

bokföringsbyråer och konsultföretag som är behjälpliga med deklarationsarbetet och som vid denna tid är överhopade med arbete.

Även ur likviditets- och räntesynpunkt utgör en tidigareläggning av fyllnadsinbetalningen en oacceptabel försämring för näringslivet. Vi anser alltså att tidigareläggningen av fyllnadsinbetalning av preliminär skatt till 10 april endast skall beröra dem som omfattas av den förenklade självdeklarationen. För övriga skattskyldiga bör nuvarande regler gälla.

Lekmannamedverkan i taxeringen

Utredningsbetänkandet skall ses mot bakgrund av riksdagens under våren fattade beslut om ett förenklat deklarationsförfarande från våren 1987. Detta beslut innebar inte bara en förenkling för den enskilde, det öppnade också möjligheter till förenkling för skattemyndigheten. I utredningens förslag är denna förenkling mest märkbar när det gäller taxeringen i första instans som föreslås ske utan lekmän. I huvudsak är detta emellertid en anpassning till nuvarande ordning. Förtroendemannaorganisationen i taxeringsarbetet kommer sålunda att kraftigt minska i nu föreliggande förslag, vilket kan komma att skärpa myndighetsinflytandet och uttunna allmänhetens kunskaper om taxeringsarbetet. Vi anser det därför mycket viktigt att de nu föreslagna skattenämnderna får en sådan sammansättning att allmänheten även i fortsättningen kan få erforderlig insyn och inflytande i taxeringsarbetet.

De ledamöter som skall tjänstgöra vid skattenämndens sammanträden skall kallas ur en "pool" av ledamöter som landstinget utsett. Enligt vår åsikt är det mycket viktigt att dessa pooler får en allsidig sammansättning såväl geografiskt som yrkesmässigt, vilket kan uppnås om poolerna inte göres allt för små. Vi kan inte dela utredningsmajoritetens förslag om att fyra ledamöter skall kallas till varje sammanträde. Vårt förslag är att fem ledamöter skall kallas. Förutom att man därmed kan få en mer allsidigt sammansatt nämnd, får man automatiskt underlag för att ha fler ledamöter i poolerna. I poolerna bör för övrigt regelmässigt ingå fler ledamöter än som minst erfordras för en fungerande organisation.

Arvoderingen

Utredningen föreslår att de förtroendevalda i skattemyndigheten skall få ersättning enligt samma grunder som gäller för nämndemännen i domstolarna. Vi delar uppfattningen att en sådan likhet bör gälla. Vi kan emellertid inte acceptera att arvode skall utgå enligt den princip som riksdagen beslöt under våren 1985, vilket innebär ett fast grundbelopp och tilläggsbelopp i förhållande till inkomstbortfallet från den ordinarie sysselsättningen. Förutom att det är ett administrativt mycket krångligt system anser vi rent principiellt att det skall utgå lika arvode till lika arbete.

Särskilda yttranden

1. Särskilt yttrande av Sven Gunnarsson

I avsnittet om det allmännas processföring lägger kommittén fram två par förslag i fråga om processförarnas ställning. Förslagen har som utgångspunkt att en myndighet inte kan överklaga sina egna beslut till domstol. Jag menar att ett alternativ med en begränsad talerätt för skattechefen eller, efter en utbrytning, länsskattemyndigheten också bort läggas fram i detta principbetänkande för diskussion. Genom att ansvaret för kontrollverksamheten och processverksamheten läggs på samma myndighet uppnår man lättare och effektivare den samordning som av statsmakterna har ansetts så angelägen (att "alla drar åt samma håll").

Begränsningen av talerätten skulle förslagsvis innebära följande. Utöver att processförarna i domstol skall föra det allmännas talan då den skattskyldige klagat skall de kunna i länsrätt och högre instans överklaga eller underställa beslut av beskattningsmyndigheten som inte varit enhälligt. Vidare bör talan i domstol kunna föras för att bevaka det allmännas rätt där på grund av skattskyldigs besvär fråga uppkommer om vilket som är rätt beskattningsår, vilken som är rätt beskattningsort eller vem som är rätt skattskyldig. Med en sådan begränsning av det allmännas talerätt bör ansvaret för processverksamheten kunna förläggas inom länsskattemyndigheten eller motsvarande. Beskattningsmyndigheternas uppgift är bl.a. att bevaka det allmännas rätt. Denna uppgift löses bäst om resurserna koncentreras på att redan i första instans få taxeringarna riktiga. (Detta var för övrigt RS-reformens målsättning.) Vidare skall beskattningsmyndigheterna se till att taxeringarna blir likformiga och rättvisa. Även detta uppnås bäst om resursinsatserna koncentreras till första instans. Det torde också för den enskilde skattskyldige te sig märkligt att först *en* statlig myndighet bestämmer att hans taxering skall ske på visst sätt och sedan en annan statlig myndighet säger att han skall taxeras på ett annat för honom oförmånligare sätt. Jag menar att såväl det allmännas som den enskildes intressen av att taxeringarna blir riktiga tillgodoses i tillräcklig omfattning genom kommitténs övriga förslag i fråga om taxeringsförfarandet (utvidgat omprövningsförfarande m.m.).

Kvar finns att diskutera intresset av att få fram en bättre prejudikatsbildning inom beskattningsområdet. Jag menar att denna fråga måste lösas på annat sätt än att en enskild person skall behöva åsamkas bekymmer med en kanske mångårig process med vad därav följer i fråga

om kostnader och andra bekymmer enbart för att det är av intresse för det allmänna att få fram ett prejudikat. Problemet med prejudikatbildningen bör lösas i samband med att det allmännas möjlighet att begära förhandsbesked behandlas. Denna fråga, som också har samband med RSV:s materiella styrning, tas inte upp i detta principbetänkande utan kommer att behandlas senare av kommittén.

2. Särskilt yttrande av Knut Wachtmeister (m)

Förslagen i föreliggande betänkande berör bl.a. bevissäkringslagen (1975:1027) och den s.k. generalklausulen mot skatteflykt (1980:863). Utredningen föreslår att inga förändringar görs i dessa båda lagar.

Utifrån de intressen som SFK har att företräda finns inget att erinra mot dessa beslut. Moderata samlingspartiet har emellertid motsatt sig utformningen av bevissäkringslagen och krävt att generalklausulen avskaffas då dessa lagar inte i tillräcklig utsträckning skyddar den enskildes integritet. I detta sammanhang finner jag det dock mindre meningsfullt att reservera mig till förmån för sådana förändringar i lagstiftningen som moderata samlingspartiet tidigare krävt.

3. Särskilt yttrande av Bertil Wennergren

Enligt 1 kap. 9 § RF skall en förvaltningsmyndighet i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet och enligt 1 § taxeringslagen skall vid taxering iakttas att taxeringarna blir överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste mån likformiga och rättvisa. Det åligger i lika mån en taxeringsnämnd och en taxeringsintendent att ställa sig detta till efterrättelse. Besvärssakkunniga framhöll (SOU 1964:27 s. 300) för det fall att särskilt partsombud för det allmänna inte finns att en beslutsmyndighet då visserligen i princip har att bedriva utredningen i ett ärende objektivt men att myndigheten dock kommer att huvudsakligen få ägna sig åt att utreda omständigheter som kan väntas främja det allmännas intressen i ärendet. Motsättningsvis kan härav den slutsatsen dras att när ett särskilt organ finns med uppgift att företräda det allmänna som part dettas huvuduppgift blir att utreda omständigheter som kan väntas främja det allmännas intressen i ärendet och att argumentera för dessa intressen. Man kan säga att den funktion som en taxeringsintendent har endast är en renodling av en av de funktioner en taxeringsnämnd har att fullgöra. Målet får vare sig funktionen utövas av en taxeringsintendent eller en taxeringsnämnd inte vara något annat än en materiellt riktig taxering. Man kan under sådana förhållanden fråga sig varför det har inrättats taxeringsintendenter och varför inte taxeringsnämnden lika gärna kan uppträda som den skattskyldiges motpart hos förvaltningsdomstolarna på samma sätt som t.ex. en socialnämnd eller en byggnadsnämnd gör det. Förklaringen är att söka i den historiska utvecklingen och i att en taxeringsnämnd utses för ett år i sänder och inte verkar permanent.

SFK:s förslag kan sägas innebära att taxeringsorganisationen stöps om från grunden. Ansvaret för taxeringen koncentreras hos skattemyndigheterna och tyngdpunkten läggs här. Målet är att det för behandling hos förvaltningsdomstolarna skall återstå endast de verkligt tvistiga frågorna. Skattemyndigheterna skall inte bara åsätta taxeringarna utan också överpröva dem och kunna ändra taxeringarna i såväl höjande som sänkande riktning. Så gott som hela delen av det arbete som nu utförs av taxeringsintendenterna kommer härigenom att övertas av skattemyndigheterna. Från taxeringsintendenterna lyfts bort allt det som nu utgör föremål för eftertaxeringsansökningar och merparten av det som utgör föremål för deras offensiva besvär. Mycket av det dubbelarbete som nu uppstår genom att själva utredningsarbetet görs på taxeringsenheterna och revisionsenheterna och besvärsenheten sedan på grundval härav utformar en taxeringstalan kommer att försvinna. Utredningsarbetet kommer enligt förslaget att kunna nyttiggöras direkt hos vederbörande skattemyndighet. Detta bör innebära inte bara en kraftig arbetsbesparing utan också en effektivisering. Frågan är då vilka konsekvenser en sålunda uppbyggd taxeringsorganisation bör få när det gäller frågan om ett partsombud för det allmännas skatteintresse.

Helt klart är till en början att förfarandet hos skattemyndigheten inte kan byggas upp som ett kontradiktoriskt förfarande mellan ett allmänt

ombud och den skattskyldige. Förfarandet måste här enligt sakens natur vara ett renodlat administrativt officialförfarande. Och detta gäller då inte bara förfarandet vid fattande av grundbeslut utan också förfarandet vid överprövning av sådana beslut.

Mot den tecknade bakgrunden kan till en början frågas om något behov längre kommer att finnas för överklagande av en skattemyndighets beslut för det allmänna skatteintressets skull. Behovet kan inte antas bli stort. Det helt övervägande antalet taxeringar bör bli materiellt riktigt åsatta av skattemyndigheten. Det kan dock tänkas fall där det t.ex. är oklart om en viss inkomst bör beskattas eller om en skattskyldig bör skönstaxeras. Saknas möjlighet till överklagande från det allmännas sida finns en risk för att skattemyndigheten beslutar till den skattskyldiges nackdel och förutsätter att den skattskyldige för saken vidare till länsrätten. Vidare kan man tänka sig fall där behov erfars av ett prejudicerande avgörande med hänsyn till skattelagstiftningens oklara innebörd. Det finns också då en risk för att skattemyndigheten beslutar enligt det för det allmänna skatteintresset mest fördelaktiga alternativet och förutsätter att den skattskyldige sedan för saken vidare genom förvaltningsdomstolarna. Att utgå från att en skattemyndighet på detta sätt skall hellre fälla än fria är inte godtagbart. Man får heller inte bortse från förekomsten av fall som avgörs i skattenämnd och där nämndens lekmannaledamöter går emot skattemyndighetens tjänstemän och dessa anser att nämnden härigenom har beslutat i strid mot skatteförfattningarna. Skäl för överklagande till förmån för det allmänna skatteintresset kan också här göra sig gällande. Det kan sålunda konstateras att ett visst behov av överklagande för det allmännas räkning av en skattemyndighets beslut finns att beakta. Fråga måste dock antas vara om ett tämligen ringa antal fall per år och län.

När en skattskyldig överklagar till länsrätten skall enligt förslaget taxeringen först ha prövats i skattenämnden. Det framstår inte som oförenligt med den organisatoriska uppbyggnaden att den tjänsteman som svarat för ärendet hos skattemyndigheten sedan också uppträder som den skattskyldiges motpart hos länsrätten t.ex. under beteckningen skattemyndighetens ombud. Det är snarare regel än undantag att som enskilds motpart i ett förvaltningsmål uppträder ett ombud för den myndighet som först prövat saken. Att i stället för den tjänsteman som redan är väl insatt i ärendet uppdra åt en från skattemyndigheten fristående tjänsteman, en taxeringsintendent eller ett allmänt ombud, att föra talan som den skattskyldiges motpart vållar dubbelarbete och kan inte anses rationellt och försvarligt. Ordningen låter sig försvara inom nuvarande taxeringsorganisation med dess endast temporärt arbetande taxeringsnämnder. Men man får inte förblindas av hur det hela ser ut nu utan måste se förutsättningslöst på hur det bör se ut sedan ansvaret för taxeringen lagts på permanent verkande skattemyndigheter.

Den frågan kan naturligtvis ställas om tjänstemännen hos skattemyndigheterna kommer att vara kapabla att föra det allmännas talan hos länsrätten och vidare hos kammarrätt och regeringsrätten. I fall som från processuell synpunkt inte erbjuder några särskilda problem torde de utan tvekan kunna på ett fullt tillfredsställande sätt svara upp mot de

krav som kan ställas. Kan en tjänsteman klara utredningen och bedömningen av en sak- eller rättsfråga hos skattemyndigheten — det må vara en lokal skattemyndighet eller en länsskattemyndighet — så bör han också kunna klara av att föra talan rörande samma fråga hos förvaltningsdomstolarna. Hos regeringsrätten torde dock endast en särskild riksintendent böra få föra talan för det allmänna alldeles som det är förbehållet riksåklagaren att föra talan i ett brottmål hos högsta domstolen. I från processuell synpunkt mera avancerade fall lär skattemyndigheternas tjänstemän dock inte kunna antas fylla måttet som partsombud hos förvaltningsdomstolarna. Inte heller torde dessa tjänstemän med fördel kunna föra talan för det allmänna genom överklagande av skattemyndighetens beslut. De fall då skattemyndigheternas tjänstemän inte bör vara det allmännas partsombud hos länsrätterna och kammarrätterna torde dock bli mycket lätt räknade. Att för dessa hålla en organisation länsvis av taxeringsintendenter eller allmänna ombud torde inte rimligen kunna komma i fråga. I flertalet län skulle uppgiften förmodligen inte ge arbete nog ens för en tjänsteman. För överklagande till länsrätt av taxeringar för det allmännas räkning och för uppgiften att vara den skattskyldiges motpart i processuellt mera krävande skattemål som överklagats av den skattskyldige torde därför i stället böra finnas en organisation av riksintendenter hos riksskatteverket dit anmälan vid behov får göras av skattemyndigheterna. Ett embryo till en sådan organisation finns redan.

Sammanfattningsvis anser jag alltså att, om man bestämmer sig för en basorganisation av skattemyndigheter och för en kraftsamling hos dessa, konsekvensen måste bli att nuvarande ordning med taxeringsintendenter som det allmännas partsombud i taxeringsmålen radikalt förändras.

4. Särskilt yttrande av Åke Lundborg, Peter Nordquist och Lars-Olof Thörnberg

Det finns åtskilligt i det svenska skattesystemet som behöver förbättras och förenklas. Det gäller det materiella regelsystemet, organisationsstrukturen, funktionsfördelningen och förfaranderegelerna. Det nuvarande systemet kan betecknas som ett halvsekelgammalt lapptäcke, där det underliggande mönstret blivit allt svårare att upptäcka.

Det är beklagligt att det översynsarbete, som påbörjats inom olika utredningar med inriktning på skatteadministrationen, inte inletts med en kartläggning och ett ställningstagande till övergripande frågor. Detta har medfört, att det parallellt med SFK har förekommit flera andra utredningar, vilkas uppdrag gått in i varandra och inte varit tillräckligt samordnade. För SFK:s del innebär detta att man lägger fram delvis ytterst detaljerade förslag utan kunskap om i vilken miljö och inom vilken organisation förslagen skall tillämpas. SFK:s arbete hade även bort anpassas till resultatet av den pågående översynen av förvaltningslagen.

SFK:s förslag

SFK:s förslag syftar bl.a. till att finna enklare och snabbare former än länsrättsprocesser för otvistiga taxeringsrättelser. Detta kan emellertid enligt vår mening ske med enklare och billigare medel än de som nu föreslås.

Det föreslagna systemet är komplext och svårtillgängligt. Det kan ifrågasättas om det blir enklare än nuvarande system. Betänkandet saknar en klargörande redogörelse för vad som skall vara huvuduppgifter och sidouppgifter för olika inblandade organ och funktioner i systemet. Vidare kan man fråga sig vilka konsekvenser det för med sig i andra hänseenden om man vill befria länsrätterna från det stora antalet otvistiga mål genom att göra nätet så finmaskigt att inte ens ett försumbart antal sådana mål blir föremål för prövning i länsrätt.

Organisations- och beslutsformer

De resurser som behövs för skatteförvaltningen i det föreslagna systemet finns inte i dag. Det kommer att kräva mycket tid samt stora personalresurser och pengar att bygga upp den nödvändiga organisationen. Ändå kommer det föreslagna systemet med de mångskiftande arbetsuppgifterna för granskningsorganisationen att försvåra för skatteförvaltningen att snabbt och säkert klara den årliga granskningen och taxeringen, vilket är en av dess allra viktigaste uppgifter. Ju fler taxeringsbeslut som blir korrekta redan från början desto mindre bestyr och kostnader medför omprövningar och besvärsmål för det allmänna och för de skattskyldiga.

En annan nackdel med kommitténs förslag är att det blir uppenbara svårigheter att förena de skilda krav som ställs på beskattningsmyndigheterna. Å ena sidan skall de vara offensiva och i denna verksamhet

verka för att taxeringar blir så riktiga som möjligt. Det ligger i sakens natur att detta krav i inte ringa utsträckning innebär en klart fiskal uppgift. Å andra sidan skall de vara objektiva i beslutsfattandet. Enligt vår mening kommer kravet på objektivitet, om det efterlevs riktigt, att verka hämmande på den fiskala uppgiften. Detta är inte bra för statskassan. Slår den fiskala strävan igenom i beslutsfattandet är inte heller detta bra.

En ytterligare nackdel är att problemet med samordningen av den utredande och den processande personalens arbetsuppgifter, med kommitténs olika alternativa organisationsförslag, inte har fått någon lösning. Snarare torde vissa av organisationsförslagen försvåra ett konstruktivt och ändamålsenligt samarbete mellan dessa personalkategorier.

De föreslagna skattenämnderna ligger i praktiken nära den femte instans i prövningsförfarandet som utredningen med alla medel vill undvika att tillskapa. Till sin sammansättning blir dessa nämnder sannolikt en fiskal parallell till länsrätterna. I vissa funktioner innebär de ett återinförande av de prövningsnämnder som avskaffades 1971.

Av förslaget framgår tydligt de ovan påtalade svårigheterna att samtidigt inom samma organisation bevara de nuvarande intendentuppgifterna, samordnade med revisionsverksamheten, och att utföra de tilltänkta uppgifterna som objektiva beslutsfattare.

SFU:s förslag om att skatteförvaltningen skall fungera som en sammanhållen enhet gör det än svårare att inordna beslutsfattande i tvistiga omprövningssituationer och eftertaxeringsfall i skatteförvaltningens övriga funktioner. Kommitténs förslag medför att även ärenden, som man vet är tvistiga, i omprövningsförfarandet i skattenämnd måste handläggas i en enpartsprocess, där skattemyndigheten samtidigt skall vara fiskal och objektiv. För de tvistiga målen är en tvåpartsprocess överlägsen en enpartsprocess. I de stora och omfattande målen med muntlig bevisning är en enpartsprocess klart olämplig.

Utredningen har kraftigt underskattat svårigheterna och tvistigheterna i eftertaxeringsärenden. Vår erfarenhet är att det inte är sannolikt att de skattskyldiga i någon högre grad kommer att åtnöja sig med de eftertaxeringsbeslut — ofta avseende betydande belopp och svårbedömda beskattningsfrågor — som fattas av skattenämnd. De kvalificerade frågorna kommer sannolikt att under alla förhållanden underställas länsrättens prövning. Det är därför lämpligt och praktiskt att som nu låta länsrätt vara första instans vid eftertaxering i de tvistiga fallen och att söka enklare och smidigare lösningar för de ärenden som är okomplicerade eller där den skattskyldige medger fiscus talan.

