

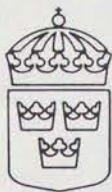
SOU B
1988:21

Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess

SOU 1988:21

Slutbetänkande av
skatteförenklings-
kommittén

Del 1
Motiv



Statens offentliga utredningar

1988:21

Finansdepartementet

Ny taxeringslag – Reformerad skatteprocess

Del 1 Motiv

Slutbetänkande av skatteförenklingskommittén
Stockholm 1988

Beställningsadress:
Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 STOCKHOLM
Tel: 08/739 96 30

Allmänna Förlagets bokhandel:
Informationsbokhandeln
Malmtorgsgatan 5, Stockholm
Tel: 08/739 95 90

Beställare som är berättigade till remissexemplar
eller friexemplar kan beställa sådana under adress:

Regeringskansliets förvaltningskontor
SOU-förrådet
103 33 Stockholm
Tel. 08/763 23 20 Telefontid 8.10—12.00 (externt och internt)
08/763 10 05 12.00—16.40 (endast internt)

Produktion Allmänna Förlaget
Omslag ALLF/AD Hans Bergman
ISBN 91-38-10136-X
ISSN 0375-250X
Svenskt Tryck Stockholm 1988 813469

Till statsrådet och chefen för finansdepartementet

Skatteförenklingskommittén tillsattes efter bemyndigande av regeringen i maj 1982. I maj 1983 överlämnade kommittén delbetänkandet (Ds Fi 1983:16) Vissa ändringar i taxeringsförfarandet. Därefter har vi lämnat delbetänkanden i mars 1984 (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration, i september 1985 (SOU 1985:42) Förenklad taxering, i juni 1986 (Ds Fi 1986:20) Ersättning för kostnader i skatteärenden och skattemål och i januari 1987 (Ds Fi 1987:1) Tolkningsbesked i skattefrågor. Vi får härmed överlämna vårt slutbetänkande (SOU 1988:21 och 22) Ny taxeringslag — Reformerad skatteprocess.

I arbetet med detta betänkande har deltagit f.d. generaldirektören Gösta Ekman, ordförande, samt länsskattechefen Sven Gunnarsson och lagmannen Bertil Wennergren som ledamöter. Som sakkunniga har deltagit regeringsrådet Arne Bækkevold, expeditionschefen Karl-Gunnar Ekeberg och kammarrättspresidenten Björn Orrhede. Sedan Bækkevold entledigats den 18 januari 1988 förordnades t.f. departementsrådet Nils Dexe att som sakkunnig biträda kommittén. Som experter har deltagit lagmannen Karl-Axel Bladh, skattejuristen Göran Landerdahl, f.d. bitr. skattedirektören Tore Lundin, taxeringsdirektören Gösta Nilsson, advokaten Peter Nordquist, bitr. skattedirektören Göran Norén och skattedirektören Lennart de Verdier.

Som sekreterare har tjänstgjort kammarrättsassessorerna Karin Almgren och Maj-Britt Remstam samt bitr. skattedirektören Kerstin Tollerz.

Till betänkandet fogas en reservation och ett särskilt yttrande av Wennergren samt särskilda yttranden av Landerdahl, gemensamt av Bladh, Ekeberg och Landerdahl samt av Lundin.

Vårt utredningsarbete är härmed slutfört.

Stockholm i juni 1988

Gösta Ekman

Sven Gunnarsson

Bertil Wennergren

*/Karin Almgren
Maj-Britt Remstam
Kerstin Tollerz*

Innehåll

Förkortningar	11
Sammanfattning	13
I Inledning	21
1 Uppdrag och tidigare redovisning	21
2 Statsmakernas ställningstagande till reformen förenklad taxering m.m.	23
2.1 Riksdagens principbeslut om förenklad taxering	23
2.1.1 Beslutsorganisationen i första instans	23
2.1.2 Beslutsbehörigheten i vissa ärenden	24
2.1.3 Omprövningsförfarandet	25
2.1.4 Det allmännas processföring	27
2.2 Information till riksdagen om vissa överväganden angående förenklad taxering	29
2.2.1 Taxeringsperiodens längd	29
2.2.2 Vissa förfarandefrågor	29
2.2.3 Uppbördsfrågor	31
2.2.4 Besvär till länsrätt	32
2.2.5 Omprövning i samband med överklagande	33
2.2.6 Sak- eller beloppsprocess	33
2.2.7 Genomförande	34
2.2.8 Kostnadseffekter	34
2.3 Riksdagens beslut i vissa näraliggande frågor	34
2.3.1 Mellankommunala skatterätten m.m.	34
2.3.2 Ingivande av besvär	36
3 Utvecklingen inom skatteförvaltningen	37
3.1 Sammanhållen skatteförvaltning	37
3.2 Skattemyndigheternas organisation	38
3.3 Ett reformerat uppgiftslämnande	39
3.4 Översyn av skatteförvaltningens länsorganisation	42
4 Vårt utredningsarbete — inriktning och avgränsning	43

II	Förfarandet hos skattemyndigheten m.m.	47
5	Beslutsorganisationen m.m.	47
5.1	Sammanfattning av avsnitt 5	47
5.2	Den nya beslutsorganisationen i stort	47
5.3	Beslutsbehörighetens fördelning	49
5.3.1	Fördelningen mellan skattemyndigheterna	49
5.3.2	Fördelningen inom skattemyndigheten	50
5.4	Förfarandet i skattenämnd	53
6	Skattemyndighetens beslutsbehörighet m.m.	55
6.1	Sammanfattning av avsnitt 6	55
6.2	Nytilkommande eller ändrade funktioner	55
6.2.1	Allmänt	55
6.2.2	Eftertaxering	56
6.2.3	Dödsbobefrielse	56
6.2.4	Skattetillägg och förseningsavgift	57
6.2.5	Pensionsgrundande inkomst och egenavgifter	57
6.2.6	Förlustavdrag	58
6.2.7	Avdrag som får fördelas över flera år	59
6.2.8	Avskrivningsunderlag m.m.	61
6.2.9	Uppskov med beskattning av realisationsvinst	61
6.2.10	Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst	61
6.2.11	Obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom. KL	62
7	Taxeringsbeslut	65
7.1	Sammanfattning av avsnitt 7	65
7.2	Taxeringsperiodens längd	66
7.3	Längdföring och beslut	67
7.4	Omprövning på den skattskyldiges initiativ	68
7.4.1	Förutsättningar för omprövning	68
7.4.2	Handläggningen av omprövningsärenden	70
7.4.3	Kvittning	70
7.5	Omprövning på skattemyndighetens initiativ	73
7.5.1	Ändring till den skattskyldiges fördel	73
7.5.2	Ändring till den skattskyldiges nackdel	75
7.6	Taxeringsåtgärder till följd av skattemyndighets eller domstols beslut	77
8	Överklagande av taxeringsbeslut	79
8.1	Sammanfattning av avsnitt 8	79
8.2	Överklagande av skattskyldig	79
8.2.1	Överklagbarhet m.m.	79
8.2.2	Tiden för överklagande m.m.	82
8.3	Överklagande av det allmänna	83
8.3.1	Överklagbarhet m.m.	83
8.3.2	Tiden för överklagande	85

9 Skattetillägg och förseningsavgift	87
9.1 Sammanfattning av avsnitt 9	87
9.2 Allmänt	88
9.3 Normalt tillgängligt kontrollmaterial	88
9.4 Kvittning	89
9.5 Kommunikering	90
9.6 Underrättelseförfarandet	91
9.7 Undanröjande av skattetillägg	92
9.8 Prövningsfristen	94
9.9 Yrkande om skattetillägg i samband med kvittningsinvändning	95
9.10 Oriktig uppgift i taxeringsmål	96
9.11 Oriktig uppgift i förlustdeklaration m.m.	97
 10 Beskattningsförfarandet för mervärdeskatt och punktskatter	 99
10.1 Sammanfattning av avsnitt 10	99
10.2 Behovet av förändringar	100
10.3 Beskattningsbeslut	101
10.3.1 Allmänt	101
10.3.2 Fastställelsebeslut	102
10.3.3 Omprövningsbeslut	102
10.3.4 Beslut om skatteberäkning	106
10.4 Överklagande	106
10.4.1 Överklagbarhet m.m.	106
10.4.2 Anstånd med betalning av mervärdeskatt m.m.	107
 III Det allmännas processföring	 109
 11 Utgångspunkter	 109
11.1 Utvecklingen inom processområdet	109
11.2 Ändrade förutsättningar med anledning av det nya taxeringsförfarandet	111
 12 Det allmännas processföring på taxeringsområdet	 115
12.1 Sammanfattning av avsnitt 12	115
12.2 Central processverksamhet	115
12.2.1 Allmänt	115
12.2.2 Tolkningsbesked i skattefrågor	116
12.2.3 Förhandsbesked	116
12.2.4 Processen i regeringsrätten	117
12.2.5 Övertagande av ärenden från länsskattemyndighet	118
12.2.6 Överklagande av länsskattemyndighets beslut	119
12.3 Regional processverksamhet	119
12.3.1 Den defensiva processverksamheten	119
12.3.2 Den offensiva processverksamheten	120
12.3.3 Process i kammarrätt och regeringsrätten	120
12.4 Processverksamhet vid lokal skattemyndighet	120

13	Det allmännas processföring inom andra beskattningsområden	
	m.m.	123
13.1	Sammanfattning av avsnitt 13	123
13.2	Inledning	124
13.3	Mervärdesskatt	125
13.4	Ombudsfunktionen enligt uppbördslagen m.m.	125
13.5	Pensionsgrundande inkomst och egenavgifter	126
13.6	Processverksamhet enligt betalningssäkringslagen	127
13.7	Vägrafikskatt	127
13.8	Punktskatter, sjömansskatt och kupongskatt	128
13.9	Folkbokföringsområdet	128
IV	Den framtida skatteprocessen	131
14	Tidigare överväganden om en ändrad processform	131
15	Beloppsprocessens och sakprocessens kännetecken	133
15.1	Inledning	133
15.2	Direkta skatter	133
15.3	Indirekta skatter	136
16	Övergång till en ändrad processform	137
16.1	Sammanfattning av avsnitt 16	137
16.2	Inledning	137
16.3	Skälen för en ändrad processform beträffande de direkta skatterna	138
16.4	En ändrad processform för de indirekta skatterna	140
16.5	Ställningstagande	141
16.6	Vad är saken i en sakprocess?	142
16.7	Saken vid skönstaxering och skönsbeskattning	144
17	Taleändring i sakprocessen	147
17.1	Sammanfattning av avsnitt 17	147
17.2	Bundenhet av yrkande	148
17.3	Reformatio in melius	151
17.4	Bundenhet till framställd grund	151
17.5	Tidsfrister för taleändring	154
18	Övriga frågor i sakprocessen	157
18.1	Sammanfattning av avsnitt 18	157
18.2	Behov av preklusionsregler?	157
18.3	Sanktioner mot tredskande part?	159
18.4	Gemensam handläggning	159
18.5	Kvittningsinstitutet	160
	18.5.1 En modell för kvittningsrätt för det allmänna	160
	18.5.2 Oäkta kvittning i framtidens skatteprocess	161

19 Domstolens handläggning av skattemål	163
19.1 Sammanfattning av avsnitt 19	163
19.2 Utgångspunkter för våra överväganden	163
19.3 Officialutredningen	164
19.4 Muntlig eller skriftlig process m.m.	167
19.5 Deldom och mellandom	169
19.5.1 Allmänt	169
19.5.2 Deldom och mellandom i skatteprocessen	170
19.6 Instansordningen	171
19.7 Domstolarnas sammansättning	171
19.8 Fullföljdsbegränsningar	172
20 Följdändringar	175
20.1 Sammanfattning av avsnitt 20	175
20.2 Direkta skatter	175
20.2.1 Överflyttning till annan skattskyldig eller annat taxeringsår	175
20.2.2 Överflyttning till annan kommun	177
20.3 Indirekta skatter	177
21 Taxeringsåtgärder och beslut om skatteberäkning	179
21.1 Sammanfattning av avsnitt 21	179
21.2 Taxeringsåtgärder efter dom	179
21.2.1 Allmänt	179
21.2.2 Alternativ 1. Domstolen beslutar om taxeringsåtgärder	180
21.2.3 Alternativ 2. Skattemyndigheten beslutar om taxeringsåtgärder	182
21.2.4 Val av alternativ	183
21.3 Beslut om skatteberäkning	185
21.4 Något om skattetillägg	185
21.5 Krav på utformning av domar	186
22 Rätt för tredje man att överklaga och intervention	187
22.1 Sammanfattning av avsnitt 22	187
22.2 Inledning	187
22.3 Rätt för tredje man att överklaga	188
22.4 Intervention	190
22.5 Bedömning av behovet av nya regler	192
V Genomförande och effekter	195
23 Genomförande	195
23.1 Sammanfattning av avsnitt 23	195
23.2 Allmänt	195
23.3 Ikraftträdande	196

24 Resurskonsekvenser m.m.	199
24.1 Sammanfattning av avsnitt 24	199
24.2 Inledning	199
24.3 Konsekvenser för skatteförvaltningen	200
24.3.1 Resurser för granskningsorganisationen	200
24.3.2 Resurser för den nya beslutsorganisationen i första instans	201
24.3.3 Konsekvenser för processverksamheten	201
24.3.4 Besparingar i nuvarande organisation	201
24.3.5 Sammanställning av resurskonsekvenser	202
24.3.6 Former för resurstillskott till taxeringsorganisationen	203
24.4 Konsekvenser för domstolarna	205
24.4.1 Måltillströmningen	205
24.4.2 Målens struktur och handläggning	207
24.4.3 Avslutande synpunkter	209
24.5 Skatteförvaltningens och domstolarnas personalförsörjningsproblem	209
Reservation	211
Särskilda yttranden	217
BILAGA 1 Sammanfattning av rapporten Skattemålen i kamarrätt	233
BILAGA 2 Beräkningar av resurskonsekvenser för skatteförvaltningen	235
BILAGA 3 SFK:s förslag till taxeringsförfarande och skatteprocess i översikt	252

Förkortningar

AO	Allmänt ombud
AUL	Lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar
BoU	Bostadsutskottets betänkande
Dir	Direktiv
Ds	Departementsserie
DV	Domstolsverket
E-mål	Ensamdomarmål
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
GTL	Taxeringslagen (1956:623)
JO	Justitieombudsmannen
JuU	Justitieutskottets betänkande
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSB	Lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst
LSK	Förslag till lag (1989:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter
LSKM	Länsskattemyndighet
LSM	Lokal skattemyndighet
ML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
NTL	Förslag till ny taxeringslag (1989:00)
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop	Proposition
R	Rättsfall från regeringsrätten
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
RFV	Riksförsäkringsverket
RN	Rättsnämnden
RRK	Rättsfall från regeringsrätten och kammarrätterna
RS	Rationalisering av skatteadministrationen
rskr	Riksdagsskrivelse

RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFK	Skatteförenklingskommittén
SFL	Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:578) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
TF	Taxeringsförordningen (1957:513)
TI	Taxeringsintendent
TN	Taxeringsnämnd
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
VSL	Vägtrafikskattelagen (1973:601)

Sammanfattning

Riksdagen fattade hösten 1986 principbeslut om en reform av taxeringsförfarandet (prop. 1986/87:47, SkU 11, rskr. 95). Till grund för propositionen i denna del låg de förslag vi lagt fram i betänkandet Förenklad taxering (SOU 1985:42). Reformen innebär bl.a. att taxeringsbesluten i framtiden skall fattas av skattemyndigheterna och inte som hittills av taxeringsnämnderna. Men också enligt den nya ordningen skall det finnas en beslutsform där förtroendevalda lekmän deltar. I varje skattemyndighet skall nämligen finnas en lekmannadominerad skattenämnd. I ärenden där behov av insyn från lekmän gör sig gällande fattar skattenämnden besluten för skattemyndighetens räkning.

Principbeslutet innebär vidare att möjligheterna till omprövning och ändring av beslut ökas väsentligt i första instans samtidigt som skattemyndighetens beslutsbehörighet vidgas i förhållande till vad som gäller TN.

Genom propositionen informerades riksdagen också om vårt principförslag beträffande en övergång från s.k. beloppsprocess till en s.k. sakprocess.

Det förutsattes att detaljförslag skulle utarbetas av oss.

I enlighet härmed lägger vi i detta slutbetänkande fram förslag till ny taxeringslag (NTL) som i väsentliga delar innebär en genomgripande omarbetning av 1956 års lag. De avsnitt i den som gäller deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten har vi dock inte behandlat på annat sätt än att vi brutit ut dem till en särskild lag, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Vi har i samband därmed gjort en viss redaktionell översyn. Våra förslag omfattar även den indirekta beskattningen.

Förslagen har huvudsakligen följande innebörd.

Taxeringsförfarandet

Skattemyndigheterna kan enligt vårt förslag fatta tre slags taxeringsbeslut: grundbeslut, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder. Härtill kommer debiteringsbeslut, som under taxeringsåret fattas på senhösten för alla skattskyldiga och i övrigt i varje enskilt fall i anslutning till beslut om taxeringsåtgärder. Bland omprövningsbesluten ingår beslut om eftertaxering och om s.k. följdändringar. Vidare beslutar myndigheterna bl.a. om skattetillegg och förseningsavgift.

All deklarationsgranskning skall i framtiden skötas av tjänstemän som ett tjänsteåliggande. De tjänstemän som granskar deklarationerna fattar normalt grundbesluten hos myndigheten och i förekommande fall beslut om skattetillägg. Någon ändring beträffande fördelningen av deklarationsmaterialet mellan LSM och LSKM föreslås inte.

Om ett grundbeslut innehåller skälighets- och bedömningsfrågor med väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige eller det finns annan särskild anledning beslutar myndigheten genom skattenämnden. Sköns-taxeringar och fall med komplicerade ekonomiska bedömningar bör exempelvis beslutas med skattenämndens medverkan.

Omrövningsbeslut föreslås i princip fattas med skattenämnden. Men är frågan otvistig bör omrövningen kunna göras av en tjänsteman, särskilt om beslutet är till den skattskyldiges förmån. Eftertaxeringsbeslut bör i allmänhet fattas med nämndens medverkan. Har skattenämnden fattat grundbeslutet bör den också fatta ett eventuellt omrövningsbeslut.

Beslut skall beträffande den årliga taxeringen fattas inom sådan tid att skattsedel på slutlig skatt kan skickas till alla skattskyldiga senast den 15 december taxeringsåret.

Omrövning

Taxeringsbeslut kan enligt principbeslutet omprövas på begäran av den skattskyldige när som helst intill utgången av det femte året efter taxeringsåret. Det enda villkoret är att frågan inte redan är under prövning eller har prövats av domstol. Femårsfristen gäller också när skattemyndigheten omprövar taxeringsbeslut till den skattskyldiges fördel.

Till den skattskyldiges nackdel skall skattemyndigheten kunna ompröva intill utgången av året efter taxeringsåret. Därefter och intill femte året efter taxeringsåret kan omrövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel fattas i form av eftertaxeringsbeslut men då krävs att vissa kriterier är uppfyllda. Har den skattskyldige inte lämnat deklaration i rätt tid får beslut till nackdel meddelas inom två år efter det att deklarationen kommit in till skattemyndigheten men inte senare än inom fem år efter utgången av taxeringsåret.

Inget hindrar att en skattskyldig begär omrövning flera gånger beträffande olika frågor i samma års taxering inom den för honom gällande omrövningstiden. Även en omprövad fråga kan omprövas under förutsättning att den inte är eller har varit föremål för prövning i domstol. En begränsning gäller emellertid för skattemyndigheten. Den kan inte genom ett nytt eftertaxeringsbeslut bedöma samma fråga som prövats i ett tidigare eftertaxeringsbeslut för att ytterligare höja den taxerade inkomsten.

I syfte att undvika t.ex. att en skattepliktig inkomst av formella skäl blir obeskattad eller dubbelbeskattad föreslår vi att skattemyndigheterna får möjligheter att i vissa fall ändra ett taxeringsbeslut om ett annat beslut ger anledning till det. Vi kallar detta följdändring. Det kan t.ex. vara fråga

om att viss inkomst taxerats fel år eller taxerats hos fel skattskyldig.

Beslut om följdändring får fattas efter femårsfristen men senast inom sex månader från det att det beslut som föranleder ändringen fattades och — om det är fråga om en ändring till nackdel i ett taxeringsbeslut beträffande en annan skattskyldig — senast under sjätte året efter utgången av taxeringsåret. Följdändring avseende annan person får underlåtas om den framstår som uppenbart oskäligen.

Taxeringsåtgärder

Ett omprövningsbeslut skall endast innehålla skattemyndighetens ställningstagande i sak. Myndigheten skall i samband med omprövningsbeslutet också besluta om de taxeringsåtgärder i det aktuella taxeringsårets beskattningsunderlag som föranleds av beslutet. Det innebär bl.a. att myndigheten räknar fram taxerad och beskattningsbar inkomst. Med taxeringsåtgärder avser vi också de övriga konsekvenser för beskattningsunderlaget som på grund av lag, RSV:s föreskrifter m.m. följer av ett visst ställningstagande i ett ärende.

Som framgår av det följande föreslår vi att domstolarna i sina domar inte skall göra någon beräkning av taxerad och beskattningsbar inkomst m.m. I stället skall skattemyndigheten snarast efter det att domstol meddelat en dom, som innebär ändring av tidigare taxeringsbeslut, besluta om de taxeringsåtgärder som föranleds av domen.

Beslut om skattetillägg och förseningsavgift

Våra ställningstaganden beträffande taxeringsförfarandet och skatteprocessen föranleder en rad ändringsförslag angående de särskilda avgifterna.

Vi avskaffar det nuvarande kravet på att kontrollmaterial måste ha varit tillgängligt under taxeringsperioden för att avgiftsberäkningen skall ske efter 20 %. Likaså slopas den s.k. nettokvittningen, dvs. kvittning inom samma förvärvskälla.

Skattetillägg, som påförts på grund av att den skattskyldige sköntaxerats för att han inte lämnat självdeklaration, skall undanröjas om den skattskyldige kommer in med deklaration före utgången av året efter det år skattetilläggsbeslutet meddelades. Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte fått kännedom om tilläggets storlek inom denna tid skall skattetillägget undanröjas om deklarationen lämnas inom två månader från det att han fick sådan kännedom.

Möjligheterna att ompröva ett skattetilläggsbeslut regleras i enlighet med bestämmelserna för omprövning av taxeringsbeslut. Rätten för det allmänna att i samband med en invändning mot den skattskyldiges yrkande även yrka påföring av skattetillägg slopas.

Beslut om skattetillägg på grund av att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i taxeringsmål fattas av skattemyndigheten som första instans. Beslut får fattas utan hinder av att domen inte vunnit laga kraft.

Anstånd med att betala skatt

Möjligheterna för skattemyndigheterna att medge anstånd med skattebetalning vidgas betydligt. Anstånd får medges med skatt som kan antas bli avkortad. Anstånd får också medges om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett taxeringsbeslut. Anstånd kan då medges i ärenden och mål som är svårbedömda. Ett skäl kan också vara att skattebetalningen skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obillig. Skattemyndighetens beslut kan överklagas till länsrätt men inte längre.

Överklagande av taxeringsbeslut

Vi föreslog i betänkandet Förenklad taxering att endast omprövade beslut skulle få överklagas av den skattskyldige. I prop. 1986/87:47 ansågs lämpligare att omprövning sker i samband med att ett beslut överklagas till domstol. En förutsättning är emellertid under alla förhållanden att beslutet gått emot den skattskyldige.

Efter att ha övervägt frågan på nytt vidhåller vi att den lösning som vi föreslog i betänkandet är att föredra. Ett avgörande skäl är att denna lösning bäst främjar målsättningen bakom reformen att domstolarnas arbete koncentreras på att döma i mål där det finns en rättslig tvist.

De skattskyldiga föreslås således endast kunna överklaga omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder till länsrätt. Överklagande får ske inom fem år efter taxeringsårets utgång men minst två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet.

Behovet att överklaga från det allmännas sida bedömer vi bli väsentligt mindre i det nya systemet. I den mån det blir aktuellt får överordnad myndighet överklaga alla former av taxeringsbeslut inom den tid som gäller för skattemyndigheten att på eget initiativ fatta taxeringsbeslut. Myndigheten har dock en minsta tid för överklagande på två månader från det beslutet meddelades. Överordnad myndighet kan yrka att viss fråga prövas av länsrätten som första instans.

Överklagande skall i framtiden alltid ges in till beslutsmyndigheten.

Mervärdesskatt och punktskatter

På detta område kan beskattningsmyndigheterna enligt vårt förslag fatta tre slags beskattningsbeslut: fastställelsebeslut (motsvarande grundbeslut), omprövningsbeslut och beslut om skatteberäkning (motsvarande taxeringsåtgärd).

I syfte att samordna beskattningsförfarandet för mervärdesskatt och punktskatter med taxeringsförfarandet föreslår vi att de slutliga besluten och den extraordinära besvärsrätten utmönstras. Ordningen bör enligt vår mening vara att fastställelsebeslut anses fattat i enlighet med deklARATIONEN. Om deklaration inte lämnats, anses skatten genom beslut ha fastställts till noll kr.

Vi föreslår att omprövningsperioderna för de indirekta skatterna blir

överensstämmande med dem som skall gälla i taxeringsförfarandet. Detta innebär att den skattskyldige inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända kan begära omprövning. Beskattningsmyndigheten kan inom samma tid på eget initiativ meddela beslut till den skattskyldiges fördel. Beslut till den skattskyldiges nackdel kan meddelas inom två år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel kan därefter meddelas i form av efterbeskattningsbeslut.

Den skattskyldige kan överklaga omprövningsbeslut och beslut om skatteberäkning. I den mån överklagande från det allmännas sida blir aktuellt kan det avse alla former av beskattningsbeslut.

Vi föreslår att tiderna för att överklaga beskattningsbeslut samordnas med dem som gäller för taxeringsbeslut. LSKM:s beslut om anstånd med att lämna deklaration och med att betala in skatt enligt ML får överklagas till länsrätt. Länsrättens beslut får inte överklagas.

Det allmännas processföring

Det allmännas processföring anordnas över hela skatteområdet så långt möjligt på samma sätt som på taxeringsområdet. Det innebär bl.a. att de nuvarande ombudsfunktionerna enligt ML och UBL görs till uppgifter för de överordnade myndigheterna, dvs. för LSKM och RSV. I punktskattemål för AO liksom i dag det allmännas talan.

Det allmännas representant i taxeringsmål skall liksom i dag vanligen vara LSKM.

I ärenden om förhandsbesked om direkt skatt och mervärdeskatt föreslås RSV vara den sökandes motpart och föra det allmännas talan i såväl rättsnämnden som regeringsrätten. Tjänsteman hos LSKM eller LSM får utses att föra det allmännas talan i RSV:s namn. I punktskattemål är AO sökandens motpart.

RSV blir i princip ensamt behörig att överklaga på det allmännas vägnar i regeringsrätten. Prövningstillstånd skall inte krävas för RSV.

Skatteprocessen

Dagens skatteprocess är i princip en beloppsprocess både vad avser direkta och indirekta skatter. Det innebär att processföremålet är antingen en taxerings belopp — i processer rörande direkt skatt — eller en fastställd skatt — i processer rörande indirekt skatt. Det yrkande som framställts inom besvärstiden drar upp en beloppsram som inte får överskridas. Men inom denna ram kan klaganden i princip fritt ändra sin talan och motparten göra kvittningsinvändningar.