Vad nu sagts kan enligt vår åsikt utgöra ett skäl för att noga överväga om inte en beslutsorganisation med från myndigheten fristående TN är mest ändamålsenlig och bör bibehållas. För detta talar även att lekmannainflytandet enligt vår mening blir uttunnat med de föreslagna skattenämnderna eftersom dessa skall besluta — inte som fristående beslutsorgan med dominerande lekmannainflytande — utan som en del av skattemyndigheten och med möjlighet för tjänstemännen inom samma förvaltning att angripa besluten. Oklart är vilket ansvar och vilken

direktivrätt som myndighetschefen skall ha i förhållande till skattenämnden.

Resurser och kostnader

De personella och ekonomiska resurser som kommer att krävas för alla de kvalificerade uppgifter som föreslås av kommittén finns f.n. inte att tillgå inom granskningsorganisationen. Vi befarar att det föreslagna systemet kommer att visa sig långt dyrare än vad kommittén beräknat.

Resursbehovet har underskattats både när det gäller handläggare och beslutsfattare. Detta gäller i all synnerhet om man beslutar sig för en sakprocess och en femårig omprövningsperiod.

Det förtjänar framhållas att ett stort antal av E-målen blir otvistiga först efter mycket utredningsarbete och skriftväxling där parterna gör ömsevisa eftergifter. Vissa förblir tvistiga men är E-mål på grund av att tvisten gäller ett mindre belopp.

Granskningsorganisationen har i dag svårt att på avsett vis fullgöra sina nuvarande uppgifter. Bl.a. har svårigheterna att rekrytera och behålla kompetent personal av olika kategorier och på olika nivåer medfört betydande problem. Kommitténs förslag kommer att medföra ytterligare såväl kvantitativ som kvalitativ belastning.

Följden av förslaget blir dessutom att granskningsorganisationen vid sidan av sina nuvarande uppgifter, under en period av ett par månader (december—februari) och samtidigt med handläggning av nödlidande eftertaxeringar och anståndsfrågor, skall ompröva en ärendemängd motsvarande i stort sett alla de nuvarande besvären till länsrätt. Detta sker nu med länsrättens och TI:s sammanlagda insatser under en betydligt längre tidsperiod. Risken förefaller betydande för att förhållandena i första instans kommer att bli mer eller mindre kaotiska och att omprövningarna antingen kommer att bli föga meningsfulla eller leda till förseningar i eller försämringar av det påföljande årets taxeringar.

Det är enligt vår uppfattning angelägnare att den första instansen effektivt kan genomföra den årliga granskningen och taxeringen än att den ägnar sig åt ett vidlyftigt omprövande i fall där tvister redan uppstått.

Deklarationskontrollen och taxeringen är i stor utsträckning en masshantering. Om man tillför organisationen också ett litet antal svåra eller mycket svåra ärenden kräver detta personal som blir överkvalificerad för det mera rutinmässiga arbetet och som måste ges betalning i förhållande till sin kompetens. För skatteförvaltningen medför detta betydande merkostnader.

Till vad nu sagts kan fogas att ingen organisation mår väl av att med täta intervall utsättas för genomgripande omorganisationer. Den genomgripande omorganisationen 1979 — RS — har av olika skäl ännu inte kunnat slutföras. Många med erfarenheter av den omorganisationen är av den fasta förvissningen att små målmedvetna steg i fastslagen riktning är att föredra framför plötsliga förändringar där förväntade resursvinster och andra vinster diskonteras alltför tidigt. SFK:s och

SFU:s förslag är också långt ifrån de enda aktuella reformförslagen på skatteområdet.

Med en fiskal inriktning i första instans och otillräckliga förutsättningar tids- och resursmässigt att utreda det stora flödet av omprövningsframställningar måste man räkna med att ett långt större antal tvister än som förutsätts i betänkandet förs vidare till domstolsprövning.

De otvistiga målen drar i dag relativt obetydliga kostnader i länsrätterna. Sannolikt kan man inte göra en inbesparing överstigande 25—30 % i förhållande till nuvarande kostnader vid länsrätterna och besvärsenheterna om de enklaste målen bortfaller i storleksordningen 50 % av det totala antalet mål. Mot detta skall ställas merkostnaderna för alla de tvistiga mål som trots omprövning kommer att fullföljas till länsrätt. Omprövning av de tvistiga taxeringarna i både skattenämnd och länsrätt däremot kommer att dra med sig långt större merkostnader än de besparingar som kan göras på de otvistiga mål som inte behöver dras upp i länsrätt.

Till detta kommer att en dubbelprövning av de tvistiga taxeringarna kommer att medföra att det tar längre tid att få upp dessa för prövning i länsrätt.

Ett omprövningsförfarande med rätt till ett obegränsat antal omprövningar under flera år av samma fråga innebär enligt vår uppfattning ett onödigt slöseri med begränsade resurser och ett alltför kravlöst system såväl gentemot skatteförvaltningen som mot de skattskyldiga.

Konsekvenser för de skattskyldiga

Kommitténs förslag anvisar onekligen ett enklare, smidigare och snabbare rättelseförfarande för de otvistiga omprövningarna än det som gäller f.n. Därmed är emellertid inte sagt att samma förfarande är lämpligt också för de tvistiga fallen.

För de skattskyldiga innebär det föreslagna förfarandet inte bara att skatteförvaltningen liksom f.n. är beslutsfattare vid de grundläggande taxeringsbesluten, vilket måste godtas, utan också att den blir motpart och överprövande instans i samtliga tvistiga omprövnings- och eftertaxeringsfall. Detta kan förringa förtroendet för skatteförvaltningen i dess svåra balansgång mellan objektivitet och tillvaratagande av statens intressen. Det måste för de skattskyldiga framstå som svårförståeligt att de — när tvist redan uppstått — tvingas till en ytterligare omgång med skatteförvaltningen som beslutsfattare innan de kan få sin sak prövad i domstol.

Förslaget ger skattemyndigheterna kraftigt utökade befogenheter i omprövningssituationer och eftertaxeringsfall. De skattskyldiga tvingas efter taxeringsändringar till nackdel till egna initiativ i länsrätten i en försämrad processuell ställning. Det kan inte uteslutas att kommitténs förslag kan komma att uppfattas som ett försök att flytta fram skatteförvaltningens positioner.

Kommitténs förslag ger bl.a. från de skattskyldigas utgångspunkt intryck av att skatteförvaltningen även i motsatssituationer alltid vet bäst. Den inbyggda svårigheten för dem, som samtidigt har att ta tillvara

de allmänna intressena, att träffa rätt när det gäller frågor om lagtolkning, värderingar eller uppskattningar har underskattats.

Förslaget leder också till ökad tidsutdräkt samt till merkostnader och extra bestyr för de skattskyldiga i de tvistiga fallen.

Under hänvisning främst till de skäl som ovan har anförts kan vi inte ansluta oss till huvudlinjerna i betänkandet. I det följande kommer vi att redovisa en alternativ och enligt vår uppfattning lämpligare utvecklingslinje.

Det väsentliga i vår alternativa modell är att rättelse skall kunna ske utan domstolsmedverkan även efter taxeringsperiodens utgång i de *otvistiga fallen* men att de *tvistiga fallen* skall slussas vidare till domstol utan krav på förnyat initiativ från den skattskyldige. Vi har velat undvika den fördyring, försening och byråkratisering som det innebär att tvistiga fall först skall genomgå en resultatlös omprövning i en enpartsprocess inom skatteförvaltningen innan de får prövas i en tvåpartsprocess i länsrätt.

Vår strävan har i första hand varit att ange huvuddragen i ett alternativt förslag. Åtskilliga detaljlösningar saknas. Andra kan diskuteras.

Alternativt förslag

Årlig taxering

Grundbeslut om taxering fattas i princip av tjänsteman vid LSM eller LST. Detta skall ske under taxeringsperioden den 15 februari — den 30 november. Tjänstemannens rätt att fatta beslut skulle kunna bygga på delegation från den från myndigheten fristående skattenämnden/TN.

Om den skattskyldige inte är nöjd med grundbeslutet kan han begära omprövning av detta. Den skattskyldige skall ha rätt att påfordra omprövning endast en gång, vid övergång till sakprocess en gång per sakfråga.

Fråga om omprövning på den skattskyldiges begäran prövas av TN/skattenämnd. Bifallsbeslut skall dock kunna meddelas av enskild tjänsteman. Även avslagsbeslut skall i uppenbara fall eller där frågan gäller endast ett mindre belopp kunna meddelas av tjänsteman.

Grundbeslutet får omprövas ex officio under taxeringsperioden — till fördel eller nackdel för den skattskyldige — om det har framkommit nya omständigheter.

Omprövningsbeslut skall fattas senast den 30 november taxeringsåret. Som ett bättre alternativ kan vi dock tänka oss att grundbesluten i princip skall vara fattade den 31 oktober och att november månad utnyttjas för omprövningar. Detta ger något kortare tid för granskning och grundbeslut men skulle skapa klart förbättrade förutsättningar för arbetet med omprövningarna. Begreppet omprövning förbehålls sådan omprövning som sker under taxeringsperioden. Skattenämnd/TN deltar endast i den årliga taxeringen och omprövningen.

Behov av verkligt lekmannainflytande krävs främst där granskningsmyndigheten inte kan tillmötesgå den skattskyldige i hans yrkanden. Vid

den årliga taxeringen finns detta inflytande i skattenämnden/TN. Efter taxeringsperiodens utgång tillgodoses behovet vid prövning i länsrätt av tvistiga mål.

Besvär — rättelse

Ändring på initiativ av den skattskyldige

Om den skattskyldige är missnöjd med beskattningsmyndighetens beslut — omprövat eller inte omprövat — får han anföra besvär till länsrätten. Besvären ges in till den myndighet som fattat beslutet om taxering.

Alla inkomna besvär skall granskas vid myndigheten. Om det därvid visar sig att besvären skall bifallas fattar myndigheten beslut om rättelse. Någon anledning att i dessa fall överlämna besvären till länsrätten föreligger inte.

Granskning och fattande av rättelsebeslut skall ske skyndsamt. Inom ett par veckor bör ärendet vara avslutat. Komplettering av ärendet kan ske i samband med granskningen.

Anser myndigheten att rättelse inte kan ske överlämnas ärendet till TI som har att med eget yttrande överlämna besvären till länsrätten. Om TI finner att myndigheten bör bifalla besvären skall han på myndighetens vägnar besluta om rättelse. Besvären behöver då ej överlämnas till länsrätten.

Anledningen till att vi här stannat för dubbel utslussning, både genom myndigheten — som ju kan vara lokal eller regional — och TI — som är tjänsteman inom den regionala skattemyndigheten — är att vi dels velat lägga beslutsfattandet så lågt som möjligt i myndighetshierarkin dels genom TI-besluten velat undvika en ytterligare grupp onödiga mål i länsrätterna. Den skattskyldige ger in sina besvär och får som svar antingen ett rättelsebeslut eller ett avstyrkande yttrande (till länsrätten) från TI. Ett länsrättsförfarande framstår som onödigt i de fall TI tillstyrker besvären. Måhända kan man tycka att TI då får en dominerande roll i ett ändringsförfarande. Redan i dag är emellertid förhållandet det att om TI tillstyrker ett yrkande från en skattskyldig länsrätten normalt dömer i enlighet härmed. TI kan likaså redan i dag helt eller delvis underlåta att börja en process på grundval av framlagt material — exempelvis revisionspromemoria — som han anser i något avseende ofullständigt eller olämpligt.

Genom det förfarande som här angetts undviker man att annat än tvistiga frågor blir föremål för prövning av länsrätt.

Förfarandet om myndigheten finner att ett yrkande skall bifallas delvis, om något eller några av flera yrkanden bör bifallas eller om skattemyndigheten har kvittnings- eller motyrkanden måste utredas och övervägas ytterligare.

Delvisa rättelsebeslut påskyndar och förenklar hanteringen men medför att skatteförvaltningen kan ge olika budskap. Måhända kan man i dessa situationer överväga en lösning med taxeringsföreläggande av TI.

Det kan övervägas att förlänga den skattskyldiges ordinarie besvärstid och samordna den med TI:s besvärstid. I och för sig är det enligt vår

uppfattning inte önskvärt att försena och dra ut på förloppet. Den nuvarande ansvällningen av skattskyldigbesvär vid utgången av de skattskyldigas besvärstid är emellertid inte heller önskvärd. Alla besvär kan ändå inte tas om hand samtidigt. En något förlängd besvärstid kan antas underlätta ett mera meningsfullt rättelseförfarande och behöver ändå inte i praktiken medföra en försening av besvärsprövningen.

Det kan vidare övervägas att se över de extraordinarie besvärsgrunderna eller helt ersätta dessa med en fast eller basbeloppsanknuten beloppsgräns, med nuvarande penningvärde förslagsvis motsvarande 3 000 kr. Rätten att över huvud taget få besvär prövade bör liksom nu utgå femte året efter taxeringsåret.

Inom ramen för ett utvidgat rättelseförfarande skall skattemyndigheterna också efter formlöst påpekande från den skattskyldige kunna besluta om rättelse utan att den skattskyldige behöver ge in besvärsinlaga (jfr nuvarande 72 a § TL). Den skattskyldige skall således kunna göra en separat rättelseframställning eller besvära sig till länsrätten. Om den skattskyldige väljer att besvära sig till länsrätten skall det ändå åligga skattemyndigheten att pröva om förutsättningar för rättelse föreligger.

Ändring på initiativ av skattemyndighet

Om skattemyndighet efter taxeringsperiodens utgång anser att en åsatt taxering bör ändras skall följande gälla.

Rättelseinstitutet i nuvarande 72 a § TL utvidgas såväl materiellt som i tiden. Skattemyndigheterna får rätt att ändra inte bara i otvistiga fall utan också i de tvistiga fall där saken kan anses vara uppenbar eller gäller endast ett mindre belopp. Det torde vidare kunna övervägas att ge skattemyndigheten rätt att besluta också i de fall den skattskyldige, trots att han delgetts förslag till ändrad taxering, underlåter att inkomma med svar. Beslutet får fattas av en tjänsteman ensam. Rättelsekriterierna anges liksom nu i lag. Vissa rättelsegrunder bör ev. få åberopas under längre tid än andra. Rättelseförfarandet skulle principiellt kunna ges följande innehåll.

Skattemyndigheten delger den skattskyldige — i den utsträckning detta inte gjorts tidigare — revisionspromemoria eller annat material tillsammans med ett förslag till ändrad taxering. Förslaget tecknas på en särskild blankett av tjänsteman som har behörighet att fatta grundbeslut rörande taxering. Den som utfört taxeringsrevision avseende den skattskyldige får, även om han i och för sig är behörig, inte göra detta arbete. Blanketten skall vara så utformad att den är lätt att förstå. Av blanketten skall framgå att taxeringsförslag som inte godtas kommer att överlämnas till TI för ev. process. Den skattskyldige föreläggs att svara inom viss tid. Den skattskyldige anger om han godtar (helt eller delvis) taxeringsförslaget. Godtar han förslaget beslutar tjänstemannen i enlighet med detta. Om den skattskyldige godtagit förslaget endast delvis beslutar tjänstemannen om ändrad taxering i de delar som godtagits. De tvistiga delarna överlämnas till TI som tar ställning till om det allmänna skall vidhålla förslaget till ändrad taxering och om talan därför skall väckas vid länsrätten. Finner TI att förslaget bör bli föremål för process formulerar han

ett besvärsyrkande med angivande av grunderna för detsamma samt inger detta tillsammans med deklaration, längdutdrag och ev. övriga handlingar till länsrätten. Anser TI att förslaget inte är processbart skall det skrivas av från vidare handläggning. Sådant beslut skall genast delges den skattskyldige.

Genom att uppställa krav på ett fungerande samarbete mellan utredande och processande personal torde det endast i undantagsfall behöva uppstå den situationen att ett förslag som överlämnas till TI inte är processbart. Genom vårt alternativ torde förutsättningarna för samarbete vara betydligt bättre än i det förslag som kommittén framlägger. Detta anser vi ha stor betydelse.

Skattemyndigheten får ta initiativ till rättelse till fördel resp. nackdel för den skattskyldige under de förutsättningar som gäller för anförande av besvär av de skattskyldiga.

Därutöver bör rättelse av uppenbara, i vart fall inte oväsentliga felräkningar, misskrivningar o.d. kunna ske under viss tid även efter det att den ordinarie besvärstiden gått till ända.

Rättelsefrågorna inom skatteförvaltningen skall ombesörjas av särskilt kvalificerad personal, regionalt och lokalt. Rättelse till nackdel för den skattskyldige bör endast i mycket begränsad omfattning kunna beslutas mot den skattskyldiges bestridande.

Om rättelse inte kan eller bör göras av den myndighet som fattat grundbeslutet om taxering överlämnas beslutsunderlag, deklarationshandlingar, revisionspromemorior m.m. till TI som väcker besvärstalan vid länsrätten eller i förekommande fall fattar avskrivningsbeslut.

Det ovan angivna rättelseförfarandet kan givetvis varieras och i olika hänseenden ges en annan utformning.

Eftertaxering

Om beskattningsmyndigheten, sedan den ordinarie besvärstiden gått till ända, vill få till stånd en höjning av åsatt taxering skall detta ske genom eftertaxering (taxering på särskild grund). Förfarandet bör i princip kunna byggas upp som besvär — rättelse på initiativ av det allmänna. Med hänsyn till att de formella reglerna kring eftertaxeringsinstitutet är besvärliga bör frågan emellertid utredas vidare.

De nuvarande formella reglerna om eftertaxering bör dock i stort kunna tillämpas även i fortsättningen. I fråga om beloppsgräns bör gälla vad som förut sagts om extraordinarie besvär.

Jämförelse med kommitténs förslag

Det av oss framlagda alternativet är avsevärt mindre vittgående än det förslag som kommittén lägger fram. Grundtanken i vårt alternativ är att beskattningsmyndigheterna i första hand skall ägna sig åt den årliga taxeringen samt att genom kontrollverksamhet följa upp riktigheten av åsatta taxeringar. Tvister som uppkommer efter taxeringsperiodens slut skall i princip inte avgöras av beskattningsmyndigheterna utan av domstol. Det huvudsakliga skälet härför är att det, med hänsyn bl.a. till vår

rättstradition, får anses olämpligt att beskattningsmyndigheten såväl utreder som fattar beslut i första instans i alla slags tvister. Ett sådant system tror vi får svårt att vinna tilltro. Som exempel på det olämpliga i kommitténs förslag vill vi nämna ett tvistigt mål om eftertaxering. Enligt lagen förutsätts det att viss uppgift befinns vara oriktig för att eftertaxering skall få äga rum. En TI skall således inför länsrätten visa att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. I den av kommittén föreslagna ordningen skall det ankomma på beskattningsmyndigheterna att inför sig själva visa att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Enligt vårt förmenande bör en sådan tvist avgöras inför domstol.

Vidare är det sannolikt så att de 144 skattenämnderna — somliga indelade i flera avdelningar — enligt kommitténs förslag varken kan eller bl.a. av kostnadsskäl bör erhålla sådan kompetens att de tillfredsställande kan handlägga alla slags tvister. Vi anser att det är bättre att den kompetens och den processordning som i dag finns i länsrätterna utnyttjas för de kvalificerade ärendena.

Beskattningsmyndigheternas kompetensområde blir visserligen något mindre omfattande i vårt alternativ än i kommitténs förslag. Detta tror vi dock inte är någon större nackdel när det gäller att tillskapa ett effektivare beskattningsförfarande. Vårt förslag stämmer dessutom väl överens med det av SFU lämnade förslaget avseende organisationen av skatteförvaltningen. Det torde också ge möjligheter till bättre samordning av länens samlade granskning- och utredningsresurser under gemensam ledning av chefen för den regionala skattemyndigheten. Det i kommitténs förslag påtalade problemet vid processförarens behov av utredningsresurser uppkommer inte.

Genom vårt alternativ där beskattningsmyndigheterna i de tvistiga fallen får en mer eller mindre klart uttalad partsposition och där domstolarna får svara för beslutsfattandet undviks dilemmat med den dubbla funktionen som processförare och beslutsfattare.