I en skatteprocess som är en sakprocess är processföremålet en enskild tvistefråga och ramen för processen bestäms av de yrkanden och grunder som parterna anger inom besvärstiden beträffande den saken. Talan är således helt frikopplad från taxeringen resp. den fastställda skatten. Men

regler om ändring av talan måste finnas. Äkta kvittning, dvs. då en motparts invändning avser en annan sak än besvärssyrkandet, är inte tillåten. Oäkta kvittning, dvs. invändningen avser samma sak som besvärssyrkandet, är alltid tillåten och oberoende av processformen.

Frågan om att gå över från beloppsprocess till sakprocess hänger nära samman med det utvidgade omprövningsförfarandet. Detta skulle inte fungera om en domstolsprövning av en viss fråga leder till att hela taxeringen vinner laga kraft och får rättskraft.

Mot denna bakgrund föreslår vi en övergång till sakprocess inte bara för den direkta beskattningen utan över större delen av skatteområdet. Undantag görs för fastighetstaxering, vägtrafikskatt m.m. Enligt vår mening är en övergång till sakprocess i praktiken inte av så genomgripande natur som man först kan tro. Även i den nuvarande skatteprocessen är det i allmänhet ett visst sakförhållande som målet rör, och det är mycket ovanligt att man vid senare tillfällen återkommer beträffande samma taxering. Vårt förslag har sålunda stark anknytning till dagens process men bör leda till en större rättssäkerhet.

Vad är "saken" i sakprocessen?

Vi föreslår inte någon definition i lag av vad som menas med "saken". Innebörden av detta begrepp får i stället utvecklas i praxis. Vi räknar inte med att den ändrade processformen medför särskilda svårigheter inom något beskattningsområde.

"Saken" individualiseras i varje enskilt fall av klagandens yrkanden och de omständigheter han anför till stöd för yrkandet. Det kan inte undvikas att gränsen mellan vad som är en ny sak och samma sak blir i viss mån flytande.

En övergång till sakprocess ställer större krav på att parterna preciserar sina ståndpunkter. Om en part inte klargör sin talan vid ett överklagande måste domstolen vägleda honom och eventuellt förelägga honom att göra det. Föreläggandet skall kunna förenas med påföljden att talan annars avvisas. Om talan avvisas har parten kvar möjligheten att begära omprövning inom omprövningsfristen.

Taleändring

Vi föreslår att regler om taleändring förs in i NTL med motsvarande tillämpning för processen enligt ML och LPP. Reglerna har utformats med RB:s regler i 13 kap. 3 § som förebild och i syfte att göra processen i skattemål rättssäker och effektiv.

Huvudregeln är att en talan inte får ändras. Som ändring av talan anses inte att klaganden inskränker sin talan eller återopar nya omständigheter till stöd för sin talan utan att den fråga som är föremål för prövning ändras.

I princip får den skattskyldige till länsrätten överklaga endast omprövade taxerings- och beskattningsbeslut. Men i länsrätten får den skattskyldige och det allmänna — inom den tid som gäller för att överklaga —

föra in en ny, inte omprövad fråga i processen om den nya frågan har samband med den fråga som redan är under prövning och den nya frågan kan prövas utan olägenhet i länsrätten. Detta innebär att beloppsmässiga höjningar av ett yrkande i vissa fall kan tillåtas i länsrätten.

I kammarrätt och regeringsrätten får nya frågor väckas inom den tid som gäller för överklagande till länsrätt, om det nya yrkandet stöder sig på väsentligen samma grund som det ursprungliga. Beloppsmässiga utvidgningar är däremot inte tillåtna i dessa instanser. Att åberopa nya omständigheter i överinstans är dock möjligt om den fråga som är föremål för prövning inte ändras och, såvitt gäller regeringsrätten, särskilda skäl föreligger.

Handläggningen i domstol

En skattskyldig skall inte behöva riskera att få sin ställning försämrad genom ett överklagande. Ett förbud mot s.k. reformatio in pejus (ändring till det sämre) skall således gälla även i den framtida skatteprocessen.

Det finns en regel som ger domstolen en möjlighet att under vissa förutsättningar gå utöver en enskild klagandes yrkande och besluta till det bättre för denne (s.k. reformatio in melius). Denna regel skall i princip gälla även i den framtida skatteprocessen men domstolen bör normalt endast tillämpa regeln på yrkande av part.

Om olika frågor beträffande en skattskyldig är hänförliga till samma taxeringsår eller samma redovisningsperiod bör de handläggas gemensamt. Sådan gemensam handläggning bör även ske när en och samma fråga avser flera taxeringsår eller olika redovisningsperioder.

Bestämmelsen i FPL om vad ett överklagande skall innehålla har hittills tillämpats mycket generöst av domstolarna. I framtiden förutsätts domstolarna tillämpa lagrummet mera strikt för att inte svårigheter skall uppstå att bestämma den prövade sakens identitet m.m. Domstolarna bör vidare i större utsträckning än i dag vara aktiva vid sin processledning.

Vi föreslår inga ändringar i FPL:s grundprinciper. Processen skall i princip vara skriftlig, men vi förutsätter ett ökat inslag av muntlighet i skatteprocessen.

Följdändringar med anledning av en dom avseende annat taxeringsår vidtas av domstol efter yrkande av part. Avser de en annan skattskyldig fordras yrkande av LSKM eller RSV. Ett sådant yrkande måste framställas senast sex år efter utgången av det taxeringsår följdändringen avser om det är till nackdel för den skattskyldige. Följdändring avseende annan skattskyldig får underlåtas om den framstår som uppenbart oskälig.

Som en konsekvens av en övergång till sakprocess föreslår vi att domstolarna inte skall göra någon beräkning av taxerad och beskattningsbar inkomst m.m. Skattemyndigheterna skall i stället besluta om de taxeringsåtgärder som följer av domen. Taxeringsåtgärderna är överklagbara men får prövas i domstol först sedan den dom som föranlett åtgärden har vunnit laga kraft.

I stället för underlag för skattetillägg anges i domarna i fortsättningen vad den oriktiga uppgiften avser samt dess belopp.

Vi föreslår att regler om deldom och mellandom efter mönster från RB förs in i NTL.

Motsvarande föreslås gälla för de indirekta skatterna.

Vi lägger inte fram några förslag om fullföljdsbegränsningar, om ändringar i instansordningen eller domstolarnas sammansättning. Inte heller föreslås regler om rätt för tredje man att överklaga.

Genomförande och effekter

Vi föreslår att reformen skjuts upp ett år i förhållande till tidigare planer. De nya bestämmelserna bör således tillämpas fr.o.m. 1991 års taxering för de direkta skatterna och fr.o.m. den 1 januari 1991 för de indirekta skatterna. Vi föreslår inga särskilda övergångsbestämmelser.

Vi bedömer att reformen fordrar ett nettotillskott av handläggande personal i taxeringsorganisationen om ca 220 årsarbetskrafter. Nettobesparingarna i TN-organisationen beräknar vi till ca 100 milj. kr./år, varav ca 40 milj. kr. faller på kommunerna. Effekterna för gransknings- och beslutsorganisationen för de indirekta skatterna bedömer vi som små.

För länsrätternas del räknar vi med att antalet skattemål minskar till omkring 30 000/år. Med tanke på att de kvarvarande skattemålen kommer att vara de mest kvalificerade och komplicerade och på de förändringar i övrigt som kan inträffa när det gäller länsrätternas samlade målstruktur är det inte möjligt att minska deras resurser i den utsträckning som den nominella målminskningen kan tyda på. Det får i stället ankomma på regeringen och DV att följa utvecklingen i länsrätterna och successivt anpassa organisationen till de nya förhållandena. En liknande bedömning görs för kammarrätternas del.

I Inledning

1 Uppdrag och tidigare redovisning

SFK tillkallades av dåvarande budgetminister Wirtén enligt bemyndigande vid regeringssammanträde den 13 maj 1982. Vi fick i direktiven (Dir 1982:24) fyra huvuduppgifter, nämligen att utreda

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

Enligt direktiven är vi oförhindrade att ta upp även andra frågor än dem som direkt anges.

Den första huvuduppgiften — *ett förenklat deklarationssystem för löntagare m.fl.* — har vi slutredovisat i vårt delbetänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration. Efter statsmakternas ställningstagande (prop. 1984/85:180, SkU 60, rskr. 375, SFS 1985:405 m.fl.) har ordningen med förenklad självdeklaration införts fr.o.m. 1987 års taxering.

De tre övriga huvuduppgifterna har vi behandlat i vårt delbetänkande (SOU 1985:42) Förenklad taxering med underrubriken Principförslag om taxering, omprövning och process m.m. Statsmakterna har, efter sedvanligt remissförfarande, behandlat våra förslag i det betänkandet på följande sätt. I prop. 1986/87:47 har beträffande taxerings- och omprövningsförfarandet lagts fram principförslag för riksdagens ställningstagande. Övriga frågor har tagits med i propositionen som en information. I huvudsak följs de av oss föreslagna riktlinjerna i propositionen. I några frågor redovisas emellertid avvikande ståndpunkter och i andra görs några klarlägganden. I propositionen anförs att det bör ankomma på oss att efter riksdagens ställningstagande utarbeta erforderliga detaljförslag.

Riksdagen har vid behandlingen av propositionen (SkU 1986/87:11, rskr. 95) inte haft något att erinra mot förslagen.

Utöver dessa större delbetänkanden har vi lämnat förslag i olika delfrågor. I betänkandet (Ds Fi 1983:16) Vissa ändringar i taxeringsförfarandet föreslog vi en viss utvidgning av taxeringsnämndsordförandens behörighet att ensam besluta i taxeringsfrågor samt att ett summariskt förfarande i fråga om underrättelse om avvikelse från självdeklarationen skulle införas. Ändringarna genomfördes fr.o.m. 1984 års taxering i stort i enlighet med förslagen.

I betänkandet (Ds Fi 1986:20) Ersättning för kostnader i skatteärenden och skattemål lämnade vi förslag till en särskild lag i ämnet som avser att ge möjlighet att i vissa fall betala ersättning för kostnader som en enskild person haft då han sökt tillvarata sin rätt hos en skattemyndighet eller en domstol.

I betänkandet (Ds Fi 1987:1) Tolkningsbesked i skattefrågor lämnade vi förslag till en ordning där det allmänna skall kunna ansöka om besked om tolkningen i skattefrågor som har ett mer allmänt prejudikatsintresse. En sådan ansökan avses prövas av den rättsnämnd som är knuten till RSV och därefter obligatoriskt underställas regeringsrättens prövning.

De två sistnämnda betänkandena har remissbehandlats men har ännu inte lett till lagstiftningsåtgärder.

Tidigare har vårt sekretariat utfört eller medverkat i olika statistikundersökningar. Sammandrag av undersökningarna har redovisats i delbetänkandena Förenklad självdeklaration och Förenklad taxering. Två undersökningar har publicerats särskilt, nämligen TN 1981 — en statistikundersökning av åtgärderna vid den årliga taxeringen (RSV Rapport 1983:6) och Skattemålen i länsrätt — en statistikundersökning vid fyra länsrätter (DV Rapport 1984:8). Inför slutbetänkandet har vi i samråd med DV genomfört ytterligare en undersökning, som publicerats i rapporten (DV Rapport 1987:5) Skattemålen i kammarrätt — en statistikundersökning av kammarrätternas avgöranden 1985. En sammanfattning av undersökningens resultat redovisas i bilaga 1.

Under hösten 1987 besökte vi kammarrätterna och regeringsrätten för att diskutera frågor rörande en övergång till sakprocess.

2 Statsmakternas ställningstagande till reformen förenklad taxering m.m.

2.1 Riksdagens principbeslut om förenklad taxering

I det följande lämnas, som bakgrund till våra överväganden, en översikt över riksdagens principbeslut om det förenklade taxeringsförfarandet samt några därmed sammanhängande frågor.

2.1.1 Beslutsorganisationen i första instans

a) Myndighetsbeslut och lekmannamedverkan

Beslut: Beslut om taxering skall fattas av LSM och LSKM.

De nuvarande TN ersätts med förtroendeorgan, kallade skattenämnder, som ingår i skattemyndigheterna.

Skattenämnderna fattar för myndigheternas räkning beslut i ärenden där ett behov av insyn och inflytande för lekmän gör sig gällande. I andra fall fattar tjänstemännen besluten.

I den närmare motiveringen anför departementschefen att tjänstemännen vid skattemyndigheterna — antingen LSKM eller LSM — normalt skall fatta taxeringsbesluten. Lekmännens i skattenämnden medverkan skall i första hand koncentreras till ärendetyper med skälighets- och bedömningsfrågor där deras speciella insikter och kunskaper är särskilt värdefulla. Dessutom kan lekmannamedverkan vara motiverad i andra ärendetyper med hänsyn till kravet på insyn i beskattningsverksamheten. Denna insyn bör vara så vid att den ger utrymme för en kritisk granskning av beskattningens effektivitet, rimlighet och begriplighet.

I det sammanhanget pekas på att inrättandet av skattenämnder skapar organisatoriska förutsättningar att låta lekmän delta i beslut även inom andra beskattningsområden än enbart taxeringsärenden. Det framförs att skäl finns att i ett senare sammanhang ta upp den frågan.

Slutligen uppskattas den mängd taxeringsärenden som skattenämnderna bör avgöra till ca 150 000, varav huvuddelen torde utgöras av tvistiga omprövningsärenden inkl. ärenden om eftertaxering. Denna ärendemängd är något större än vad vi beräknade i vårt betänkande (135 000). Skillnaden motiveras av att ett något större antal beslut anses böra avgöras av skattemyndigheten i särskild sammansättning, dvs. förstärkt med lekmän.

b) Skattenämndernas sammansättning m.m.

Beslut: Det skall finnas en skattenämnd i varje skattemyndighet. I de större myndigheterna bör nämnden indelas i avdelningar.

Regeringen bestämmer ytterst det antal lekmän som skall utses för skattemyndigheterna. Lekmännen väljs av landstinget. Om det i länet finns kommun som inte ingår i landstingskommunen får även fullmäktige i den kommunen välja ledamöter. Lekmännen skall ingå i en "pool" som indelas till tjänstgöring enligt särskilda tjänstgöringslistor. Fem lekmän skall kallas till varje sammanträde i nämnden.

Beslutet att fem lekmän skall kallas till varje sammanträde i skattenämnd innebär en utökning från de av oss föreslagna fyra. Vi beräknade vidare att det sammanlagda antalet ledamöter skulle uppgå till ca 4 000. Enligt propositionen förutsätts antalet bli något fler.

I några frågor tas inte närmare ställning. Detta gäller bl.a. hur många ledamöter som utöver ordföranden skall vara närvarande för att skattenämnden skall vara beslutför, valbarhets- och behörighetskrav beträffande nämndledamöterna och den närmare utformningen av förfarandet i nämnden.

Slutligen framhålls att nämnderna bör sammansättas av personer med lämplig erfarenhetsbakgrund från olika områden inom samhället. Därigenom kan nämnden få en sådan saklig kompetens att den utgör en förstärkning åt skattemyndigheten och ett komplement till den fackkunskap som myndigheten själv representerar.

c) Ordförandeskapet i skattenämnden

Beslut: Till ordförande och vice ordförande i skattenämnden eller — i förekommande fall — avdelning i skattenämnd skall förordnas tjänstemän inom skatteförvaltningen.

Här anför departementschefen att till ordförande och vice ordförande i en skattemyndighets nämnd normalt bör förordnas tjänstemän från den egna myndigheten. I första hand bör myndighetschefen komma i fråga som ordförande, eftersom denne ansvarar för myndighetens verksamhet och det därför är önskvärt att de båda uppgifterna förenas. Vid vissa myndigheter kan andra lösningar vara lämpligare med hänsyn till arbetsbelastningen eller av andra skäl.

2.1.2 Beslutsbehörigheten i vissa ärenden*a) Eftertaxering*

Beslut: Skattemyndigheten skall som första instans få fatta beslut om eftertaxering.

Här framhålls att skattemyndigheten skall fatta beslut om eftertaxering även då en tvist föreligger. Vid den slutliga utformningen av reglerna bör dock ges möjlighet att i vissa fall ta upp ett eftertaxeringsärende direkt i länsrätt (jfr avsnitt 2.1.4).

b) Övriga särskilda taxeringsåtgärder

Beslut: Skattemyndigheten skall vara första instans vid prövning av bl.a. ärenden om ersättningsskatt och om skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Skattemyndigheten skall ha beslutskompetensen i sin helhet i första instans beträffande vissa ärenden där beslutskompetensen nu är uppdelad mellan TN och länsrätt, nämligen grundavdrag för dödsbo, avdrag för väsentligt nedsatt skatteförmåga, beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst samt s.k. dödsbobefrielse. Förfarandet i sådana ärenden bör samordnas med det nya taxeringsförfarandet.

Vad avser uppskov med beskattning av realisationsvinst övervägs bestämmelserna inom regeringskansliet på grundval av särskilda betänkanden (SOU 1985:38 och 39). Departementschefen anför att i samband därmed ställning också bör tas till hur beslutsförfarandet bör utformas.

Lagen (1980:865) mot skatteflykt skall utvärderas i samband med att dess giltighetstid förlängs t.o.m. 1989. Departementschefen framhåller att frågan om beslutskompetensen bör prövas i det sammanhanget (prop. 1987/88:150 bilaga 3 s. 30).

c) Skattetillägg m.m.

Beslut: LSKM skall vara behörig att meddela beslut om skattetillägg och förseningsavgift och om beräkning av PGI och egenavgifter.

Ställningstagandet innebär att beslut i de angivna ärendena skall fattas av LSKM i de fall myndigheten fattar beslut om taxering. I övriga fall skall LSM, som nu, fatta beslut. En och samma skattemyndighet — och då normalt samma tjänsteman — kommer således att fatta beslut såväl om taxering som i sanktionsavgifts- samt PGI- och egenavgiftsärenden.

2.1.3 Omprövningsförfarandet*a) Inledning*

Beslut: I syfte att få en enkel, smidig och snabb ordning för rättelse av felaktiga taxeringsbeslut införs i förhållande till dagens ordning väsentligt utvidgade möjligheter för skattemyndigheterna att ompröva sina beslut.

Departementschefen anför att övervägandena om omprövningsförfarandet utgår från att en övergång till sakprocess kan ske.

b) Omprövning på begäran av den skattskyldige

Beslut: Den skattskyldige får inom fem år efter taxeringsårets utgång begära omprövning av skattemyndighetens beslut. Några särskilda krav för rätt till omprövning på den skattskyldiges initiativ skall i övrigt inte ställas. Skattemyndigheten får fatta beslut till den skattskyldiges fördel även efter omprövningsperiodens utgång om ansökningen har kommit

in inom perioden. 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.

Härutöver anförs att beslut om omprövning normalt bör fattas av skattemyndigheten i nämndsammansättning. I vissa ärenden bör tjänstemän kunna fatta beslut, t.ex. vid rättelse av uppenbara felaktigheter. Till detta beslut angränsande frågor tas upp som information om överväganden (jfr avsnitt 2.2.5).

c) Omprövning på skattemyndighetens initiativ

Beslut: Beslut om taxeringsändring på skattemyndighetens initiativ till den skattskyldiges fördel får fattas inom fem år efter taxeringsåret utan begränsningar. Beslut om taxeringsändring till den skattskyldiges nackdel får fattas inom ett år efter taxeringsårets utgång. Om den skattskyldige inte inkommit med självdeklaration skall särskilda regler gälla. Skattemyndigheten skall i dessa fall — oberoende av om förutsättningarna för eftertaxering föreligger — ha möjlighet att besluta om taxeringsändring till nackdel under ett år efter det deklARATIONEN lämnades in men inte längre än till utgången av femte året efter taxeringsåret.

De nuvarande förutsättningarna för eftertaxering skall i princip bibehållas.

För taxeringsändring till den skattskyldiges fördel skall gälla motsvarande regler som gäller när den skattskyldige begärt omprövning. Beträffande taxeringsändring till den skattskyldiges nackdel skall snävare regler tillämpas. Detta motiveras främst av att det för den skattskyldiges rättssäkerhet är väsentligt att hans taxeringar fastställs definitivt så snart som möjligt. En avvägning måste emellertid göras mellan detta intresse och det allmännas behov av att rätta uppkomna felaktigheter. Skattemyndigheten skall givetvis sträva efter att redan från början fatta riktiga beslut. Taxeringsförfarandet är emellertid en masshantering som bedrivs under stark tidspress. Inte sällan är det material som de skattskyldiga lämnar i sina deklARATIONER bristfälligt eller oklart. Skattemyndigheterna behöver därför ofta utreda oklara frågor och skaffa fram uppgifter till belysning av en fråga. DeklARATIONERNAS svårighetsgrad skiftar dessutom starkt.

Departementschefen anser att det utifrån den angivna bakgrunden är uppenbart att det måste finnas möjligheter till omprövning till den skattskyldiges nackdel även efter taxeringsperiodens utgång. I annat fall kan den önskvärda förskjutningen av skatteprocessen mot första instans inte åstadkommas och det torde inte heller bli möjligt att upprätthålla kravet att taxeringarna i möjligaste mån skall vara likformiga och rättvisa. Han anser att en lämplig tidsperiod för att vidta dessa ändringar är ett år efter taxeringsåret. Därmed får skattemyndigheterna något längre tid på sig att granska komplicerade deklARATIONER än vad som nu är fallet. Han framhåller att den angivna tidsperioden ger bättre överensstämmelse mellan skattemyndigheternas och den enskildes möjligheter att få beslut

ändrade. Den nya ordningen innebär vidare att den skattskyldige i allmänhet kan få ett betydligt snabbare besked om eventuella ändringar i sina taxeringar än nu. Nuvarande handläggning i länsrätten tar nämligen i regel ett år och det är inte ovanligt att den skattskyldige får vänta ett och ett halvt till två år efter taxeringsåret innan han får besked om taxeringen kommer att ändras eller ej. Slutligen anförs att man med en omprövningsperiod om ett år bör kunna slopa nuvarande rätt för det allmänna att under fem år anföra extraordinära besvär enligt 101 § GTL till den skattskyldiges nackdel när taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, s.k. misstagstaxering.

Departementschefen framhåller att ändringar till nackdel för den skattskyldige inte bör göras beträffande småbelopp, framför allt inte efter det att den årliga taxeringen avslutats. Det bör emellertid inte vara något formkrav för taxeringsändring till nackdel att denna överstiger visst minsta belopp utan denna fråga får klaras ut genom interna myndighetsdirektiv.

Skattemyndigheten skall fatta beslut i omprövningsärenden till den skattskyldiges nackdel i såväl otvistiga som tvistiga ärenden. Besluten i de senare ärendena bör som regel fattas av myndigheten i nämndsammansättning.

I betänkandet Förenklad taxering framförde vi förslag i frågor som rör dels anpassningen av reglerna för skattetillägg, förlustavdrag, PGI m.m., dels hur vissa följdändringar, bl.a. på grund av ändrat fastighetstaxeringsvärde, skall handläggas i framtiden. I riksdagsbeslutet togs inte slutlig ställning i dessa frågor. De ansågs kunna anstå till dess detaljerade förslag föreligger.

2.1.4 Det allmännas processföring

Beslut: Att föra det allmännas talan i skattemål skall i princip vara en uppgift för beskattningsmyndigheterna som sådana.

När den enskilde har överklagat ett skatteärende där beslut meddelas av LSKM eller LSM skall LSKM vara hans motpart i domstolen. LSKM får om det är lämpligt utse tjänsteman hos den LSM som har meddelat det överklagade beslutet att såsom ombud företräda det allmänna.

En överordnad myndighet skall få föra talan om ändring i en lägre myndighets beslut. Detta innebär att LSKM skall få överklaga beslut av LSM medan RSV skall få överklaga beslut av LSKM.

Som en väsentlig utgångspunkt för den valda lösningen framhåller departementschefen att processföringen inom taxeringsområdet kommer att påverkas i hög grad av de övriga besluten om förenklad taxering, framför allt övergången till ny beslutsorganisation och det utvidgade omprövningsförfarandet. Genom att skapa förutsättningar för att i ökad utsträckning slutligt behandla taxeringsärendena hos skattemyndigheterna kommer sannolikt antalet mål att minska kraftigt. Samtidigt torde processerna i kvarvarande mål ändra karaktär och i ökad omfattning

avse rent rättsliga frågor. De frågor som kommer att behandlas i processen får normalt antas vara färdigutredda inom omprövningsförfarandet. En särskilt markant skillnad i förhållande till den nuvarande ordningen kommer att gälla för den s.k. offensiva processverksamheten såväl beträffande besvär som ansökningar om eftertaxering. Dessa ärenden skall i allt väsentligt behandlas inom ramen för omprövningsförfarandet. I framtiden torde behov av en domstolsprövning på det allmännas initiativ uppkomma endast i undantagsfall, t.ex. när tvekan råder om rättsläget eller oenighet uppkommer vid myndighetens beslutsfattande.

Som en annan utgångspunkt för detta beslut tas statsmakernas strävanden mot en enhetligare beskattningsorganisation. Detta är ett led i att åstadkomma en likformig tillämpning av beskattningsreglerna i landet. Genom att inordna processföringen som en integrerad del i en sammanhållen skatteförvaltning, på såväl central som regional nivå, kan man koppla ansvaret för processföringen — i vilket ingår inslag av tillsyn och uppföljning — till det övergripande ledningsansvaret för de materiella frågorna. Departementschefen framhåller som viktigt att skatteförvaltningen från centralt håll har möjlighet att välja ut frågor för prövning i domstol och att ansvara för den rättsliga argumenteringen från det allmännas sida. Mot den angivna bakgrunden anser han att någon klar skiljelinje inte kan dras mellan processfunktionen och ansvaret i övrigt för en materiellt riktig taxering.

Beslutet tar i första hand sikte på processföringen inom taxeringsområdet. Emellertid anför departementschefen att målsättningen bör vara att skapa en motsvarande ordning inom andra sektorer inom skatteområdet. Sålunda bör inriktningen vara att söka integrera processföringen med utrednings- och beslutsfunktion inom mervärde-, punktskatte- och uppbördsområdena.

Bland delfrågor som lämnas öppna tills vidare nämns den hur RSV närmare skall utöva den nya befogenheten att i taxeringsmål föra talan i domstol till den skattskyldiges nackdel. Lösningar härvidlag har samband med redan befintliga processföringsuppgifter på central nivå — avseende punktskatter, kupongskatt och sjömansskatt samt ärenden om förhandsbesked — vilka kräver särskilda överväganden. Vi pekade på vissa problem inom dessa områden i vårt betänkande men lade inte fram några konkreta förslag. Vi anmodas att belysa nu nämnda frågor i det fortsatta utredningsarbetet.

Slutligen anför departementschefen att de föreslagna förändringarna i processföringsverksamheten föranleder anpassningar av organisationen av såväl RSV som LSKM. Det sägs att frågorna får övervägas närmare i ett annat sammanhang.

Det bör tilläggas att propositionen också lett till beslut i andra betydelsefulla frågor. Sålunda har fr.o.m. den 1 januari 1987 LSKM övertagit förutvarande TI:s processföringsuppgifter inom taxeringsområdet. Vidare har RSV getts rätt att ta över partsfunktionen från LSKM. (Jfr avsnitt 2.3.)