Vad gäller lekmannamedverkan är alternativen likvärdiga såvitt gäller grundbesluten. I bägge alternativen skall grundbesluten i princip fattas av tjänstemän.

Enligt kommitténs förslag skall lekmän delta i omprövningsbeslut. Vår uppfattning är att det i allmänhet inte föreligger tillräckliga skäl för lekmannamedverkan i de otvistiga omprövningarna. Så sker för övrigt inte f.n. i länsrättsförfarandet.

I vår modell skall lekmän delta i omprövningsförfarandet under taxeringsperioden i de tvistiga fallen. I rättelsefasen hänvisar vi de tvistiga fallen till länsrätt med den lekmannamedverkan som finns där.

För de otvistiga rättelserna saknas som förut sagts enligt vår uppfattning i allmänhet skäl för lekmannamedverkan. De beslut som kan bli föremål för rättelse är i flertalet fall fattade av tjänstemän. Rättelsegrunderna skall vara angivna i lag. Enligt vår uppfattning borde det kunna godtas att tjänsteman i otvistiga fall beslutar om rättelse vid uppenbara felaktigheter eller efter nytillkomna omständigheter, även om lekmän deltagit i det tidigare beslutet. I det system som tillämpas i dag beslutar ensamdomare (länsrättsnotarie) i otvistiga fall även om lekmän deltagit i det överklagade beslutet.

Vårt förslag är sannolikt avsevärt billigare än kommitténs förslag. Rättelserna blir lika billiga. En stor vinst enligt vårt förslag är att de kostsamma, tvistiga fallen som ändå går vidare inte behöver prövas i en extra omgång inom skatteförvaltningen. Kommittén har uppskattat dessas antal till 30 000.

Alternativen är i stort sett neutrala med avseende på tidsåtgång och enkelhet i tillämpningen när det gäller de otvistiga fallen. För de tvistiga anser vi att vårt alternativ, inte minst för de skattskyldiga, är överlägset kommitténs.

Svagheterna med vårt alternativ i förhållande till kommitténs förslag är som vi ser det i första hand följande.

Bortfallet från länsrätterna kan antas bli något större enligt kommitténs förslag än enligt vårt förslag. Ett antal skattskyldiga kan antas avstå från att besvära sig till länsrätten sedan de låtit sig övertygas av ett välmotiverat negativt omprövningsbeslut. Andra kan väntas komma att ge upp.

Vårt alternativ har inte en färdig fullgod lösning på problemet med de blandat tvistiga och otvistiga besvären. Svårigheterna härmed bör emellertid inte överdrivas. Merkostnaderna för förfarandet om man jämte tvistiga frågor också får med sig en eller annan otvistig fråga till länsrätten är sannolikt högst obetydlig jämfört med att fatta separata beslut — med åtföljande debitering och uppbörd — i de otvistiga frågorna. I kommitténs fortsatta arbete kommer frågan om sak- eller beloppsprocess upp till behandling. Det här angivna problemet får då analyseras mera ingående.

Sammanfattningsvis anser vi att vårt alternativ medför främst följande fördelar jämfört med förslagen i betänkandet.

- Funktionsfördelningsfrågorna är mer rätlinjigt lösta. Samordningen mellan utredare och processförare är bättre. Skatteförvaltningen behöver inte i rättelsefasen uppträda i tre skepnader — utredare, partsföreträdare och objektiv beslutsfattare — i fall när tvister redan uppstått. Beslutsfattarrollen är ett främmande inslag i den övriga verksamheten och den får sannolikt svårt att vinna de skattskyldigas förtroende. Anpassningen till SFU:s förslag är bättre än kommitténs.
- Påfrestningarna på skatteförvaltningen blir mindre genom att förslaget utgör en påbyggnad av nuvarande system och är relativt lätt att överblicka och genomföra. Kommittéförslaget är från dessa utgångspunkter i praktiken åtminstone på kort sikt inte genomförbart.
- Tvister efter taxeringsperiodens utgång blir alltid tvåpartsprocesser.
- Lekmannainflytandet — som är ett omistligt inslag vid beslutsfattandet — utnyttjas maximalt vid beslut i tvistiga frågor — i första instans såväl som i länsrätt. För beslut i otvistiga frågor är det onödigt att använda lekmännens kapacitet.
- Domstolarnas kompetens och neutrala ställning tas tillvara på ett bättre sätt.
- Beskattningsmyndigheternas offensiva partsroll behöver inte sättas i fråga.

- Antalet instanser för taxeringstvister efter taxeringsperiodens utgång blir tre i stället för fyra. Detta innebär mindre krångel och byråkrati. Det kommer att gå snabbare att få en tvist hänskjuten till domstol och slutligt avgjord.
- Kostnaderna blir lägre både för de skattskyldiga och för samhället.
- Särskilt om de allt starkare kraven på ersättning till de skattskyldiga för rättegångskostnader genomförs kan det visa sig kostsamt för det allmänna att efter taxeringsperiodens utgång tvinga de skattskyldiga till ett omprövningsförfarande före domstolsprövningen. Detta gäller än mer om omprövningsinstansen får en fiskal prägel.

Vårt förslag är relativt enkelt att genomföra. Det torde leda till avsevärda förbättringar jämfört med det rådande systemet såväl för skattemyndigheterna som för de skattskyldiga. Man kan lätt gå vidare med ytterligare reformer. Vi anser därför att alternativet bör ingå i diskussionsunderlaget rörande det framtida beskattningssystemet.

5. Särskilt yttrande av Hans Tellander

Jag instämmer i vad Wilhelm Gustafsson m.fl. anfört i sin reservation såvitt avser tidpunkten för fyllnadsinbetalning av preliminär skatt.

Bilaga 1 Översikt över annan utredningsverksamhet

1 PLAN-projektet och AFU-gruppen

RSV:s s.k. PLAN-projekt redovisade sitt arbete i rapporten (RSV Rapport 1983:1) Skatter och skattekontroll — förutsättningar för en effektiv kontrollverksamhet. Rapporten innehåller bl.a. omfattande deskriptiva avsnitt och behandlar i princip alla delar av skattesystemet och skatteadministrationen.

Rapporten utmynnar inte i några konkreta förslag utan i ett antal övergripande principiella förslag till åtgärdsprogram, nämligen

a) entydigt formulerade mål för verksamheten
b) förenklat deklarationsförfarande
c) mindre komplexa regler
d) enhetliga och förlängda fastställelseperioder
e) ändrad uppgiftsskyldighet
f) ändrad kontrollverksamhet
g) bättre uppföljningssystem
h) effektivare borgenärsroll
i) ändrade och enhetligare kontrollbefogenheter
j) enhetligare riktlinjer för skattebrottsutredningar och åtalsanmälningar
k) en i organisatoriskt hänseende mindre splittrad skatteadministration.

Av de olika punkterna i PLAN-projektets "åtgärdsprogram" har vi redan behandlat dem om ett förenklat deklarationsförfarande och mindre komplexa regler — dock begränsat till löntagarbeskattningen — i vårt delbetänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration. Vad avser frågor med anknytning till förfarande m.m. har PLAN-projektet i sin rapport i stor utsträckning berört sambanden/samordning mellan olika skatteformer. I rapporten (s. 691 f) lämnas en ingående beskrivning av bl.a. skillnader och likheter mellan olika skatter och avgifter i materiellt, formellt och kontrollmässigt hänseende. Resultaten av gjorda analyser av rådande förhållanden visar bl.a. att bristen på samstämmighet mellan inkomstskatteförfarandet och övriga skatteformer framstår som besvärande i flera avseenden för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna. Man framhåller härvid att skillnaderna i förfarandet mellan mervärdeskatten och inkomstskatten — främst vad avser näringsverksamhet — framstår som särskilt omotiverade.

PLAN-projektet för bl.a. fram följande principiella ståndpunkter för ett förändrat beskattningsförfarande (s. 789 f).

- Ett *enhetligt fastställelseförfarande* bör gälla för samtliga skatter och avgifter. Man anser härvid att inkomstskatten, i likhet med övriga skatter och avgifter bör fastställas genom myndighetsbeslut och att TN avskaffas.
- En för samtliga skatter och avgifter *gemensam fastställelseperiod* om i normalfallet fem år bör införas.
- Kontrollverksamheten bör successivt ändras mot en så långt möjligt gemensam inriktning och genomförande enligt följande *generella kontrollmodell.*

  Den nuvarande deklarationsgranskningen ersätts med ett system med en *klargöringsprocess* kombinerad med *urvalskontroll.* I klargöringsprocessen skall alla deklarationer gås igenom relativt snabbt och därefter registreras. I samband härmed sker vissa tester. Med utgångspunkt i bl.a. dessa tester skall ett urval deklarationer genomgå en fördjupad kontroll, företrädesvis i form av revision och då normalt integrerad revision.

  De största företagen inordnas i ett system för *planmässig kontroll.* Detta innebär att den årliga kontrollen minimeras och ersätts med integrerade revisioner som utförs enligt en centralt fastlagd plan och som upprepas med jämna intervaller — t.ex. vart fjärde eller vart femte år.

  Den totala kontrollverksamheten förutsätts kunna utföras i princip inom *nuvarande resursramar.*

Av dessa frågor faller fastställelseförfarandet och fastställelseperioden, vad avser inkomstskatten, inom ramen för våra direktiv medan den ändrade inriktningen av kontrollverksamheten avses utredas i annan ordning.

Som ett utflöde av PLAN-projektets rapport tog den s.k. EKO-kommissionen (Kommission mot ekonomisk brottslighet, Dir 1982:101) upp bl.a. vissa frågor om förenklingar och effektiviseringar inom företagsskattekontrollen. I delbetänkandet (SOU 1983:75-76) Företagens uppgiftslämnande för beskattningsändamål lämnades principförslag till främst ett nytt system för företagsbeskattningen. Arbetet bedrevs inom en särskild grupp inom kommissionen, benämnd AFU-gruppen (Arbetsgruppen för företagens uppgiftslämnande).

I betänkandet föreslås att företagens uppgiftslämnande skall ske på ett enhetligt och likformigt sätt. Bl.a. skall standardiserade räkenskapsutdrag (s.k. allmänt räkenskapsschema) ersätta huvuddelen av nuvarande deklarationsbilagor för näringsidkare — dokument som anknyter mycket nära till företagens egen interna redovisning. Denna ordning avses kunna förenkla företagens redovisning av uppgifter till ledning för såväl egen som de anställdas taxering samtidigt som deklarationskontrollen kan effektiviseras. Enligt AFU-gruppen kan en radikalt ändrad uppgiftsskyldighet möjliggöra

- en likformig kontroll av alla skattskyldiga
- en snabb identifiering och hantering av godtagbara deklarationer (klargöringsförfarande)
- ett tillförlitligt urval av de deklarationer som kan förväntas innehålla fel av väsentlig betydelse
- en samtidig kontroll av inkomstskatt, mervärdeskatt och socialavgifter
- en identifiering av de arbetsgivare hos vilka kontroll bör ske av uppgifter som lämnats beträffande de anställdas inkomster.

Nuvarande granskningsförfarande för näringsidkares deklarationer föreslås ersatt med i princip den generella kontrollmetod som PLAN-projektet föreslagit.

Förslagen utarbetades i olika avseenden i samråd med bl.a. företrädare för näringslivet. Remissutfallet var på det hela taget positivt.

Enligt direktiv den 25 april 1985 har regeringen uppdragit åt RSV att vidareutveckla förslagen. RSV skall bedriva arbetet i kontakt med SCB, bokföringsnämnden och med organisationer som företräder näringslivet.

Enligt direktiven skall RSV före utgången av 1986 redovisa

- de kategorier av företag som skall omfattas av det nya systemet
- hur uppgiftslämnandet skall utformas
- administrativa och organisatoriska effekter samt beräknade kostnader och inbesparingar för företagen och det allmänna samt
- författningsförslag.

Det nya systemet torde tidigast kunna börja tillämpas vid 1989 års taxering.

2 Bemanningsprojektet

RSV:s s.k. bemanningsprojekt redovisade sitt arbete i rapporten (RSV Rapport 1983:4) Översyn av granskningsresurserna i första instans. I rapporten lämnas bl.a. resultatet av ett omfattande kartläggningsarbete, främst

- utvecklingen av deklarationsvolymerna samt andra statistikuppgifter
- tillgängliga personella resurser för deklarationsgranskning och fördjupad kontroll
- detaljerad beskrivning av de enskilda arbetsmomenten vid hantering och granskning av skilda typer av deklarationer
- sammanställning över mer arbetskrävande nyheter och ändringar i de materiella reglerna vid 1976-1982 års taxeringar
- analys av orsakerna till vissa brister i måluppfyllelsen med RS-reformen.

Bland de problem och brister — i förhållande till de i samband med RS-reformen uppställda målen — som redovisas i rapporten kan främst följande anges.

- Vid 1982 års taxering granskades ca 3 680 000 deklarationer eller 54,5 % av den totala deklarationsmängden av fritidsfunktionärer. Målet att samtliga deklarationer skall granskas av tjänstemän är således avlägset.
- Vid 1982 års taxering företogs fördjupad kontroll i form av s.k. taxeringsbesök och TN-revisioner med en total resursinsats om ca 13 000 arbetsdagar vid LST:s taxeringsenheter och LSM. Detta utgör ca 20 % av de ursprungligen beräknade insatserna vid de nämnda myndigheterna — 60 000 arbetsdagar. Målet att inrikta granskningsarbetet på väsentliga skatteundandraganden och att satsa mera på revisionsverksamhet har således uppfyllts i mycket begränsad omfattning.

I rapporten redovisas tre alternativa resurs- och kostnadsberäkningar.

Först har beräknats det personaltillskott som skulle krävas för att uppnå målet med RS-reformen, dvs. den bemanning som behövs för att utifrån de successivt ändrade produktionsförutsättningarna fullfölja tidigare intentioner med fullständig tjänstemannagranskning, utbyggd fördjupad kontroll m.m. Detta alternativ pekar på att det skulle behövas ett personaltillskott på ca 1 230 handläggare och 290 biträden eller sammanlagt 1 520 tjänster.

I ett alternativ 2 har beräkningarna utförts utifrån ett oförändrat antal tjänstemän för att utröna behovet av fritidsfunktionärer. Resultatet härav är att det teoretiskt går att sänka andelen fritidsgranskade deklarationer från ca 3,7 milj. till ca 2,9 milj. Detta skulle emellertid bl.a. förutsätta en kraftig omfördelning från fördjupad kontroll till deklarationsgranskning. En sådan åtgärd skulle leda till minskade skatteintäkter om ca 85 milj. kr. Den direkta kostnaden för fritidsfunktionärer beräknas till ca 36 milj. kr. Dessutom tillkommer bl.a. administrationskostnader för det omfattande stödet till fritidsgranskarna.

I alternativ 3 har beräkningar gjorts med beaktande bl.a. av vårt då påbörjade arbete med ett förenklat deklarationsförfarande för flertalet löntagardeklarationer. Beräkningarna, som syftar till att utjämna olikheter mellan länens resurser för kvalificerad deklarationskontroll anger ett behov om ytterligare ca 230 granskningstjänster.

Bemanningsprojektets redovisning har hittills inte föranlett några direkta effekter i form av resursförstärkningar. Detta synes bero främst på att statsmakterna velat avvakta utfallet av de resursmässiga konsekvenserna av vårt förslag till ett förenklat deklarationsförfarande.

I sammanhanget bör nämnas att regeringen i direktiv den 23 maj 1985 uppdragit åt RSV att utreda de närmare resursmässiga konsekvenserna av betänkandet Förenklad självdeklaration. Av direktiven framgår bl.a. att effekterna av det förenklade deklarationssystemet i första hand skall utnyttjas för att minska fritidsgranskningen av deklarationer.

Enligt direktiven skall RSV redovisa uppdraget senast den 15 september 1985.

3 ÖBO-projektet

RSV:s s.k. ÖBO-projekt redovisade sitt arbete i rapporten Förenkla taxeringsprocessen! — en förstudie med principförslag i juni 1981. Rapporten innehåller bl.a. en allmän beskrivning av LST:s besvärsenheters verksamhet, organisation och bemanning samt en översikt över skattedomstolarna och taxeringsprocessen. Vidare lämnas redogörelse för olika problem och brister i samband med förfarandena vid överklagande av TN:s beslut och efterföljande behandling av skattemål vid LST:s besvärsenhet och länsrätten. Bl.a. belyses frågor som besvärsvolymer, omloppstider samt kostnaderna för behandling av besvärsmål. Den totala kostnaden med anledning av ett mål i länsrätt beräknas till i genomsnitt drygt 1 400 kr. Dessutom beskrivs förfarandet vid skattemyndigheter och länsrätter vid olika former för rättelse av taxeringsbeslut.

Rapporten mynnar inte ut i några konkreta förslag utan i stället i ett antal principförslag som bör vidareutvecklas bl.a. i syfte att taxeringsändringar skall kunna ske snabbare och samtidigt mindre kostnadskrävande. Bland förslagen kan nämnas följande.

- Ändrat förfarande i samband med besvär från skattskyldiga innebärande att dessa ges in till LSM i stället för länsrätten.
- Införande av icke-processuella rättelseformer där TI skall kunna besluta om ändring i frågor av mindre komplicerad natur — s.k. TI-beslut i ärenden där en skattskyldig överklagat en taxering och s.k. taxeringsföreläggande i vissa offensiva ärenden av otvistig natur.
- Införande av en för samtliga rättelseformer — och för samtliga berörda parter — gemensam tidsfrist för rättelse/besvär. Denna tidsfrist föreslogs löpa till utgången av året efter taxeringsåret.

Utöver dessa förslag redovisades olika synpunkter och delförslag i skilda frågor. Av dessa kan nämnas att projektet ansåg att RSV:s roll inom processföringen borde ses över bl.a. i syfte att få till stånd en större enhetlighet inom processföringen.

Remissopinionen var något blandad men i huvudsak positiv. Flera remissinstanser uttalade sig för att förslagen borde vidareutvecklas i ett större sammanhang. Så blev också fallet i det att ÖBO-projektets redovisningar i flera avseenden togs upp i våra direktiv. Enligt direktiven skall vi sålunda beakta ÖBO-förslagen i våra överväganden beträffande bl.a. besvärsreglerna och det allmännas processföring.

Under 1984 har vidare RSV beslutat att verket, i samarbete med LST, skall vidarebehandla vissa frågor som ÖBO-projektet tog upp. Dessa frågor, som visserligen faller utanför vårt utredningsuppdrag men ändå har beröring med vårt arbete, rör bl.a. olika stöd- och samordningsinsatser beträffande verksamheten vid LST:s besvärsenheter. Arbetet bedrivs inom RSV:s AO-enhet.

4 Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi

I en rapport till expertgruppen (B 1981:03) för studier i offentlig ekonomi (ESO) benämnd Administrationskostnader för våra skatter (Ds Fi 1983:32) redovisas en kartläggning av kostnaderna för samtliga skatter och avgifter. Beräkningarna avsåg förhållandena under budgetåret 1981/82. I det följande lämnas en sammanställning av några resultat främst med anknytning till vårt arbete inom taxerings- och besvärsområdet.

De samlade skatterna och avgifterna uppgick 1981/82 till drygt 280 miljarder kr. Administrationskostnaden uppgick totalt — hos skattemyndigheter, skattedomstolar etc. — till ca 2,9 miljarder kr., eller omkring 1 % av skatteuppbörden. Kostnaden för de skatt- och uppgiftsskyldiga — enskilda, företag m.fl. — uppskattas till ca 3,4 miljarder kr. Denna uppgift framhölls dock i rapporten som något osäker, då den måst grundas på i flera fall mycket osäkra antaganden. Totalkostnaderna, som bedömts vara av storleksordningen 6 miljarder kr., motsvarar närmare 1 % av bruttonationalprodukten och ca 2 % av skatteuttaget.