2.2 Information till riksdagen om vissa överväganden angående förenklad taxering

I detta avsnitt redogörs för de frågor som tas upp i avsnitt 4 i prop. 1986/87:47. Riksdagen har inte lämnat några synpunkter i dessa delar.

2.2.1 Taxeringsperiodens längd

Inledningsvis erinras om att riksdagen i samband med den s.k. RS-reformen beslutade att taxeringsperioden skulle löpa t.o.m. utgången av november taxeringsåret. Till dess de nya rutinerna trimmats in skulle emellertid taxeringsarbetet vara avslutat före utgången av oktober. Denna senare ordning består fortfarande. Vi föreslog i vårt betänkande Förenklad taxering att perioden skall sträckas ut t.o.m. november, men vi framhöll samtidigt att i det nya förfarandet borde taxeringsperiodens längd beslutas i administrativ ordning.

Departementschefen anför att taxeringsperiodens längd i det nuvarande förfarandet har en central roll eftersom den är beroende av vad som gäller i fråga om bl.a. deklarationstidpunkten, gransknings- och kontrollarbetet, uppbörd, utskrift av slutskattsedlar och besvärssordningen. I det framtida taxeringsförfarandet blir behovet av en bestämd taxeringsperiod inte lika påtagligt. Skattenämnderna, som skall ingå i skattemyndigheterna, kan nämligen till skillnad mot TN vara verksamma under hela året. Taxeringsarbetet i vid mening bör därför i och för sig kunna pågå kontinuerligt året runt. Det är emellertid lämpligt med vissa fasta hållpunkter, i första hand för att ange när den skattskyldige senast skall få besked om sin taxering. Därvid framhålls att den nuvarande sluttidpunkten för då skattsedel på slutlig skatt skall ha sänts till den skattskyldige — den 15 december under taxeringsåret — bör ligga fast. Med hänsyn härtill anförts att frågan om taxeringsperiodens längd kan begränsas till hur nära detta datum som den bör sträcka sig. Något närmare uttalande om lämplig längd för taxeringsperioden görs inte, men som en tänkbar ordning anges att en förlängning av perioden bör förenas med en särskild regel om när den skattskyldige senast skall ha underrättats om taxeringen i det fall deklarationen inte följs. Med en sådan regel skulle den allra sista delen av taxeringsperioden kunna förbehållas omprövningar av den årliga taxeringen.

Slutligen framhålls att en förlängning av taxeringsperioden har samband med frågan om tidigarelagd skattsedelsutskrift för sådana skattskyldiga som taxeras på grundval av en förenklad självdeklaration (jfr avsnitt 2.2.3).

2.2.2 Vissa förfarandefrågor

a) Beslutsordningen inom skattemyndigheterna

Under denna punkt behandlas frågan om fördelningen av beslutskompetensen mellan tjänstemännen och skattenämnderna. Här framhålls bl.a.

att lekmännens medverkan bör koncentreras till ärenden där ett lekman-nainflytande är av väsentlig betydelse, främst omprövningsärenden och ärenden om eftertaxering, men även grundläggande taxeringsbeslut som inrymmer svårare skälighets- eller bedömningsfrågor med kännbara ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. I sammanhanget anförts att beslut om sköntaxering i regel bör fattas av skattemyndigheten med skattenämnd.

De grundläggande besluten om skattetillägg bör, liksom för närvarande, fattas av den enskilde tjänstemannen. Beslutsordningen för skattetillägg och taxering bör emellertid samordnas. Om beslut i taxeringsfrågan fattas av nämnden bör denna sålunda samtidigt pröva frågan om eventuellt skattetillägg. Motsvarande ordning bör gälla även i fråga om PGI och egenavgifter.

Någon detaljreglering av beslutsfunktionerna bedöms inte vara möjlig att åstadkomma. Vissa riktlinjer för fördelningen anses kunna ges av RSV. Efter detaljutredning förutses kunna läggas fast vad sådana riktlinjer skall grundas på liksom i vad mån grunddragen bör anges i författning.

När det gäller frågan om vilken myndighet som skall vara beslutsbehö- rig anses det vara mest ändamålsenligt att beslut normalt fattas av den myndighet som i övrigt handlagt taxeringsärendet. Emellertid aktualise- rar departementschefen en lösning som ger LSKM befogenhet att ta över beslutsfattandet från LSM. En sådan övertagandemöjlighet kan vara be- fogad när det hos LSM kommer upp frågor där det finns risk för en olikformig behandling. Även i andra situationer — såväl vad avser de grundläggande besluten som beslut om ändring av taxeringen — kan det vara lämpligt att LSKM meddelar beslut.

Det ankommer på oss att närmare undersöka nyss nämnda frågor. Därvid skall vi se till att gränser dras upp för LSKM:s befogenheter så att inte en sorts överprövningsrätt skapas.

b) Granskningsförfarandet

Inledningsvis fastslår departementschefen att all granskning av deklara- tioner i det nya förfarandet skall skötas av tjänstemän som ett tjänsteålig- gande. Den nuvarande fritidsgranskningen skall upphöra helt, vilket in- nebär att riksdagens 1975 fattade principbeslut i denna fråga nu skall realiseras fullt ut. De beslutade ändringarna av förfarandet ökar möjlig- heten att samordna granskningen och kontrollen, och i många fall skall beslut kunna fattas i stort sett samtidigt avseende olika skatteslag och inom samma myndighetssfär. Företagskontrollen kan bedrivas i mer in- tegrerade former.

Den förväntade kraftiga minskningen av antalet överklaganden anses böra leda till ändrade arbetsuppgifter för en stor del av de kvalificerade tjänstemän som nu har hand om det allmännas processföring. Många av dessa kan i det nya förfarandet användas i det löpande arbetet. Bl.a. kan de kopplas in på ett tidigt stadium i beskattningsförfarandet för att säker-

ställa en hög kvalitet i besluten. Detta gäller särskilt i fråga om eftertaxering där ett samarbete med processerfarna tjänstemän kan behövas.

Departementschefen anser att det nya förfarandet inte föranleder några genomgripande förändringar beträffande deklarationsgranskningen. I fråga om fördelningen av deklarationsmaterialet mellan regional och lokal nivå anför han att det för närvarande inte finns anledning att ändra gällande fördelningsgrunder. Det kan emellertid finnas skäl att i ett senare sammanhang ta upp frågan och undersöka möjligheterna till en utlokalisering av arbetsuppgifter till LSM. Sedan den 1 januari 1987 regleras fördelningen av deklARATIONERNA i författning (6 § TF, SFS 1986:1349).

Inte heller granskningsrutinerna anses komma att beröras i någon större mån av det nya förfarandet. Däremot kommer dessa att väsentligt påverkas av reformen om den förenklade självdeklarationen. Departementschefen framhåller att målsättningen bör vara att de resurser som därigenom frigörs används bl.a. för en fördjupad granskning av företagen. I anslutning därtill nämner han att den framtida granskningen av företagens deklARATIONER kan komma att påverkas av resultatet av RSV:s utredning om standardiserade räkenskapsutdrag. Denna har numera redovisats i rapporten (RSV Rapport 1986:7) Ett reformerat uppgiftslämnande. En redogörelse för innehållet i rapporten lämnas i avsnitt 3.3.

c) Besluts- och underrättelseformer

Inom detta område föreslog vi i vårt betänkande inga större förändringar i sak jämfört med dagens förfarande i TN. Vi förordade emellertid att underrättelser normalt sänds ut till de skattskyldiga i lösbrev, med undantag för besked om beslut som fattas vid omprövningsperiodens slut. I sådana fall bör delgivning bli aktuell för att säkerställa att den skattskyldige får en besvärfrist om minst två månader. Vi undantog vidare generellt beslut om skattetillägg. Vi ansåg att dessa bör sändas i rekommenderad försändelse även i fortsättningen. Departementschefen framför ingen direkt avvikande uppfattning annat än beträffande skattetilläggen. Han anför att han inte är beredd att ta ställning i dessa frågor men han finner det tveksamt om beslut om skattetillägg skall behöva sändas i rekommenderade försändelser.

2.2.3 Uppbördsfrågor

Här behandlas vårt förslag i betänkandet om slutskattedebitering i juni taxeringsåret för skattskyldiga som taxerats på grundval av en förenklad självdeklaration och därmed kopplade delförslag om ändrad ränta på överskjutande skatt, tidigarelagd sluttidpunkt för fyllnadsinbetalning och en i princip slopad rätt till förtidsåterbetalning av skatt för de av huvudförslaget berörda skattskyldiga.

Departementschefen anför att det i och för sig är önskvärt att de skattskyldiga får besked om taxering och debitering och i förekommande fall skatt återbetalad så snabbt som möjligt. Han anför att en sådan reform emellertid förutsätter en rad ändringar i uppbördsförfarandet vilket kan

vara förenat med tekniska och praktiska svårigheter. Vidare framhålls bl.a. kopplingen till taxeringsperiodens längd samt att den av oss föreslagna tidigareläggningen av senaste tidpunkt för fyllnadsinbetalningar mött stark kritik vid remissbehandlingen. Framställningen avslutas med uttalandet att erfarenheterna från något års hantering av de förenklade självdeklarationerna bör avvaktas innan man bestämmer sig för en eventuell tidigareläggning av utskriften av slutskattensedlarna. I samband därmed bör särskilt övervägas om fyllnadsinbetalningar måste göras så tidigt som senast den 10 april.

Eftersom en uppföljning av erfarenheterna av den förenklade deklarationen inte ryms inom tidsramen för vårt arbete har vi kommit överens med RSV att verket skall vidarebehandla frågan om tidigarelagd slutskattedebitering och därmed sammanhängande frågor.

2.2.4 Besvär till länsrätt

a) Besvär av den skattskyldige

Här framhåller departementschefen att det föreslagna omprövningsförfarandet möjliggör kraftiga förenklingar av besvärreglerna. Huvudregeln bör, i enlighet med våra förslag, vara att den skattskyldige skall få överklaga skattemyndighetens beslut, under förutsättning att det gått emot honom, intill utgången av femte året efter taxeringsåret. För beslut som fattas strax före eller efter omprövningsperiodens utgång bör en särskild, relativt kort besvärstid löpa från delgivningen av beslutet.

b) Besvär av det allmänna

Inledningsvis erinrar departementschefen bl.a. om att den föreslagna beslutsorganisationen och det utvidgade omprövningsförfarandet ger skattemyndigheterna ett samlat och odelat ansvar för taxeringsverksamheten. Han anför att det kan ifrågasättas om det över huvud taget bör finnas någon möjlighet för det allmänna att vända sig till domstol för att få en taxering höjd. Han anser emellertid att det finns ett klart behov av att i principiellt viktiga ärenden få till stånd prejudicerande avgöranden. Dessutom finns det behov av överprövning för att jämna ut skillnader i lagtillämpningen mellan olika myndigheter liksom i vissa fall där ett beslut från det allmännas synpunkt bedöms vara felaktigt. För dessa situationer skall det finnas möjligheter för det allmänna att överklaga den enskilda skattemyndighetens beslut till domstol. I sammanhanget gör han en koppling till vad han tidigare sagt om hur det allmännas processföring bör vara organiserad. Han erinrar om att det allmänna i taxeringsmål skall företrädas av närmast överordnad skattemyndighet. Med hänsyn till detta och till att RSV också skall ge allmänna direktiv rörande processverksamheten bör man kunna utgå från att besvärsrätten används bara när det verkligen är påkallat. Inga formella begränsningar av besvärsrätten bör därför sättas upp. I likhet med vad som nu gäller skall alltså det allmänna i domstol kunna framställa yrkande avseende

taxeringsåtgärd som beskattningsmyndigheten vidtagit eller bort vidta.

De av oss föreslagna besvärfristerna godtas vilket innebär att besvär till den skattskyldiges fördel får anföras inom fem år efter taxeringsåret. Besvär till den skattskyldiges nackdel skall få anföras inom ett år efter taxeringsåret men med begränsningen att överklagandet bör avse ett visst minsta belopp. Avslutningsvis anföras att även om ställning inte nu tas till den närmare utformningen av reglerna för det allmännas besvärsmätt bör dessa i stort kunna utformas på det sätt som föreslås i betänkandet.

2.2.5 Omprövning i samband med överklagande

För ärenden i dessa situationer förespråkas något annorlunda lösningar än vad vi föreslagit. Departementschefen anser att prövning i länsrätten på den skattskyldiges initiativ obligatoriskt skall föregås av omprövning. Det gäller således även ärenden som avgjorts med skattenämnd, vilka vi föreslog skulle föras direkt till domstol utan omprövning. Departementschefen anför att genom obligatorisk omprövning skapas en spärr mot att ärenden där någon tvist inte föreligger förs upp till domstolsprövning. Vidare ger en obligatorisk omprövning skattemyndigheten möjlighet att snabbt rätta uppenbara felaktigheter samt även ta ställning till eventuella nya uppgifter eller ny argumentering från den skattskyldige som kan ge anledning till ändrad bedömning av ärendet. Nyss nämnda situationer kan förekomma oavsett i vilken sammansättning myndigheten fattat det beslut som sätts i fråga. Som ett ytterligare skäl för en genomgående obligatorisk omprövning anges att det är en fördel om enhetliga regler gäller för samtliga beslut av skattemyndigheten, oavsett på vilken nivå inom myndigheten de fattas.

I de fall där den skattskyldiges yrkanden i samband med överklagande avslås helt eller delvis vid omprövningen förordar departementschefen en annan lösning än vad vi föreslog. Sålunda skall, om klagandens yrkanden inte helt kan bifallas, målet överlämnas till länsrätten sedan aktkompletteringen avslutats.

2.2.6 Sak- eller beloppsprocess

Departementschefen anför att övervägande skäl talar för att skatteprocessen i framtiden bör ha formen av en sakprocess. Han vill emellertid inte helt utesluta att det kan finnas anledning att behålla en del inslag från beloppsprocessen. Han nämner bl.a. möjligheten till kvittning i vissa situationer. Som exempel anges följande situation. Om en skattskyldig efter det att besvärstiden för det allmänna gått ut inleder en process kan det allmänna inte väcka talan till den enskildes nackdel angående en annan sak som skulle leda till att taxeringen förblev oförändrad eller inte sänktes i så stor utsträckning som annars kunnat ske. Är den upptäckta felaktigheten uppenbar och avser den ett betydande belopp kan det framstå som stötande att taxeringen inte skall påverkas härav. Även om sådana situationer torde vara sällsynta bör ändå övervägas om kvittning bör tillåtas i sådana fall.

Även andra frågor kräver enligt departementschefen ytterligare utredning. En central fråga är därvid vad som skall anses utgöra "saken" i målet. Särskild analys torde krävas avseende saken i mål angående sköns-taxering. Som ytterligare exempel på frågor som behöver klarläggas är om en övergång till sakprocess kan ge upphov till svårigheter inom företagsbeskattningen när det gäller olika periodiseringsfrågor.

Slutligen anförs att det fortsatta arbetet bör inriktas på att skapa en, så långt det är möjligt, gemensam processform för samtliga skatter.

2.2.7 Genomförande

Departementschefen anför att genomförandet av ett nytt förfarande bör ske så snart som möjligt. Siktet bör vara inställt på förändringar fr.o.m. 1990 års taxering. Samtidigt framhålls att det med hänsyn till att reformen är av ett genomgripande slag är tveksamt om det går att genomföra det nya förfarandet i sin helhet vid 1990 års taxering. I det fortsatta arbetet bör därför bl.a. behovet och utformningen av övergångsbestämmelser övervägas.

2.2.8 Kostnadseffekter

Departementschefen finner inte skäl att närmare gå in på vilka kostnads-effekter som kan komma att uppstå på grundval av de i propositionen redovisade förslagen. Han konstaterar att våra beräkningar i betänkan-det mynnar ut i ett behov av i runda tal ytterligare 250 årsarbetskrafter för handläggande uppgifter att ställas mot en viss indragning på biträdessi-dan och kostnadsbesparingar i övrigt i storleksordningen 200 milj. kr. Han noterar vidare att de remissinstanser som direkt berörs inte sällan kommit med invändningar om att vi underskattat behovet av personal-förstärkningar inom skatteförvaltningen och överskattat möjligheterna till kostnadsbesparingar i domstol.

2.3 Riksdagens beslut i vissa näraliggande frågor

I prop. 1986/87:47 framlades förslag till några andra förändringar som har mer eller mindre nära anknytning till reformen förenklad taxering. Riksdagens beslut överensstämmer med propositionen. I det följande lämnas en översikt över förändringarna utifrån framställningen i av-snitten 2.2 och 2.3 i propositionen.

2.3.1 Mellankommunala skatterätten m.m.

Mellankommunala skatterätten skall avvecklas och besvär avseende så-dana taxeringar som tidigare handlagts av mellankommunala skatterät-ten skall handläggas inom länsrättsorganisationen. I praktiken torde en stor del — omkring hälften — komma att handläggas vid länsrätten i Stockholms län. Denna förändring skall ske så att verksamheten vid

mellankommunala skatterätten är helt avvecklad den 1 juli 1988. De mål som inte är avgjorda då skall föras över till länsrättsorganisationen. Överklaganden avseende 1987 års taxering skall handläggas inom länsrättsorganisationen.

I anslutning till dessa frågor fattades beslut i två frågor av mer generell räckvidd. Den vanliga forumbestämmelsen i fråga om länsrätterna, som innebär att besvär över TN:s beslut skall avgöras av länsrätten i det län där TN varit verksam, skall också tillämpas beträffande hela den nuvarande mellankommunala målgruppen.

För länsrätternas del skall det, i likhet med vad som för närvarande gäller på kammarrättsnivå, bli möjligt att till en länsrätt föra samman sådana mål i två eller flera länsrätter som har nära samband med varandra. Regleringen har skett dels genom ett tillägg i 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar, dels genom förordningen (1986:1347) om länsrätts behörighet i vissa mål. De nya reglerna gäller mål som anhängiggjorts tidigast den 1 januari 1987.

Det andra beslutet rör reglerna för det allmännas talan. Det allmännas talan i mål av det slag som nu avgörs av mellankommunala skatterätten skall föras av LSKM i stället för av AO för mellankommunala mål. RSV skall dock ges möjlighet att ta över uppgiften att föra talan.

Beslutet motiveras främst av behovet av anpassningar av talereglerna med anledning av avvecklingen av mellankommunala skatterätten. Samtidigt beslutades även andra förändringar med hänsyn till ställningstagandena beträffande dels sammanhållnen skatteförvaltning (jfr avsnitt 3.1), dels förenklad taxering.

Riksdagsbeslutet innebär också att AO-funktionen skulle avvecklas per den 30 juni 1988 men i dagarna har bestämts att AO:s behörighet att överklaga förhandsbesked skall förlängas tills vidare (prop. 1987/88:168). Vidare avvecklades de s.k. riksintendenterna, som tidigare förordnats enligt 3 § fjärde stycket GTL, i och med utgången av 1986. Det allmännas talan skall föras av RSV och — fr.o.m. 1987 års taxering — LSKM. Detta skall utföras som en sedvanlig myndighetsuppgift. Fördelningen mellan central och regional nivå skall ske på så sätt att LSKM normalt skall föra det allmännas talan men att RSV ges rätt att ta över denna uppgift. Rättigheten skall även innefatta mål som avser andra än mellankommunala taxeringar.

En ytterligare förändring är att en LSKM kan uppdra åt en annan LSKM att föra det allmännas talan för det fall mål som är aktuella i båda har ett nära samband med varandra, dvs. en regel som är snarlik den nya forumregel som vi nyss redogjort för. Denna ordning, som i och för sig främst tar sikte på koncernföretag, gäller generellt för taxeringsmål (se 18 § fjärde stycket GTL).

AO-funktionen skall till viss del övergångsvis behållas för att föra det allmännas talan i ärenden om förhandsbesked. Departementschefen framhåller att många sådana ärenden innehåller principiellt viktiga frågor och att det därför är angeläget att från centralt håll kunna bevaka det allmännas intresse. Så länge RSV i formellt hänseende lämnar förhands-

besked — även om handläggningen sker i en särskild nämnd, rättsnämnden — bör det inte tillkomma RSV att föra talan i dessa fall.

2.3.2 Ingivande av besvär

Förändringar inom detta område aktualiseras genom de ändrade reglerna i FL och FPL, vilka främst innebär att besvärsskrivelser skall ges in till den myndighet som har meddelat det överklagade beslutet. I betänkandet Förenklad taxering föreslog vi att överklaganden av taxeringsbeslut skall ges in till den skattemyndighet som fattat beslutet. Tidigare har liknande förslag lagts fram av bl.a. den s.k. RDB-utredningen i rapporten (RSV Rapport 1983:7, DV Rapport 1983:1) Förenklad hantering av taxeringsbesvär m.m.

I propositionen anfördes att det i och för sig är angeläget att den nya ordningen för att ge in besvär som följer av bl.a. FL införs generellt och helst även i samband med att den nya FL införs (per den 1 januari 1987). Vad avser taxeringsområdet anser departementschefen med riksdagens instämmande att det är nödvändigt med vissa avsteg. För det första är det inte möjligt att ge in överklagandena till den beslutande myndigheten, TN, då denna endast är tillfälligt verksam fram till taxeringsperiodens slut vid utgången av oktober månad. Däremot går det bra att i stället ge in besvären till den myndighet som verkar som kansli åt TN, dvs. LSM. Vad nu sagts skall gälla för överklaganden av skattskyldiga och kommuner. Överklaganden av LSKM skall däremot ges in direkt till länsrätten.

För det andra är det heller inte möjligt på grund av praktiska svårigheter att genomföra en ändrad ordning beträffande taxeringsbesvären redan per den 1 januari 1987. Den ändrade ordningen skall därför tillämpas först fr.o.m. 1988 års taxering vad avser ärenden om taxering och särskilda avgifter enligt GTL. Överklaganden av samtliga andra beskattningsbeslut skall däremot redan från den 1 januari 1987 ges in enligt "huvudregeln", dvs. till den skattemyndighet som fattat det överklagade beslutet. För överklagande av fastighetstaxeringsnämnds beslut gäller att skrivelse med överklagande från skattskyldig skall ges in till LSM medan LSKM skall ge in överklagandena direkt till länsrätten.

3 Utvecklingen inom skatteförvaltningen

Det pågår vid sidan av vår utredning ett omfattande reformarbete som också syftar till att förenkla och förbättra skattesystemet och att öka skatteförvaltningens effektivitet. I det följande redogörs för några nyligen genomförda eller förestående förändringar som är av direkt intresse för våra överväganden i detta betänkande.

3.1 Sammanhållen skatteförvaltning

I juni 1984 tillsattes skatteförvaltningsutredningen (SFU) för att utreda skatteförvaltningens organisation och styrformer (Dir 1984:22). I juni 1985 lade SFU fram betänkandet (SOU 1985:20) Sammanhållen skatteförvaltning. I vårt betänkande Förenklad taxering framhöll vi att vi bl.a. av arbetstekniska skäl — SFU redovisade sina förslag i slutskedet av vårt arbete — inte kunnat beakta SFU:s förslag mer ingående. I viss mån tog vi hänsyn till kommande förändringar av skatteförvaltningens organisation — bl.a. genom alternativa principlösningar. I huvudsak utgick vi emellertid från gällande ordning, bl.a. med den regionala skatteförvaltningen inordnad i länsstyrelsen och med skattechefen som huvudansvarig för länets beskattningsverksamhet.

Statsmakterna tog ställning till SFU:s förslag om en sammanhållen skatteförvaltning hösten 1985 (prop. 1985/86:55, BoU 11, rskr. 82). Man beslöt, i enlighet med SFU:s förslag, att bryta ut beskattningsverksamheten från länsstyrelsen och bilda LSKM.

I samband med ställningstagandet till att bilda LSKM beslöt statsmakterna även att RSV:s roll skall förstärkas så att verket får ett uttalat övergripande ansvar för ledningen av skatteförvaltningen i landet. LSKM får motsvarande uppdrag i länet. Vidare beslöts att utmönstra det särskilda skattechefs-begreppet ur GTL m.fl. författningar. Förändringarna skedde per den 1 januari 1987. För att förbereda dem tillsattes Organisationskommittén för skatteförvaltningen (Fi 1985:07).

Lagstiftningsfrågor med anledning av beslutet om den sammanhållna skatteförvaltningen behandlades tillsammans med det principiella ställningstagandet till reformen med förenklad taxering. Med anledning av prop. 1986/87:47 (avsnitt 2.1) beslutade riksdagen att det i de lagar som

reglerar skatteförvaltningens verksamhet skall tas in bestämmelser om att RSV leder och ansvarar för verksamheten i landet och att LSKM leder och ansvarar för verksamheten i länet.

Departementschefen anförde i propositionen att riksdagens tidigare principbeslut att RSV:s roll skall förstärkas står fast. Det övergripande ansvaret för beskattningsverksamheten, som också omfattar uppföljning, skall ligga hos RSV och detta ansvar förenas med befogenheter. RSV skall därför ha direktivrätt beträffande hur verksamheten ute i länen skall bedrivas. RSV bör ange principerna för granskningsarbetet, ambitionsnivåer, inriktning m.m. för såväl revisions- som taxeringsarbetet, mervärdebeskattningen samt uppbörds- och ADB-verksamheten i länen. Vidare bör RSV samordna och ge riktlinjer för processverksamheten.

Inom det materiella området bör kravet på enhetlighet och lika behandling mötas med en förstärkning på det centrala planet. RSV bör därför också i fortsättningen verka för lagenlighet och enhetlighet vid rättstillämpningen genom allmänna råd, uttalanden och — inom ramen för sin normgivningskompetens i särskilda fall — föreskrifter. De uppfattningar som RSV därvid redovisar bör ges ökad tyngd så till vida att man på regional nivå inte bör få utfärda rekommendationer som strider mot RSV:s.

LSKM skall leda beskattningsverksamheten på regional nivå. En LSKM bör för länet få meddela LSM sådana direktiv i formella frågor som inte direkt avser tillämpning av lag. Den begränsningen måste dock gälla för LSKM att direktiv endast får meddelas inom de riktlinjer som RSV drar upp.

De nya ledningsfunktionerna i såväl formellt som materiellt hänseende har reglerats genom förändringar i bl.a. 18 § GTL, 72 § UBL, 61 § ML och 17 kap. 19 § FTL. En annan förändring är att en för skatteförvaltningen gemensam instruktion, SFS 1986:1346, gäller från den 1 januari 1987.

Slutligen beslutades, under hänvisning till de i propositionen redovisade förslagen beträffande förenklad taxering, att ansvaret för att föra det allmännas talan i taxeringsmål skulle ändras redan i samband med att LSKM inrättas, dvs. från den 1 januari 1987. Sålunda har från detta datum konstruktionen med mer eller mindre fristående TI avvecklats och processföringsuppgifterna lagts på LSKM eller, i vissa fall, RSV som en myndighetsuppgift. Detta föranledde bl.a. ändringar i GTL (18 §) och FTL (17 kap. 19 §).

3.2 Skattemyndigheternas organisation

Då LSKM inrättades den 1 januari 1987 tillsattes vid varje LSKM en förtroendevald styrelse. I den är myndighetschefen, dvs. länsskattechefen, ordförande. Därutöver ingår sex till åtta ledamöter som förordnas av regeringen för en tid om högst tre år. Några ändringar i den inre organi-

sationen — utöver att en ny administrativ enhet tillkom — vidtogs inte. Det innebär att den tidigare arbetsorganisationen vid länsstyrelsens skatteavdelningar (eller motsvarande) gäller, dvs. att normalt följande arbetsenheter finns: taxeringsenhet, revisionsenhet, besvärsevenhet, mervärdeskatteenhet, uppbördsenhet och dataenhet. Några egentliga förändringar beträffande LSM företogs inte. Upplyningsvis kan nämnas att LSM (120 st) leds av en fögderichef och är indelad i en granskningsenhet och en serviceenhet samt vid vissa LSM även en arbetsgivarenhet. De större LSM har en något annorlunda organisation.

Det bör också nämnas att RSV genomgått en organisationsförändring, som ett led i tillskapandet av den sammanhållna skatteförvaltningen. Efter en intern utredning inom RSV — det s.k. RSV/ORG-projektet — beslutade regeringen den 12 februari 1987 om huvuddragen i verkets nya organisation.

3.3 Ett reformerat uppgiftslämnande

I betänkandet Förenklad taxering redogjorde vi för viss tidigare och pågående utredningsverksamhet inom skatteområdet. Bl.a. lämnade vi information om dels RSV:s s.k. PLAN-projekt och dess rapport (RSV Rapport 1983:1) Skatter och skattekontroll — förutsättningar för en effektiv skattekontroll, dels det arbete inom den s.k. EKO-kommissionen som redovisades i betänkandet (SOU 1983:75—76) Företagens uppgiftslämnande för beskattningsändamål. RSV har på regeringens uppdrag vidare utrett hithörande frågor. Arbetet har redovisats i rapporten (RSV Rapport 1986:7) Ett reformerat uppgiftslämnande. Rapporten överlämnades i början av 1987 till regeringen. Den har remissbehandlats och bereds för närvarande inom regeringskansliet. Förslagen kan leda till genomgripande förändringar av beskattningsförfarandet avseende företagen. Med anledning av den nära kopplingen mellan dessa förslag och vårt arbete lämnas i det följande en redogörelse för rapportens innehåll.

De framlagda förslagen syftar till att förbättra företagskontrollen och förenkla deklaraionsförfarandet för företagen. Som bakgrund anförts att det nuvarande uppgiftslämnandet inte i grunden har förändrats sedan 1920-talet. Utvecklingen framför allt på redovisningsområdet har gjort att de grundläggande bestämmelserna om uppgiftsskyldighet i dag är oklara. De skattskyldiga vet inte vad det är för uppgifter de skall lämna och skattemyndigheterna vet inte vilka uppgifter de har rätt att kräva. Kontrollen av företagen blir därför olikformig. Oklarheterna medför vidare att företagen ofta belastas med begäran om kompletterande uppgifter. Detta medför bl.a. att belastningen på företagen blir såväl ojämn som oförutsebar.

Det föreslagna uppgiftslämnandet innebär att detta anpassas till förändringar i skattesystemet, till hur kontrollen bör vara inriktad, till hur den svenska redovisningen utvecklats och till den tekniska utvecklingen. Detta klargör vad det är för uppgifter som företagen skall lämna och

möjliggör även en mer likformig kontroll, inriktad på väsentligheter.

Uppgiftsskyldigheten föreslås fullgöras genom s.k. standardiserade räkenskapsutdrag (SRU). Dessa utformas som en resultaträkning och en balansräkning med vissa specifikationer. Uppbyggnaden har skett med ledning av hur den övervägande delen av svenska företag har sin redovisning ordnad, nämligen enligt den s.k. BAS-planen. Genom att uppgiftskraven föreslås lagreglerade — förslag till lag om räkenskapsutdrag ingår i rapporten — undanröjs så långt möjligt oklarheter om vilka uppgifter som skall lämnas.

För att uppgiftslämnandet skall bli rationellt för såväl företagen som skattemyndigheterna avses ADB-tekniken utnyttjas i stor utsträckning. Företagen föreslås bl.a. få lämna uppgifter till skattemyndigheterna på datamedium. Skattemyndigheterna avses få ett utbyggt ADB-stöd för kontrollverksamheten.

Det föreslagna systemet öppnar möjligheter till en radikal omläggning av gransknings- och kontrollarbetet. Som utgångspunkt härför förs även en diskussion om en ändrad kontrollsyn. Den mynnar ut i att skattemyndigheterna i det framtida förfarandet

- ☐ inte samlar in uppgifter som inte fyller ett beskattnings- eller kontrollsyfte
- ☐ inte samlar in fler uppgifter än nödvändigt för skälighetsbedömningar då risken är påtaglig att en alltför stor informationsmängd leder till en snedvridning i kontrollen, innebärande att kontrollen styrs mot oväsentligheter
- ☐ överger felfinnarattityden i granskningen och låter millimeteravstämningar i granskningen stå tillbaka för rimlighetsbedömningar.

Den ändrade kontrollsynen är ägnad att förbättra möjligheterna att bedriva en mer ändamålsenlig kontrollverksamhet. Samtidigt — och ytterst — avses den resultera i ett bättre förhållande mellan skatteförvaltningen och medborgarna.

Granskningsförfarandet föreslås utformat med följande olika led. Direkt efter det att deklarationerna sorterats efter inlämnandet skall de genomgå en förberedande granskning benämnd klargöring. Detta led skall utföras relativt snabbt och syftar till att tillse att deklarationen är komplett och registreringsbar samt att konstatera behov av utredningar som framgår direkt av deklarationen.

I takt med att uppgifterna tillförs skatteregistret skall maskinella tester genomföras. Dessa skall vara lika för alla skattskyldiga som berörs av detta granskningsförfarande. Syftet är att så långt möjligt behandla de skattskyldiga likformigt. De maskinella testerna kompletteras med ett visst stickprovsurval bland de skattskyldiga som "godkänts". I samband med testerna bedöms den övervägande delen av deklarationerna kunna godkännas utan ytterligare utredning. De maskinella testerna inriktas förutom på taxeringskontroll även på annan skattekontroll. Sålunda skall avstämningar göras mot mervärdeskattedeklarationer, uppbördsdeklarationer och kontrolluppgifter.

Nästa led är den s.k. klassificeringen. Klassificeringen är en central funktion i granskningsförfarandet. Det är en arbetsledningsfunktion som skall utföras av de mest erfarna och kvalificerade handläggarna. I uppgiften ingår att avgöra om utredning behövs och i så fall i form av revision eller skrivbordsutredning. Ett väsentligt inslag är att bedömningarna inte skall begränsas till inkomstkatten, utan att de även skall innefatta mervärdeskatt, sociala avgifter och uppgifter lämnade till ledning för annans taxering.

Beträffande sådana skattskyldiga som kvarstår efter tidigare led utförs revision eller annan djupkontroll. Utredningarna avses i större utsträckning än nu utföras i form av revisioner och i mindre utsträckning i form av skrivbordsutredningar. Detta sammanhänger bl.a. med att kontrollerarna i mindre grad skall inriktas mot detaljbestämmelser. Även den omständigheten att utredningarna mer skall avse hela företagsbeskattningsområdet än enstaka skatter och avgifter — dvs. en i princip genomgående integrerad företagskontroll — medför att de lämpligen utförs i form av revisioner.

I frågan om hur länge utredningarna avseende ett visst års taxering kan pågå anförs att den rådande ordningen medför vissa problem. Ett oförändrat taxeringsförfarande skulle innebära att man hamnar i tidspress på hösten i och med att utredningarna skall vara avslutade i sådan tid att de kan föredras i TN före utgången av oktober. En viss mängd utredningar skulle därför på grund av formella skäl föranleda process i länsrätten. Man anför därvid att reformen med den förenklade taxeringen kommer att ändra förutsättningarna för att fatta beslut på grundval av utredningarna. En förlängning av taxeringsperioden förbättrar möjligheterna att hinna med utredningar och efterföljande beslut under taxeringsperioden. Man ser det emellertid som ofrånkomligt att vissa utredningar — i likhet med vad som nu gäller — kan behöva fullföljas efter taxeringsperiodens utgång. Beslut om dessa kan då fattas inom ramen för det utvidgade omprövningsförfarandet. Man understryker dels att sådana utredningar bör avse endast en mindre del av deklaramaterialet, dels att beslut som fattats under taxeringsperioden avseende övriga deklarationer bör stå fast om inte nya omständigheter kommer fram.

Avslutningsvis anförs att ett genomförande av reformen i sig inte medför krav på förändringar i skatteförvaltningens organisation. Det kontrollförfarande som blir möjligt att införa gör emellertid att detta är önskvärt. Vidare framhålls att även utan den ändrade uppgiftsskyldigheten bör en översyn av organisationen ske. Reformerna om förenklad taxering och den sammanhållna skatteförvaltningen anses inte vara tillräckliga. Så länge besluten avseende beskattningen av företagen fattas inom olika delar av förvaltningen blir det svårt att åstadkomma en reell samordning. Man kommer fram till att det är nödvändigt att anpassa arbets- och ansvarsfördelningen på regional och lokal nivå. En utgångspunkt bör därvid vara att ett företags samtliga skatter och avgifter hanteras inom samma organisatoriska enhet. En annan utgångspunkt bör vara att antalet företag inom varje geografiskt område blir tillräckligt för att sak-

områdeskompetensen skall kunna upprätthållas.

Man anför att reformen om den förenklade taxeringen kommer att medföra behov av anpassningar i organisationen av taxeringsverksamheten på LSKM och LSM samt av organisationen av det allmännas processföring avseende samtliga skatter. Vidare kommer omläggningen av kontrollförfarandet som behandlas i rapporten att medföra förändringar i ansvars- och arbetsfördelningen på regional och lokal nivå i skatteförvaltningen. Dessa förändringar i organisationen — som sammantaget berör huvuddelen av verksamheten vid LSKM och LSM — anses böra behandlas samordnat.

3.4 Översyn av skatteförvaltningens länsorganisation

Med anledning av bl.a. de omfattande förändringar som avses genomföras inom beskattningsadministrationen inom de närmaste åren har RSV beslutat att påbörja en översyn av skattemyndigheternas organisation. I direktiv (RSV dnr H21-3/88) den 21 januari 1988 har RSV uppdragit åt en intern arbetsgrupp att utarbeta principförslag till framtida organisation. Förslagen skall bl.a. innefatta

- organisationsstrukturer
- ansvars- och arbetsfördelning
- modeller för inre organisation inom olika slag av arbetsenheter
- former för fortsatt utrednings- och genomförandearbete samt tidsplan.

Resultatet av detta inledande steg i översynsarbetet bör redovisas omkring årsskiftet 1988-1989. Avsikten är att resultatet skall underställas statsmakterna för prövning och att ett principiellt ställningstagande till ny organisation då skall tas. Inriktningen på översynen skall vara att en anpassning av skattemyndigheternas organisation kan ske med början 1991, dvs. det år då det förenklade taxeringsförfarandet avses införas enligt vad vi numera anser lämpligt.

I riktlinjerna för utredningsarbetet kan noteras att arbetsgruppen bl.a. skall undersöka

- hur, i vilken utsträckning och i vilken takt skatteförvaltningens operativa verksamhet kan decentraliseras,
- möjligheterna att renodla och stärka funktionerna för styrning, ledning och uppföljning inom länen samt
- hur samordningen av arbetsuppgifter, som har ett nära samband med varandra, kan förbättras.

En särskild fråga som skall belysas är LSM:s ställning som självständiga myndigheter, bl.a. i perspektiv av nyssnämnda punkter i utredningsuppdraget.

4 Vårt utredningsarbete — inriktning och avgränsning

Vår uppgift inför slutskedet i arbetet är att utforma en ny taxeringslag med målsättningen att åstadkomma tre väsentliga förändringar i förhållande till nuvarande ordning, nämligen att ge skattemyndigheterna i stället för TN behörighet att fatta taxeringsbeslut, att förstärka myndigheterna med en skattenämnd som bevarar det lekmannainflytande, som hittills funnits i TN, och att öka möjligheterna att på ett enkelt sätt rätta felaktiga taxeringsbeslut genom ett vidgat omprövningsförfarande. Vidare skall vi se över de bestämmelser som gäller för handläggningen av skattemål i förvaltningsdomstolarna och därvid särskilt utreda förutsättningarna för en s.k. sakprocess i stället för den gällande s.k. beloppsprocessen. Innan vi går närmare in på frågorna vill vi peka på inriktningen av vårt arbete i stort och de avgränsningar för arbetet som vi ansett oss böra göra.

I arbetet med att utforma förslaget till en reform av taxeringsförfarandet och till en ny processordning har vi liksom tidigare ambitionen att begränsa formalismen i taxeringen och därmed motverka onödiga konflikter mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Detta skall i sin tur möjliggöra en snabbare handläggning av ärendena, vilket bör få långtgående gynnsamma effekter främst för de skattskyldiga men även för skattemyndigheterna och domstolarna. Det främsta medlet för att tillgodose detta syfte är ett utökat omprövningsförfarande — något som riksdagen redan fattat principbeslut om. Genom omprövningsförfarandet tillgodoses rättssäkerheten på så sätt att misstag från skattemyndighetens eller den skattskyldiges sida kan rättas snabbt och smidigt. Inte minst snabbheten i förfarandet är en stor vinst, som är till nytta även för de ärenden som är tvistiga efter omprövningen. De resurser som frigörs hos skattemyndigheten genom den smidigare handläggningen av rutinärenden m.m. kan nämligen användas för att utreda de tvistiga ärendena bättre än i dag — något som är mycket angeläget. Om tvisten till slut ändå hamnar i domstol är avsikten att saken då skall vara så utredd att domstolarna kan koncentrera sina krafter på att avgöra tvisten. Genomförs en ordning där i princip alla otvistiga ärenden snabbt avgörs hos skattemyndigheten och de tvistiga överlämnas, i princip färdigutredda, till domstolarna kan antalet mål i domstolarna väntas minska betydligt. Detta bör innebära att de för närvarande alltför stora balanserna går ned och mer

tid kan ägnas åt målen. Å andra sidan kan målen antas bli mera komplicerade.

Målsättningen bakom våra förslag i detta betänkande är att rikta in förenklingsåtgärderna på förfarandet hos skattemyndigheterna. Avsikten är att göra granskningsarbetet och beslutsfattandet effektivare. Väsentliga inslag är minskad formalism och ökade möjligheter för de skattskyldiga att snabbt komma till sin rätt. Det yttersta syftet är att öka de skattskyldigas rättssäkerhet. Samma syfte tillgodoses genom att resurser frigörs hos skattemyndigheterna som kan användas för att fördjupa utredningarna i taxeringsärendena och att ge tid för en mer meningsfull kontroll av svårgranskade deklarationer.

En annan målsättning med våra förslag, som till stor del sammanfaller med förenklingssträvandena, är att försöka samordna de förfaranden och den process som gäller för olika skatteslag. Vi har därvid koncentrerat våra ansträngningar på en samordning mellan taxeringsförfarandet och förfarandena för de indirekta skatterna. Vidare lägger vi fram förslag som innebär en samordning av reglerna för skatteprocessen.

Vi har i ett tidigare betänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration lämnat förslag till förenklingar i den materiella lagstiftningen. I vårt uppdrag ingår inte att föreslå ytterligare förenklingar i detta avseende. Sådana övervägs i stället av andra nu pågående utredningar med mycket vida mandat.

Våra förslag beträffande taxeringsförfarandet sammanfattas lagtekniskt i en ny taxeringslag. Vi anser emellertid att det — med hänsyn bl.a. till att en genomgripande reform övervägs inom finansdepartementet om företagens uppgiftslämnande för taxeringsändamål — inte ankommer på oss att se över bestämmelserna om deklarations- och uppgiftsplikt. Dessa bestämmelser, som vi visserligen omarbetar redaktionellt men i stort sett lämnar sakligt oförändrade, föreslår vi flyttas från GTL till en särskild lag, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Återstående delar av GTL har vi fullständigt reviderat. Vad gäller skattetilläggsreglerna har omfattande förändringar gjorts för att anpassa dessa till det nya taxeringsförfarandet. Vi har emellertid inte ansett oss kunna gå närmare in på och utreda möjligheterna till en annan beräkningsgrund för skattetillägg.

Som nyss antydde har vi anpassat förfarandena för mervärdesskatt och punktskatter till taxeringsförfarandet så att samma regler i stort kan sägas gälla på dessa tre områden. Men vi har inte tagit steget fullt ut och föreslagit en gemensam förfarandelag, något som betydligt skulle öka överskådligheten och begripligheten för de skattskyldiga. På sikt, när de stora materiella förändringar har genomförts som kan väntas följa av arbetet i bl.a. kommittén för indirekta skatter, kan det bli aktuellt att gå ytterligare ett steg i samordningen mellan de olika skatteslagen och till skapa en gemensam förfarandelag.

Den reform vi nu detaljutformar innebär att det nuvarande förtroendemannainflytandet i TN ersätts av att lekmän i vissa fall förstärker myndigheten genom att beslut fattas av en skattenämnd. Skattenämnden

skall enligt vårt förslag kopplas in vid vissa taxeringsbeslut och beslut om skattetillägg. I prop. 1986/87:47 s. 122 sägs att en följd av att låta lekmän vara verksamma i skattemyndigheterna är att det skapas organisatoriska förutsättningar att låta lekmän delta också i beslut rörande annat än egentliga taxeringsärenden. Den nya ordningen medför att lekmannainflytandet kan utvidgas till andra beskattningsområden. Vi anser också en sådan utveckling naturlig. Så t.ex. bör skattenämnden få inflytande även på skattebeslut t.ex. enligt ML, UBL och FTL. Vi kommer dock inte med några förslag i detta hänseende. En utvidgning av skattenämndernas beslutsområde bör komma i fråga först sedan den nya organisationen fungerat en tid.

Ytterligare en begränsning i vårt utredningsarbete har varit att vi inte tagit upp organisationsfrågor om det inte har varit oundgängligen nödvändigt för våra förslag i övrigt. Vi utgår från den nuvarande myndighetsstrukturen och den nuvarande fördelningen av deklarationsmaterialet. Inom RSV pågår för närvarande en organisationsöversyn (se avsnitt 3.4). Att döma av de utgångspunkter och direktiv som finns för arbetet torde det förfarande vi föreslår lätt kunna anpassas till den nya organisation som denna översyn kan ge upphov till.

II Förfarandet hos skattemyndigheten m.m.

5 Beslutsorganisationen m.m.

5.1 Sammanfattning av avsnitt 5

- Principbeslutet om beslutsorganisationen i första instans innebär bl.a. följande.
 - ☐ Taxeringsbeslut fattas av den skattemyndighet — LSM eller LSKM — som granskat deklarationen.
 - ☐ I varje skattemyndighet finns en lekmannadominerad skattenämnd som fattar vissa beslut för myndighetens räkning.
 - ☐ Antalet lekmän vid varje myndighet beslutas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. De kallas till sammanträde enligt ett i förväg bestämt tjänstgöringsschema. Fem lekmän kallas till varje sammanträde.
 - ☐ Till ordförande och vice ordförande skall förordnas tjänstemän inom skatteförvaltningen.
- Skattenämnden är beslutför med ordförande och fem lekmanneledamöter. Om det sedan ett sammanträde har inletts inträffar förfall för någon lekman är nämnden beslutför med ordförande och fyra lekmanneledamöter.
- Ersättning till lekmännen i skattenämnden skall utgå av allmänna medel enligt samma grunder som för nämndemän i domstolar.
- Grundbeslut skall på myndighetens vägnar normalt fattas av tjänstemän. Om grundbeslutet innehåller skälighets- eller bedömningsfrågor med väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige eller det finns annan särskild anledning skall beslutet fattas med skattenämndens medverkan.
- Omprövningsbeslut skall, om frågan är tvistig, fattas av myndigheten genom skattenämnden. Även otvistiga omprövningsbeslut skall under samma förutsättningar som gäller för grundbeslut fattas med skattenämnd.

5.2 Den nya beslutsorganisationen i stort

Enligt de förslag vi framförde i betänkandet Förenklad taxering och som godtogs i principbeslutet skall taxeringsbesluten fattas av den skattemyndighet som granskat deklarationen. Någon ändrad fördelning av dekla-

rationsmaterialet föreslår vi inte, utan vi utgår från den nuvarande ordningen.

I varje myndighet skall finnas en skattenämnd med ledamöter valda av landstinget eller — i förekommande fall — av landstinget och kommunfullmäktige. Landstinget bör naturligtvis se till att ledamöterna har en geografisk spridning över nämndens hela verksamhetsområde. Någon uttrycklig regel i detta hänseende motsvarande den som enligt 4 kap. 5 § RB gäller vid val av nämndemän föreslår vi emellertid inte. För att skattenämnden skall kunna fullgöra sina uppgifter krävs att den sätts samman av personer med lämplig erfarenhetsbakgrund från olika områden inom samhällslivet. Det får förutsättas att landstingen beaktar detta. Vi föreslår inte någon lagreglering av frågan.

Besluten fattas normalt av tjänstemän inom myndigheten, men vissa beslut fattas med skattenämndens medverkan. Principerna för fördelningen av beslutsbehörigheten mellan tjänstemän och skattenämnd utvecklas närmare i avsnitt 5.3.2.

Antalet lekmän vid varje myndighet skall bestämmas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Lekmännen skall ingå i en "pool" och kallas till sammanträde enligt ett i förväg bestämt tjänstgöringsschema.

Skattenämnden skall kunna delas in i avdelningar vid de större myndigheterna. Tjänstemän inom skatteförvaltningen skall förordnas till ordförande och vice ordförande i nämnden. Är nämnden avdelningsindeldad skall en ordförande förordnas för varje avdelning. Till skillnad från vår ståndpunkt i betänkandet Förenklad taxering anser vi inte att vice ordföranden bör knytas till en viss avdelning. Vi menar att en mer flexibel lösning är att ett tillräckligt antal vice ordförande förordnas att tjänstgöra vid skattenämnden och att de kan arbeta på den avdelning där det finns behov.

Enligt principbeslutet skall fem lekmän kallas till varje sammanträde. Däremot togs inte ställning till hur många ledamöter som förutom ordföranden skall vara närvarande för att skattenämnden skall vara beslutför (prop. 1986/87:47 s. 124). Som skäl för att fem lekmän skall kallas till varje sammanträde har återopats att därigenom ökas möjligheterna att ge nämnden en mer allsidig sammansättning samtidigt som en alltför kraftig neddragning av den nuvarande förtroendemannaorganisationen motverkas. I princip bör inte fler förtroendevalda vara närvarande vid sammanträdet än vad som krävs för beslutförhet. Vi föreslår därför att skattenämnden skall vara beslutför med ordföranden och fem övriga ledamöter. Om det sedan ett nämndsammanträde har inletts inträffar förfall för någon lekmanaledamot genom jäv, sjukdom eller annat är nämnden beslutför med ordföranden och fyra övriga ledamöter. Givetvis skall ledamot som varit jävig i ett ärende återinträda vid behandlingen av de följande ärendena.

I betänkandet om förenklad taxering föreslog vi att lekmanaledamöterna skall få ersättning enligt samma grunder som gäller för nämndemän i domstolar (s. 72). Tilläggsbeloppen för de enskilda ledamöterna

bör bestämmas av RSV (jfr 2 a § förordningen (1982:814) om ersättning till nämndemän och vissa uppdragstagare inom domstolsväsendet m.m.).

5.3 Beslutsbehörighetens fördelning

5.3.1 Fördelningen mellan skattemyndigheterna

I framtiden skall den myndighet som granskat deklarationen också fatta grundbeslutet och handlägga eventuella senare omprövningar. Myndighetens beslutsbehörighet kopplas alltså till det deklaramaterial som granskas inom myndigheten. Våra förslag om taxeringsförfarandet bygger på att de nuvarande principerna för fördelning av deklaramaterialet mellan lokal och regional nivå behålls. Dessa principer angavs i prop. 1976/77:100 bil. 18 och godkändes av riksdagen. De innebär att deklARATIONER från juridiska personer, delägare i fåmansbolag och deras familjer samt högst 75 000 andra svårkontrollerade deklARATIONER skall granskas regionalt. Fördelningsgrunderna finns numera också angivna i 6 § TF.

I prop. 1986/87:47 s. 148 sägs att oavsett hur deklaramaterialet fördelas uppkommer ibland behov av samordning mellan skattemyndigheter som har att besluta om taxeringar där det finns ett inbördes samband. Samråd mellan skattemyndigheterna bör i flertalet fall medföra att enhetliga bedömningar kommer till stånd. Det kan emellertid förekomma att två myndigheter är av olika uppfattningar och för sådana fall bör man få till stånd en ordning som leder till att en för flera skattskyldiga gemensam tvistefråga avgörs på ett enhetligt sätt.

En lösning kan enligt propositionen vara att ge LSKM befogenhet att ta över beslutsfattandet från LSM när det kommer upp frågor där det finns risk för en olikformig behandling. Mot bakgrund av LSKM:s ansvars- och ledningsfunktion och den därmed sammanhängande rätten att överklaga framstår det också som följdriktigt att LSKM i särskilda fall får ta över enskilda ärenden från LSM. En motsvarande frågeställning gör sig gällande i samband med omprövning. Omprövning av beslut torde många gånger komma att aktualiseras efter revisioner — utförda av tjänstemän vid LSKM — som föranleder ändringsförslag beträffande flera skattskyldiga. Handläggningsordningen skulle då kunna förenklas genom att LSKM får meddela omprövningsbeslut även när grundbeslutet fattats av LSM. Vi har fått i uppdrag att närmare undersöka dessa möjligheter. Det gäller bl.a. att dra upp en gräns för LSKM:s befogenheter, så att inte ett slags överprövningsrätt skapas.

Ett fall där LSKM enligt propositionen bör få ta över beslutsfattandet är när två myndigheter är av olika uppfattningar. Ett sådant konstaterande är knappast möjligt att göra innan ett beslut har fattats, speciellt inte om det skall fattas med myndighetens nämnd, vilket bör vara fallet i kontroversiella ärenden. LSKM skulle annars behöva få information om det väntade innehållet i LSM:s beslut. LSKM måste därför rimligen av-

vakta för att se hur beslutet utformas. Ofta torde det också vara så att LSKM inte uppmärksammas på ärendet förrän beslut har fattats. Rätten att ta över beslutsfattandet skulle alltså innebära en rätt att fatta ett omprövningsbeslut på samma material.

Vi anser inte att det är lämpligt att utrusta LSKM med en rätt att ta över beslutsfattandet från LSM, eftersom LSM är en självständig myndighet (jfr 11 kap. 7 § RF). Förekommer oenhetlig tillämpning av skattelagstiftningen får LSKM i stället utnyttja sin rätt att överklaga för att få till stånd en likformighet. Inte heller det andra exemplet som togs upp i propositionen och som skulle innebära en förenklad handläggning, kan motivera en rätt för LSKM att ta över beslutsfattandet från LSM.