Administrationskostnadernas fördelning på olika skatter och avgifter framgår av nedanstående tabell där även uppbördsresultaten tagits in som jämförelse. Inom parentes under varje delbelopp anges den procentuella andelen av resp. totalbelopp

Skatte- och avgiftsslag	Uppbörd (milj. kr.)	Kostnad (milj. kr.)	Kostnad i % av uppbörd
Inkomst- och förmögenhetsskatt	130 083 (46 %)	2 106 (73 %)	1,6
Arbetsgivaravgifter	77 758 (27 %)	157 (6 %)	0,2
Mervärdeskatt	40 665 (14 %)	323 (11 %)	0,8
Punktskatter vid RSV och tullen	27 460 (10 %)	35 (1 %)	0,1
Övriga skatter och avgifter	7 161 (3 %)	258 (9 %)	3,6
	283 127	2 879	1,0

Av *totalkostnaderna för inkomst- och förmögenhetsskatt* drog huvudområdet taxering 941 milj. kr., vilket är ca 45 % inom detta skatteslag. Huvudområdet besvär drog 337 milj. kr. eller ca 16 % medan revision drog 152 milj. kr. (7 %). Övriga huvudområden — uppbörd, indrivning, service m.m. — drog tillsammans 676 milj. kr. (32 %).

De samlade kostnaderna vid skattemyndigheterna (RSV, LST, LSM

och KFM) uppgick till 1 926 milj. kr. Av detta belopp gick 703 milj. kr. (37 %) till taxering, 134 milj. kr. (7 %) till taxeringsbesvär och 152 milj. kr. (8 %) till taxeringsrevision. För taxering tillkom bl.a. 159 milj. kr. till främst arvoden till taxeringsfunktionärer och 52 milj. kr. för kommunernas kostnader för i huvudsak de förtroendevalda TN-ledamöternas arvoden.

De samlade kostnaderna för skatteärenden inom domstolar och myndigheter inom rättsväsendet var 275 milj. kr. Den största delposten var här förvaltningsdomstolarnas kostnader för huvudområdet besvär inom inkomst- och förmögenhetsskatten — 203 milj. kr. eller 74 %. Den totala kostnaden för besvär inom samtliga övriga skatter och avgifter uppgick till 7 milj. kr. (3 %).

I rapporten redovisas en jämförelse med en tidigare gjord undersökning avseende budgetåret 1968/69. Därvid har bl.a. framkommit att den samlade relativa kostnadsandelen (jfr tabellen ovan) mellan undersökningarna stigit från 0,8 % till 1,0 %. Relationstalet för inkomst- och förmögenhetsskatten har däremot stigit från ca 1,0 till 1,6 %.

Bilaga 2 Deklarationsundersökning vid 1984 års taxering

Allmänt om syfte och uppläggning

Syftet med undersökningen har i huvudsak varit att få säkrare underlag för vissa beräkningar av ärendemängder och resursbehov, såsom

- att beräkna antal och tidsåtgång av de omprövningar av taxeringsbeslut som företas av TN i det nuvarande förfarandet,
- att beräkna i vilken omfattning personliga inställelser inför TN förekommer och vilken tidsåtgång de innebär,
- att beräkna med vilken frekvens taxeringsbeslut som innebär avvikelse från deklarationen förekommer,
- att undersöka vilka typer av frågor som vanligen föranleder avvikelse från deklarationerna,
- att mot bakgrund av våra och andra utredningars förslag till förenklingar försöka bedöma i vad mån TN:s nuvarande ändringsåtgärder skulle komma att falla bort.

Undersökningen har omfattat såväl lokala som särskilda taxeringsdistrikt. När det gäller undersökning av avvikelsefrekvens och olika typer av ändringsåtgärder har undersökningen dock begränsats till lokala taxeringsdistrikt, eftersom det är inom dessa som förenklingsförslagen får sitt huvudsakliga genomslag.

Undersökningen kan delvis ses som ett komplement till och uppföljning av den tidigare genomförda undersökningen TN 1981. Framför allt av tidsskäl har dock denna undersökning utförts på ett annorlunda sätt än TN 1981, vilket gör att resultaten inte är i alla delar jämförbara.

Undersökningen har genomförts i form av en manuell genomgång av deklarationerna i ett antal utvalda taxeringsdistrikt i olika delar av landet. Urvalet av lokala taxeringsdistrikt har skett i syfte att så långt möjligt säkerställa att deklarationsurvalet blir representativt.

Undersökningsmaterialet omfattar deklarationer tillhörande nitton olika *lokala* taxeringsdistrikt, fördelade på sex län: Stockholms, Södermanlands, Kalmar, Malmöhus, Älvsborgs och Västerbottens län. Det totala antalet deklarationer inom dessa nitton distrikt uppgår till i runt tal 45 000. Av dessa har stickprovsvis var femte deklaration undersökts, vilket således innebär att ca 9 000 deklarationer genomgåtts.

För beräkning av antalet omprövningsärenden, personliga inställelser m.m. har dessutom tio *särskilda* taxeringsdistrikt på regional och lokal

nivå inom de nämnda länen genomgåtts. Genomgången har i dessa fall avsett samtliga deklarationer. I två län, där särskilda taxeringsdistrikt på lokal nivå inte förekommer, har motsvarande beräkning i stället gjorts på rörelsedeklarationer, som ingår i de lokala distrikt vilka ingår i undersökningen. Undersökningen omfattar i denna del inalles 21 600 deklarationer.

För jämförelse har i ett ytterligare län (Skaraborgs) gjorts en genomgång av samtliga deklarationer som ingår i särskilda taxeringsdistrikt på regional nivå.

Kartläggningsarbetet har utförts av tjänstemän på de olika deltagande LST och/eller LSM. Till ledning för arbetet har en särskild instruktion utarbetats. Dessutom har personliga kontakter förekommit.

Jämförelse med TN 1981

a) Avvikelsefrekvens

Enligt vår undersökning var avvikelsefrekvensen inkl. underrättelser om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga 21,8 %. För att få jämförbarhet med TN 1981 skall avvikelser som enbart gäller extra avdrag räknas ifrån. Avvikelsefrekvensen blir då 20,9 %, räknat i procent av antalet deklarationer (inbor) som taxerats av lokala TN.

Enligt TN 1981 var åtgärdsfrekvensen beträffande lokala TN 27,8 %. Om justering görs för förfrågningar utan avvikelse (ingår ej i vår beräkning) blir avvikelsefrekvensen enligt TN 1981 24,1 %.

b) Antalet omprövningar

Enligt undersökningen var frekvensen av omprövningar på löntagarmaterialet ca 1 % av deklarationerna. För rörelsedeklarationer som granskas på lokal nivå var motsvarande siffra 3 %. För deklarationer som granskas på regional nivå uppmättes ett genomsnitt av 3,7 %. Antalet omprövningar kan totalt beräknas till ca 105 000, vilket motsvarar 1,5 % av hela deklarationsmängden.

Enligt TN 1981 uppgick antalet omprövningar totalt till 89 000. Fördelning har inte skett på lokala och särskilda TN. Procentuellt utgjorde antalet omprövningar 1,4 % av de deklarationer som ingick i undersökningen.

c) Föredragning i TN

Av vår undersökning framgår att beträffande lokala TN föredrogs endast 19 % av de deklarationsärenden, där avvikelse satts ifråga. Således beslutade TO ensam i resterande 81 %. Av de ärenden som föredrogs avsåg ca fyra femtedelar enbart grundbeslut och en femtedel omprövningsfall. Motsvarande undersökning har inte gjorts vad gäller särskilda TN. Det är sannolikt att frekvensen av föredragningar är högre i dessa, på grund av att deklarationerna är mer komplicerade och att avvikelserna i genomsnitt är beloppsmässigt större.

Enligt TN 1981 förekom föredragning i TN i 36 % av de fall där åtgärd företogs. Beslut av TO ensam förekom således i 64 % av fallen. Beloppsgränsen för enmansbeslut har höjts efter TN 1981.

d) Ändringar efter omprövning

Ändring av beslut efter omprövning förekom enligt vår undersökning i 46 % av fallen när det gäller löntagarmaterialet. Hälften av ändringarna innebar helt bifall till den skattskyldiges yrkande. Andelen "ej ändring" uppgick således till 54 %.

I de särskilda distrikt som undersökts på motsvarande sätt var andelen grundbeslut som ändrades efter omprövning något högre, eller 53 %. Av dessa innebar ca en tredjedel "helt bifall".

Av TN 1981 framgår att 61 000 grundbeslut ändrades efter omprövning. Någon fördelning på helt eller delvis bifall finns inte redovisad. I procent av totala antalet omprövningsfall ändrades 68 % medan 32 % av grundbesluten vidhölls av TN.

e) Avvikelsetyper

En lista över de antalsmässigt vanligaste avvikelsetyperna som förekom i lokala taxeringsdistrikt redovisas på underbilaga 2: 4. Någon jämförelse punkt för punkt med resultatet från TN 1981 har inte gjorts av den anledningen att antalssiffrorna inte är helt jämförbara. I den senare undersökningen ingick även rörelsedeklarationer i materialet. Dessutom har i TN 1981 som åtgärdspunkter även inräknats förfrågningar som inte föranlett avvikelse.

Beträffande enskilda punkter kan noteras att punkten "Övriga avdrag under tjänst", som var den vanligaste åtgärdspunkten enligt TN 1981 med 291 000 fall, kommer först som nr 11 på listan enligt vår undersökning med 58 000 fall. Detta har sin naturliga förklaring i att schablonavdraget för övriga kostnader under tjänst höjdes fr.o.m. 1984 års taxering från 100 till 1 000 kr.

Man kan även konstatera att det förhöjda schablonavdraget under inkomst av tjänst i sig själv inneburit den vid 1984 års taxering vanligaste felorsaken vad gäller löntagardeklarationerna (232 000 fall). Detta kan delvis förklaras som en förstaårsföreteelse.

Rättelser av fel hänförliga till schablonavdraget 100 kr. under inkomst av tjänst förekom enligt TN 1981 i 152 000 fall.

Avslutande synpunkter

Undersökningen har genomförts under relativt kort tid och med en begränsad arbetsinsats. Merparten av arbetet har utförts av tjänstemän på de deltagande myndigheterna, vilka genomgående har gjort ett berömvärt arbete.

På en del punkter påverkas undersökningsresultatet av de enskilda tjänstemännens egna bedömningar och ställningstaganden, vilket naturligtvis kan vara en källa till viss osäkerhet. Detta gäller exempelvis

beräkningarna av bortfallet av avvikelser och uppskattningarna av tidsåtgången vid omprövningar och personliga inställelser. Sammantaget bedöms dock resultatet av undersökningen ge en i det stora hela korrekt bild av verksamheten och de förhållanden vi velat få belysta.

underbilaga 2:1 a Sammandrag av deklarationsundersökningen i lokala taxeringsdistrikt

Taxeringsdistrikt som ingått i undersökningen

Län	Fögderi	Taxeringsdistrikt (TN-kod)
Stockholm	Stockholm	33
"	"	184
"	Sollentuna	512
Södermanland	Eskilstuna	114
"	"	126
"	Strängnäs	406
Kalmar	Kalmar	104
"	Vimmerby	309
"	Västervik	409
Malmöhus	Lund	304
"	"	315
"	"	327
Älvsborg	Borås	253
"	"	256
"	"	277
"	Ulricehamn	403
Västerbotten	Umeå	5
"	"	20
"	Skellefteå	256

Var femte deklaration i distrikten har uttagits med ledning av slutsiffran i sorteringsnumret. Antalet deklarationer som undersökts utgör 8 947.

underbilaga 2:1 b Sammandrag av deklarationsundersökningen i lokala taxeringsdistrikt

Redovisning av resultat

Siffrorna från undersökningen har adderats samman för de deltagande distrikten och därefter räknats upp till riksnivå.

Typ av företeelse	Antal	I procent av antalet dekl. (a) el. avvikel. (b)		Spridning mellan distrikten	
				Högst (%)	Lägst (%)
Beslut om avvikelse från dekl.	1 354 000	21,8	(a)	29,8	14,4
Omprövningar i TN	60 000	1,0	(a)	2,1	0
Ändringar efter omprövning					
a) Helt bifall	14 000				
b) Delvis bifall	14 000				
c) Ej ändring	33 000				
Beräknat bortfall av avvikelser efter förenklingar					
a) Sannolikt lägsta bortfall	651 000	48	(b)	69	26
b) Sannolikt högsta bortfall	774 000	57	(b)	84	26
Utredningar som inte föranlett avvikelse	153 000				
Föredragning i TN					
a) Enbart grundbeslut	198 000				
b) Omprövningsfall	57 000				
c) Enmansärenden (beslut av TO)	1 111 000				
Tidsåtgång för behandling av omprövningsärenden i TN:	Genomsnitt (median): 8 minuter.				

underbilaga 2:2 Statistik över omprövningar m.m.; rörelse- och jordbruksdeklarationer

1 a) Särskilda taxeringsdistrikt inom fögderi (700-serien)

Län	Fögderi	TN-kod	Antal deklarationer	Antal omprövningar	Antal personliga inställelser
01	Stockholm	721	1 675	75	12
04	Eskilstuna	712	2 558	35	4
15	Borås	751	1 267	43	2
24	Skellefteå	720	2 179	102	1
			7 679	255	19

1 b) Rörelse- och jordbruksdeklarationer i lokala distrikt

Län	Fögderi	Antal deklarationer	Antal omprövningar	Antal personliga inställelser
08	Kalmar	1 478	40	-
12	Malmöhus	1 660	25	-
		3 138	65	

Antalet omprövningar mätt i procent av det totala antalet rörelse- och jordbruksdeklarationer:

I särskilda taxeringsdistrikt	3,3 %
I lokala taxeringsdistrikt	2,1 %
I samtliga taxeringsdistrikt	3,0 %

TN:s beslut efter omprövning (avser endast särskilda taxeringsdistrikt):

Helt bifall	31
Delvis bifall	98
Ej ändring	126

Genomsnittlig tidsåtgång per omprövningsärende: 12 minuter.
Genomsnittlig tidsåtgång för personliga inställelser: 40 minuter.

underbilaga 2:3 Statistik över omprövningar m.m.; deklarationer för fåmansbolag m.fl.

Regionala taxeringsdistrikt (800/900-serien)

Län		TN-kod	Antal deklarationer	Antal omprövningar	Antal personliga inställelser
01	Stockholm	912	1 635	85	5
04	Södermanland	804	1 694	27	2
08	Kalmar	810	1 047	56	2
12	Malmöhus	830	1 300	57	12
15	Älvsborg	811	2 000	34	1
24	Västerbotten	800	3 120	78	1
16	Skaraborg	800-807	14 058	576	36
			24 854	913	59

Antal omprövningar mätt i procent av det totala antalet deklarationer i distrikten: 3,7 %

TN:s beslut efter omprövning (län 16 ingår ej):

Helt bifall	61
Delvis bifall	121
Ej ändring	155

Genomsnittlig tidsåtgång per omprövningsärende: 15 minuter.
Genomsnittlig tidsåtgång för personliga inställelser: 40 minuter.

underbilaga 2:4 Statistik över avvikelsetyper i lokala taxeringsdistrikt

	Typ av avvikelse	Antal fall
1.	1 000 kr-avdraget under tjänst	232 000
2.	Inkomster under tjänst 1 (kontant lön)	197 000
3.	Felsummeringar, felöverföringar	142 000
4.	Intäkt, schablonfastighet	102 000
5.	Avdrag för arbetsresor	97 000
6.	Förvärvsavdraget	67 000
7.	Ökade levnadskostnader, resor i tjänsten	66 000
8.	Tjänst, övrigt	64 000
9.	Inkomster av kapital	64 000
10.	Extra avdrag under kapital	60 000
11.	Övriga kostnadsavdrag under tjänst	58 000
12.	Garantibelopp	57 000
13.	Extra avdrag, schablonfastighet	51 000
14.	Annan fastighet, övrigt	45 000
15.	Skuldräntor under kapital	33 000
16.	Kapital, övrigt	27 000
17.	Övriga avvikelsetyper	163 000
		1 525 000

Bilaga 3 Skattemålen i länsrätt — en statistikundersökning vid fyra länsrätter

Undersökningen avsåg ett urval skattemål som avgjordes vid länsrätterna i Skaraborgs, Västmanlands, Västerbottens samt Göteborgs och Bohus län under tiden den 1 april 1982 t.o.m. den 31 mars 1983. I den slutliga bearbetningen ingår de mål avseende inkomst- och förmögenhetstaxering samt skattetillägg och förseningsavgift som har upptagits till prövning — sammanlagt 2 643 mål.

1 Anhängiggörande m.m.

I 70 % av målen är det den *skattskyldige* som är klagande till länsrätten. Av dessa mål avser merparten ordinära besvär (93 %) medan återstående 7 % är extraordinära.

Av *TI:s* besvär är 50 % ordinära och 4 % extraordinära. Resterande mål initierade av TI, 46 %, avser ansökan om eftertaxering (dessa behandlas som besvär i framställningen om inte annat anges).

Det bör särskilt anges att de ovan angivna extraordinära besvären endast är de som tagits upp till sakprövning. I rapporten uppskattas den totala andelen extraordinära besvär till ca 10 %.

2 Sakfrågornas fördelning

Av sakfrågorna hänför sig sammanlagt 30 % till inkomstslaget *tjänst*, jämnt fördelat på inkomst- och avdragsposter.

Den mest frekventa enskilda punkten för besvär är *skattetillägg/förseningsavgift* med 17 %. Den förekommer oftast i kombination med annan besvärspunkt.

Inkomstslaget *rörelse* utgör 11 %. Här kan nämnas att i vart tredje fall hade skönsuppskattning skett i TN. Andelen skönsuppskattning i övriga inkomstslag är betydligt lägre i det undersökta materialet.

Övriga inkomstslag samt allmänna avdrag och extra avdrag för nedsatt skatteförmåga omfattar vardera 5 à 6 % av samtliga sakfrågor.

3 Tvistebeloppens fördelning

Tvistebeloppet i sakfrågorna (exkl. skattetillägg/förseningsavgift) fördelar sig på följande sätt.

	Totalt	Skattskyldigbesvär	TI-besvär
upp till 1 000 kr.	21 %	25 %	13 %
1 001 - 2 500 kr.	19 %	18 %	20 %
2 501 - 5 000 kr.	18 %	18 %	18 %
5 001 - 10 000 kr.	16 %	15 %	17 %
10 001 - 25 000 kr.	13 %	12 %	16 %
över 25 000 kr.	13 %	12 %	16 %

4 Förekomst av omprövning

Av besvären från skattskyldiga har omprövning i TN förekommit i endast knappt en fjärdedel av fallen. I övriga fall har således de skattskyldiga vänt sig direkt till länsrätten i stället för att utnyttja omprövningsinstitutet i första instans. Skälen för detta beteendemönster kan inte utläsas. I de fall omprövning skett är andelen ändringar (helt eller delvis bifall) vid länsrättens beslut betydligt *lägre* — ca hälften — än den generella ändringsfrekvensen för samtliga skattskyldigbesvär — ca två tredjedelar.

5 Utredning i målet

Den skattskyldige åberopar i 55 % av de överklagade sakfrågorna ny utredning eller nya bevis i länsrätten. I en tredjedel av sakfrågorna åberopas samma material som i TN och i 12 % av fallen har han lämnat in deklaration först vid besvär till länsrätt.

TI åberopar ny utredning eller nya bevis i nära 90 % av sakfrågorna.

6 Motpartens inställning

Vid yttrande över *skattskyldigbesvär* intar TI följande ståndpunkter, räknat på målen i dess helhet

— medger helt i 35 %
— medger delvis i 23 %
— bestrider i 42 %.

Vid *TI-besvär* (exkl. eftertaxering) intar de skattskyldiga följande ståndpunkter

— medger helt i 49 %
— medger delvis i 9 %
— bestrider i 42 %.

Vid ansökan om *eftertaxering* intar de skattskyldiga följande ståndpunkter

— medger helt i 33 %
— medger delvis i 12 %
— bestrider i 55 %.

7 Utgången i målen vid länsrättens avgörande

Den totala fördelningen av länsrättens avgöranden, oavsett vem som anfört besvär, är

- bifall av målet i dess helhet 53 %
- delvis bifall 21 %
- avslag 26 %.

Fördelningen då de *skattskyldiga* anfört besvär är

- helt bifall 40 %
- delvis bifall 25 %
- avslag 35 %.