5.3.2 Fördelningen inom skattemyndigheten

I det nya förfarandet skall all deklarationsgranskning skötas av tjänstemän som ett tjänsteåliggande och den nuvarande fritidsgranskningen helt upphöra. De tjänstemän som granskar deklarationerna skall normalt fatta taxeringsbesluten och i förekommande fall beslut om skattetillägg. I vissa fall där det finns ett behov av insyn och inflytande av lekmän skall skattenämnden fatta beslut för myndighetens räkning. I prop. 1986/87:47 s. 146 sägs att utgångspunkten bör vara att lekmännens medverkan avser ärenden där det finns ett berättigat krav på insyn och inflytande för förtroendevalda. Lekmän bör så långt möjligt medverka i avgöranden där det kan antas att de enskilda har anledning att räkna med att lekmännens medverkan stärker myndighetens objektivitet. För att lekmännens medverkan skall bli meningsfull i den masshantering som taxeringsarbetet innebär, bör vissa bestämda förutsättningar gälla för när beslut bör fattas av skattenämnden.

Grundbesluten skall normalt fattas av tjänstemän. Från denna huvudregel föreslår vi två undantag. Ett grundbeslut skall fattas med skattenämnd om beslutet innehåller skälighets- eller bedömningsfrågor med väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige. Beslut om sköns-taxering bör därför ofta fattas av skattenämnden. Även andra fall av komplicerade bedömningar, som t.ex. frågan om vissa åtgärder på fastighet skall anses vara reparation eller ombyggnad, kan behöva fattas med nämnden.

Ett grundbeslut kan också fattas med nämnden om det finns annan särskild anledning. Det kan t.ex. vara motiverat att pröva ett "pilotfall" i nämnden om det vid myndigheten finns många ärenden rörande samma tvistefråga även om frågan i sig inte motiverar en nämndprövning.

Omprövningsbeslut skall i princip fattas med skattenämnden. Är frågan otvistig bör dock beslutet ofta kunna fattas av tjänsteman. Speciellt gäller detta vid beslut till den skattskyldiges förmån. Är ärendet i och för sig otvistigt, men innefattar det en skälighets- eller bedömningsfråga med kännbara ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige, skall den avgöras med nämnden. Eftertaxeringsbeslut kommer därför ofta att behöva fattas med nämnden. Har nämnden fattat grundbeslutet bör också ett

eventuellt omprövningsbeslut fattas med nämnden. Vidare bör den som fattar ett taxeringsbeslut också fatta beslut om de följdändringar i taxeringsbeslut för annat taxeringsår eller annan skattskyldig (4 kap. 10 § 1 och 14 § första stycket 3 NTL) som kan komma i fråga.

Omprövningsbeslut som endast innebär rättelser av uppenbara felaktigheter bör kunna fattas av tjänstemän. Detsamma gäller sådana beslut om taxeringsåtgärder som skall fattas enligt 4 kap. 18 och 19 §§ NTL (se avsnitt 7.6).

Vad som sagts om taxeringsbeslut bör också gälla beslut om skattetillägg. Beslutsordningen för taxering och skattetillägg bör samordnas. Fattas taxeringsbeslutet med skattenämnden bör nämnden samtidigt besluta om eventuellt skattetillägg.

Lekmannainflytandet kan också utvidgas till andra beskattningsområden. I de fall taxeringsbeslut och beslut om mervärdeskatt har ett nära samband med varandra kan det finnas skäl att — om taxeringsbeslutet skall fattas med nämnden — även låta nämnden pröva frågan om mervärdeskatt.

I prop. 1986/87:47 s. 122 tas beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt upp som exempel på ärenden där ett förtroendemannainflytande skulle kunna göras gällande. Även på t.ex. socialavgiftsområdet kan det, när det är fråga om betydelsefulla och svåra beslut, vara motiverat med insyn och inflytande av lekmän. Det torde dock inte vara lämpligt att inledningsvis låta skattenämnderna fatta beslut inom alltför många ämnesområden. Allteftersom organisationen stabiliserats och rutiner utarbetats kan förtroendemannainflytandet utvecklas. Det är här fråga om vem inom skattemyndigheten som skall fatta vissa beslut. Detta kan bestämmas i administrativ ordning.

På sikt är det naturligt att utveckla fastighetstaxeringsnämnderna och inordna även omprövningen av fastighetstaxeringsbesluten i skattemyndighetsorganisationen. Detta är emellertid en fråga som ligger utanför vårt utredningsområde.

Dagens TN-organisation bygger på en indelning i lokala och särskilda nämnder. En nämnds verksamhetsområde utgörs normalt av ett taxeringsdistrikt. Ett taxeringsdistrikt kan enligt 4 § GTL bestå av kommun, del av kommun eller — beträffande särskilda taxeringsdistrikt — flera kommuner.

Inom kommun görs indelning efter valdistrikt. Ett lokalt taxeringsdistrikt omfattar således ett eller flera valdistrikt. Den lokala nämndens behörighet omfattar alla skattskyldiga, som är eller bort vara mantals-skrivna inom taxeringsdistriktet, med undantag av dem som skall taxeras av särskild TN.

De särskilda taxeringsdistrikten indelas geografiskt och/eller funktionellt, dvs. efter bransch- eller annan kategoritillhörighet eller efter juridisk form. Grunderna för vilka deklARATIONER som skall hänföras till särskild TN är inte närmare preciserad i lag mer än i ett avseende. I 4 § tredje stycket GTL anges att särskild TN skall verkställa taxering av annan skattskyldig än fysisk person och dödsbo. I fråga om de senare kategori-

erna sägs endast att dessa skall taxeras av särskild TN "om inkomstförhållandena är mera invecklade eller om det är påkallat med hänsyn till taxeringsarbetet".

Enligt det av riksdagen antagna principförslaget till beslutsorganisation vid taxeringen skall det finnas en skattenämnd vid varje myndighet. Vid större myndigheter skall nämnden delas upp på två eller flera avdelningar. De förtroendevalda ledamöterna skall ingå i en pool. Fem ledamöter skall kallas till varje sammanträde.

Vid de myndigheter där det bara finns behov av en enda nämnd, kommer denna att få fatta taxeringsbeslut beträffande alla kategorier av skattskyldiga, som taxeras av myndigheten. Vid behandling av deklARATIONER från skattskyldiga, med mera invecklade inkomstförhållanden — t.ex. rörelseidkare — krävs i regel högre kompetens och erfarenhet hos nämndledamöterna för att kunna ta ställning till de frågor som kan bli aktuella. Detta bör kunna tillgodoses inom ramen för den pool av ledamöter som skall finnas. Ledamöterna bör alltså kallas till sammanträde i olika sammansättningar beroende på vilken typ av ärenden som skall behandlas. För att nämnden skall arbeta effektivt är det också önskvärt att ett taxeringsärende, som är komplicerat eller där utredningen är omfattande, vid en eventuell ytterligare omprövning behandlas av en nämnd med i huvudsak samma sammansättning som vid det tidigare tillfället. Att ställa detta som ett absolut krav är dock inte praktiskt genomförbart, eftersom det skulle kunna medföra problem att slutföra taxeringsarbetet med de fastlagda fatalitetstiderna som gäller.

Vilken beslutsordning som skall gälla i de fall skattenämnden vid en myndighet skall delas upp i avdelningar, bör bestämmas i administrativ ordning på resp. län. Förslagsvis bör föreskrifter härom utfärdas av LSKM och tas in i den årliga verksamhetsplaneringen.

Nuvarande ordning med fastställda distriktsgränser bör enligt vår mening inte bibehållas i den framtida organisationen. Systemet skulle bli onödigt tungrott och skapa gränsdragningsproblem inom myndigheterna. Det bör i första hand vara granskningsorganisationens behov som skall styra hur nämnden och dess olika avdelningar skall arbeta. Man kan då tänka sig olika modeller för olika myndigheter, beroende på deklarationsmaterialets beskaffenhet.

För en LSM kan en lämplig indelning vara att en avdelning får besluta om ärenden som avser löntagare med i huvudsak inkomst av tjänst. Vid de största LSM kan dessa i sin tur delas geografiskt på flera avdelningar. I sistnämnda fall bör man se till att ledamöterna tillhör den eller de kommuner, som ligger inom resp. avdelnings verksamhetsområde. En annan avdelning kan inrättas för ärenden som avser rörelseidkare och jordbrukare. Krävs flera avdelningar för dessa kategorier, kan ofta en branschmässig uppdelning vara att föredra framför en geografisk.

Över huvud taget bör man eftersträva lösningar som medger en flexibel anpassning till granskningsorganisationens krav. Eftersom det är myndigheten som sådan som fattar besluten, har inte indelningen i skilda verksamhetsområden för olika avdelningar formellt någon betydelse för

nämndens beslutsbehörighet. En viss avdelning bör således vara oförhindrad att behandla och ta beslut i ett ärende, som rätteligen hör till en annan avdelning i myndigheten.

Uppdelningen av deklarationsmaterialet bör liksom i dag ske med hjälp av förtryckta koder. Dessa blir dock mera att betrakta som administrativa hjälpmedel och inte som ett sätt att skilja deklARATIONERNA ÅT med hänsyn till nämndens behörighet. En särskild kodsättning för att skilja ut deklARATIONER som skall taxeras av LSKM från övriga deklARATIONER krävs dock.

5.4 Förfarandet i skattenämnd

I betänkandet *Förenklad taxering* (s. 76) påpekade vi att det krävs att lekmanaledamöterna får möjlighet att sätta sig in i omfattande material på förhand för att de skall kunna fylla sin funktion. Material, som ledamöterna bör ta del av i förväg, bör en tid före sammanträdet vara tillgängligt på skattemyndigheten för genomläsning. Vi framhöll i principbetänkandet att en tyngande apparat kring sammanträdena bör undvikas. Det bör ankomma på skattemyndigheten att tillsammans med de förtroendevalda forma de rutiner som anses lämpliga.

Vad gäller rätten att lämna muntliga upplysningar inför skattenämnden intar vi numera en något annan ståndpunkt än vi tog i det tidigare betänkandet. Vi föreslog där (s. 77) att den ovillkorliga rätten till personlig inställelse som gäller för TN skulle överföras på skattenämnden.

Den skattskyldige bör naturligtvis även i framtiden ha möjlighet att lämna muntliga upplysningar. Den som har svårt att uttrycka sig skriftligt får därigenom tillfälle att muntligt lämna de uppgifter han anser vara av värde. Både skattemyndigheten och den skattskyldige får möjlighet att ställa kompletterande frågor. Missförstånd och oklarheter kan lättare redas ut och utredningen i ärendet kan kompletteras på ett enkelt sätt samtidigt som den skattskyldige kan få en bättre förståelse för taxeringsbeslutet. I undantagsfall kan dock en personlig inställelse te sig helt onödig. Den skattskyldige har kanske redan tidigare lämnat muntliga upplysningar i ärendet och inget nytt har kommit till. Eller kanske det är klart att den skattskyldiges yrkanden skall bifallas. Vi menar därför att en ovillkorlig rätt till personlig inställelse inte är motiverad. En viss begränsning av rätten är också nödvändig med hänsyn till att nämnden måste kunna avsluta en långdragen och meningslös personlig inställelse. Enligt vår mening bör den skattskyldige alltid få tillfälle att lämna muntliga upplysningar inför skattenämnden om inte särskilda skäl talar emot det (se 3 kap. 4 § NTL). Den skattskyldiges möjligheter i övrigt att lämna muntliga upplysningar regleras av FL.

Vi föreslår inte någon regel för omröstning i skattenämnd. Det innebär att regeln i 18 § FL kommer att gälla.

6 Skattemyndighetens beslutsbehörighet m.m.

6.1 Sammanfattning av avsnitt 6

- Skattemyndigheten skall enligt riksdagens principbeslut som första instans fatta beslut i ärenden om eftertaxering, dödsbobefrielse, ersättningsskatt, grundavdrag för dödsbo, avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga, beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och uppskov med beskattning av realisationsvinst. LSKM får enligt principbeslutet behörighet att fatta beslut om särskilda avgifter, PGI och egenavgifter.
- Skattemyndigheten skall, utöver nyssnämnda ärendetyper, fatta beslut om obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom. KL som första instans.
- Förfarandet för att beräkna PGI samordnas med det nya taxeringsförfarandet.
- Skattemyndigheten skall fatta taxeringsbeslut på grundval av förlustdeklarationer vid taxering för förluståret. För ett sådant taxeringsbeslut gäller i princip de vanliga reglerna för omprövning och överklagande. Kostnader som får fördelas över flera år, avskrivningsunderlag och liknande poster skall behandlas på motsvarande sätt. Även om inte något avdrag yrkas det aktuella året kan kostnaden, underlaget etc. omprövas och överklagas till domstol.

6.2 Nyttillkommande eller ändrade funktioner

6.2.1 Allmänt

Vår utgångspunkt i betänkandet om förenklad taxering var att skattemyndigheten i princip skall ha behörighet att fatta beslut i alla uppkommande taxeringsfrågor. I konsekvens med detta föreslog vi att skattemyndigheten som första instans skall fatta beslut om eftertaxering, dödsbobefrielse och ersättningsskatt, som enligt nuvarande regler fattas av länsrätten som första instans. Vidare föreslog vi beträffande grundavdrag för dödsbo, avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga, beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och uppskov med

beskattning av realisationsvinst, där enligt dagens regler såväl TN som länsrätten kan vara första instans, att beslut alltid i första hand skall fattas av skattemyndigheten. Vad gäller beslut om obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom. KL borde frågan om det finns skäl att flytta beslutsbehörigheten i första instans prövas i samband med ställningstagandet till RSV:s promemoria om beskattning av vissa utlandstransaktioner (dnr 706/84-109). Beträffande vissa typer av beslut, nämligen betalningssäkring, bevissäkring och tillämpningen av skatteflyktslagen, där beslut nu fattas av länsrätten, föreslog vi inte någon ändring i dagens regler. Slutligen föreslog vi att LSKM skulle få samma behörighet som LSM att fatta beslut om skattetillägg och PGI.

I riksdagens principbeslut godtogs i stort kommitténs förslag i denna del.

6.2.2 Eftertaxering

Vårt förslag, att beslut om eftertaxering skall fattas av skattemyndigheten som första instans, har godtagits. Överordnad myndighet får dock i länsrätten framställa yrkande även angående taxeringsbeslut som skattemyndigheten bort fatta. Därav följer att länsrätten, liksom i dag, kan komma att i vissa fall bli första instans i såväl eftertaxeringsfrågor som andra taxeringsfrågor. Begreppet eftertaxering har i vårt förslag en annan innebörd än i dag. Ett beslut om eftertaxering skall nämligen inte längre innebära ett tillägg till det tidigare beslutet, utan en ändring av beslutet. Vidare innefattar vi i begreppet eftertaxering bl.a. sådana beslut till den skattskyldiges nackdel som för närvarande kan fattas efter extraordinära besvär av det allmänna (se avsnitt 7.5.2).

6.2.3 Dödsbobefrielse

Enligt nuvarande bestämmelser kan länsrätt efter framställning medge befrielse från att betala kvarstående eller tillkommande skatt som förfaller till betalning under uppbördstermin som äger rum eller avslutas efter dödsfallet. Som allmänna förutsättningar gäller att den avlidne varit bosatt i Sverige och efterlämnat dödsbodelägare som vid hans död varit beroende av honom för sin försörjning samt att ömmande omständigheter föreligger.

Vårt förslag att skattemyndigheten som första instans skall avgöra frågor om dödsbos befrielse från skatt har godtagits av statsmakterna. Det kan vara lämpligt att i samband med att beslutsbehörigheten förs ned till skattemyndigheten också förenkla de onödigt komplicerade reglerna om dödsbobefrielse, genom att dels låta befrielsen omfatta alla skatter och avgifter som debiteras som slutlig skatt och som kan vara aktuella samt dels föra samman reglerna beträffande de skatter som omfattas av UBL till en paragraf.

Regler om dödsbobefrielse finns i ett flertal olika lagar. Befrielse från statlig och kommunal inkomstskatt regleras i 15 § 1 mom. SIL resp. 75 § 1 mom. KL, från förmögenhetsskatt i 15 § 1 mom. SFL, socialavgifter —

utom tilläggspensionsavgift — i 5 kap. 1 § lagen (1981:691) om socialavgifter, tilläggspensionsavgift i 30 § UBL, allmän löneavgift i 4 § lagen (1982:423) om allmän löneavgift samt skattetillägg och förseningsavgift i 116 i § GTL. Dessa skatter och avgifter kan således falla bort genom dödsbobefrielse. Det kan däremot inte skogsvårdsavgift, statlig fastighetsskatt och annuiteter på avdikningslån, som också debiteras som slutlig skatt och ingår i begreppet skatt enligt 1 § UBL.

För att kunna fatta beslut om dödsbobefrielse måste beslutsmyndigheten först ta reda på vilka skatter eller avgifter som ingår i den slutliga eller tillkommande skatten och om dessa kan omfattas av befrielse. Om det ingår någon skatt eller avgift som inte kan omfattas av dödsbobefrielse och skatten är betald till någon del tillkommer ytterligare ett moment: domstolen måste avgöra vilken skatt eller avgift som fallit bort eller satts ned genom betalningen (jfr RÅ 1966 Fi 834, RÅ 1971 ref 43). Enligt 29 § UBL är tilläggspensionsavgift den skattepost som anses betald först. Annuitet, skattetillägg och förseningsavgift anses sist betalda (2 § 3 mom. UBL).

Med den utformning reglerna har är det lätt att det blir felaktigheter vid tillämpningen. Det är knappast motiverat att utesluta statlig fastighetsskatt, skogsvårdsavgift och annuiteter på avdikningslån från befrielse. Det är en väsentlig förenkling om dödsbobefrielse omfattar samtliga skatter och avgifter som debiteras som slutlig och tillkommande skatt och som kan komma i fråga. Eftersom det är fråga om befrielse från debiterad skatt hör bestämmelsen hemma i UBL, där för övrigt regeln om befrielse från tilläggspensionsavgift redan finns. Med skatt enligt UBL förstås bl.a. statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift, egenavgifter, statlig fastighetsskatt, skattetillägg och förseningsavgift samt annuitet på avdikningslån. Reglerna i KL, SIL, SFL och 116 i § GTL kan därmed upphöra och hänvisningen i 5 kap. 1 § lagen om socialavgifter får ändras från KL till UBL.

6.2.4 Skattetillägg och förseningsavgift

Beslut om skattetillägg kan enligt nuvarande regler fattas av LSM eller domstol. Riksdagen har genom principbeslutet ställt sig bakom att även LSKM skall ha behörighet att fatta beslut om särskilda avgifter.

Som framgår av det följande medför omprövningsförfarandet och skatteprocessens utformning som en sakprocess många ändringar av förfarandereglererna för skattetillägg (se avsnitt 9).

6.2.5 Pensionsgrundande inkomst och egenavgifter

Riksdagen har godtagit förslagen att även LSKM — förutom LSM — skall vara behörig att fatta beslut om beräkning av PGI och underlag för egenavgifter (prop. 1986/87:47 s. 129).

Genom RS-reformen integrerades arbetet med PGI med deklarationsgranskningen. Förfarandereglererna för PGI-beräkningen ändrades

fr.o.m. 1985 för att få största möjliga samstämmighet med taxeringsförfarandet (prop. 1984/85:22 s. 26).

Förfarandena för PGI-beräkning och taxering bör vara samordnade även i framtiden. Vi menar därför att förfarandereglererna i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (LBP) bör anpassas till vad som gäller för taxering. Möjligheterna till omprövning och överklagande bör vara desamma. Beträffande utformningen av reglerna hänvisar vi till författningskommentaren.

Enligt 85 § 1 mom. UBL gäller i fråga om beslut om fastställande av avgiftsunderlag för egenavgifter vad som föreskrivs i 11 § LBP om tider för överklagande. Det är i praktiken omöjligt att ha olika överklagandetider för beslut om PGI och egenavgifter. Även skattemyndighetens beslut om egenavgifter bör således kunna överklagas av den skattskyldige inom fem år efter taxeringsåret. Av 4 § lagen (1982:423) om allmän löneavgift framgår att den femåriga tiden för överklagande också kommer att gälla beslut om underlag för den allmänna löneavgiften.

6.2.6 Förlustavdrag

I betänkandet om förenklad taxering föreslog vi att förlust enligt lagen (1960:63) om förlustavdrag skall fastställas redan vid förlustårets taxering. Beträffande motiven till förslaget hänvisar vi till betänkandet s. 202 ff. Förslaget mottogs positivt av de remissinstanser som yttrade sig i frågan men kommenteras inte i prop. 1986/87:47.

Utgångspunkten är således att förlusten skall bestämmas vid förlustårets taxering. Vi anser att en förlustdeklaration skall behandlas som en vanlig "positiv" deklaration och att taxeringsbeslut på grundval av en förlustdeklaration i princip skall följa de vanliga bestämmelserna om taxeringsbeslut (jfr 1 kap. 1 § andra stycket NTL). Skattemyndigheten skall kunna avvika från en förlustdeklaration och fatta ett avvikelsebeslut. Fattas inte något beslut om avvikelse anses skattemyndigheten — i likhet med vad som gäller för övriga deklarationer — ha fattat ett beslut i överensstämmelse med den skattskyldiges uppgifter i deklarationen. Beslutet skall kunna ändras på den skattskyldiges initiativ inom fem år efter taxeringsåret och inom ett år till den skattskyldiges nackdel på initiativ av skattemyndigheten. Om förutsättningar finns för eftertaxering kan förlustbeslutet ändras inom fem år efter taxeringsåret. Ändras förlustbeslutet skall skattemyndigheten ändra eventuella medgivna förlustavdrag i senare taxeringsbeslut. Den totala förlusten och åtnjutna förlustavdrag bör registreras hos skattemyndigheten.

Ett taxeringsbeslut på grundval av en förlustdeklaration skall kunna överklagas som vilket annat taxeringsbeslut som helst (se avsnitt 8.2.1). Har en taxeringsfråga som påverkar förlustens storlek prövats av domstol kan skattemyndigheten inte ompröva den frågan ytterligare, men övriga frågor i taxeringsbeslutet kan på vanligt sätt bli föremål för omprövning inom femårsperioden.

En tidig bedömning av posterna i förlustdeklarationen underlättar bevisning och kontroll, vilket är fördelaktigt för såväl skattemyndigheter som skattskyldiga. Det är också en fördel att ett förlustbeslut kan överklagas till domstol. En nackdel med den nya ordningen är emellertid att resurser måste avsättas för kontroll av förlustdeklarationer trots att en del av förlusterna i praktiken inte kommer att utnyttjas.

När förlustavdrag yrkas skall med vårt förslag skattemyndigheten normalt endast kontrollera att det yrkade avdraget håller sig inom den tidigare bestämda förlusten. Tiden för att ompröva förlustbeslutet kan redan ha gått ut när förlustavdrag yrkas. Även om skattemyndigheten skulle vara medveten om att förlusten bestämts till ett för högt belopp på grund av att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter kan förlustavdrag i så fall inte vägras. Man kan knappast påstå att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift det taxeringsår då avdrag yrkas för den tidigare fastställda förlusten. I dag uppkommer inte detta problem eftersom förlustens storlek bestäms först i samband med att den utnyttjas i form av förlustavdrag.

För att komma tillrätta med problemet föreslår vi en särskild regel i lagen om förlustavdrag. Skattemyndigheterna föreslås kunna vägra ett förlustavdrag efter femårsperiodens utgång när förlusten i förlustbeslutet bestämts till för högt belopp på grund av att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter.

Detta innebär inte någon möjlighet att ändra beslutet för förluståret eller redan medgivna förlustavdrag. Möjligheten att bryta igenom beskattningsårets slutenhet och få dra av en förlust vid ett senare års taxering är en förmån för de skattskyldiga. Vi anser inte att det på något sätt äventyrar de skattskyldigas rättssäkerhet om en möjlighet att vägra förlustavdrag införs på detta sätt. Tvärtom skulle det undergräva förtroendet för skattemyndigheterna om förlustavdrag medgavs trots att det framstår som klart att avdraget grundas på oriktiga uppgifter från den skattskyldige.

Enligt nuvarande bestämmelser bortfaller rätten till förlustavdrag om förlusten inte uppgått till 1 000 kr. Bestämmelsen infördes redan vid lagstiftningens tillkomst 1960. Vi anser att det är rimligt att justera upp beloppet och föreslår att rätten till förlustavdrag bortfaller om inte förlusten uppgår till 5 000 kr.

6.2.7 Avdrag som får fördelas över flera år

I bl.a. flera lagrum i KL ges den skattskyldige rätt att fördela ett avdrag över flera år.

Enligt punkt 8 anvisningarna till 25 § KL får kostnader för reparation och underhåll av konventionellt beskattad fastighet dras av i sin helhet vid taxeringen för beskattningsåret eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på det sätt som den skattskyldige önskar. En förutsättning är att kostnaden inte understiger 6 000 kr. Motsvarande gäller enligt 25 § 2 mom. förs-

ta stycket b) KL, som avser reparations- och underhållskostnader finansierade med vissa statliga lån eller bidrag.

I 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena KL finns bestämmelser som begränsar rätten till avdrag för sådant underskott som har uppstått på grund av avdrag enligt 1 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m. Underskott som inte har kunnat utnyttjas får dras av senast vid taxeringen sjätte kalenderåret efter det kalenderår då taxering har skett för det beskattningsår då underskottet uppkom.

Rätten att för visst beskattningsår dra av premie som erlagts under året för pensionsförsäkring är enligt punkt 6 andra stycket anvisningarna till 46 § KL begränsad. I vissa fall får den del av premien som inte har kunnat dras av med hänsyn till begränsningsreglerna i stället dras av vid annan taxering enligt femte och sjätte styckena i anvisningspunkt 6. Avdrag får dock inte göras senare än vid taxeringen för sjätte beskattningsåret efter betalningsåret.

Enligt punkt 4 anvisningarna till 36 § KL får — med vissa undantag — avdrag för realisationsförlust göras från realisationsvinst eller lotterivinst. Avdrag skall i första hand göras från den realisationsvinst eller lotterivinst som är hänförlig till samma beskattningsår som realisationsvinsten. Kan inte förlusten utnyttjas samma år får avdrag göras senast det sjätte beskattningsåret efter det som förlusten är hänförlig till.

I dagens taxeringsförfarande torde inte TN t.ex. utreda en uppgiven kostnad för reparation om avdraget vid den aktuella taxeringen håller sig inom vad som i och för sig kan godtas. För det fall TN avviker från reparationskostnaden, trots att den inte påverkat taxerad inkomst, torde beslutet inte vara överklagbart.

Gemensamt för de här uppräknade fallen är att kostnaden/förlusten enligt de allmänna reglerna i 41 § KL är att hänföra till ett visst beskattningsår. Av skilda orsaker har man emellertid infört särbestämmelser, som innebär att kostnaden/förlusten i avdragshänseende får fördelas på flera år eller utnyttjas som avdrag vid senare taxeringsår, ibland med vissa begränsningar. De kan således ses som undantag från de allmänna reglerna om beskattningsårets slutenhet.

Beträffande realisationsförluster och underskott på grund av avskrivning av skeppskontrakt m.m, som får dras av mot viss inkomst inom sex år, kan det vara tveksamt om avdraget över huvud taget kommer att utnyttjas i framtiden. I de övriga uppräknade fallen torde det i praktiken endast undantagsvis vara så att avdragsrätten inte utnyttjas, eftersom det där inte finns några begränsningar när det gäller rätten att kvitta avdraget mot annan inkomst.

I konsekvens med våra förslag avseende förlustdeklARATIONER anser vi att det åligger skattemyndigheten att ta ställning till kostnaden/förlusten vid den taxering då den skattskyldige först redovisar beloppet. Godtar inte skattemyndigheten den skattskyldiges uppgifter skall den fatta ett avvikelsebeslut. I annat fall har skattemyndigheten, i likhet med vad som gäller för övriga poster i deklARATIONEN, fattat ett taxeringsbeslut i överensstämmelse med den skattskyldiges uppgifter. Ändring av beslutet är

möjlig inom de gängse omprövningsfristerna. Det kan också överklagas i likhet med andra taxeringsbeslut.

Det år avdrag yrkas kan omprövningsperioden ha gått ut. Det kan därför ifrågasättas om inte möjligheten att fördela kostnader eller förluster på sex år borde inskränkas till fem år för att bättre stämma överens med omprövningsförfarandet. Vi lämnar emellertid inte något förslag i det avseendet.

Den nuvarande beloppsprocessen förutsätter för prövning av en avdrags- eller inkomstpost i princip att en yrkad ändring påverkar storleken av den taxerade eller beskattningsbara inkomsten vid den aktuella taxeringen. I en sakprocess ställs inte motsvarande krav. Frågan om kostnadens/förlustens storlek och berättigande bör alltså kunna bli föremål för domstolsprövning innan avdraget utnyttjats. Den får anses innefattas i uttrycket "förhållande som har betydelse för beskattningen eller i annat ekonomiskt hänseende", som föreslagits i 6 kap. 2 § NTL som beskrivning av vad en talan vid domstol får avse.

6.2.8 Avskrivningsunderlag m.m.

Samma problemställning som beskrivits under 6.2.7 kommer in när fråga är om ett avskrivningsunderlag. Avskrivningsunderlagets storlek kan för närvarande normalt inte prövas som en självständig fråga (se R79 1:66). Med vårt synsätt kommer det att kunna omprövas och överklagas som vilket annat taxeringsbeslut som helst.

På samma sätt skall också t.ex. frågor om att bestämma anskaffningsvärde på skog för skogsavdrag och anskaffningsvärde för naturtillgång enligt reglerna om avdrag för substansminskning behandlas.

6.2.9 Uppskov med beskattning av realisationsvinst

Beslut om uppskov med beskattning av realisationsvinst fattas för närvarande av TN eller — om den skattskyldige överklagat — av länsrätten i första instans. Vi anser att beslut om uppskov med beskattning av realisationsvinst är en taxeringsfråga (se kommentaren till 1 kap. 1 § NTL) och att förfarandereglerna i NTL skall tillämpas. Detta kräver vissa anpassningar av lagtexten.

6.2.10 Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Länsrätten kan för närvarande vara första instans beträffande den särskilda skatteberäkningen. Riksdagen har ställt sig bakom att beslutskompetensen i sin helhet förs över till skattemyndigheten och att förfarandet samordnas med taxeringsförfarandet i övrigt (prop. 1986/87:47 s. 128). Handläggning av ärenden om särskild skatteberäkning innefattas i begreppet taxering (jfr 1 kap. 1 § NTL).

Enligt nuvarande 6 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (LSB) skall ansökan om särskild skatteberäkning förklaras vilande genom särskilt beslut om ett tidigare

taxeringsbeslut, som inverkar på skatteberäkningen, inte har 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.

Taxeringsbesluten vinner i framtiden laga kraft gentemot de skattskyldiga först fem år efter taxeringsårets utgång. Det går därför inte att kräva att taxeringar, som inverkar på den särskilda skatteberäkningen, skall ha vunnit laga kraft. Att det även finns andra skäl för att avskaffa ordningen med vilandeförklaring redogjorde vi för i betänkandet Förenklad taxering (s. 201).

Vi föreslår att beslut om särskild skatteberäkning skall kunna fattas även om tidigare års taxeringar inte har vunnit laga kraft. 6 § LSB föreslås därför upphävd. Ändras förutsättningarna för skatteberäkningen efter beslut av skattemyndigheten eller domstol skall skattemyndigheten göra den ändring av den särskilda skatteberäkningen som föranleds därav.

De särskilda reglerna om tid för ansökan om särskild skatteberäkning enligt 8 § andra stycket och 9 § LSB, som kan sägas motsvara GTL:s regler om extraordinär besvärsmätt, kan mönstras ut eftersom bestämmelserna om omprövning och överklagande i NTL är tillämpliga.

Enligt 8 § tredje stycket LSB har LSKM möjlighet att anföra besvär i särskild ordning om det visas att skatteberäkningen med hänsyn till senare framkomna omständigheter har grundats på oriktiga förutsättningar. Ny skatteberäkning på grund av de extraordinära besvären måste göras inom fem år efter utgången av det kalenderår då ansökan har kommit in till TN eller länsrätten. Vi föreslår att beslutskompetensen förs ned till skattemyndigheten och att myndigheten inom fem år efter utgången av det kalenderår under vilket ansökan kommit in kan besluta om ny skatteberäkning.

6.2.11 Obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom. KL

Bestämmelsen i 43 § 1 mom. KL gäller obehöriga överföringar mellan närstående företag genom onormal prissättning så att beskattningen här i landet blir för låg. Enligt 67 § GTL är länsrätten första instans beträffande tillämpningen av 43 § 1 mom. KL. I betänkandet om förenklad taxering föreslog vi inte någon ändring av de gällande reglerna. Vi ansåg att frågan om beslutsbehörigheten lämpligen borde prövas i samband med den promemoria RSV utarbetat som behandlade problemen med vinstöverföringar mellan länder genom internprissättning (dnr 706/84-109). Promemorian har ännu inte föranlett några ändringar av gällande regler.

I förarbetena till 43 § 1 mom. KL (prop. 1965:126 s. 61) anfördes att det i regel krävdes en taxeringsrevision för att undersöka prissättningen inom en koncern. TN hade små möjligheter att skaffa in uppgifter, som var tillräckliga för att motivera att bestämmelsen tillämpades. Det var därför naturligt att bedömningen överläts på provningsnämnden liksom redan var fallet beträffande den numera upphävda 57 § 3 mom. KL. Be-

stämmelsen i 57 § 3 mom. KL avsåg obehörig överföring av inkomster mellan företag genom internprissättning så att beskattningen i viss kommun blev för låg. Tillämpningen av den beskattningsregeln ansågs böra anförtrors prövningsnämnden och inte TN eftersom det gällde att slita tvister mellan olika kommuner.

De motiv som låg bakom bestämmelsen att undanta 43 § 1 mom. KL från TN:s beslutskompetens gäller inte i det nya förfarandet där skattemyndigheten skall svara för såväl utredning som beslut. Skattemyndigheten kan fatta beslut till den skattskyldiges nackdel inom ett år efter taxeringsåret. Vår allmänna utgångspunkt är att myndigheten skall vara behörig att fatta beslut i alla uppkommande taxeringsfrågor. Något skäl för att skattemyndigheten inte skulle vara behörig att tillämpa 43 § 1 mom. KL kan vi inte finna. Till detta kommer att 43 § 1 mom. KL ofta tillämpas tillsammans med 20 och 29 §§ KL. Det medför praktiska problem om just tillämpningen av 43 § 1 mom. KL skall förbehållas länsrätten. Vi föreslår därför att det nuvarande undantaget i 67 § GTL beträffande 43 § 1 mom. KL upphör.

7 Taxeringsbeslut

7.1 Sammanfattning av avsnitt 7

- Taxeringsbeslut är grundbeslut, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder.
- Begreppet taxeringsperiod används inte i NTL. Taxeringsbeslut för visst taxeringsår skall beträffande alla skattskyldiga fattas inom sådan tid att skattsedel på slutlig skatt kan skickas ut senast den 15 december.
- Skattelängden utgör endast en förteckning över skattemyndighetens taxerings- och debiteringsbeslut. Skattelängdens betydelse som beslutsbärare slopas.
- Den skattskyldige kan inom fem år efter taxeringsårets utgång begära omprövning. Den enda förutsättningen är att frågan inte prövas eller har prövats av domstol. Några andra krav för omprövning ställs inte.
- Skattemyndigheten kan inom fem år efter utgången av taxeringsåret på eget initiativ meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel. Beslut till den skattskyldiges nackdel kan meddelas inom ett år efter utgången av taxeringsåret. Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel kan dock även därefter och intill utgången av femte året efter taxeringsåret fattas i form av eftertaxeringsbeslut om vissa förutsättningar är uppfyllda.
- Har den skattskyldige inte lämnat deklaration i rätt tid får omprövningsbeslut till nackdel meddelas inom två år efter det att deklarationen kommit in till skattemyndigheten, men inte senare än inom fem år efter utgången av taxeringsåret.
- Någon kvittningsrätt för det allmänna skall inte finnas. Som ersättning för en kvittningsrätt föreslås att beslut om eftertaxering skall få fattas när taxeringsbeslutet blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende och felaktigheten avser ett betydande belopp.
- Skattemyndigheten skall besluta om den följdändring i ett taxeringsbeslut för ett annat taxeringsår eller en annan skattskyldig som föranleds av ett taxeringsbeslut som skattemyndigheten har fattat. Myndigheten skall också fatta de beslut om följdändring som kan följa av beslut om sjömansskatt, beslut av utländsk myn-

dighet om ändring av skatt och beslut om ändrat fastighetstaxeringsvärde. Följdändringsbeslut får fattas efter den femårsfrist som normalt gäller för omprövningsbeslut, men senast inom sex månader från det att det beslut som föranleder ändringen fattades och — om det är fråga om en ändring till nackdel i ett taxeringsbeslut beträffande en annan skattskyldig — senast under sjätte året efter utgången av taxeringsåret. Framstår en följdändring till nackdel beträffande annan skattskyldig som uppenbart oskäligen får den underlåtas.

- Ett omprövningsbeslut innehåller skattemyndighetens ställningstagande i sak. Skattemyndigheten skall i samband med omprövningsbeslutet vidta de taxeringsåtgärder som föranleds av beslutet och räkna ut taxerad och beskattningsbar inkomst m.m.
- Skattemyndigheten skall snarast efter det att domstol meddelat en dom som innebär ändring i tidigare taxeringsbeslut vidta de taxeringsåtgärder som föranleds av domen.

7.2 Taxeringsperiodens längd

Enligt nuvarande ordning skall TN:s arbete med ett visst års taxering vara avslutat före utgången av oktober månad taxeringsåret.

Taxeringsperioden förlängdes genom RS-reformen till den 31 oktober fr.o.m. 1979 års taxering. Det förutsattes då att perioden efter en tid skulle sträckas ut till den 30 november. Så har emellertid inte skett.

I betänkandet *Förenklad taxering* föreslog vi (s. 93—100) att taxeringsperioden för de allmänna deklarationerna skulle förlängas till den 30 november taxeringsåret. För de förenklade deklarationerna skulle taxeringsperioden gå ut den 31 maj. Förlängningen till den 30 november för de allmänna deklarationerna borde leda till att granskningsperioden kunde utnyttjas effektivare och förutsättningarna för att ägna mer tid åt det svårgranskade materialet öka. Vidare skulle den markanta arbetstoppen i slutet av perioden kunna undvikas. För att en förlängning skulle få avsedd effekt måste den dock kombineras med effektiva gransknings- och kontrollrutiner. Vi menade att det inte var nödvändigt med en lagreglering för att bestämma taxeringsperiodens längd. Det torde vara tillräckligt med administrativa föreskrifter för myndigheterna.

Vid remissbehandlingen har reaktionerna på att förlänga taxeringsperioden till den 30 november taxeringsåret varit i huvudsak positiva. Det ansågs att det var möjligt att förlänga taxeringsperioden med en månad utan att ändra på den nuvarande tidpunkten för att sända ut slutskattese-deln. En förutsättning för detta är dock att den nuvarande arbetsbelastningen i slutet av året kan minskas avsevärt. En sådan minskning kan ske om de deklareranter som taxeras på grundval av en förenklad självdeklaration i enlighet med vårt förslag får sina slutskattensedlar redan under juni månad taxeringsåret. RSV har pekat på att en förlängning av taxeringsperioden torde kräva stora ADB-systemförändringar. Verket menar ock-

så att det torde krävas att man på administrativ väg reglerar att endast ett mycket litet antal beslut fattas i november.

I det nya taxeringsförfarandet, där taxeringsbesluten fattas av skattemyndigheten och där denna kan ompröva sina beslut även till den skattskyldiges nackdel inom ett år efter taxeringsåret, är behovet av en taxeringsperiod inte lika uttalat som i dag. Det kan t.o.m. ifrågasättas om det över huvud taget är nödvändigt med en bestämd taxeringsperiod i ett sådant system. Taxeringsbesluten fattas inte längre av en instans utanför skattemyndigheten. För de skattskyldiga är det inte taxeringsperioden utan tidpunkten när de senast skall få besked om skattens storlek som är betydelsefull. Det kan emellertid vara lämpligt med en administrativ gräns för skattemyndighetens arbete med den årliga taxeringen.

Den nuvarande sluttidpunkten för att skicka skattsedel på slutlig skatt till den skattskyldige bör ligga fast. Taxeringsbeslut skall således beträffande alla skattskyldiga fattas inom sådan tid att skattsedel på slutlig skatt kan sändas ut senast den 15 december taxeringsåret (35 § UBL). Hur skatteförvaltningen organiserar sitt arbete för att i tid hinna skicka ut slutskattsedlarna är en fråga för RSV. Mycket talar för att skattemyndigheterna bör inrikta sig på att slutföra granskningen under oktober. Vi föreslår inte någon särskild lagreglering av frågan, utan den får lösas på administrativ väg.

7.3 Längdföring och beslut

Enligt 68 § GTL skall av TN beslutade taxeringar för varje skattskyldig införas i skattelängd. Skattelängden skall skrivas under av LSM. Den skall därefter, såvitt avser den årliga taxeringen, anses innefatta TN:s beslut. Längden skall hållas aktuell. LSM antecknar i längden de beslut av domstol eller annan myndighet som innebär en ändring av de tidigare längdförda uppgifterna. Skattelängden har dessutom betydelse genom den definition som ges i 2 § 1 mom. GTL. Till den årliga taxeringen hänförs nämligen också vad som enligt 68 § GTL skall antecknas i skattelängden i fråga om annat än inkomst- eller förmögenhetstaxering. Detta innebär att besvär över de beslut som antecknats i skattelängden skall föras i den ordning som gäller för taxeringsbesvär.

Skattelängden skall upprättas med ledning av vad som antecknats på deklARATIONER och andra handlingar som har legat till grund för TN:s beslut (38 § 1 mom. TF). LSKM framställer förslag till skattelängd i tre exemplar. Dessa skall senast före taxeringsårets utgång överlämnas till LSM. LSM kontrollerar skattelängden, skriver under huvudexemplaret och bestyrker riktigheten av de två andra exemplaren. LSM behåller huvudexemplaret själv och tillställer LSKM och kommunstyrelsen var sitt exemplar.

Längden är en beloppsmässig sammanfattning av de beslut TN fattat. Den innehåller ungefär samma uppgifter som första sidan på en allmän självdeklARATION och slutskattsedeln. I praktiken är skattelängden ett

utdrag ur skatteregistret. Men till skillnad från skatteregistret — som för närvarande är tillgängligt endast under ett år — arkiveras skattelängden.

Skattelängden används nästan uteslutande av LSM och då för att föra in de ändringar av taxeringsbesluten som följer av domstols dom eller rättelse enligt 72 a eller 72 b § GTL. LSKM och kommunstyrelsen har normalt ingen större användning av sina exemplar av skattelängden, särskilt som man inte kan utgå från att uppgifterna är aktuella.

Som tidigare nämnts anses skattelängden innefatta TN:s beslut när den skrivits under. Denna regel lades till 1967 i samband med övergången till ett databehandlingssystem inom taxeringen. Vid bristande överensstämmelse mellan längden och TN:s anteckning på deklarationen äger således i princip längden vitsord tills längdföringen rättats (prop. 1967:88 s. 93). Detta gäller även om TN:s beslut har dokumenterats i en underrättelse till den skattskyldige men längden fått annat innehåll.

I det framtida förfarandet fattar skattemyndigheten taxeringsbesluten. Man kan då inte gärna ha kvar den nu gällande ordningen. Skattelängden med sina beloppsmässiga sammanfattningar av taxeringsbesluten passar inte heller som beslutsbärare i den framtida sakprocessen. Det naturliga är i stället att skattemyndighetens beslut framgår av de dokument som utgjort grundval för beslutet, i första hand av självdeklarationen, eller av beslut om omprövning och taxeringsåtgärder. Vi föreslår därför att skattelängden i framtiden inte skall ha betydelse som dokumentation av skattemyndighetens beslut. Med den utformning vi föreslår av 1 kap. 1 § NTL mister skattelängden också sin betydelse för innebörden av begreppet taxering. Längden kommer enbart att utgöra en förteckning över skattemyndighetens taxerings- och debiteringsbeslut. Därmed sker i fråga om beslutsregistreringen ett närmande till andra skatter.

Den omständliga hanteringen med skattelängden kan ifrågasättas i dagens samhälle. Framställningen av skattelängden är dessutom kostnadskrävande. Den sammanlagda kostnaden torde uppgå till 10–15 milj. kr. per år. Behovet av skattelängden för andra ändamål än taxering kan vi inte överblicka. Vi förordar därför att möjligheterna att ersätta skattelängden med någon form av datamedium utreds.

Vi anser inte att NTL behöver ha någon bestämmelse om skattelängden med hänsyn till dess reducerade betydelse.

7.4 Omprövning på den skattskyldiges initiativ

7.4.1 Förutsättningar för omprövning

I betänkandet *Förenklad taxering* lade vi fram förslag till väsentligt utvidgade möjligheter för skattemyndigheterna att ompröva sina beslut. Den skattskyldige skall enligt vårt huvudalternativ inom fem år efter taxeringsårets utgång kunna begära omprövning av skattemyndighetens beslut. Några särskilda krav för rätt till omprövning skall inte ställas. Samma fråga skall kunna omprövas flera gånger under förutsättning att den inte kommit under domstols prövning. Förslaget innebär att den

extraordinära besvärsrätten kan avskaffas. Som ett alternativ lade vi fram ett förslag om en ettårig omprövningsperiod med bibehållande av den extraordinära besvärsrätten.

Riksdagen har ställt sig bakom vårt huvudalternativ, alltså en omprövningsperiod för den skattskyldige på fem år efter taxeringsårets utgång. Alla slags skattemyndighetsbeslut skall kunna omprövas, även omprövningsbesluten.

I och för sig skulle man kunna tillåta att den skattskyldige begär omprövning muntligt. Är det fråga om en begäran som uppenbart skall bifallas är det inte heller något som hindrar att skattemyndigheten, sedan den uppmärksamats på felaktigheten av den skattskyldige, företar rättslsen "på eget initiativ" med stöd av sin rätt att inom femårsperioden fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel. Många skäl, bl.a. risken för missuppfattningar och diarieföringsrutiner, talar dock för ett krav på att en begäran om omprövning skall lämnas skriftligt. Att en skattskyldig som har svårt att uttrycka sig skriftligt bör kunna få vägledning när skrivelsen upprättas följer redan av myndighetens serviceskyldighet (4 § FL). Vid telefonförfrågningar kan det vara lämpligt att myndigheten skickar en ansökningsblankett till den skattskyldige. En sådan blankett kan hjälpa den skattskyldige att lämna relevanta uppgifter, vilket också underlättar för skattemyndigheten.

När en begäran om omprövning kommer in måste skattemyndigheten först kontrollera att den fattat grundbeslutet och således är rätt myndighet att företa omprövningen. Är så inte fallet skall skattemyndigheten snarast sända ansökan till rätt myndighet samtidigt som den skattskyldige underrättas om åtgärden. Kommer en begäran om omprövning in till fel skattemyndighet eller till en länsrätt inom omprövningsperioden skall den prövas även om den överlämnats till rätt myndighet först efter periodens utgång.

Sedan skattemyndigheten har konstaterat att den är rätt myndighet måste den vidare pröva om begäran har kommit in inom rätt tid. Har ansökan kommit in för sent skall den avvisas, något som med den långa omprövningsperioden rimligen borde bli sällsynt.

Vidare bör skattemyndigheten kontrollera att begäran framställs av behörig person, att ombud företer fullmakt etc. En ytterligare förutsättning för omprövning är att frågan beträffande det aktuella taxeringsåret inte prövas eller har prövats av domstol. En begäran om förnyad omprövning efter domstolsbehandling eller under pågående domstolsbehandling skall avvisas. Om skattemyndigheten är tveksam huruvida just den med ansökan avsedda frågan domstolsprövats, bör myndigheten i första hand avvisa begäran om omprövning. Avvisningsbesluten är överklagbara.

Som framgår av principbeslutet skall det — bortsett från att frågan inte får vara eller ha varit föremål för domstolsprövning — inte finnas några begränsningar i rätten att begära omprövning. Den helt övervägande delen av de skattskyldiga är intresserade av att få saken slutligt avgjord och kan därför förväntas utan dröjsmål överklaga skattemyndighetens

beslut om de är missnöjda med det men inte har några nya omständigheter att anföra. De få undantagsfall där de skattskyldiga upprepade gånger begär omprövning av samma sak torde inte innebära någon större belastning för skattemyndigheten med hänsyn till att prövningen av sådana ärenden kan göras tämligen summarisk. Vi föreslår därför inte någon undantagsregel som skall möjliggöra för skattemyndigheten att avvisa en begäran om omprövning med motivering att frågan omprövats tidigare och något nytt inte kommit till. Det torde för övrigt inte vara mer arbetsbesparande att fatta ett sådant avvisningsbeslut än att fatta ett nytt omprövningsbeslut där det enbart konstateras att saken omprövats tidigare och några nya omständigheter inte anförts.

7.4.2 Handläggningen av omprövningsärenden

En begäran om omprövning måste behandlas snabbt. Ett av syftena med omprövningsförfarandet är ju att den skattskyldige utan onödig tidsutdräkt skall få rättelse gjord. Omprövningsärendena har emellertid mycket skiftande karaktär. I vissa fall kan en tjänsteman omedelbart fatta beslut om rättelse. Andra fall kan kräva omfattande utredning innan beslut kan fattas med skattenämndens medverkan. En definitiv tidpunkt inom vilken beslut skall fattas är därför knappast lämplig. Vi anser inte heller att en allmän regel om skyndsam behandling av omprövningsärenden är ett effektivt medel. Vi föreslår i stället att RSV i administrativ ordning utfärdar föreskrifter om vilka tidsramar som bör gälla för olika typer av ärenden. Det bör sedan åligga skattemyndigheterna att till RSV rapportera de omprövningsärenden som inte avgjorts inom föreskriven tid.

Som vi betonade redan i betänkandet om förenklad taxering bör skattemyndigheterna lägga ned större omsorg än i dag på utformningen av de omprövningsbeslut som innebär att den skattskyldiges yrkanden lämnas helt eller delvis utan bifall. Beslutsmotiveringen bör 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 eventuell ny begäran om omprövning eller vid överklagande (jfr JO 1977/78 s. 305). En bristande beslutsmotivering kan medföra att den skattskyldige i onödan begär ytterligare omprövning eller överklagar beslutet. Vi föreslår inte någon speciell regel i NTL, utan den allmänna regeln i 20 § FL kommer att gälla.

Om ett beslut gått emot den skattskyldige skall han informeras om möjligheten att begära ytterligare omprövning och att överklaga. Han skall också informeras om eventuella avvikande meningar (21 § FL).

7.4.3 Kvittning

Som vi anförde i betänkandet Förenklad taxering går en möjlighet till s.k. äkta kvittningsinvändningar inte att förena med en sakprocess. I begreppet äkta kvittning ligger ju att invändningen avser en annan fråga än den överklagandet gäller och avsikten med sakprocessen är just att begränsa

prövningen till den fråga som överklagats. Till detta kommer att vi föreslår att skattedomstolarna i framtiden inte skall räkna ut taxerad och beskattningsbar inkomst, som för närvarande utgör ramen för kvittningen (se avsnitt 21.2.4).

I prop. 1986/87:47 s. 159 anför departementschefen att han inte helt vill utesluta att det kan finnas anledning att behålla en del inslag från beloppsprocessen. Han tänker då närmast på möjligheten till kvittning i vissa situationer. Omprövningsförfarandet i kombination med en sakprocess kan medföra vissa nackdelar för det allmännas del vad gäller möjligheten att återopa fakta som skulle leda till att taxeringen inte ändras. Som exempel nämner han det fallet att en skattskyldig efter det att det allmännas besvärstid gått ut inleder en process. Det allmänna kan då inte väcka talan beträffande en annan sak som skulle leda till att taxeringen förblir oförändrad eller inte sänks i den utsträckning som skulle bli följden av den skattskyldiges yrkanden. Om den upptäckta felaktigheten är uppenbar och avser ett betydande belopp kan det enligt departementschefen framstå som stötande att taxeringen inte skall påverkas härav. Sådana situationer torde visserligen bli relativt sällsynta, men en kvittningsrätt bör ändå övervägas.

Äkta kvittningsinvändningar är inte särskilt vanliga i dagens länsrättsprocess. Enligt vår undersökning av länsrättsmålen förekom kvittningsinvändningar i närmare 5 % av skattemålen. I kammarrättsprocessen är kvittningsinvändningar mycket ovanliga.

Skrivningarna i propositionen tar sikte på processer vid domstol. Men en kvittningsmöjlighet vid domstol utan någon motsvarighet på skattemyndighetsnivå är knappast någon acceptabel lösning. Problemet gör sig i första hand gällande hos skattemyndigheterna då den skattskyldige begär omprövning efter ettårsperioden. Inte heller då har skattemyndigheten möjlighet att "neutralisera" den skattskyldiges yrkanden med äkta kvittningsinvändningar. Vid beslut inom ett år efter taxeringsårets utgång kan skattemyndigheten naturligtvis företa vad man kan kalla äkta kvittningar. Detta är emellertid inte ett utflöde av en kvittningsrätt utan av skattemyndighetens generella befogenhet att inom ettårsperioden ändra taxeringsbeslut även till den skattskyldiges nackdel.

Vi tog upp problemet i betänkandet Förenklad taxering (s. 198). Vi anför där att det finns skäl som talar för en kvittningsrätt för skattemyndigheten, bl.a. att disproportionen mellan skattemyndighetens och den skattskyldiges möjligheter att få taxeringsändringar till stånd annars blir alltför stor. Vidare kan den skattskyldige frestas att vänta med sin begäran om omprövning till ett år efter taxeringsåret, då ändring till nackdel för den skattskyldige inte längre är möjlig. Andra skäl talar emellertid mot att tillåta kvittning. Skattemyndigheten får genom kvittningsrätten en sorts latent möjlighet att ändra taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel även efter ettårsperiodens utgång — en möjlighet som är beroende av den skattskyldiges yrkanden. Kvittningsinvändningar är för närvarande inte tillåtna mot den skattskyldiges extraordinära besvär. Eftersom den femåriga omprövningsperioden konsumerar den extraordinära be-

svärsrätten skulle en obegränsad kvittningsrätt under hela femårsperioden innebära en utvidgning i förhållande till vad som gäller i dag. Vi föreslog därför inte någon rätt till kvittning.