Fördelningen då *TI* anfört besvär (inkl. ansökan om eftertaxering) är

- helt bifall 84 %
- delvis bifall 11 %
- avslag 5 %.

Fördelningen räknat på TI:s ansökan om *eftertaxering* är

- helt bifall 78 %
- delvis bifall 14 %
- avslag 8 %.

I ca 80 % av målen föreligger full överensstämmelse mellan länsrättens beslut och TI:s ståndpunkt. Förhållandena skiljer sig inte mellan skattskyldigbesvär och TI-besvär.

8 Påverkan av taxerad inkomst vid länsrättens avgörande

I de mål där prövningen i länsrätten kunnat påverka den taxerade inkomsten har denna

- varit oförändrad i 25 %
- sänkts i 45 %
- höjts i 30 %.

I mål där länsrätten *ändrat* den taxerade inkomsten har i drygt hälften av fallen ändringen uppgått till lägre belopp än 5 000 kr.

De mål där länsrätten *sänkt* den taxerade inkomsten fördelar sig enligt följande

upp till	1 000 kr.	26 %
1 001 —	2 500 kr.	21 %
2 501 —	5 000 kr.	17 %
5 001 —	10 000 kr.	13 %
10 001 —	25 000 kr.	12 %
över	25 000 kr.	11 %.

De mål där länsrätten *höjt* den taxerade inkomsten fördelar sig enligt följande

upp till 1 000 kr.	2 %
1 001 — 2 500 kr.	20 %
2 501 — 5 000 kr.	19 %
5 001 — 10 000 kr.	19 %
10 001 — 25 000 kr.	20 %
över 25 000 kr.	20 %.

9 Länsrättens sammansättning

Av det totala antalet mål har 60 % avgjorts av fullsutten rätt (nämndmål) och 40 % av ensamdomare (E-mål). Målen fördelar sig på följande sätt efter besvärsform.

	Nämndmål	E-mål
Skattskyldigbesvär	57 %	43 %
TI-besvär (exkl. eftertaxering)	61 %	39 %
Ansökan om eftertaxering	77 %	23 %

10 Domskäl

Domskälen i de sakfrågor som prövats av länsrätten fördelar sig på följande sätt

- klara rättsregler 36 %
- bevisvärdering 36 %
- skälighetsbedömning 13 %
- tolkning av rättsregler 7 %
- annat/flera skäl 8 %.

11 Vissa övriga resultat

De skattskyldiga har haft ombud med fullmakt i endast 5 % av målen. Andelen mål där icke befullmäktigat ombud eller annat biträde förekommit finns ingen uppgift om.

13 % av skattskyldigbesvären skulle kunnat ändras helt genom taxeringsrättelse enligt 72 a § TL i stället för genom besvärsprövning. Av dessa avgjordes 83 % som E-mål och 17 % som nämndmål.

Bilaga 4 Verksamhetsstatistik för förvaltningsdomstolarna

Inkomna, avgjorda och balanserade mål under åren 1980—1984
(*Källa*:DV)

Länsrätterna

Inkomna	1980	1981	1982	1983	1984
Fastighetstaxeringsmål	5 083	92 090	7 037	4 872	3 255
Skattemål	113 979	110 038	111 361	123 222	111 124
Körkortsmål	42 141	33 400	28 258	33 442	35 449
Övriga mål	4 158	3 589	10 594	9 697	10 911
	165 361	239 117	157 250	171 233	160 739
Avgjorda					
Fastighetstaxeringsmål	5 776	6 230	60 122	30 625	9 934
Skattemål	132 986	143 752	106 090	120 028	122 434
Körkortsmål	43 145	39 146	26 957	33 665	34 586
Övriga mål	3 977	3 726	8 614	9 722	10 275
	185 884	192 854	201 783	194 040	177 229
Balanserade					
Fastighetstaxeringsmål	6 012	91 898	39 851	14 475	7 616
Skattemål	211 456	176 728	181 482	184 301	172 672
Körkortsmål	17 488	10 822	11 857	11 313	11 945
Övriga mål	809	577	2 472	2 360	2 925
	235 765	280 025	235 662	212 449	195 158

Mellankommunala skatterätten	1980	1981	1982	1983	1984
Inkomna	1 987	2 098	1 510	1 439	1 435
Avgjorda	1 620	1 368	1 911	1 997	1 544
Balanserade	2 759	3 489	3 088	2 530	2 421

Kammarrätterna	1980	1981	1982	1983	1984
Inkomna	20 197	25 263	30 798	32 829	31 485
Avgjorda	20 503	22 559	25 888	28 196	30 993
Balanserade	12 402	15 147	20 115	24 849	25 341

Regeringsrätten	1980	1981	1982	1983	1984
Inkomna	4 280	4 390	4 794	5 337	6 077
Avgjorda	4 443	4 269	4 469	4 597	5 709
Balanserade	3 114	3 232	3 552	4 284	4 652

Bilaga 5 Enkätundersökning avseende LST:s besvärsenheter

I en enkätundersökning under 1984 har vi inhämtat olika uppgifter om LST:s besvärsenheters resurser, arbetsvolymer m.m. under budgetåren 1982/83 och 1983/84. Vi redovisar ett sammandrag härav i det följande. Då några mer betydande skillnader inte föreligger mellan de båda undersökta perioderna anges nedan endast resultaten avseende budgetåret 1983/84.

1. Antalet av regeringen eller LST inrättade tjänster vid besvärsenheterna per 1984-11-01

Chefstjänster och övriga tjänster som TI	293
Övriga handläggartjänster	222
Tjänster för kontorspersonal m. m.	241
Summa	756

2. Lönekostnad som belastat besvärsenheterna: 99 893 000 kr.

3. För besvärsenheterna tillgängliga personalresurser — omräknat till hela årsarbetskrafter

Personal med chefs- eller TI-uppgifter	358
Övrig handläggarpersonal	63
Kontorspersonal	191
Summa	612

4. Fördelning av handläggande personal på huvudsakliga arbetsområden

	Årsarbetskrafter	%
Processverksamhet	322	76
Gåvoskatt*	20	5
Övrig ärendehandläggning (Anstånd, dispenser m. m.)	24	6
Administration, utbildning m. m.	55	13
Summa	421	100

*Avser 18 LST. Vid övriga 6 LST är gåvoskatten förlagd till uppbördsenheten.

5. Fördelning av handläggarresurser för processverksamhet

	Årsarbetskrafter	%
Inkomst- och förmögenhetstaxering		
Skattskyldigbesvär, länsrätt	194	60
TI-besvär/eftertaxering, länsrätt	68	21
Kammarrätts-/regeringsrättsbesvär (samtliga)	21	7
(Delsumma för inkomst- och förmögenhetstaxering)	(283)	(88)
Fastighetstaxeringsbesvär (samtliga)	25	8
AO-verksamhet**	9	3
Förhandsbesked	4	1
Övrigt	1	–
Summa	322	100

** Tillkommer ca 3 årsarbetskrafter på andra LST-enheter.

6. Fördelning av kontorspersonal på huvudsakliga arbetsområden

	Årsarbetskrafter	%
Medverkan i processverksamheten (utredning, måluppsättning m. m.)	12	6
Gåvoskatt (18 LST)	19	10
"Längdrum" (12 LST)	16	8
Skriv- och expeditionsarbete m. m.	144	76
	191	100

7. Besvärsvolymer (exkl. AO-mål)

	Antal	%
Inkomst- och förmögenhetstaxering		
Skattskyldigbesvär, länsrätt	77 934	61
TI-besvär/eftertaxering, länsrätt	29 589	23
(Varav eftertaxering)	(15 416)	(12)
Kammarrätts-/regeringsrättsbesvär (samtliga)	12 101	9
(Delsumma för inkomst- och förmögenhetstaxering)	(119 624)	(93)
Fastighetstaxeringsbesvär	9 266	7
Summa	128 890	100

8. Genomsnittlig årsproduktion för de olika måltyperna

Beräkningarna nedan har gjorts genom att dividera de resp. besvärsvolymerna med insatta handläggarresurser

	Antal mål/år
Skattskyldigbesvär, länsrätt	402
TI-besvär/eftertaxering, länsrätt	435
Kammarrätts-/regeringsrättsbesvär (samtliga)	576
Fastighetstaxeringsbesvär (samtliga)	376
Samtliga TI-mål	418

9. Besvärsvolymer, AO-mål (samtliga instanser)

	Totalt antal mål	Varav initierade av AO
Mervärdeskatt	1 554	62
Uppbörd	1 477	26
Betalningssäkring	557	500*
Vägtrafikskatt	1 000	10
Summa	4 588	598

* Frågan missuppfattad av ett flertal LST, varvid man utgick från de mål AO själv tog initiativ. Med hänsyn till betalningssäkringsinstitutets utformning bör man utgå från att ärendena nästan uteslutande är av "offensiv" art.

10. Placering av AO-funktionerna vid LST

	AO** placerad vid besvärsenhet	annan enhet
AO-mervärdeskatt	20	4
AO-uppbörd	24	–
AO-betalningssäkring***	15	4
AO-vägtrafikskatt	7	17

** Ersättare för AO är, med undantag för vägtrafikskatt, vanligtvis placerade vid besvärsenheten.
***Vid 5 LST finns AO-betalningssäkring vid såväl besvärsenhet som annan enhet.

11. Vissa övriga ärendevolymer

Anståndsyttranden	17 141
Dispensärenden	970
Övriga remisser	425

Bilaga 6 Länderöversikt — jämförande tablå

Skattemyndigheter, beskattningsnämnder m.m.	Finland	Norge	Danmark	Västtyskland
Centralmyndigheter	Skattestyrelsen	Skattedirektoratet	Statsskattedirektoratet	Bundesamt für Finanzen (federal nivå)
Centrala nämnder	Centralskattenämnden	Riksskattenämnden	Ligningsrådet	
Regionmyndigheter	Länsskatteverk (11)	Fylkesskattekontor (19)	Amtsskattedirektorat (25)	Oberfinanzdirektion (delstatsnivå — 16)
Regionala nämnder	Länsskattenämnder (12)	Fylkesskatte-nämnder	Amtsligningsråd (14)	
Lokalmyndigheter	Skattebyråer (207)/ Skatteverk (7)	Ligningskontor (450)	Skattekontor (275)	Finanzamt (ca 500)
Lokala nämnder	Skattenämnder (461)	Ligningsnämnder (450)/ Overligningsnämnder	Ligningskommissioner (275)	

Granskning, taxeringsbeslut m.m.	Finland	Norge	Danmark	Västtyskland
Deklarationsgranskning	Utförs genomgående av skattemyndigheternas tjänstemän	Dito	Dito	Dito
Granskningsfördelning	Granskningen utförs huvudsakligen på lokal nivå. (F.n. övervägs att föra all granskning till lokal nivå)	All granskning utförs på lokal nivå	Dito	Granskningen utförs huvudsakligen på lokal nivå
Taxeringsbeslut	Taxeringen verkställs av skattenämnd. (F.n. övervägs att delegera huvuddelen av besluten till skattenämndens ordförande dvs. skattebyråns chef)	Taxeringen verkställs av ligningsnämnden eller, efter delegation, av ligningskontoret	Taxeringen verkställs av ligningskommissionen eller, efter delegation, av ordföranden eller tjänsteman vid skattekontoret	Taxeringen verkställs av granskningsmyndigheten, normalt den granskande tjänstemannen
Senaste tidpunkt för grundläggande taxeringsbeslut	31 oktober taxeringsåret	Ingen formell sluttidpunkt. Normalt fattas beslut senast under förhösten taxeringsåret	30 november taxeringsåret	Inom 4 år från utgången av det kalenderår skatteanspråket uppstått eller, om deklarationsskyldighet förelegat, inom 4 år från utgången av det kalenderår deklarationen lämnats in

Omprövning	Finland	Norge	Danmark	Västtyskland
Ordningen vid initiativ från skattskyldig	Ansökan om *skatterättelse* får ges in inom 5 år efter taxeringsåret — utan några spärrar	Ändringsansökan skall normalt ges in inom 3 veckor efter det att taxeringarna offentliggjorts	Ändringsansökan får ges in inom 4 veckor efter delfående av beslut	Ändringsansökan får ges in inom ovan angivna 4 årsperiod
(Ändringsansökan ges genomgående in till granskande (alt. grundbeslutande) skattemyndighet)	Skatterättelseärenden behandlas av *skattenämnden* Vid sidan av skatterättelseförfarandet finns även en ordning med *skatteanmärkningar*. Dessa behandlas av *prövningsnämnder* — 450 lokala organ med delvis gemensamma ledamöter med skattenämnderna. Ansökan får ges in inom 14 dagar efter det att taxeringarna offentliggjorts (F.n. övervägs att utmönstra såväl skatteanmärkningar som prövningsnämnder)	Ändringsärenden behandlas av *ligningsnämnden* eller efter delegation av *ligningskontoret*	Ändringsärenden behandlas av *ligningskommissionen* Amtsskatterådet kan på ansökan av skattskyldig sätta ned taxeringen 5 år tillbaka om det kan antas att den skattskyldige skulle få bifall till sina yrkanden vid allmän domstol	Vissa ursäktlighetskriterier gäller för att ändring skall ske Om särskilt förbehåll gjorts (jfr nedan) är den skattskyldiges omprövningsrätt också öppen Ändringsärenden behandlas normalt av grundbeslutande *skattemyndighet*

Omprövning, forts.	Finland	Norge	Danmark	Västtyskland
Ordningen vid initiativ från skattemyndighet (Ändring till skattskyldigs fördel får i princip genomgående göras enligt motsvarande ordning som gäller efter ansökan från skattskyldig)	Skatterättelse får göras inom 2 år efter taxeringsåret av beslut som blivit felaktigt genom skriv- eller räknefel eller då sakförhållande inte prövats av skattenämnden Efterbeskattning får göras inom 5 år efter taxeringsåret om skattskyldig underlåtit att lämna deklaration eller om lämnad deklaration är bristfällig, vilseledande eller oriktig Ändringsärenden behandlas av *skattenämnden*	Ändring får göras inom 10 år efter beskattningsåret. Vid prövning om ändring skall göras tas hänsyn bl.a. till ändringsbeloppets storlek och om den skattskyldige fullgjort sin uppgiftsplikt. Har den skattskyldige inte lämnat oriktiga eller ofullständiga upplysningar är fristen 2 år efter beskattningsåret. Ändringsärenden behandlas av *lignings-nämnden* eller efter delegation av ligningskontoret	Ändring av alla framkomna felaktigheter får göras inom 5 år efter taxeringsåret Efter utgången av taxeringsperioden tillkommer ändringsbefogenheten formellt *ligningsrådet* och *amtsligningsråden*. Normalt bemyndigas dock *ligningskommissionerna* att besluta om ändring Ligningsråd och amtsligningsråden har befogenhet att ändra även skatterådens (jfr nedan) beslut	Särskilda förbehåll får lämnas — i samband med eller efter grundbeslut — för att hålla taxeringarna öppna Ändring får göras om förbehåll har lämnats eller om nya omständigheter har framkommit som leder till en höjning av skatten Ändring får normalt göras inom den ovan nämnda 4-årsperioden Ändring behandlas normalt av grundbeslutande *skattemyndighet*

Besvär	Finland	Norge	Danmark	Västtyskland
Ordinarie besvärsorganisation (jfr nedan vid allmänna domstolar)	Fristående förvaltningsdomstolar: 1) Länsrätter (11) 2) Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)	Administrativa besvärsorgan inom skatteförvaltningen: 1) Overligningsnämnder (450) 2) Fylkesskattenämnder (19) 3) Riksskattenämnden	Administrativa besvärsorgan inom skatteförvaltningen: 1) Skatteråd (39) 2) Landskatteret	Fristående förvaltningsdomstolar: 1) Finanzgericht (13) (delstatsnivå) 2) Bundesfinanzhof (federal nivå)
Allmänt om besvär	Besvär skall i princip obligatoriskt föregås av omprövning (F.n. överförs alla ärenden som inte bifalls helt vid omprövning till domstolsprövning. Denna ordning övervägs slopas, dvs. att besvär får anföras över omprövningsbeslutet)	Dito	Dito	Dito
	Besvärsrätt för både de skattskyldiga och det allmänna Det allmänna företräds av särskilda, normalt fritidsverkande, stats- och kommunalombud. Processen i HFD förs normalt av tjänstemän från länsskatteverk som då förordnas som prövningsombud	Besvärsrätt normalt endast för de skattskyldiga Skattedirektoratet kan begära att riksskattenämnden överprövar beslut av fylkesskattenämnd Den skattskyldige förlorar sin besvärsrätt bl.a. om han inte lämnar självdeklaration före ligningsperiodens utgång	Besvärsrätt endast för de skattskyldiga	Dito

Besvär, forts.	Finland	Norge	Danmark	Västtyskland
Besvärstider m.m. (Genomgående gäller att besvär ges in till den myndighet vars beslut överklagas)	Besvär får anföras hos länsrätt inom resp. omprövningsfrister — 5 år för skattskyldig och 2 år för det allmännas företrädare Om prövningsnämnd behandlat en skatteanmärkning får besvär anföras hos länsrätt inom 60 dagar efter beslut Besvär över länsrätts beslut får anföras hos HFD inom 60 dagar efter beslut I HFD krävs prövningstillstånd. Såväl kvantitativa som kvalitativa spärrar finns	Besvärsfristen är genomgående 3 veckor efter delfående av beslut Vid brist i underrättelse gäller en absolut tidsfrist på 3 år efter beskattningsåret För besvär till riksskattenämnden krävs att det överklagande beslutet medfört höjd skatt	Besvär över ligningskommissions beslut får anföras hos skatteråd inom 4 veckor efter beslut Besvär över beslut av skatteråd, amtsligningsråd eller ligningsråd får anföras inom 8 veckor efter beslut För besvär till landsskatteret gäller vissa fullföljdsbegränsningar	Besvär över Finanzamts beslut får anföras hos Finanzgericht inom 1 månad efter beslut Besvär över Finanzgerichts beslut får anföras hos Bundesfinanzhof inom 1 månad efter beslut Olika spärrar finns för prövning i Bundesfinanzhof

Besvär, forts.	Finland	Norge	Danmark	Västtyskland
Prövning i allmän domstol		Talan till allmän domstol får väckas av skattskyldig inom 6 månader efter ett beslut av taxerings- eller besvärsorgan. De administrativa rättelsemöjligheterna behöver då inte först utnyttjas	Talan i allmän domstol får väckas inom 6 månader efter landsskatterettens beslut Ministern för Skatter och avgifter har talerätt i allmän domstol (utnyttjas 2—3 gånger per år) Skattskyldig som avskurits från prövning i landsskatteret får väcka talan i allmän domstol inom 3 år efter inkomståret	

Bilaga 7 Beräkningar av resurskonsekvenser

1 Personalresurser för granskningsorganisationen

Våra förslag till ett ändrat taxeringsförfarande innebär att beslut om taxering skall fattas av LSM och LST och att alla deklarationer skall granskas av tjänstemän inom dessa myndigheter. Förslagen förutsätter en helt avvecklad fritidsgranskning. Ett principbeslut om att avveckla fritidsgranskningen togs redan 1975 i samband med den då framlagda s.k. RS-propositionen (1975:87). Våra förslag innebär således endast att statsmakternas redan fattade principbeslut fullföljs.

Systemet med den förenklade självdeklarationen skall genomföras redan fr.o.m. 1987 års taxering. Samtidigt genomförs ett flertal förenklingar av de materiella reglerna. Ytterligare förenklingar, bl.a. vad gäller traktamentsbeskattningen, väntas införas fr.o.m. 1988 års taxering.

1.1 Resurser i befintlig organisation

Av tabell 1, som gjorts på grundval av RSV:s produktions- och tidsuppföljning av granskningsverksamheten vid 1984 års taxering, framgår vilka resurser — uttryckt i antal persondagar (pd) — som granskningsorganisationen f.n. förfogar över och hur de utnyttjas.

Tabell 1 Nuvarande resurser för deklarationsgranskning m.m.

Myndighet	Effektiv granskningstid (pd)				Andra arbets-uppg. och Övr. tid	Total tid
	Dekl.-granskning Rörelse	Övr. dekl.	TN-revisioner Tax. besök	Summa		
LST, tax. enh.	54 800	2 970	8 310	66 080	38 920	105 000
LSM	61 140	45 250	7 690	114 080	64 170	178 250
S:a	115 940	48 220	16 000	180 160	103 090	283 250
Fördelning i % av total tid	40,9	17,0	5,7	63,6	36,4	100,0

Av statistiken framgår även mängden granskade deklarationer, utförda revisioner och besök (jfr tabell 2). I antalet deklarationer ingår även utbo-deklarationer (ca 700 000).

Tabell 2 Nuvarande volymer tjänstegranskade deklarationer m.m.

Myndighet	Dekl.-granskning (antal dekl.)		Tax. besök	TN-revisioner
	Rörelsedekl.	Övriga		
LST, tax. enh.	611 000	189 000	732	2 180
LSM	741 000	2 875 000	1 316	1 811
Totalt	1 352 000	3 064 000	2 048	3 991

Den totala tiden för personal inom granskningsverksamheten, som används för granskning eller andra handläggande arbetsuppgifter utgör således drygt 280 000 pd, varav ca 65 % (180 000 dagar) motsvarar effektiv granskningstid. Detta är räknat för den tid som motsvarar den egentliga granskningsperioden, här beräknad till 170 arbetsdagar.

Omräknat på helårsbasis motsvarar detta ca 1 645 årsarbetskrafter (åa).

Tilldelade resurser i form av tjänster enligt den bemanning, som grundas på RS-utredningen, och som innebär en inte fullt utbyggd organisation (160 tjänster på LSM har inte tillförts), utgör enligt RSV:s bemanningsprojekt (RSV Rapport 1983:4) följande:

Handläggare	1 302
Tax.assistenter	215
Summa	1 517

Dessa uppgifter avser förhållandena den 30 juni 1982. Därefter har granskningsorganisationen tilldelats ytterligare resurser, bl.a. i samband med den reformerade inkomstbeskattningen. Differensen gentemot RSV:s statistik från 1984 års taxering torde också till en del bero på inlåning av personal och aspiranter utöver planen.

De disponibla resurserna måste jämföras med behovet av granskningsresurser för att genomföra fullt utbyggd tjänstemannagranskning. Jämfört med dagens situation innebär det att ytterligare drygt 3 milj. deklarationer (huvudsakligen löntagardeklarationer) skall föras över för granskning på tjänstetid.

1.2 Resursbehov för den årliga taxeringen

Behovet av resurser för granskningsorganisationen beräknas med utgångspunkt från följande förutsättningar:

1. Det totala antalet deklarationer beräknas till 6,8 milj.

2. Antalet skattskyldiga som kan tänkas utnyttja den förenklade självdeklarationen beräknar vi till 4 milj. Härav antas 20 % eller 800 000 kräva manuella kontrollåtgärder eller utredning i någon form utöver den datamässiga behandlingen och den mera översiktliga formalgranskning som alla deklarationer måste underkastas. I den senare siffran ingår sådana som av olika skäl måste avkrävas en ny, fullständig deklaration.

Produktionstalen för de förenklade deklarationerna beräknar vi till

300 dekl./dag för den översiktliga formalgranskningen och 40 dekl./dag för den tillkommande manuella granskningen.

3. Resursbehovet för övriga löntagardeklarationer kan beräknas med viss ledning av de produktionstal som i dag gäller för s.k. F-deklarationer (enligt RSV:s statistik ca 20 dekl./dag). Hänsyn får dock tas till att de förenklade reglerna även berör dessa deklarationer i stor utsträckning. Antalet utredningsfall kan därför antas minska. Å andra sidan måste man förutsätta att den personal som kommer att granska dessa deklarationer till stor del utgörs av nya och orutinerade handläggare och assistenter. Vi beräknar därför produktionstalen försiktigtvis till 20 dekl./dag. Kan antalet ökas bör denna resurs i stället tillföras de svårgranskade deklarationerna. Antalet övriga löntagardeklarationer beräknar vi till 1,3 milj.

4. För det svårgranskade materialet bör avsättas minst den resurs, som i dag används för rörelsegranskning och fördjupad kontroll (115 940 + 16 000 pd). Antalet rörelsedeklarationer beräknas till 1,5 milj.

Resursbehovet för granskning och fördjupad kontroll kan utifrån dessa förutsättningar beräknas till ca 235 000 pd enligt följande sammanställning:

Förenklade självdeklarationer		
a) Formalgranskning	4 000 000/300	13 000 pd
b) Utredningsfall	800 000/40	20 000 pd
Övriga löntagardeklarationer	1 300 000/20	65 000 pd
Svårgranskade deklarationer inkl. taxeringsbesök och TN-revisioner		132 000 pd
Tillägg på grund av dagtids-sammanträden i skattenämnd		5 000 pd
Summa		235 000 pd

Jämfört med disponibla resurser (180 000 pd) finns då en brist på ca 55 000 dagar, räknat i effektiv granskningstid. Till viss del kan bristen täckas inom ramen för de befintliga resurserna i granskningsorganisationen. Detta möjliggörs av våra övriga förslag, bl.a. på följande punkter.

1. En förlängning av granskningsperioden till den 30 november innebär på papperet ett tillskott av ca 20 granskningsdagar per person, dvs. inalles ca 30 000 pd. Skall denna tid utnyttjas för granskning leder detta till en viss omprioritering av verksamheten i så måtto att andra aktiviteter, som nu utförs under mellanperioden, måste inskränkas eller utföras i annan ordning. Man måste då beakta att nuvarande rättelser av taxeringsfel enligt 72 a § TL m.m. kommer att kunna göras genom omprövningsförfarandet, för vilket vi beräknar särskilda resurser (se nedan). Vidare kommer sammanträden med skattenämnden att ske under dagtid. Därigenom bortfaller det uttag av kompensationsledighet under mellanperioden, som nu förekommer till följd av att granskarna i stor utsträckning får medverka i TN-sammanträden efter ordinarie arbetstid. En stor del av resurserna under mellanperioden måste emellertid utnyttjas för kontrollinsatser mot svårgranskade deklarationer och för KU-

revisioner. För att täcka ovanstående brist, som avser löntagardeklarationer, räknar vi på grund härav endast med ett nettotillskott av *15 000 pd.*

2. Vissa personalresurser beräknas kunna frigöras på LSM till följd av att den service som nu ägnas åt fritidsfunktionärerna kan avvecklas. Vad gäller handläggande personal ingår rådgivning åt fritidsgranskare i siffran för "andra arbetsuppgifter" i RSV:s statistik. Även biträdesresurser frigörs, vilka i första hand bör kunna utnyttjas för behandlingen av de förenklade deklarationerna. Vi beräknar här ett tillskott av *15 000 pd.*

3. Ytterligare resurser på LSM kan frigöras på grund av att antalet förtidsåterbetalningar väsentligt kan nedbringas. Vi beräknar detta tillskott till *5 000 pd.*

Resterande brist utgör 20 000 dagar effektiv granskningstid. Uppräknat på årsbasis och med påslag för övrig tid innebär detta ca *165 åa.*

Det tillkommande resursbehov som sålunda beräknas gäller i princip färdigutbildad personal. Nyrekryterad personal under utbildning, som under viss del av året genomgår kurser, inräknas således inte. Om så skulle ske hade behovet måst räknas upp ytterligare.

1.3 Resurser för omprövningsförfarandet

Den föreslagna förlängda omprövningsperioden medför att ärenden som gäller ändring av tidigare taxeringsår skall behandlas inom granskningsorganisationen. Beslut fattas av skattemyndigheterna antingen genom tjänstemän eller genom skattenämnd. Till viss del innefattas här ärenden som redan i dag handläggs på myndighetsnivå i form av beslut enligt 72 a § TL. Vidare kommer en del av dessa ärenden att kunna handläggas under "icke taxeringsperiod" av personal inom granskningsorganisationen. Vi förutsätter dock att även dessa ärenden i huvudsak måste handläggas löpande under året.

När det gäller ärenden som initieras av myndigheten genom eftergranskning eller taxeringsrevision, anser vi att granskningsmannen normalt också är den som skall vara föredragande i skattenämnden, svara för beslutets utformning och ev. senare skriftväxling. Detta innebär ett visst merarbete jämfört med i dag. För svårare ärenden kan tillkomma medverkan av processkunnig personal såväl i utredningen som i beslutet. För det egentliga granskning- eller revisionsarbetet beräknas dock inget extra resursbehov.

Antalet omprövningsärenden avseende tidigare taxeringsår, som initieras av den skattskyldige, beräknas här överslagsmässigt med utgångspunkt från dagens länsrättsbesvär (ordinära och extraordinära mål). En stor del av dessa är bifallsmål, som handläggs och beslutas av tjänsteman och som inte kräver speciell utredning. Vid en femårig obegränsad omprövningsperiod kan antalet ärenden antas bli högre än nuvarande extraordinära mål.

Resursbehovet beräknas schablonmässigt utifrån följande normtal:

a) Otvistiga ärenden — beslut av tjänsteman 5 ärenden/dag
b) Tvistiga ärenden — beslut av skattenämnd 2 ärenden/dag

Antalet ärenden beräknas på det sätt som framgår av avsnitt 4.2.3. Tiden beräknas till 200 dagar/år.

	Antal	Resursbehov
1) Omprövning initierad av den skattskyldige		
a) otvistiga	10 000	2 000 pd
b) tvistiga	25 000	12 500 pd
2) Omprövning initierad av myndigheten		
a) otvistiga	10 000	2 000 pd
b) tvistiga	15 000	7 500 pd
Summa	60 000	24 000 pd

Vi beräknar således resursbehovet till 24 000 pd, vilket motsvarar 120 åa.

Förutom för den löpande handläggningen av omprövningsärenden krävs resurser för handledning och rådgivning och för medverkan vid revisioner. Vidare tillkommer ytterligare några ärendegrupper, som flyttats från länsrätterna till skattemyndigheten (dödsbobefrielse m.fl.). Viss resurs behövs även för handläggning av anståndsärenden och för sekreterarfunktion åt skattenämnderna. Vi bedömer att dessa uppgifter tillsammans motsvarar ett resursbehov av 50 åa. För utbildning m.m. görs dessutom ett schablonmässigt påslag med 15 %. Sammanlagt innebär detta ett resursbehov för omprövningsförfarandet på i runt tal *200 åa.*

Vi anser att detta resursbehov på sikt bör täckas bl.a. genom en överföring av personal från besvärsenheterna. Eftersom effekten av den förlängda omprövningsperioden inte får fullt genomslag omedelbart, får denna överföring tänkas ske successivt över en längre tidsperiod. För att underlätta genomförandet kan man också tänka sig att omprövningarna av tidigare års taxeringar övergångsvis behandlas regionalt.

Med hänsyn till att ärendena ofta är av komplicerad natur och att arbetsuppgifterna för berörda befattningshavare i allmänhet bedöms bli kvalificerade och kräva hög kompetens, måste förutsättas att de tjänster som sålunda tillförs granskningsorganisationen blir förhållandevis högt placerade.

2 Kostnader för beslutsorganisationen i första instans

De av oss föreslagna skattenämnderna skall organisatoriskt vara knutna till de lokala och regionala skattemyndigheterna och vid behov kunna indelas i avdelningar. Som framgår av avsnitt 4 blir antalet taxeringsbeslut vid den årliga taxeringen, som skall fattas av skattemyndigheter genom skattenämnd, betydligt färre än de som i dag fattas av TN i

fullsutten nämnd. Å andra sidan kommer vårt skattenämndsförfarande delvis att ersätta den nuvarande processen i länsrätt, genom att ärenden som nu handläggs av länsrätten som första instans föreslås böra läggas ned på myndighetsnivå.

2.1 Kostnader för nuvarande TN-organisation

Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet har på grundval av stickprovsundersökningar beräknat kommunernas och landstingens kostnader för arvoden, traktamenten och resekostnadsersättningar till lekmannaledamöter i TN under budgetåret 1981/82 till 52 milj. kr. Häri ingår också lokalkostnader i viss omfattning. I landet fanns ca 3 400 nämnder. Sedan beräkningen gjordes har arvodesbelopp m.m. höjts. Å andra sidan har antalet TN gått ned i viss mån. Vi uppskattar nuvarande kostnad till 55 milj. kr.

Medel till arvoden åt TO, kronoombud, taxeringskonsulenter samt sakkunniga m.fl. kostnader för taxeringsarbetet utgår årligen i form av förslagsanslag till LST, som får besluta om hur medlen skall fördelas. Vid 1984 års taxering uppgick kostnaderna exkl. lönekostnadspåslag till 95 milj. kr. Av LST:s redovisning till finansdepartementet av hur medlen använts framgår att merparten, eller ca 90 milj. kr., utgick i form av arvoden till TO, kronoombud och taxeringskonsulenter. Till detta kommer ca 35 milj. kr. i lönekostnadspåslag.

I summan 90 milj. kr. ingår ersättning för funktionärernas direkta medverkan med förstahandsgranskning av deklarationer. Enligt den ram som för varje år fastställs av regeringen som grund för LST:s beräkning av ersättning till fritidsgranskning beräknades för 1984 års taxering 31,7 milj. kr. (10 kr. per deklaration) för förstahandsgranskning av deklarationer. Resterande belopp avser ersättning för andrahandsgranskning (7 kr./deklaration), sammanträdesersättning (220 kr./sammanträde) samt viss förhöjd ersättning för de regionala nämnderna (7 500 kr./TN). Eftersom varje LST fritt får bestämma över hur medlen skall disponeras inom den ram som regeringen fastställer, kan man emellertid inte enbart av resursramen sluta sig till hur mycket som i praktiken belöper på ena eller andra slaget av ersättning. Vi bedömer det för vår kalkyl inte heller vara nödvändigt att särskilja vad som avser ersättning för granskningsarbete från den ersättning som gäller själva nämndarbetet och beslutsförfarandet i övrigt.

Den totala kostnaden för TN-organisationen och fritidsfunktionärernas granskningsmedverkan utgör således *185 milj. kr.*, varav ca 30 % belöper på kommuner och landsting.

Slopandet av TN-organisationen och fritidsgranskningen innebär vidare en resursbesparing för LST genom att nuvarande arbete med distriktsindelning, förordnande av funktionärer, service till fritidsgranskare och andra administrativa göromål i anslutning till TN-verksamheten försvinner. Sammantaget är detta en inte obetydlig arbetsuppgift, som på ett normallän bör innebära en besparing av inemot en halv årsarbetskraft. Här inräknas då både handläggar- och biträdesuppgifter. En viss administrativ resurs krävs dock även för skattenämndsorganisa-

tionen. Vi räknar här med att sammanlagt *10 åa* kan omfördelas till andra arbetsuppgifter.

2.2 Beräkning av kostnaderna för skattenämnderna

Enligt de förutsättningar som anges i avsnitt 4.2.3 utgår vi från att

- 135 000 ärenden per år handläggs av skattemyndigheterna under medverkan av skattenämnderna,
- den genomsnittliga handläggningstiden för ett ärende som behandlas med skattenämnden är 15 min, inkl. tid för personliga inställelser,
- sammanträdena tar 4 timmar,
- skattenämnden vid sammanträdena representeras av fyra lekmän.

2.2.1 Ledamöter

Handläggningstiden per ärende är beräknad med förutsättningen att fullständig föredragning sker vid sammanträdet. Vi räknar i allmänhet inte med att annat material än en enkel föredragningslista skall sändas ut till ledamöterna i förväg. I stället kan man tänka sig att ledamöterna vid eftermiddagssammanträden ägnar förmiddagen åt genomgång av material på myndigheten. Handläggningstiden per ärende under sammanträdena och därmed antalet sammanträden kan i så fall minskas rätt väsentligt.

I kostnadsberäkningen utgår vi från att det sammanlagda antalet sammanträden blir högst ca 8 000 och lägst ca 6 000, innebärande i genomsnitt ca 16 resp. 22 ärenden per sammanträde.

Grundarvodet för nämndemän i länsrätter m.fl. utgör i dag 220 kr. per sammanträde med tillägg för 1—3 förberedelsedagar. Enligt vad vi nyss sagt räknar vi inte med några förberedelsedagar för nämndledamöterna. Däremot måste hänsyn tas till att förhöjd ersättning skall utgå till ledamöter, som på grund av uppdraget får vidkännas löneavdrag. I prop. 1984/85:108 föreslås att arvode i sådana fall maximalt bör kunna utgå med 450 kr. per dag.

För resekostnader och traktamente beräknar vi 150 kr. per sammanträde och ledamot.

Utgår vi från maximiarvodet 450 kr. innebär det att de sammanlagda kostnaderna för lekmännens medverkan kan beräknas till *15—19 milj. kr.*

2.2.2 Ordföranden

Vid beräkning av kostnaderna för ordförandeskapet i skattenämnderna utgår vi från att ordföranden är endera myndighetschef eller annan av LST förordnad tjänsteman. Jämfört med nuvarande ordning innebär detta en tillkommande arbetsuppgift, som dessutom kräver speciella kvalifikationer. Vid resursberäkningen utgår vi från samma förutsättningar som tidigare, dvs. att antalet sammanträden överslagsmässigt kan beräknas till minst 6 000. För förberedelser och efterarbete gör vi ett

påslag motsvarande dubbla sammanträdestiden. Det resurstillskott som skulle behövas för detta ändamål uppgår då till minst ca *45 åa.*

Vi utgår dessutom från att ordförandeskapet även skall medföra en viss lönemässig kompensation till de befattningshavare, som vid sidan av sin ordinarie tjänst skall inneha sådant uppdrag. För myndighetschefer skall uppdraget normalt anses vara ett tjänsteåliggande. För deras del bör därför frågan lösas i vanlig ordning via lönesättningen av tjänsten eller förhandlingsvägen. För andra befattningshavare, som förordnas att fullgöra ordförandeskapet bör en kompensation i form av särskilda arvoden ligga närmast till hands. Detta har inte beaktats särskilt i kalkylen.

Vi föreslår i avsnitt 4.2.6 att även vice ordförande skall förordnas, bl.a. med hänsyn till att ordförandens förordnande avses löpa i tre år och att det — även tillfälligt under löpande mandatperiod — finns behov att kalla in ersättare för den ordinarie ordföranden. Vi förutsätter att ersättaren, då denne träder i tjänst, arvoderas enligt samma regler som gäller för den ordinarie ordföranden, men beräknar inget ytterligare tillägg för detta.

3 Resurskonsekvenser för processverksamheten m.m.

Våra förslag beträffande främst beslutsorganisation och omprövningssystem medför en väsentlig minskning av arbetsvolymerna i skatteprocessen. Detta innebär i sin tur att betydande resurser kan frigöras såväl vid LST:s besvärsenheter som vid förvaltningsdomstolarna, främst länsrätterna. På nuvarande utredningsstadium är det inte möjligt att göra någon mer ingående bedömning av de samlade konsekvenserna. Det krävs detaljerade studier för att närmare kunna bedöma såväl volymer som produktionstal i den framtida processverksamheten. Som grund härför behövs en vidareutveckling av förslagen i vårt nu aktuella betänkande och en undersökning av konsekvenserna av den nyligen beslutade förenklingsreformen. Tills vidare får därför konsekvenserna belysas med mer eller mindre grova uppskattningar, delvis grundade på antaganden. I vissa delar kan beräkningarna kanske ge sken av en exakthet. Så är inte fallet, utan detta är en följd av att beräkningarna med nödvändighet måste konkretiseras i siffertermer.

3.1 Besvärsenheterna

3.1.1 Utgångspunkter

Den enkätundersökning vi utfört avseende LST:s besvärsenheter (jfr bilaga 5) får anses spegla nuläget väl. Vi utgår därför i det här sammanhanget från enkätresultaten.

I första hand berör förändringarna processverksamheten avseende inkomstskatten men även arbetet med yttranden över ansökningar om anstånd med inbetalning av kvarstående skatt m.m. påverkas.

Handläggarresurser

För processverksamheten åtgår nu 322 årsarbetskrafter (åa). Detta motsvarar 76 % av besvärsenheternas totala resurser för ärendehandläggning. Inkomstskattemålen svarar för 283 åa, varav 262 åa avser länsrättsmål.