Vi vidhåller att en möjlighet till kvittning inte bör införas. Bortsett från de mer principiella invändningar som kan anföras mot ett kvittningsinstitut menar vi att det medför ett alltför komplicerat regelsystem. Enligt vår mening löses problemet bäst genom att en motsvarighet till den nuvarande regeln om LSKM:s extraordinära besvärsmålsrätt till den skattskyldiges nackdel vid s.k. misstagstaxeringar införs som en ny eftertaxeringsgrund (se avsnitt 7.5.2). En möjlighet till eftertaxering i dessa situationer har till skillnad mot ett kvittningsinstitut väsentliga fördelar. Den är enkel. Den ger bättre likformighet skattskyldiga emellan. Den kan alltid utföras i första instans. Den kan tillämpas oberoende av om den skattskyldige yrkat omprövning eller överklagat.

Om ett kvittningsinstitut i omprövningsförfarandet ändå anses nödvändigt föreslår vi att det utformas enligt följande.

Som vi redogjort för i betänkandet Förenklad taxering finns i skatteprocessen en kvittningsrätt för det allmänna så att mot den skattskyldiges yrkande om nedsättning av taxeringarna kan anföras att taxeringarna blivit för låga i något annat avseende och att de därför skall lämnas oförändrade eller inte sättas ned så mycket som följer av den skattskyldiges yrkande.

Det finns emellertid många undantag från det allmännas kvittningsrätt. LSKM kan inte åberopa kvittningsinvändningar avseende en annan fråga när den skattskyldige anfört besvär i särskild ordning. Undantag gäller också för beslut som visserligen enligt 68 § GTL ingår i den årliga taxeringen och utgör underlag för debiteringen men inte påverkar taxerad och beskattningsbar inkomst, exempelvis beslut om förutsättningar för skattereduktion enligt 2 § 4 mom. UBL, beslut om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, beslut om underlag för skogsvårdsavgift och statlig fastighetsskatt. Sådana poster kan inte kvittas mot varandra eller mot taxerad och beskattningsbar inkomst. Mot yrkande om uppskov med realisationsvinst och mot konsekvensändringar av annan skattskyldigs taxering enligt 105 § GTL kan inte heller kvittningsinvändningar framställas. Det kan också ifrågasättas om det allmänna har rätt att mot ett yrkande om nedsättning av beskattningsbar inkomst kvittningsvis yrka höjning av underlaget för tilläggsbelopp enligt SIL.

Kvittningsrätten är således komplicerad. Ramen för kvittningsinvändningar torde vara den beskattningsbara inkomsten. I ett rättsfall har emellertid kvittning som inneburit höjd taxerad inkomst men sänkt beskattningsbar inkomst inte godtagits av regeringsrätten (RRK R73 1:58). Däremot är det inget som hindrar att kvittningen medför höjd skatt. Det kan bli fallet när ett yrkande inte enbart påverkar taxeringen utan också t.ex. underlaget för tilläggsbelopp eller förutsättningarna för skattereduktion.

Det är inte tillfredsställande med ett kvittningsinstitut som dels inte är effektivt i vissa situationer — något hållbart argument för varför just

taxeringsbeslut som enbart påverkar debiteringen skall hållas utanför kvittningsinstitutet finns knappast — och dels kan medföra att den skattskyldige påförs högre skatt. Det är därför enligt vår mening rimligare att debiterad skatt utgör ramen vid kvittning. Skattemyndigheten skulle således ha möjlighet att vid den skattskyldiges begäran om omprövning kvitta intill oförändrad skatt för den skattskyldige.

Om en kvittningsregel med den i propositionen antydda innebörden anses böra införas trots våra betänkligheter kan den förslagsvis formuleras enligt följande, som gäller ett kvittningsinstitut på skattemyndighetsnivå.

Gör skattemyndigheten en ändring i ett taxeringsbeslut som innebär sänkt skatt för den skattskyldige får skattemyndigheten samtidigt besluta om rättelse av en uppenbar felaktighet som medfört att den skattskyldige undgått skatt med ett betydande belopp. Ändringarna får dock sammantaget inte medföra att den skattskyldige påförs högre skatt.

Regeln bör tas in i 4 kap. NTL. Med den utformning av omprövningsförfarandet vi föreslår — de skattskyldiga kan inte överklaga grundbeslut — torde det vara tillräckligt med ett kvittningsinstitut som omfattar förfarandet vid skattemyndigheten. Det allmänna har möjlighet att vid omprövningen utnyttja sin kvittningsrätt. Frågan om en kvittningsmöjlighet för det allmänna bör införas vid domstolsprocessen behandlas ytterligare i avsnitt 18.5.

7.5 Omprövning på skattemyndighetens initiativ

7.5.1 Ändring till den skattskyldiges fördel

Skattemyndigheten har naturligtvis även i det nya taxeringsförfarandet möjlighet att ompröva och ändra sina beslut under taxeringsperioden. Vidare kan myndigheten på eget initiativ fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel inom fem år efter utgången av taxeringsåret. Ett beslut bör normalt anses vara till den skattskyldiges fördel när det innebär sänkt skatt. Undantagsvis kan det inträffa att den skattskyldige motsätter sig en ändring som innebär sänkt skatt för honom. En sådan ändring kan då inte genomföras efter ettårsperiodens utgång.

I betänkandet Förenklad taxering anförde vi (s. 208) att det nya taxeringsförfarandet kräver att skattemyndigheten även kan besluta om de följdändringar i taxeringsbeslut för samma eller annan skattskyldig som följer av ett omprövningsbeslut. Domstolarna har i dag en sådan möjlighet enligt 105 § GTL. Denna bestämmelse framstår emellertid redan i det nuvarande förfarandet som otillräcklig. Vi föreslog därför en generell regel för skattemyndigheterna om följdändring. Skattemyndigheterna skulle ha möjlighet och skyldighet att göra de ändringar som föranleddes av ett omprövningsbeslut. Vid riksdagsbehandlingen av prop. 1986/87:47 togs inte någon ställning till förslagen i den här delen.

Vi föreslår nu att skattemyndigheten skall kunna göra de följdändringar i taxeringsbeslut för annat taxeringsår eller för annan skattskyldig som följer av skattemyndighetens egna beslut (se 4 kap. 10 § 1 NTL). Liksom vad gäller tillämpningen av 105 § GTL krävs att följdändringen är en direkt konsekvens av det första beslutet. Innan en följdändring företas beträffande en annan skattskyldig skall han naturligtvis få tillfälle att yttra sig. Ett yttrande torde ofta behövas redan för att kunna fatta omprövningsbeslutet.

Skattemyndigheten skall fatta beslut om följdändring även i taxeringsbeslut som fattats av annan skattemyndighet. Det beslut om taxeringsåtgärder som måste fattas efter följdändringsbeslutet skall dock i sådana fall fattas av "rätt" skattemyndighet, dvs. den som fattat grundbeslutet.

I 105 § första stycket första och andra meningarna GTL ges domstol rätt att flytta över taxering till annan beskattningsort. Vi anser inte att någon motsvarighet är nödvändig i NTL. I ett ärende som rör frågan om rätt beskattningsort avser överflyttningen samma skattskyldig och samma taxeringsår. Det måste ligga inom ramen för skattemyndighetens prövning av frågan om rätt beskattningsort att t.ex. undanröja en taxering på orätt ort eller att taxera den skattskyldige på rätt ort, om den skattskyldige i sin begäran om omprövning endast yrkat att taxeringen på orätt ort skall undanröjas. Ett sådant beslut skall också kunna innebära att skattemyndigheten beslutar att taxeringen skall flyttas över till viss kommun utanför skattemyndighetens verksamhetsområde.

Domstolarna kan enligt nuvarande regler med tillämpning av 105 § GTL flytta en taxering till rätt ort även i de fall överklagandet inte gäller frågan om rätt beskattningsort (jfr RÅ 1958 Fi 2121). Vi anser inte att skattemyndigheterna bör ha en sådan rätt. En överflyttning på skattemyndighetens initiativ efter ettårsperiodens utgång bör kräva att förutsättningar finns för eftertaxering.

Skattemyndigheten skall fatta följdändringsbeslut i ytterligare några situationer, nämligen fall som motsvarar LSKM:s nuvarande extraordinära besvärsmöjlighet enligt 101 § 2 och 3 mom. samt 102 § GTL och LSM:s rättelsemöjlighet enligt 72 b § GTL (se 4 kap. 10 § 2—5 NTL). Det är i dessa fall i huvudsak fråga om beslut som har fattats av annan än skattemyndighet, nämligen beslut om sjömansskatt av RSV, kammarrätt eller regeringsrätten (101 § 1 mom. GTL), beslut av utländsk myndighet om nedsättning av skatt (101 § 2 mom. GTL), beslut av förvaltningsdomstol om ändrat fastighetstaxeringsvärde och vissa beslut om åtgärder eller rättelser enligt FTL (102 och 72 b §§ GTL). Följdändringsbeslut som föranleds av domstols beslut i taxeringsfrågor fattas av domstolen efter yrkande av part och kan enbart avse taxeringsbeslut för annat taxeringsår eller — efter yrkandet av det allmänna — annan skattskyldig (se avsnitt 20.2).

De följdändringar som görs inom ettårsperioden kräver ingen särskild reglering. Beträffande de följdändringsbeslut som fattas därefter gör vi en åtskillnad mellan beslut till den skattskyldiges fördel och till hans nackdel. Samtliga beslut till den skattskyldiges nackdel som fattas efter

ettårsperiodens utgång hänför vi till eftertaxeringsinstitutet. Det behandlas vidare under följande avsnitt (7.5.2). Följdändringsbeslut till den skattskyldiges fördel torde normalt kunna fattas inom den femåriga omprövningsperioden. Undantagsvis kan emellertid beslut behöva fattas efter femårsperiodens utgång. Det krävs därför en särregel (se 4 kap. 11 § andra stycket NTL). Beslut får fattas även efter femårsfristen men inte senare än inom sex månader från det att det beslut som föranleder ändringen fattades.

Skattemyndigheten får underlåta att fatta omprövningsbeslut på eget initiativ som skulle komma att innebära endast en mindre ändring av den påförda skatten.

7.5.2 Ändring till den skattskyldiges nackdel

Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel skall kunna fattas inom ett år efter utgången av taxeringsåret. Ett beslut bör normalt anses vara till den skattskyldiges nackdel när det innebär höjd skatt. För de skattskyldiga som underlåter att lämna deklaration eller lämnar den efter taxeringsårets utgång föreslog vi i betänkandet *Förenklad taxering* (s. 196) en särskild regel för att undvika att de behandlas förmånligare än andra och att skattemyndigheternas reella möjligheter att fatta beslut till nackdel inskränks. Omprövningsbeslut till nackdel skulle i dessa fall få fattas inom ett år efter det att deklarationen gavs in till skattemyndigheten men inte senare än fem år efter utgången av taxeringsåret.

För i rätt tid lämnade deklarationer uppgår den tidsperiod inom vilken skattemyndigheten får fatta beslut till nackdel för den skattskyldige till närmare två år. En omprövningsfrist på ett år efter deklarationsinlämnandet för beslut till den skattskyldiges nackdel skulle därför i många fall innebära att skattskyldiga, som vill spekulera i att undgå kontroll genom att deklarerat sent, blir otillbörligt gynnade. Vi föreslår därför, med ändring av vårt tidigare förslag, att omprövningsbeslut till nackdel i dessa fall skall få meddelas inom två år från det att deklarationen kom in till skattemyndigheten, men inte efter utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Efter november månad taxeringsåret kan omprövningsbeslut fattas även om det inte finns något grundbeslut.

Skattemyndigheterna bör självfallet inte på eget initiativ ompröva taxeringsbeslut för att få till stånd skattehöjningar på småbelopp. RSV bör utfärda riktlinjer för myndigheternas handlande i detta avseende.

Förutom den undre beloppsgräns för omprövningsbeslut till nackdel som RSV kan bestämma och förbudet att ompröva skattefrågor som är eller har varit föremål för domstolsprövning bör inte några begränsningar i möjligheterna att fatta omprövningsbeslut till nackdel inom ettårsperioden gälla. Skattemyndigheten kan t.ex. fatta flera omprövningsbeslut i samma skattefråga och fatta ett omprövningsbeslut till nackdel även om tidigare ett beslut till fördel fattats i samma fråga.

Efter ettårsperiodens utgång är skattemyndighetens möjligheter att

fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel starkt begränsade. Vi använder för samtliga de omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel som får fattas efter ettårsfristen begreppet eftertaxering. Begreppet får härigenom en vidare bestämning än i dag. Vid en jämförelse med de nuvarande reglerna i GTL kan det sägas omfatta, förutom dagens eftertaxeringsinstitut, även LSKM:s extraordinära besvärsmått till den skattskyldiges nackdel enligt 101 och 102 §§ GTL, domstols möjligheter att enligt 105 § GTL företa följdändringar till den skattskyldiges nackdel och LSM:s rätt att enligt 72 b § GTL höja en skattskyldigs taxeringar. Eftertaxeringsbesluten är emellertid i det nya förfarandet, i motsats till i dag, inte något tillägg till det tidigare taxeringsbeslutet utan en ändring av det tidigare beslutet.

I betänkandet Förenklad taxering föreslog vi att den extraordinära besvärsmåttet vid s.k. misstagstaxeringar enligt 101 § 1 mom. jämfört med 100 § första stycket 5 GTL skulle avskaffas — rättelse måste enligt förslaget ske inom den allmänna tidsgränsen för omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel, nämligen ett år efter taxeringsåret (s. 191).

Som vi redogjort för i avsnitt 7.4.3 anser departementschefen i prop. 1986/87:47 att det bör övervägas om inte kvittningsyrkanden för det allmänna bör tillåtas i den framtida sakprocessen när den upptäckta felaktigheten är uppenbar och avser betydande belopp (s. 160). En sådan ordning går emellertid inte att förena med en sakprocess utan speciella och komplicerade regler.

Anses inte skattemyndighetens möjligheter att fatta taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel inom ett år efter taxeringsåret tillräckliga menar vi att en lämpligare lösning än ett kvittningsinstitut är att ha kvar en motsvarighet till LSKM:s extraordinära besvärsmått enligt 101 § 1 mom. jämfört med 100 § första stycket 5 GTL. Den skulle då hänföras till eftertaxeringsinstitutet i likhet med de övriga beslut till den skattskyldiges nackdel som får fattas efter ettårsperiodens utgång. Vi föreslår därför att i 4 kap. 14 § första stycket 1 NTL förs in en motsvarighet till det allmänna extraordinära besvärsmåttet vid s.k. misstagstaxeringar. Besluten skall fattas av skattemyndigheten i första instans.

Vi anser emellertid att en begränsning i förhållande till i dag är motiverad. Det bör krävas att felaktigheten avser ett betydande belopp. Om ett belopp är betydande bör avgöras med utgångspunkt i ett fast belopp, t.ex. basbeloppet enligt lagen (1962:380) om allmän försäkring för januari månad taxeringsåret.

Som vi redan nämnt (avsnitt 7.5.1) anser vi att de beslut om följdändringar till skattskyldigs nackdel som fattas efter utgången av det första året efter taxeringsåret skall hänföras till eftertaxeringsinstitutet (4 kap. 14 § första stycket 3 NTL). Sådana beslut får även fattas efter femårsperioden men inte senare än inom sex månader från det att det beslut som föranleder ändringen meddelades. Någon yttersta tidsgräns för följdändring i taxeringsbeslut avseende den skattskyldige själv kan inte anses befogad och finns inte heller i dag i de lagrum som närmast motsvarar den föreslagna följdändringsregeln (72 b §, 101 § 2 och 3 mom.,

102 och 105 §§ GTL). Vad gäller beslut om följdändring i ett taxeringsbeslut för en annan skattskyldig är emellertid en tidsgräns motiverad. Vi föreslår att följdändringsbeslut till nackdel för annan skattskyldig inte skall få meddelas efter utgången av sjätte året efter taxeringsåret (4 kap. 16 § andra stycket NTL). Regeln anknyter till dagens praxis vad gäller tillämpning av 105 § GTL för rättelse i annan skattskyldigs taxering. Ett följdändringsbeslut i annan skattskyldigs taxering bör kunna underlåtas om det skulle framstå som uppenbart oskäligt.

Normalt möter inte hinder för skattemyndigheten att fatta flera beslut avseende samma fråga. Den begränsningen skall dock gälla att skattemyndigheten inte får i ett nytt beslut om eftertaxering bedöma samma fråga som prövats i ett tidigare eftertaxeringsbeslut för att ytterligare höja den taxerade inkomsten. För en ny prövning krävs att sådana nya väsentliga omständigheter tillkommit att det kan anses vara en ny fråga som prövas. I dessa undantagsfall måste man alltså redan på myndighetsnivå göra klart för sig vad som är "saken" i ärendet.

7.6 Taxeringsåtgärder till följd av skattemyndighets eller domstols beslut

Genom grundbeslutet eller omprövningsbeslutet tar skattemyndigheten ställning i sakfrågorna. Ställningstagandets effekt på taxerad och beskattningsbar inkomst kan inte utläsas av dessa beslut. Skattemyndigheten skall emellertid i samband med beslutet företa de taxeringsåtgärder som föranleds av ställningstagandet i sak och bl.a. räkna ut taxerad och beskattningsbar inkomst. Med taxeringsåtgärder menar vi således de konsekvenser för det aktuella taxeringsårets beskattningsunderlag som av lag eller RSV:s anvisningar och föreskrifter följer av ett visst ställningstagande i sak (se avsnitt 21.2.1). Ett omprövningsbeslut för ofta med sig ändringar av andra poster i beskattningsunderlaget som inte i sig är föremål för prövning. Medger t.ex. skattemyndigheten vid omprövning den skattskyldige ytterligare avdrag för kostnader för reparation av fastighet, vilka enligt tidigare beslut hänförts till förbättringskostnader, måste avskrivningsunderlag och värdeminskningsavdrag för fastigheten justeras.

Som vi redogör för i avsnitt 21.2 menar vi att domstolarna i framtiden i princip endast skall döma i tvistiga frågor. Uträkningen av taxerade och beskattningsbara inkomster m.m. skall överlämnas till skattemyndigheten. Skattemyndigheten skall snarast efter det att domstolen meddelat sitt beslut vidta de taxeringsåtgärder som föranleds därav.

Skattemyndighetens beslut om taxeringsåtgärder, vare sig de föranleds av myndighetens eget eller domstols beslut, är direkt överklagbara till länsrätten utan krav på omprövning.

8 Överklagande av taxeringsbeslut

8.1 Sammanfattning av avsnitt 8

- De skattskyldiga kan överklaga omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder till länsrätt. Överklagande får ske inom fem år efter taxeringsårets utgång eller, om det är fråga om ett beslut som fattats efter den 30 juni det femte året efter taxeringsåret, inom två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet.
- Överordnad myndighet får överklaga ett taxeringsbeslut inom den tid som gäller för skattemyndigheten att på eget initiativ fatta taxeringsbeslut. Myndigheten har dock en minsta tid för överklagande på två månader från det beslutet meddelades.
- Överordnad myndighet kan yrka att viss fråga prövas av länsrätten som första instans.
- Överordnad myndighet kan bestämma vilka av den underordnade myndighetens beslut den vill bli underrättad om.
- Överklagandet skall ges in till beslutsmyndigheten.

8.2 Överklagande av skattskyldig

8.2.1 Överklagbarhet m.m.

Vi föreslog i betänkandet Förenklad taxering två nyheter i förhållande till dagens bestämmelser. I princip skall endast omprövade beslut vara överklagbara av den skattskyldige. För besvärsrätt skall krävas att omprövningsbeslutet gått emot den skattskyldige.

Reaktionen vid remissbehandlingen av förslaget om obligatorisk omprövning var blandad. Genomgående var domstolarna negativa till förslaget. De menade att den obligatoriska omprövningen skulle leda till en onödig omgång skriftväxling som skulle komma att fördröja processen. Länsstyrelserna var däremot positiva.

I propositionen om ändringar i taxeringsorganisationen (1986/87:47 s. 156) anför departementschefen att flera tungt vägande skäl talar för någon form av obligatorisk omprövning. Genom en obligatorisk omprövning skapas en spärr mot att ärenden där någon tvist inte föreligger förs upp till domstolsprövning. En obligatorisk omprövning ger vidare

skattemyndigheten möjlighet att snabbt rätta uppenbara felaktigheter samt även att ta ställning till eventuella nya uppgifter eller ny argumentering från den skattskyldige som kan ge anledning till en ändrad bedömning av ärendet.

Departementschefen var emellertid tveksam till vårt förslag om att endast omprövade beslut skulle få överklagas. Det föreföll enligt hans mening lämpligare att efter mönster från nya FL en omprövning sker i samband med att ett beslut överklagas till domstol. Skattemyndigheten bör således i samband med att den tar emot ett överklagande vara skyldig att granska det överklagade beslutet, även om det redan tidigare varit föremål för omprövning, och ändra beslutet om det på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning framstår som oriktigt. Om klagandens yrkanden inte kan bifallas helt skall målet lämnas till länsrätten sedan aktkompletteringen avslutats.

Även ej omprövade beslut bör således enligt propositionen vara överklagbara. En förutsättning för besvärsrätt skall dock vara att beslutet gått emot den skattskyldige (prop. 1986/87:47 s. 153). Vill den skattskyldige t.ex. ha ändring i ett beslut som fattats i enlighet med vad han yrkat i sin deklaration bör han vara hänvisad till att begära omprövning hos skattemyndigheten. Endast om han inte får fullt bifall till sina yrkanden vid omprövningen kan han överklaga beslutet.

I FL finns en skyldighet för myndigheterna att ompröva sitt beslut i vissa fall, nämligen om det framstår som uppenbart oriktigt och omprövningen kan göras snabbt, enkelt och utan nackdel för någon enskild part. Skyldigheten gäller också om beslutet överklagas.

I förarbetena till FL (prop. 1985/86:80 s. 77) sägs bl.a. beträffande omprövningsskyldigheten att myndigheten bör undvika att ompröva ärenden där beslutet är riktigt och där en omprövning bara blir en onödig omgång. Det är därför normalt inte lämpligt att myndigheten gör en grundlig omprövning av varje beslut som överklagas. I stället bör myndigheten göra ett urval så att den företrädesvis tar sig an sådana ärenden där det redan vid en genomläsning av klagandens skrivelse och det överklagade beslutet framstår som sannolikt att beslutet ändras.

Den i prop. 1986/87:47 föreslagna lösningen avviker således från FL:s reglering på så sätt att omprövningen föreslås vara obligatorisk — varje beslut som överklagas till länsrätten skall omprövas av myndigheten.

Vi har vid detaljutformningen av våra förslag övervägt frågan om obligatorisk omprövning ytterligare och har kommit fram till att den lösning som föreslås i propositionen är mindre ändamålsenlig för taxeringsförfarandets del. Lösningen har bl.a. följande negativa konsekvenser.

Om målet att skjuta förfarandet mot första instans skall förverkligas krävs att omprövningen görs tillräckligt noggrant. I vissa fall kan det behövas en tidskrävande utredning. Ett överklagat ärende kan därför komma att bli liggande hos skattemyndigheten under tämligen lång tid utan att domstolen har möjlighet att påskynda eller påverka handläggningen. Länsrättens processledande funktion kan på så sätt sättas ur spel.

Det kan förekomma att den skattskyldige i samband med att han

överklagar ett taxeringsbeslut där skattemyndigheten avvikit från hans deklaration också framställer ett yrkande om t.ex. ett ytterligare avdrag, som inte nämnts i hans deklaration. Den skattskyldige har då i princip inte möjlighet att överklaga den senare frågan utan omprövning. Först om omprövningsbeslutet har gått emot honom får han överklaga. För den skattskyldige måste det framstå som svårförståeligt varför han får överklaga den ena frågan direkt till länsrätt men inte den andra.

Den i propositionen förordade ordningen har vidare den nackdelen att länsrätten inte vet hur den skattskyldige ställer sig till skattemyndighetens omprövningsbeslut. Den skattskyldige har kanske framställt ett yrkande med "puttmån" eller fått en klargörande motivering som rett ut tidigare missförstånd och är därför nöjd med skattemyndighetens beslut. Omprövningen blir då inte den spärr mot att otvistiga ärenden förs upp i länsrätt som avsikten är.

Det föreslagna förfarandet är också svårt att kombinera med en kvittningsrätt för det allmänna (se avsnitt 7.4.3) för det fall den skattskyldige väljer att överklaga i stället för att begära omprövning.

En ordning där endast omprövade beslut är överklagbara blir mer stringent och lättfattlig. Överensstämmelsen med vad som gäller för andra skatteslag — mervärdesskatt och punktskatter — blir bättre. Det blir en klarare gräns mellan taxeringsförfarande och handläggningen i domstol och länsrättsmålen blir mer enhetliga. Vi föreslår därför att den skattskyldiges överklagande av ett grundbeslut alltid skall föregås av omprövning. Först omprövningsbeslutet blir överklagbart. Även omprövningsbeslut som fattas under taxeringsperioden är naturligtvis överklagbara.

I betänkandet *Förenklad taxering* föreslog vi ett undantag från den obligatoriska omprövningen. Grundbeslut som fattats av myndigheten med nämnd skulle enligt förslaget vara direkt överklagbara till länsrätt. Några remissinstanser, bl.a. DV, vände sig mot undantaget och menade att även dessa beslut borde föregås av en obligatorisk omprövning innan de behandlas i domstol. DV menade att i många fall torde den skattskyldige först sedan han fått del av skälen till skattenämndens beslut få klart för sig i vilka avseenden materialet måste kompletteras. Det torde därför inte bli ovanligt att nya omständigheter kommer att tillföras även sedan beslutet fattats med skattenämnd.

Målsättningen att domstolarnas arbete skall koncentreras på att döma i mål där en rättslig tvist föreligger fordrar alltså enligt verket att även beslut med skattenämnd skall ha omprövats innan de kan anhängiggöras i länsrätt i de fall nya omständigheter har tillförts ärendet.

DV:s invändning synes oss riktig och vi föreslår därför inte något undantag från den obligatoriska omprövningen.

Som vi poängterat på annat håll i detta betänkande kommer det nya förfarandet och sakprocessen att ställa högre krav än i dag på utformningen av den skattskyldiges överklaganden. Det måste klart framgå i vilket avseende den skattskyldige är missnöjd med skattemyndighetens beslut, hans yrkanden och de omständigheter han åberopar till stöd för sin talan. Ett överklagande med enbart ett yrkande om att de taxerade

och beskattningsbara inkomsterna skall sättas ned kan inte godtas. Till stor del kommer de ökade kraven att tillgodoses redan genom att den skattskyldige bara får överklaga beslut som gått emot honom och att skattemyndigheten väl motiverar sitt omprövningsbeslut. Tvistefrågorna kan utkristalliseras och koncentreras i omprövningsförfarandet.

Som vi redan tidigare nämnt anser vi att beslut om taxeringsåtgärder skall vara direkt överklagbara till länsrätt. Genom beslutet om taxeringsåtgärder görs de ändringar av andra poster i taxeringsbeslutet som påverkas av ställningstagandet i sak. Ändringarna följer av lag eller RSV:s anvisningar eller föreskrifter. Sådana beslut torde därför sällan föranleda tvister. För att rätta de eventuella felaktigheter som kan uppkomma torde FL:s omprövningsinstitut vara tillräckligt.