För arbetet med anstånd åtgår 24 åa, i en gemensam post i enkäten med bl.a. vissa dispenser. Vi beräknar att 20 åa åtgår för anståndsgöromålen.

För administration, utbildning m.m. åtgår totalt 55 åa handläggarpersonal. Vi utgår från att denna resurs fördelar sig jämnt över den handläggande verksamheten. Vi proportionerar därför resursen på övriga handläggarresurser som ett "administrationspåslag" på 15 %.

Utifrån ovan angivna förutsättningar kan följande nuläge beräknas för den verksamhet som vi konsekvensbedömer här:

— inkomstskattemål i länsrätt 262 + (0,15x262)= *302 åa*
— yttrande över anstånd 20 + (0,15x20)= *23 åa*

Dessa 325 åa utgör 77 % av besvärsenheternas nuvarande handläggarresurs på 421 åa.

Övriga resurser

De övriga resurserna (kontorspersonal m.fl.) åtgår främst för skriv- och expeditionsarbete, sammanlagt 144 åa. Vidare åtgår 12 åa för utredningar, måluppsättning m.m. Av den samlade resursen räknar vi med att *120 åa* åtgår för inkomstskattemål i länsrätt samt för anstånd.

De 120 åa utgör 63 % av besvärsenheternas nuvarande övriga resurser på 191 åa.

Volymer

Nuvarande arbetsvolymer är följande (ca):

— inkomstskattemål i länsrätt	107 000
— yttranden över anstånd	17 000

Produktionstal

Nuvarande genomsnittliga produktionstal beräknat som antal mål per heltidsarbetande handläggare (exkl. administrationspåslag) är följande:

— skattskyldigbesvär i länsrätt	402
— TI-besvär/eftertaxering i länsrätt	435
— sammanvägning av samtliga besvär i länsrätt	408

3.1.2 Konsekvensbedömning

Handläggarresurser, länsrättsmål

Vi har tidigare, bl.a. i kapitel VII, grovt uppskattat målvolymen i den framtida ordningen till ca 30 000 inkomstskattemål i länsrätt. Beroende på den slutliga utformningen av våra förslag och effekterna av genomförda och förväntade förenklingar i skattelagstiftningen kan volymen bli såväl högre som lägre.

I den framtida ordningen torde produktionstalen bli lägre än nu. De kvarvarande målen bör bli genomsnittligt betydligt svårare än dagens mål. De skall i princip endast avse frågor där tvister uppstått som inte kunnat lösas i det grundläggande förfarandet. Samtidigt torde målen, genom omprövningsförfarandet, vara mer eller mindre fullständigt utredda då de förs till process. I avvaktan på en närmare beräkning använder vi *produktionstalet 250* i konsekvensbedömningen.

Med de givna förutsättningarna — 30 000 mål och produktionstalet 250 — kan resursbehovet för inkomstskattemål i länsrätt beräknas till (30 000:250 =) *120 åa.* I tabell 3 redovisar vi det resursbehov som framräknas med några över- och underliggande målvolymer och produktionstal.

Tabell 3 Beräknat resursbehov i årsarbetskrafter vid olika målvolymer och produktionstal

	Produktionstal:			Nuvarande prod. tal:
Antal mål	200	250	300	408
20 000	100	80	67	
30 000	150	120	100	
40 000	200	160	133	
50 000	250	200	167	
Nuvarande volym: 107 000 mål				262 åa

Till det preliminärt beräknade resursbehovet lägger vi ett administrationspåslag — lika som nu — med 15 %. Det samlade handläggarbehovet blir då ca *140 åa.* Detta innebär att (302-140 =) 162 åa kan frigöras för andra arbetsuppgifter. Vi räknar här med *160 åa.*

De gjorda beräkningarna kan anges även på följande sätt:

— målvolymen antas minska med drygt 70 %
— resursbehovet antas minska med drygt 50 %.

Om målantalet i stället för 30 000 blir t.ex. 50 000 bör ett högre produktionstal användas — kanske 300 i stället för 250. Resursbehovet kan då beräknas till (50 000:300 =) *167 åa.* Med ett administrationspåslag med 15 % blir då handläggarbehovet 192 åa. Detta innebär att (302-192 =) *110 åa* kan frigöras för andra arbetsuppgifter.

Handläggarresurser för anståndsärenden

Vi har i avsnitt 10 föreslagit att anståndsärenden skall remitteras till processförarna endast i undantagsfall. Konsekvenserna är svårbedömda bl.a. med anledning av att det ofta är svårt att dra gränsen mellan arbetet med anstånd och arbetet med besvärsyttrandet. Inte sällan tillförs den senare uppgiften viss information i samband med anståndsbedömningen. I avvaktan på närmare utredning räknar vi med att resursbehovet (inkl. administrationspåslag) minskar från 23 till 8 åa eller med *15 åa.*

Övriga resurser

Behovet av övriga resurser, dvs. främst för skriv- och expeditionsarbete, bedöms vara i stort proportionellt i förhållande till ärendevolymerna. Med en minskning av inkomstskattemålen i länsrätt med ca 70 % och anståndsärenden med kanske 90 % borde behovet av övriga resurser minska med omkring 75 %. Vi räknar dock försiktigt med en reducering med *70 åa* (från 120 till 50 åa). Detta motsvarar en minskning med ca 60 %. Om målantalet i stället blir t.ex. 50 000 kan reduceringen beräknas till omkring *50 åa.*

3.1.3 Sammanfattning

Vi räknar med att utifrån förutsättningen främst att målvolymen i länsrätt går ned till ca 30 000 mål kan följande resurser frigöras vid besvärsenheterna.

Handläggarresurser

— Inkomstskattemål i länsrätt		160 åa
— Anståndsärenden		15 åa
— Överrättsmål (jfr redovisning i punkt 3.3.3)		5 åa
	Summa	180 åa

Övriga resurser 70 åa

Om volymen i länsrätt blir 50 000 mål beräknas följande effekt.

Handläggarresurser

— Inkomstskattemål i länsrätt		110 åa
— Anståndsärenden		15 åa
— Överrättsmål		5 åa
	Summa	130 åa

Övriga resurser 50 åa

3.2 Konsekvenser för länsrätterna

Svårigheterna att konsekvensbedöma detta område är betydande. Förutom de inledningsvis berörda svårigheterna att på detta utredningsstadium kunna överblicka effekterna av våra överväganden tillkommer förhållandet att några närmare, aktuella uppgifter om kostnader m.m. för skattemålen inte föreligger. Redovisningen blir därför grovt utförd i olika avseenden. Den kan huvudsakligen betecknas som räkneexempel med syfte att belysa storleksordningen av tänkbara konsekvenser. Vi har funnit det lämpligast att främst utföra beräkningarna i kostnadstermer. Tillgängligt underlag medger inte säkra beräkningar fullt ut i personalresurstermer.

Våra överväganden påverkar i första hand de skattemål som nu avgörs av ensamdomare i länsrätten. För att närmare belysa konsekvenserna för dessa mål har experten i kommittén, Åke Lundborg, utfört en undersökning av kostnaderna för enmansskattemål vid länsrätten i Stockholms län. Undersökningen redovisas på underbilaga 7:1.

3.2.1 Utgångspunkter

Totalkostnader

Nuvarande totalkostnader för länsrätterna uppgår enligt uppgift från DV till nära nog exakt 200 milj. kr. Härav utgörs ca 170 milj. kr. av lönekostnader. Enligt DV kan grovt räknat 60 % av totalkostnaden hänföras till skattemål. Detta innebär en beräknad totalkostnad om 120 milj. kr.

Kostnader m.m. för E-mål avseende inkomstskatt

Den undersökning som Lundborg utfört avseende avgjorda E-mål vid länsrätten i Stockholms län under 1984 kan sammanfattas på följande sätt:

- Av totalt 31 092 avgjorda skattemål utgjordes 11 967 (38 %) av E-mål.
- Av E-målen avsåg 11 163 (93 %) inkomstskattemål (inkl. mål angående särskilda avgifter).
- Av de 11 163 inkomstskattemålen ("E-skattemålen") avgjordes 4 010 (36 %) av domarpersonal och 7 153 (64 %) av notarier.
- Lönekostnaderna för E-skattemålen beräknas till totalt 3 850 000 kr.
- Inkl. ett proportionellt påslag för omkostnader utöver lönekostnader beräknas de samlade förvaltningskostnaderna för E-skattemålen till 5 315 000 kr. Detta utgör drygt 12 % av länsrättens i Stockholms län totala förvaltningskostnader om 43 810 000 kr.

Räknat i termer av årsarbetskrafter (åa) kan för E-skattemålen beräknas ha åtgått knappt 1,5 domare, ca 11 handläggare och ca 20 biträden m.m.

En omräkning av de uppgifter som sålunda kommit fram vid den nyss redovisade undersökningen till riksuppgifter, efter påslag för vissa

mindre, gemensamma kostnader, ger följande resultat. Därvid gäller bl.a. förutsättningarna att målproportionerna och kostnadsbilden är samma i övriga landet som vid länsrätten i Stockholms län:

- Antalet E-skattemål uppgår till 51 300.
- Kostnaden för dessa mål uppgår till ca 25 milj. kr. Med hänsyn till variationer i E-målsfrekvens vid länsrätterna (mellan 30 % och 55 %) torde kostnaden ligga i ett intervall mellan knappt 25 milj. kr. och högst 30 milj. kr.
- Resursinsatsen för E-skattemål uppgår, räknat i åa, till ca 7 domare, ca 50 handläggare och ca 90 biträden m.m.
- Den genomsnittliga kostnaden per E-skattemål kan beräknas till (25 milj. kr. : 51 300 =) *487 kr.*

Kostnader m.m. för övriga skattemål

Om man utgår från en totalkostnad om 120 milj. kr. för samtliga skattemål och en kostnad om 25 milj. kr. för E-skattemål blir kostnaden för övriga skattemål 95 milj. kr.

Under 1984 avgjordes sammanlagt 122 400 skattemål. Om 51 300 E-skattemål frånräknas återstår 71 100 övriga skattemål. Genomsnittskostnaden för dessa mål kan beräknas till (95 milj. kr. : 71 100 =) *1 336 kr.*

Volymer

Länsrätternas målvolymer under kalenderåret 1984 belyses i följande tabell (*källa*: DV:s länsrättsstatistik):

Tabell 4 Länsrätternas målvolymer 1984

	Inkomna mål		Avgjorda mål		Balanserade mål	
	Volym	%	Volym	%	Volym	%
Fastighetsmål	3 255	2	9 934	6	7 616	4
Skattemål	111 124	69	122 434	69	172 672	88
Körkortsmål	35 449	22	34 586	19	11 945	6
Övriga mål	10 911	7	10 275	6	2 925	2
Summa	160 739	100	177 229	100	195 158	100

För konsekvensbedömningen är antalet inkommande mål av störst intresse. Vi redovisar därför antalet inkomna *skattemål* under de senaste kalenderåren

1980	113 979
1981	110 038
1982	111 361
1983	123 222
1984	111 124

Med undantag för 1983 ligger antalet skattemål relativt konstant på omkring 111 000 mål. Man kan som ett normalt tillflöde i de efterföljande konsekvensbedömningarna utgå från 111 000. Av dessa mål kan omkring 4 000 antas vara andra än inkomstskattemål. Inkomstskattemålen, 107 000, kan med utgångspunkt i fördelningen under senare år i det här sammanhanget grupperas på följande sätt

E-mål	48 000	(ca 45 %)
Nämndmål	59 000	(ca 55 %)

3.2.2 Konsekvensbedömning

Som vi tidigare redovisat räknar vi med en betydande minskning i antalet inkommande inkomstskattemål till länsrätt. Vi har tidigare antagit att dessa mål i den framtida ordningen skall kunna nedbringas till en nivå av omkring 30 000 mål. Räknat på den nuvarande nivån 107 000 mål innebär detta en minskning med drygt 75 000 mål eller ca 70 %. Nedan redovisar vi det beräknade bortfallande och kvarvarande målantalet vid några olika grader av minskning.

	Bortfallande volym	Kvarvarande volym
80 % minskning	85 000 mål	22 000 mål
70 % "	75 000 "	32 000 "
60 % "	64 000 "	43 000 "
50 % "	54 000 "	53 000 "

Målminskningen torde i första hand avse nuvarande E-mål, men vi räknar även med att ett betydande antal mål som nu avgörs av fullsutten rätt — s.k. nämndmål — skall falla bort. Ett rimligt antagande är att samtliga nuvarande E-mål inte kan räknas bort helt. I vissa fall torde E-mål förekomma även i den framtida ordningen. Här ingår även en mindre mängd mål som behandlas av länsrätt som första instans, t.ex. betalningssäkringsmål. Vi antar dock att ca 95 % eller omkring 45 000 E-mål kan falla bort. Med antagandet om ett totalbortfall av omkring 75 000 mål skulle ca 30 000 eller drygt hälften av nämndmålen komma att utmönstras.

Kostnadskonsekvenser för E-mål

För att bedöma effekten av en minskning av E-mål använder vi en kostnad av 485 kr. per mål vilket motsvarar dagens uppskattade genomsnittskostnad. Ett bortfall av 45 000 E-mål leder till en effekt av ca *22 milj. kr.* (485 x 45 000 = 21,8).

Om minskningen av E-mål blir t.ex. 40 000 blir effekten knappt 20 milj. kr. och vid en minskning av 30 000 blir effekten knappt 15 milj. kr.

Kostnadskonsekvenser för nämndmål

Nuvarande genomsnittskostnad för nämndmål har beräknats till 1 336 kr. De nämndmål som kan falla bort torde kosta mindre än genomsnittet. Vi redovisar i tabell 5 olika målvolymer som kan komma att falla bort och olika genomsnittskostnader. Effekten av kombinationerna anges i milj. kr.

Tabell 5 Kostnadseffekten för länsrätterna vid olika bortfallande målvolymer nämndmål

	Genomsnittskostnad, kr:					
Borfallande målvolym	700	800	900	1 000	1 100	1 200
20 000	14,0	16,0	18,0	20,0	22,0	24,0
25 000	17,5	20,0	22,5	25,0	27,5	30,0
30 000	21,0	24,0	27,0	30,0	33,0	36,0
35 000	24,5	28,0	31,5	35,0	38,5	42,0
40 000	28,0	32,0	36,0	40,0	44,0	48,0

Med antagandet att drygt 30 000 nämndmål kan utmönstras skulle effekten bli mellan ca 21 milj. kr. och ca 36 milj. kr. Vid en genomsnittskostnad av 1 000 kr. — vilken torde vara rimlig vid ett bortfall av denna storleksordning — blir effekten för nämndmålen ca *30 milj. kr.* En minskning med 20 000 mål kan beräknas medföra en effekt på drygt 15 milj. kr.

3.2.3 Sammanfattning

Med givna förutsättningar, främst vad avser minskningen av antalet mål till totalt ca 30 000, blir den kostnadsmässiga effekten *drygt 50 milj. kr.* (E-mål ca 22 milj. kr., nämndmål ca 30 milj. kr.) för länsrätterna.

Om beräkningarna görs försiktigare — till en kvarvarande målvolym av 50 000 mål (t.ex. 10 000 E-mål och 40 000 nämndmål) — kan effekten uppskattas till knappt 35 milj. kr. Vi räknar här med *30 milj. kr.*

Det bör erinras om att överslagsberäkningarna utförts med ledning av *totalkostnader.* Vissa kostnader torde inte påverkas förrän på längre sikt och då endast vid betydande volymminskningar. Om de framräknade effekterna sätts i relation till lönekostnaderna (dessa antas utgöra ca 85 % av totalkostnaderna) kan det högre talet (50 milj. kr.) sättas till ca 43 milj. kr. och det lägre talet (30 milj. kr.) sättas till ca 26 milj. kr.

Effekterna vid länsrätterna torde främst avse personal för beredning och uppsättning av mål och personal med skriv- och expeditionsuppgifter. I viss omfattning berörs även dömande personal. Med hänsyn till den osäkerhet som ovanstående beräkningar är behäftade med gör vi nu ingen beräkning av effekterna i personalresurstermer.

3.3 Övriga konsekvenser

Våra förslag påverkar även bl.a. RSV:s AO-enhet, mellankommunala skatterätten och överrätterna. Effekterna torde, med undantag för kammarrätterna, inte bli särskilt markanta varför vi konsekvensbedömer övriga verksamheter översiktligt.

3.3.1 RSV:s AO-enhet

Vad avser RSV:s AO-enhet kan antalet mål komma att minska i varierande omfattning beroende på vilken lösning som väljs för det allmännas processföring. Samtidigt har vi föreslagit att RSV (alternativt annat centralt organ) skall ges ett ökat ansvar för bl.a. ledning och samordning inom processområdet. Vi räknar tills vidare med ett i stort sett oförändrat resursbehov.

3.3.2 Mellankommunala skatterätten

Våra förslag torde medföra en nedgång även i de mål som nu behandlas av mellankommunala skatterätten. Nuvarande totalkostnad för domstolen uppgår till drygt 4 milj. kr. Domstolens framtid utreds för närvarande inom regeringskansliet. Med anledning därav har vi inte närmare studerat dess verksamhet. Vi beräknar här inte någon effekt för mellankommunala skatterätten.

3.3.3 Kammarrätterna

Inför detta betänkande har vi inte särskilt studerat verksamheten vid överrätterna — dvs. kammarrätterna och regeringsrätten. Denna verksamhet skall vi behandla i vårt nästa betänkande. Våra förslag i såväl vårt förra som i detta betänkande torde dock medföra effekter även i överrätterna, dock i princip endast i kammarrätterna.

Som exempel på anledningar till minskat målantal i kammarrätterna kan nämnas följande. Mål avseende eftertaxering påverkas på olika sätt. Genom det numera beslutade systemet för kontroll av bankräntor bortfaller grunden för många eftertaxeringar. Överföringen av beslutsfunktionen för nuvarande eftertaxeringsinstitut till skattemyndigheterna torde medföra en minskning av överklaganden till kammarrätt, eftersom det kan förmodas att skattskyldiga som överklagar ett beslut inte genomgående för saken till prövning i två domstolsinstanser. Vidare torde, om de nuvarande reglerna för extraordinära besvär utmönstras, ett antal mål komma att falla bort från kammarrätterna.

Vilka konsekvenser ovanstående och andra faktorer kan leda till i volym- och resurshänseende är givetvis vanskligt att beräkna. Man kan göra en bedömning med utgångspunkt i tänkbar överklagningsfrekvens. För närvarande överklagas ca 12 % av inkomstskattemålen i länsrätt till kammarrätt (inkl. mål som behandlas av kammarrätt som första instans). Nuvarande volym inkomstskattemål är ca 12 000. Frekvensen har stigit någon procentenhet under senare år. Nuvarande frekvens kan dock inte anses vara adekvat i den framtida ordningen. En stor del av nuvarande

länsrättsmål som avses utmönstras i första hand är de otvistiga målen. De torde inte förekomma i nuvarande kammarrättsprocess. Viss ledning kan ges i tabell 6 som ger antalet kammarrättsmål vid olika målvolymer i länsrätt och olika överklagningsfrekvens.

Tabell 6 Beräknat antal kammarrättsmål vid olika bortfallande målvolymer

	Överklagningsfrekvens:			
Antal mål i länsrätt	15 %	20 %	25 %	30 %
20 000	3 000	4 000	5 000	6 000
30 000	4 500	6 000	7 500	9 000
40 000	6 000	8 000	10 000	12 000
50 000	7 500	10 000	12 500	15 000

Vid en volym på 30 000 mål i länsrätt kan kammarrättsmålen beräknas till mellan 7 500 och 9 000 mål vid en överklagningsfrekvens på 25-30 %. Vi antar att *ca 8 000 mål* överklagas till kammarrätt vid denna målvolym i länsrätt.

Om volymen i länsrätt blir t.ex. 50 000 mål torde överklagningsfrekvensen bli lägre. Vid samma överklagningsfrekvens som nyss antagits skulle annars kammarrättsmålen öka jämfört med nu, vilket inte torde vara rimligt att förmoda. Vi antar att vid denna målvolym i länsrätt antalet kammarrättsmål går ned till *9 000 mål.*

Nuvarande genomsnittskostnad har av RRV beräknats till 2 625 kr. (RRV:s rapport Uppföljning av revisionsrapport Verksamheten vid kammarrätterna, Dnr 1985:98). De mål som kan antas falla bort torde dra en lägre kostnad. Vi räknar här försiktigt med *1 500 kr. per mål.* Detta innebär 1,5 milj. kr. per 1 000 mål. Om målantalet går till 8 000 resp. 9 000 kan effekten beräknas till ca 4,5 à 6 milj. kr. Det bör dock understrykas att denna effekt är mycket grovt beräknad. Effekten bör i stället anges som "en tänkbar besparing av omkring *5 milj. kr.*".

3.3.4 Besvärsenheterna

Om målvolymerna utvecklas som nyss redovisats uppstår vissa effekter för LST:s besvärsenheter. Nuvarande genomsnittliga produktionstal för överrättsmål är ca 575 mål per år. Ett bortfall av mål torde medföra en effekt på ca 2 åa per 1 000 mål. Om bortfallet blir 3 000 à 4 000 mål skulle den samlade effekten för besvärsenheterna uppgå till 6 à 8 åa. Vi räknar försiktigt med en effekt om *5 åa.*

underbilaga 7:1 Överslag beträffande kostnaderna för handläggning av enmansskattemål vid länsrätten i Stockholms län

Utarbetad av Åke Lundborg

För SFK:s räkning har jag åtagit mig att göra en överslagsmässig beräkning av kostnaderna för handläggning av enmansskattemål vid länsrätten i Stockholms län.

I det följande lämnas till en början en rad basuppgifter beträffande länsrättens totala resursförbrukning och målavverkning.

Med utgångspunkt från dessa uppgifter görs en beräkning kostnadsslag för kostnadsslag av vilka resurser som kan antas förbrukade för handläggningen av skattemål (S-mål) som avgjorts av ensamdomare (E-skattemål). De framräknade beloppen reduceras slutligen med en beräknad andel för de E-skattemål som inte omfattas av SFK:s förslag (mervärdeskatt, folkbokföring, uppbörd m.fl.). För varje kostnadsslag anges förutsättningarna för beräkningarna.

Fullständig exakthet har inte eftersträvats och kan i vart fall inte uppnås utan mycket noggranna specialundersökningar och studier.

Beräkningen av lönekostnaderna har gjorts i lönenivån april 1985. Omkostnaderna är beräknade med utgångspunkt från en beräknad total anslagsförbrukning budgetåret 1984/85.

En svaghet i beräkningarna är att det målstatistiska underlaget bygger på kalenderåret 1984, medan personalkostnaderna hänför sig till budgetåret 1984/85. Detta beror på att målstatistiken är kalenderårsbaserad och anslagstilldelningen budgetårsmässig.

De felkällor som kan vara inbyggda däri är dock obetydliga. Varken målsiffrorna eller anslagstilldelningen skiljer sig särskilt mycket från halvår till halvår.

En annan svaghet i beräkningarna hänger samman med att målen inte kan definieras som E-mål på annat sätt än genom att de avgjorts av ensamdomare. Beräkningarna utgår sålunda från de mål som avgjorts under 1984. Under detta år har länsrätten totalt avgjort långt fler S-mål än som årligen kommit in. Detta utgör emellertid inte heller någon större felkälla av den anledningen att man sedan flera år tillbaka arbetat med rutinen både hos besvärsenheten och länsrätten att bifallsmålen inte skall läggas på lager utan så långt det är möjligt utsorteras och handläggas allt eftersom de blir remitterade till TI. Antalet avgjorda E-skattemål har under en följd av år legat mellan 11 000 och 12 000. Det kan antas att länsrätten under 1984 avgjorde något mer än vad som skulle kunna betraktas som ett års skörd av E-mål.

Vissa grundfakta

Länsrätten är organiserad på fem dömande avdelningar, varav en extra, och en administrativ enhet.

Av de ordinarie avdelningarna handlägger tre S-mål och en förvaltningsmål. Den extra avdelningen handlägger fastighetstaxeringsmål och deltar därutöver i länsrättens avarbetning av sin skattebalans. E-skattemål förekommer i princip endast på de tre ordinarie skatteavdelningarna.

Länsrättens totala resursförbrukning budgetåret 1984/85 över anslaget till de allmänna förvaltningsdomstolarna kan beräknas enligt följande

- löner	31 700 000 (omräknat till 1985 års löner)
- sjukvård	70 000
- resor	40 000
- lokaler	10 640 000
- expenser	1 360 000
	43 810 000

Härtill kommer vissa kostnader över gemensamma anslag hos DV. Sådana kostnader är t.ex. utbildning, blanketter och datorbearbetningar.

Vid länsrätten i Stockholms län avgjordes under 1984 enligt den officiella statistiken totalt 42 761 mål med följande fördelning på olika målgrupper

- fastighetstaxeringsmål	3 257
- skattemål	31 092
- körkortsmål	6 274
- övriga mål (sociala mål m. fl.)	2 138

Ur ADB-systemet för målregistreringen vid länsrätten har inhämtats att sammanlagt 11 967 S-mål registrerats som under 1984 avgjorda E-mål, varav 7 282 (60,9 %) som avgjorda av notarie och 4 685 (39,1 %) av domarpersonal.

Dessa mål fördelar sig enligt länsrättens registreringsdatabas mellan olika målgrupper enligt följande

	Totalt avgjorda	Avgjorda av domarpers.	Avgjorda av notarie
Mål om inkomst- och/eller förmögenhetstaxering + skattetillägg	11 163	4 010	7 153
Andra S-mål	804	675	129
därav			
- mervärdeskatt	31	29	2
- uppbörd	294	176	118
- folkbokföring	385	385	0
- betalnings- och bevissäkring	58	57	1
- övriga (vissa viten, förlängning av preskr. tid m. fl.)	36	28	8

Av de under 1984 avgjorda E-skattemålen (S-målen) hörde 7,2 % till målgrupper som inte berörs av SFK:s förslag.

Länsrättens lönemedel kan under innevarande budgetår beräknas ge utrymme för sammanlagt 199,3 utövade årsarbetskrafter. I dessa årsarbetskrafter är inkluderad frånvaro för semester och för sjukdom eller annat upp till 14 dagar. Längre ledigheter med lön kan uppskattas till omkring 20 årsarbetskrafter. De 199,3 produktiva årsarbetskrafterna är fördelade på olika personalkategorier enligt följande

— domare	33,6
— handläggare	79,4
— övriga	86,3

Lönekostnader för E-skattemålen

Registreringsenheten

Registreringsenheten kan under innevarande budgetår som ett årsgenomsnitt antas förfoga över sammanlagt 13 årsarbetskrafter. Av dessa ägnar sig tre åt annat än S-mål.

Insatserna av de tio årsarbetskrafter som ägnar sig åt S-mål kan fördelas proportionellt mellan nämndmål och E-mål, med viss avrundning nedåt för E-målens del.

Kostnaden för tio biträdesårsarbetskrafter kan inkl. lönekostnadspålägg beräknas till 1 200 000 kr. Andelen E-mål av S-målen uppgick till 38,4 %.

Registreringsenhetens lönekostnad för E-skattemål kan med viss avrundning nedåt för E-målens del beräknas till 450 000 kr.

Avdelningskanslierna

Avdelningskanslierna ombesörjer skriftväxlingen av målen, skriver ut domar och protokoll m.m., expedierar domar och svarar för arkivläggning.

På de ordinarie skatteavdelningarnas kanslier finns biträdespersonal motsvarande 41 årsarbetskrafter. Fördelningen mellan avgjorda nämndmål och E-mål uppgick 1984 som förut sagts till 61,6 % nämndmål och 38,4 % E-mål. Det kan antas att biträdena på kanslierna sammantaget i genomsnitt lägger ned 70 % av sin tid på nämndmål och 30 % av tiden på E-mål.

E-målskostnaden för kansliernas del kan följaktligen beräknas till 30 % av kosnaderna för 41 biträdesårsarbetskrafter. Lönekostnaden för skattekanslierna kan beräknas till (41 x 120 000 =) 4 920 000 och E-målskostnaden sålunda till 1 480 000 kr.

Rotlarna

Som angetts ovan under grundfakta avgjordes av länsrätten under år 1984 sammanlagt 31 092 S-mål, inkl. folkbokföringsmål, mervärdeskat-

temål, vitesmål m.fl. Fördelningen mellan nämndmål och E-mål var 61,6 % mot 38,4.

Antalet avgjorda E-mål uppgick till knappt 12 000, varav omkring 7 300 avgjorda av notarie och omkring 4 700 av domarpersonalen. De interna arbetsföreskrifterna säger att på rotel där det finns behörig notarie skall E-mål i princip avgöras av notarie. Vad nu sagts gäller inte olika typer av specialmål som i stor utsträckning avgörs av rotelinnehavarna själva.

Merparten av de E-mål som avgörs av notarie har satts upp av notarien själv. Undantagsvis förekommer att E-mål sätts upp av obehörig nybörjarnotarie och avgörs av annan behörig notarie.

De E-mål som avgjorts av domarpersonal har i allmänhet satts upp av obehörig notarie. I begränsad utsträckning kan E-mål, för utjämning av arbetsbördan eller av annat skäl, ha satts upp av byråsekreterare eller, högst försumbart, av rotelinnehavaren själv. Ett fåtal E-mål som avgjorts av rotelinnehavare är mål av svårare beskaffenhet som ändå formellt är E-mål. Exempel på sådana mål är bl.a. betalningssäkringsmålen.

Kostnaderna på rotlarna för handläggning av E-mål har beräknats med ledning av uppskattningar från tre rotlar beträffande tidsinsatsen för E-mål i ett normalflöde dels i de fall målen handlagts uteslutande av behörig notarie, dels i de fall målen avgörs av rotelinnehavaren efter uppsättning av notarie (eller byråsekreterare).

Rotlarna har fått uppskatta tidsåtgången för rotelinnehavare och notarie, dels i de fall målen avgörs av rotelinnehavaren, dels i de fall när målen avgörs av behörig notarie.

Med fördelningen 40 % av målen avgjorda av rotelinnehavare och 60 % av målen avgjorda av notarie blev tidsåtgången för ett totalflöde av 12 000 mål som ett genomsnitt för de tre rotlarna 1,4 årsarbetskrafter rotelinnehavare och 10,5 årsarbetskrafter notarie. Några av chefsrådmännen har i efterhand bedömt dessa uppgifter som rimliga.

Om den genomsnittliga årslönen inkl. lönekostnadspålägg för en rotelinnehavare bestäms till 240 000 kr. och för en notarie till 130 000 kr. blir kostnaden på rotlarna för handläggning av E-skattemål (340 000 + 1 360 000 =) 1 700 000 kr.

Servicefunktioner

I telefonväxeln tjänstgör 2,5 biträden. Av inkommande telefonsamtal hänför sig 75 % till förvaltningsavdelningen. Återstoden skall fördelas mellan fastighetsmål och olika slag av S-mål. Skattedelen skall i sin tur fördelas mellan nämndmål och E-mål. Endast ett blygsamt antal av de inkommande samtal som gäller S-mål kan hänföra sig till E-mål.

Av lönekostnaderna för telefonväxeln kan högst en fjärdedels årsarbetskraft eller 30 000 kr. antas hänföra sig till E-skattemål.

Lönekostnaden för personalen på den administrativa enheten kan lämpligen fördelas proportionellt mellan personal som ägnar sig åt handläggningen av E-skattemål och andra mål. Detsamma kan för enkelhetens skull göras även för expeditionsvaktspersonalen.

På den administrativa enheten finns 3,8 årsarbetskrafter och på expe-

ditionsvaktsenheten 4. Under rubriken vissa grundfakta har angivits att länsrätten totalt sysselsätter 199,3 årsarbetskrafter.

Kostnaderna för den administrativa personalen och expeditionsvaktspersonalen kan beräknas till 950 000 kr.

Förutom personalen på administrativa enheten och expeditionsvaktsenheten finns som framgår av det nyss sagda 191,5 årsarbetskrafter. Av dessa har tidigare sammanlagt 28 eller 14,6 % antagits disponerade för E-skattemål.

14,6 % av de sammanlagt 950 000 kr. som åtgår för den administrativa personalen och expeditionsvaktsenheten uppgår till 140 000 kr. Härtill kommer som nyss sagts 30 000 kr. av lönekostnaderna för telefonväxeln.

Lönekostnader för tjänstledig personal

Överslagsmässigt kan beräknas att under ett normalår personal motsvarande omkring 20 årsarbetskrafter är sjuklediga, havandeskapslediga eller har annan ledighet med bibehållen lön (här bortses från ev. löneavdrag) utöver sådan frånvaro upp till 14 dagar som är inräknad i de redovisade årsarbetskrafterna.

Dessa årsarbetskrafter utgörs så gott som uteslutande av handläggare och biträden, merparten biträden. Domarpersonalen har endast försumbar ledighet av detta slag. Kostnaderna för de omkring 20 årsarbetskrafter som är tjänstlediga med bibehållen lön kan beräknas till omkring 2 400 000 kr. Av dessa hänförs 14,6 % eller 350 000 enligt förut angivna förutsättningar till E-skattemål.

Summa lönekostnader för E-skattemål

I det föregående har i olika delposter beräknats lönekostnader för enmansskattemål enligt följande

– registreringsenheten	450 000
– avdelningskanslierna	1 480 000
– rotlarna	1 700 000
– servicefunktionerna	170 000
– tjänstledig personal	350 000
– totalt	4 150 000

Sammantaget uppgår sålunda lönekostnaderna för E-skattemål enligt tabellen till 4 150 000 kr.

Av det totala antalet avgjorda E-skattemål 1984 utgjorde 7,2 % mål som inte omfattas av SFK:s förslag. Med avdrag för 7,2 % av 4 150 000 kan länsrättens lönekostnader för övriga E-skattemål beräknas till 3 850 000 kr.

Felmarginalen i detta belopp är förmodligen inte särskilt stor när det gäller kostnaderna för registreringsenheten och avdelningskanslierna. En rimlig uppskattning kan vara att den verkliga totala lönekostnaden för de E-skattemål som avses med undersökningen inte skiljer sig från den beräknade med mer än högst 300—400 000 kr.

Omkostnader för E-skattemål

De omkostnader som belastar länsrätten för de E-skattemål som omfattas av denna undersökning kan översiktligt fördelas proportionellt i förhållande till den andel av löneanslaget som åtgår för dessa mål.

Hela lönesumman uppgår till 31 700 00 kr. i 1985 års lönenivå. Härav har nyss 3 850 000 beräknats utgå för de efterfrågade E-målen. Denna del utgör 12,1 % av hela lönesumman.

Följande omkostnader kan sålunda beräknas för de efterfrågade E-målen

	Totalt för länsrätten	12,1 % därav
- sjukvård	70 000	8 000
- resor	40 000	5 000
- lokaler	10 640 000	1 287 000
- expenser	1 360 000	165 000
- totalt	12 110 000	1 465 000

Av förvaltningskostnaderna vid länsrätten på totalt 43 810 000 kr. kan sålunda 5 315 000 kr. beräknas åtgå för de E-skattemål som omfattas av SFK:s förslag.

Statens offentliga utredningar 1985

Kronologisk förteckning

1. Församlingar i samverkan. C.
2. Livsmedelsforskning II. Jo.
3. Leva som äldre. S.
4. Rättshjälp. Ju.
5. Barn genom befruktning utanför kroppen m. m. Ju.
6. Förköp av bostadsrätter. B.
7. Arbetsmarknadsverkets ansvarsområde. A.
8. Beredskapsarbete i AMS-regi. A.
9. Kulturarbetsförmedling. A.
10. Pantsättning av patent. Ju.
11. Ny räntelag. Ju.
12. Skolbarnsomsorgen. S.
13. Fornlämningar och exploatering. U.
14. Den barn- och ungdomspsykiatriska verksamheten. S.
15. Handel med alkoholdrycker. S.
16. Den svenska psalmboken. Texter och melodier. Volym 1. C.
17. Den svenska psalmboken. Historik, principer, motiveringar. Volym 2. C.
18. Den svenska psalmboken. Text och musikkommentarer. Volym 3. C.
19. Den svenska psalmboken. Ackompanjemang. Volym 4. C.
20. Sammanhållen skatteförvaltning. Fi.
21. Ökat förtroendemannainflytande i försäkringskassorna. S.
22. Förskola — skola. U.
23. Svensk säkerhetspolitik inför 90-talet. Fö.
24. Ordningslag m. m. Ju.
25. Kunskap för kemikaliekontroll. Jo.
26. JO-ämbetet. R.
27. Gripen anhållen häktad. Ju.
28. Aktivt folkstyre i kommuner och landsting. C.
29. Principer för ny kommunallag. C.
30. Skola för delaktighet. C.
31. Dagens äldre. S.
32. Hushållning för välfärd. Fi.
33. Några barn- och ungdomsfrågor 1982—1985. SB.
34. Gruppförsäkring. Fi.
35. Ersättningar och förmåner inom frivilligförsvaret. Fö.
36. Värnplikten i samhället. Fö.
37. Om smittskydd. S.
38. Reavinstuppskov fastigheter. Del 1. Fi.
39. Reavinstuppskov fastigheter. Del 2. Fi.
40. Regeringen, myndigheterna och myndigheternas ledning. C.
41. Affärsverken och deras företag. C.
42. Förenklad taxering. Fi.
43. Med sikte på nedrustning. Del 2. U.

Statens offentliga utredningar 1985

Systematisk förteckning

Riksdagen
JO-ämbetet. [26]

Statsrådsberedningen
Några barn och ungdomsfrågor 1982—1985. [33]

Justitiedepartementet
Rättshjälp. [4]
Barn genom befruktning utanför kroppen m. m. [5]
Pantsättning av patent. [10]
Ny räntelag. [11]
Ordningslag m. m. [24]
Gripen anhållen häktad. [27]

Utrikesdepartementet
Med sikte på nedrustning. Del 2. [43]

Försvarsdepartementet
Svensk säkerhetspolitik inför 90-talet. [23]
Ersättningar och förmåner inom frivilligförsvaret. [35]
Värnplikten i samhället. [36]

Socialdepartementet
Leva som äldre. [3]
Skolbarnsomsorgen. [12]
Den barn- och ungdomspsykiatriska verksamheten [14]
Handel med alkoholdrycker [15]
Ökat förtroendemannainflytande i försäkringskassorna. [21]
Dagens äldre. [31]
Om smittskydd. [37]

Finansdepartementet
Sammanhållen skatteförvaltning [20]
Hushållning för välfärd. [32]
Gruppförsäkring. [34]
Reavinstuppskov fastigheter. Del 1. [38]
Reavinstuppskov fastigheter. Del 2. [39]
Förenklad taxering. [42]

Utbildningsdepartementet
Fornlämningar och exploatering [13]
Förskola — skola [22]

Jordbruksdepartementet
Livsmedelsforskning II. [2]
Kunskap för kemikaliekontroll. [25]

Civildepartementet
Församlingar i samverkan. [1]
Den svenska psalmboken. Texter och melodier. Volym 1. [16]
Den svenska psalmboken. Historik, principer, motiveringar. Volym 2. [17]
Den svenska psalmboken. Text och musikkommentarer. Volym 3. [18]
Den svenska psalmboken. Ackompanjemang. Volym 4. [19]
Aktivt folkstyre i kommuner och landsting. [28]
Principer för en ny kommunallag. [29]
Skola för delaktighet. [30]
Regeringen, myndigheterna och myndigheternas ledning. [40]
Affärsverken och deras företag. [41]

Arbetsmarknadsdepartementet
Arbetsmarknadsverkets ansvarsområde. [7]
Beredskapsarbete i AMS-regi. [8]
Kulturarbetsförmedling. [9]

Bostadsdepartementet
Förköp av bostadsrätter. [6]

KUNGL. BIBL.
1985-10-02
STOCKHOLM

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningens nummer i den kronologiska förteckningen.

Liber
Allmänna Förlaget

ISSN 0373-250
ISBN 91-38-08945-9