Enligt nuvarande ordning kan inte talan föras om att en förlust skall beräknas till ett visst belopp. Frågan om storleken av förlusten kan prövas först i samband med att förlustavdrag yrkas (se t.ex. RÅ 81 Ba 52). Av våra förslag i avsnitt 6.2.6 följer att en förlustdeklaration skall behandlas på samma sätt som en vanlig deklaration och att det taxeringsbeslut som fattas på grundval av förlustdeklarationen är överklagbart. Detsamma gäller t.ex. kostnader och realisationsförlust som får fördelas över flera år. Även om den skattskyldige inte yrkar något avdrag för beskattningsåret kan skattemyndighetens beslut om kostnaderna överklagas, eftersom det får anses vara en fråga som har betydelse för beskattningen eller i annat ekonomiskt hänseende (6 kap. 2 § NTL).

8.2.2 Tiden för överklagande m.m.

Som vi utvecklat i betänkandet *Förenklad taxering* (s. 223) menar vi att den skattskyldiges överklagande skall ges in till beslutsmyndigheten, alltså till LSM eller LSKM, beroende på om beslutet fattats på lokal eller regional nivå. Den ordningen överensstämmer med FL:s bestämmelser.

Omprövningsförfarandet möjliggör avsevärda förenklingar av de nuvarande komplicerade besvärreglerna. De olika fristerna kan mönstras ut och ersättas av en enda.

Rätten att begära omprövning och att överklaga har nära samband med varandra. Tiden för överklagande bör därför sammanfalla med omprövningsperioden. Visserligen kan man tänka sig en kortare tid för överklagande knuten till delgivningen av beslutet eller den dag beslutet meddelades. Med hänsyn till att omprövning kan begäras flera gånger av samma sak skulle det ändå stå den skattskyldige fritt att begära en ny omprövning med efterföljande ny tid för överklagande om han försuttit överklagandetiden men omprövningsperioden inte gått ut.

Beslut som fattas i slutet av omprövningsperioden eller efter dess utgång, lämpligen de som meddelas efter den 30 juni femte året efter taxeringsåret, skall delges den skattskyldige för att han skall garanteras en tid för överklagande på två månader från delgivningen av beslutet. Det torde rimligen bli bara ett fåtal omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder som av denna anledning måste delges de skattskyldiga.

En regel om skyldigheten att delge sådana beslut bör tas in i TF.

Genom nya FL infördes en skyldighet för myndigheterna att vid överklagande ompröva sitt beslut om det framstår som uppenbart oriktigt och omprövningen kan göras snabbt och enkelt och utan nackdel för någon enskild part. Regeln gäller även för överklaganden enligt GTL. Med det förfarande vi föreslår säger det sig självt att det endast undantagsvis, t.ex. om den skattskyldige i överklagandet kommer med nya väsentliga uppgifter, kan komma i fråga någon omprövning enligt FL vid överklagande av omprövningsbeslut. När beslut om taxeringsåtgärder överklagas blir dock omprövningsreglerna i FL mer betydelsefulla.

8.3 Överklagande av det allmänna

8.3.1 Överklagbarhet m.m.

Enligt riksdagens principbeslut skall överordnad myndighet få föra talan om ändring i underordnad myndighets beslut. LSKM skall således få överklaga beslut som LSM har fattat, medan RSV skall få överklaga LSKM:s beslut.

Enligt uttalanden i propositionen som riksdagen lämnat utan erinran är det inte motiverat att det allmännas rätt att överklaga — i likhet med vad som gäller för de skattskyldiga — förutsätter att skattemyndigheten först meddelat beslut i sakfrågan (s. 154). Möjligheten att i administrativ ordning besluta om ändring bör nämligen ändå komma att utnyttjas så att länsrätterna inte belastas med några otvistiga ärenden. Man kan — med hänsyn till att det allmänna i taxeringsmål skall företrädas av närmast högre myndighet och till att RSV skall ge allmänna direktiv rörande processverksamheten — utgå från att rätten att överklaga kommer att användas bara när det verkligen är påkallat. Därför förordas en ordning som i överensstämmelse med gällande rätt innebär att det allmänna får yrka att domstolen fattar beslut som beskattningsmyndigheten bort fatta. Med en sådan ordning kan man också enligt propositionen i vissa fall, t.ex. i eftertaxeringsärenden, förkorta den sammanlagda handläggningstiden genom att begära domstolsprövning utan att avvakta att skattemyndigheten fattar ett beskattningsbeslut. Rätten för det allmänna att överklaga bör motsvara beslutsmyndigheternas möjligheter att företa ändringar.

Överordnad myndighet har således möjlighet att föra talan mot underordnad myndighets beslut och framställa yrkande till fördel eller nackdel för den skattskyldige och oavsett om något beslut i den aktuella frågan fattats av skattemyndigheten.

Möjligheten att låta länsrätten som första instans fatta ett taxeringsbeslut som skattemyndigheten bort fatta innebär en avvikelse från principen att utredning och beslut skall ligga så långt ned i instansordningen som möjligt. Väsentliga samordningsvinster i förhållande till andra funktioner i skattemyndigheten, andra taxeringsår och andra skatteslag kan därmed gå förlorade. Rätten för det allmänna att föra upp frågor i läns-

rätt som inte prövats av skattemyndigheten bör därför utnyttjas restriktivt (se avsnitt 11.2).

Överordnad myndighet kan naturligtvis inte ta del av samtliga de beslut som den underordnade myndigheten fattar. De ärenden som kan komma i fråga för överklagande måste på något sätt väljas ut.

På socialförsäkringsområdet gäller att RFV:s ombudsenhet kan bestämma vilka typer av ärenden de vill få del av. Motsvarande ordning gäller även på rättshjälpsområdet. Enligt 21 § rättshjälpsförordningen (1979:938) skall rättshjälpsnämnder och domstolar enligt de föreskrifter som DV utfärdar lämna uppgifter till verket om sina beslut rörande allmän rättshjälp.

Eftersom den överordnade myndigheten har en generell rätt att överklaga anser vi att det är lämpligt att den själv får avgöra vilka typer av ärenden den skall få del av. Myndigheten kan t.ex. vilja ta del av beslut som rör tillämpningen av ny lagstiftning eller en viss typ av transaktion för att snabbt kunna få en prejudikatfråga prövad av domstol eller för att kunna bedöma om rättstillämpningen sker på ett likformigt sätt. Vidare kan överordnad myndighet vara intresserad av beslut där det förekommit skiljaktiga meningar i skattenämnden. Myndighetens möjlighet att infordra beslut bör regleras i TF.

Genom den nya FL och ändringarna i FPL har den huvudprincipen införts på förvaltningsrättens område att överklaganden skall ges in till den myndighet eller domstol som fattat det överklagade beslutet. Genom förslagen i prop. 1986/87:47, som riksdagen godtog, anpassades bestämmelserna på skatteområdet i stor utsträckning till de nya principerna i FL och FPL. Bl.a. skall överklaganden enligt ML och LPP ges in till beslutsmyndigheten.

För de skattskyldigas överklaganden av TN:s beslut gäller en särskild ordning eftersom nämnderna arbetar endast en del av året och upplöses vid taxeringsperiodens utgång. Sådana överklaganden skall ges in till LSM.

Överklaganden av LSKM över TN:s beslut och över LSM:s beslut om särskild avgift skall däremot även fortsättningsvis ges in till länsrätten. Motivet var (s. 106) att det inte uppstod några fördelar vad gäller aktkomplettering i dessa fall. Ett ingivande till LSM skulle i stället medföra en viss tidsförlust. Däremot skall överklaganden från det allmänna på skatteområdet i övrigt ges in till beslutsinstansen. Denna ordning skulle — överförd på det nya förfarandet — t.ex. medföra att om RSV skall överklaga ett mervärdeskattebeslut och ett taxeringsbeslut, som har samband med varandra och har fattats av LSKM i ett sammanhang, så skall överklagandet över taxeringsbeslutet ges in till länsrätten medan överklagandet vad gäller mervärdeskatten ges in till LSKM.

I det nya förfarandet förutsätts antalet överklaganden av överordnad myndighet bli få. I den sammanhållna skatteförvaltningen bör överordnad myndighet endast undantagsvis ha behov av att överklaga beslut. Nackdelarna med olikformigheten är därför små, men det är också fördelarna.

Det föreligger enligt vår mening inte tillräckligt starka skäl för att ha en ordning som avviker från FL:s principer. Vi anser därför att samtliga överklaganden skall ges in till beslutsmyndigheten.

8.3.2 Tiden för överklagande

Det allmännas möjligheter att överklaga beslut motsvarar skattemyndighetens möjligheter att på eget initiativ fatta taxeringsbeslut. Överklagande till den skattskyldiges fördel kan ske inom femårsperioden. Överklagande till den skattskyldiges nackdel kan ske inom ett år efter utgången av taxeringsåret eller, om förutsättningarna för eftertaxering är uppfyllda och skattemyndigheten inte fattat något eftertaxeringsbeslut i saken, inom fem år efter utgången av taxeringsåret.

Överordnad myndighet skall dock alltid vara garanterad en tid för överklagande på två månader efter det beslutet meddelades. Meddelar skattemyndigheten t.ex. ett omprövningsbeslut under andra året efter taxeringsåret har alltså överordnad myndighet möjlighet att inom två månader från det beslutet fattades överklaga det till den skattskyldiges nackdel, medan överklagande till den skattskyldiges fördel får göras inom fem år efter utgången av taxeringsåret. Har beslutsmyndigheten fattat ett beslut om eftertaxering kan det allmänna inom två månader från det beslutet fattades yrka höjning av beloppen i samma eftertaxeringsfråga.

9 Skattetillägg och förseningsavgift

9.1 Sammanfattning av avsnitt 9

- Kravet på att kontrollmaterial måste ha varit tillgängligt under taxeringsperioden för att skattetillägg skall beräknas efter 20 % slopas.
- Den s.k. nettokvittningen, dvs. kvittning inom samma förvärvskälla, slopas.
- Den skattskyldige skall — liksom i taxeringsärenden — få tillfälle att yttra sig i ett avgiftsärende om det inte är onödigt.
- Avgiftsbeslut skickas normalt i lösbrev.
- Skattetillägg, som påförts på grund av skönstaxering utan självdeklaration, skall undanröjas om den skattskyldige kommer in med deklaration före utgången av året efter det år skattetilläggsbeslutet meddelades. Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte fått kännedom om tilläggets storlek inom denna tid skall skattetillägget undanröjas om deklarationen lämnas inom två månader från det att han fick sådan kännedom.
- Beslut om att påföra skattetillägg kan fattas inom ettårsperioden. Efter ettårsperioden bör krävas att sanktionsbeslutet fattas i samband med det eftertaxeringsbeslut som föranleder skattetillägget. Lämnar den skattskyldige oriktiga uppgifter i ett omprövningsärende kan beslut om att påföra skattetillägg fattas efter ettårsfristen i samband med omprövningsbeslutet.
- Ett beslut om avgift kan på begäran av den skattskyldige omprövas inom femårsperioden. Skattemyndigheten kan inom samma tid sätta ned eller undanröja avgiften. Inom ett år efter taxeringsårets utgång kan skattemyndigheten ompröva avgiftsbeslutet till den skattskyldiges nackdel.
- Möjligheten för det allmänna att i samband med kvittningsinvändning mot den skattskyldiges yrkande i domstol även yrka påförande av skattetillägg slopas.
- Beslut om skattetillägg på grund av att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i taxeringsmål fattas av skattemyndigheten som första instans. Beslut får fattas utan hinder av att domen inte vunnit laga kraft.

9.2 Allmänt

De särskilda avgifterna, skattetillägg och förseningsavgift, regleras i 116 a—116 t §§ GTL. I den mån det inte finns särregler för skattetilläggsförfarandet är taxeringsförfarandet med vissa undantag tillämpligt (116 t § GTL). Det finns för närvarande många förfaranderegler för de särskilda avgifterna som avviker från taxeringsförfarandet.

Vi menar att den ordning för beslut, omprövning och överklagande som föreslås gälla för taxering även skall tillämpas för de särskilda avgifterna. Därmed kan de flesta av de särskilda förfarandereglerna för skattetillägg mönstras ut, nämligen 116 j, 116 k, 116 l, 116 m, 116 o, 116 q och 116 s §§ GTL.

9.3 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

Enligt 116 a § tredje stycket GTL skall avgiftsberäkningen ske efter 20 % i fall då den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. Som exempel anges taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret eller uppgift som det åligger arbetsgivare eller annan att lämna utan anmaning till ledning för annans taxering. Annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration måste ha varit tillgängligt för TN under taxeringsperioden för att medföra den lägre procentsatsen. Meddelanden från annan TN anses inte vara normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Regeln fick sin nuvarande utformning 1978. Enligt uttalanden i prop. 1977/78:136 s. 151 bör innebörden vara att hänsyn skall tas till alla uppgifter som TN regelmässigt har tillgång till. Rätt höga krav bör ställas upp för att kontrollmaterial skall anses normalt tillgängligt. I princip bör man kräva att materialet tas fram årligen för deklaraionskontrollen. Vidare bör materialet vara generellt i den meningen att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i visst län som haft intäkt, kostnad etc. av det slag kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Slutligen bör man kräva att det genom administrativa rutiner är sörjt för att de som granskar deklarationerna regelmässigt får tillgång till materialet. RSV har meddelat verkställighetsföreskrifter i frågan.

Vi menar att de principer som hittills gällt för att anse kontrollmaterial som normalt tillgängligt bör gälla även i framtiden. Någon exemplifiering av vad som är normalt tillgängligt bör dock inte göras i lagtexten. Kontrollrutinerna — och därmed bestämmelsens innehåll — förändras över tiden. Vidare är den nuvarande exemplifieringen delvis missvisande. Enligt reglerna i 116 f § GTL skall skattetillägg över huvud taget inte tas ut i de vanligaste fallen när uppgift skall lämnas utan anmaning, nämligen beträffande kontrolluppgift om inkomst av tjänst eller kapital.

Regeln att annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration måste ha varit tillgängligt under taxeringsperioden för att den lägre procentsatsen skall tillämpas tar främst sikte på kontrolluppgifter från ar-

betsgivare (se prop. 1977/78:136 s. 152). Med hänsyn till risken för illojalt utnyttjande ville man inte gå längre och släppa kravet på att uppgifterna verkligen kommit in före taxeringsperiodens slut. Av 116 f § GTL framgår att skattetillägg enligt nuvarande regler inte alls skall tas ut om uppgift kommer in inom taxeringsperioden.

Vi anser att kravet på att kontrollmaterialet måste ha varit tillgängligt under taxeringsperioden bör utgå. Tillämpningen av den lägre procentsatsen bör inte vara beroende av hur annan än den skattskyldige fullgör sin uppgiftsskyldighet eller hur skattemyndighetens rutiner fungerar.

9.4 Kvittning

En särskild fråga som togs upp i samband med 1978 års lagstiftning på skattetilläggsområdet var kvittningsrätten för de skattskyldiga. Enligt tidigare rättspraxis medgavs enbart s.k. oäkta kvittning i skattetilläggs-hänseende, dvs. endast sådana belopp fick räknas av från det avgiftsgrundande beloppet som hade en direkt anknytning till den oriktiga uppgiften. Skattetilläggsutredningen föreslog i betänkandet (SOU 1977:6) Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet I att den skattskyldiges kvittningsrätt borde utsträckas till att avse samtliga reducerande belopp i samma förvärvskälla, s.k. nettokvittning (s. 183).

I prop. 1977/78:136 (s. 165) avvisades detta förslag, men skatteutskottet och riksdagen var av en annan uppfattning. Utskottet menade (SkU 1977/78:50 s. 52) att såväl praktiska synpunkter som rättssäkerhetsskäl talade för utredningens förslag. Man kunde emellertid inte helt bortse från att den utökade kvittningsrätten kunde missbrukas. Utskottet föreslog därför att kvittning inte skulle medges om det framgår att ett uppenbart försök till missbruk föreligger. Kvittning skulle inte heller medges om det avdrag i förvärvskällan, som yrkas i efterhand, förutsätter dispositioner som medför ändringar i bokslutet. Några uttryckliga författningsbestämmelser om kvittningsrätten ansågs inte nödvändiga. RSV har utfärdat anvisningar i frågan.

Kvittningsfrågan kommer inte i något ändrat läge i det nya förfarandet vad gäller beslut som fattas på myndighetsnivå. Där skulle den nuvarande ordningen kunna behållas.

För processen blir dock förhållandena annorlunda vid s.k. offensiva överklaganden av det allmänna, dvs. överklaganden med yrkanden till den skattskyldiges nackdel. Endast oäkta kvittningsinvändningar, dvs. sådana som är direkt hänförliga till den oriktiga uppgiften, blir tillåtna. Övriga invändningar som den skattskyldige framför skall i princip inte prövas av länsrätten. Den skattskyldige får i stället vända sig till skattemyndigheten för omprövning. Yrkar LSKM i länsrätten t.ex. att den skattskyldige skall eftertaxeras och påföras skattetillägg på grund av att han oriktigt redovisat intäkten av en viss fastighetsförsäljning som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet i stället för som inkomst av rörelse, kan invändningar som hänför sig till fastighetsförsäljningen prövas men inte ett yrkande om t.ex. avdrag för ytterligare personalkostnader.

En nettokvittning på domstolsnivå bör därför inte medges i sakprocessen. En möjlig lösning, om man vill ha kvar den nuvarande kvittningsmöjligheten, skulle vara att låta skattemyndigheten ex officio sätta ned underlaget för att beräkna skattetillägg. I exemplet skulle så kunna bli fallet om myndigheten vid omprövningen medger avdrag för personalkostnaderna.

För att behålla en kvittningsrätt talar bl.a. att myndigheterna då inte behöver gå in på frågan om invändningen från den skattskyldige är en äkta eller oäkta kvittningsinvändning.

Förutom det faktum att nettokvittningen inte kan inordnas i domstolsprocessen, utan kräver ett system där skattemyndigheten ex officio räknar om underlaget när poster som kan påverka skattetilläggsberäkningen ändrats, talar även andra skäl mot att tillåta kvittning. Det kan anföras att den skattskyldige inte skall komma i ett bättre läge vid beräkning av skattetillägg därför att han i efterhand kan åberopa en kvittningspost. Det finns risk för missbruk. Den skattskyldige kan avsiktligt underdeklarera och samtidigt underlåta att yrka ett avdrag i förvärvskällan som han har rätt till.

Sammantaget anser vi att övervägande skäl talar för att slopa kvittningsrätten. Förslaget medför inte några ändringar av lagtexten.

9.5 KommunikERING

För de särskilda avgifterna gäller en speciell regel om kommunikering som avviker från 65 § GTL. I 116 k § andra stycket GTL stadgas att innan beslut om påföring av särskild avgift fattas skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig om inte hinder möter. Motsvarande bestämmelse gällde tidigare även vid taxeringen för det fall det fanns anledning åsätta taxering med avvikelse från deklarationen. Kommunikering med den skattskyldige fick underlåtas endast om det uppenbarligen inte erfordrades för att bedöma frågan. Genom RS-reformen ändrades bestämmelserna och 65 § GTL fick den nuvarande lydelsen. Den skattskyldige skall beredas tillfälle att yttra sig när det behövs för nämndens beslut. Ändringen motiverades av att deklarationsgranskningen, efter det att skyldigheten att ompröva taxeringsbesluten införts, skulle framstå som onödigt tungrodd om kommunikering med den skattskyldige fick underlåtas bara om yttrande uppenbarligen inte behövdes.

Motsvarande ändring genomfördes dock inte för skattetilläggen. I prop. 1978/79:137 om ändrade processuella regler för skattetillägg m.m. (s. 11) menade departementschefen att även om reglerna för taxering och särskilda avgifter borde samordnas så långt möjligt talade vissa skäl för att man åtminstone tills vidare borde behålla den gällande ordningen. Genom att den skattskyldige alltid bereddes tillfälle att yttra sig innan beslut fattades om avgiftspåföring kunde han samtidigt uppmärksammas på vilka möjligheter det finns att få eftergift av särskild avgift. Han fick också besked om anledningen till att avgiftspåföring ifrågasattes och

om grunderna för beräkning av avgiften. Enligt departementschefens uppfattning var det angeläget att den skattskyldige fick denna information innan beslut om avgiftspåföring fattades.

De motiv som togs upp för att behålla kommunikationsreglerna för avgifterna kan enligt vår mening knappast motivera en särreglering även i framtiden. Den nuvarande regeln om kommunikation i taxeringsärenden, som vi inte avser att göra någon större ändring i, anses sträcka sig längre än FL:s regler om kommunikation. Genom nya FL har inte reglerna om kommunikation ändrats i sak (prop. 1985/86:80 s. 67). Den skattskyldige skall få del av och få tillfälle att yttra sig över nytillkommet utredningsmaterial. Denna rätt skall den skattskyldige naturligtvis även ha i fortsättningen. Den skattskyldige bör enligt vårt förslag få tillfälle att komma in med förklaring innan skattemyndigheten fattar sitt beslut om det inte är onödigt. KommunikERING kan aldrig anses onödig när den behövs för att frågan skall bli utredd och tillräckligt belyst eller för att den skattskyldige skall kunna ta tillvara sin rätt. Får den skattskyldige möjlighet att yttra sig över taxeringsfrågan bör frågan om skattetillägg kommuniceras samtidigt. Vi menar således att någon särskild regel för de särskilda avgifterna inte behövs. Andra stycket i 116 k § GTL kan därför utgå.

9.6 Underrättelseförfarandet

Vi anser också att det särskilda underrättelseförfarandet för skattetillägg bör avskaffas. Beslut om särskild avgift skall nämligen enligt nuvarande bestämmelser (116 k § tredje stycket GTL) skickas i rekommenderat brev eller, om särskilda skäl föreligger, delges den skattskyldige. Skälen till denna ståndpunkt är följande. Frågan om att slopa kravet på rekommenderad försändelse aktualiserades i prop. 1978/79:137 om ändrade processuella regler för skattetillägg i samband med att underrättelse om avvikelse från självdeklaration skulle skickas i vanligt brev. Där förordade departementschefen (s. 12) att man tills vidare skulle behålla det hittillsvarande underrättelseförfarandet för skattetillägg. Tidsfristen för att ge in deklaration i skönstaxeringsfallen borde även fortsättningsvis räknas från den dag beslutet mottagits. Det var fråga om en påföljd som det kunde finnas skäl att särskilt markera genom att beslutet tillställdes den skattskyldige på ett sätt som tydligt uppmärksammades.

I betänkandet om förenklad taxering (s. 119) föreslog vi att kravet på rekommenderad försändelse skulle slopas vad gäller förseningsavgift men att det borde behållas för skattetillägg. Skälen till förslaget var desamma som anfördes i prop. 1978/79:137. Olägenheterna med det avvikande underrättelseförfarandet antogs bli små eftersom antalet beslut om skattetillägg skulle komma att minska kraftigt med hänsyn till de regeländringar som gäller fr.o.m. 1985 års taxering. Att antalet beslut om skattetillägg har gått ned dramatiskt framgår av tabell 9.1.

Tabell 9.1. Antalet beslut om skattetillägg fattade av LSM taxeringsåren 1983-1987

Taxeringsår	Antal	Belopp (milj. kr.)	Genomsnittsbelopp (kr.)
1983	78 500	297	3 780
1984	77 400	313	4 045
1985	38 900	341	8 765
1986	37 000	354	9 570
1987	36 600	432	11 800

Förslaget att bibehålla det nuvarande kravet på rekommenderad försändelse fick kritik av en del remissinstanser, bl.a. länsstyrelserna i Hallands län samt i Göteborgs och Bohus län. De menade att det underlättar hanteringen om alla försändelser kan skickas i lösbrev. De fall där kravet på rekommenderad försändelse har betydelse, nämligen när fråga är om skattetillägg enligt 116 c § GTL, är så få att man inte av den anledningen bör behålla kravet. I prop. 1986/87:47 (s. 151) ifrågasätts också om underrättelserna skall sändas i rekommenderat brev.

Det är naturligtvis möjligt att behålla en särreglering för de fall där dagen för mottagandet av beslutet har betydelse, alltså i skönstaxeringsfallen, och skicka dessa beslut i rekommenderat brev. För att få enkla och enhetliga rutiner menar vi dock att besluten normalt skall skickas i lösbrev men att de, liksom i dag, i särskilda fall kan rekommenderas eller delges den skattskyldige. Någon särskild reglering i NTL anser vi inte nödvändig. Bestämmelser om när delgivning skall ske bör införas i TF (jfr t.ex. 22 § förordningen (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter).

9.7 Undanröjande av skattetillägg

Ett samordnat underrättelseförfarande utan krav på rekommenderad försändelse medför att även 116 d § GTL måste förändras. Skattetillägg, som påförts enligt 116 c § GTL på grund av att den skattskyldige skönstaxerats för att han underlåtit att lämna deklaration, har en vitesfunktion. Det skall enligt 116 d § första stycket GTL undanröjas om deklarationen har kommit in före utgången av februari månad året efter taxeringsåret. Om den skattskyldige fått del av beslutet först efter taxeringsårets utgång gäller en tvåmånadersfrist.

För fysiska personer gäller dessutom enligt andra stycket en speciell avtrappningsregel om första stycket inte är tillämpligt. Har deklarationen kommit in före utgången av året efter det då beslut om skattetillägg enligt 116 c § GTL meddelades skall tillägget sättas ned till 10 % av det tillägg som annars skulle ha utgått. Detsamma gäller om den skattskyldige gör sannolikt, att han inte fått del av skattsedel eller annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek före utgången av året efter det då skattetilläggsbeslutet meddelades och deklaration har kommit in inom två månader från det han fick sådan kännedom.

Utformningen av första stycket är således beroende av att skattetill-

läggsbesluten skickas i rekommenderad försändelse till den skattskyldige. Andra stycket knyter däremot an till när beslutet meddelades och när den skattskyldige fick del av skattsedeln.

Enligt äldre regler gällde en snävare gräns för undanröjande. Deklarationen måste ha kommit in inom två månader från det att den skattskyldige delgavs skattetilläggsbeslutet. Genom lagändring 1979 infördes de nuvarande bestämmelserna. Ett av skälen till att fristen sträcktes ut t.o.m. februari året efter taxeringsåret var att tiden för att med befriande verkan i skattetillägghänseende ge in en självdeklaration inte skulle gå ut tidigare än den ordinarie besvärstiden. En sådan ordning kunde medföra att den skattskyldige missförstod förutsättningarna för att beslutet skulle undanröjas och därigenom åsamkades en rättsförlust (prop. 1978/79:137 s. 15). För det fall att den skattskyldige fått del av beslutet först efter taxeringsårets utgång borde tvåmånadersfristen gälla. Den ordningen innebar visserligen ett avsteg från principen att den skattskyldiges talarättstider bör samordnas. Med hänsyn till intresset av att snabbt få in felande deklarationer var det enligt vad departementschefen uttalade i propositionen inte lämpligt att, som RS-utredningen föreslagit, på detta område införa någon motsvarighet till reglerna om extraordinär besvärsmätt i 99 § GTL.

I det framtida förfarandet har den skattskyldige möjlighet att överklaga inom fem år efter utgången av taxeringsåret. Man kan därför knappast tänka sig den samordning mellan tiden för överklagande och undanröjande av skattetillägget som var motivet till förslaget i prop. 1978/79:137. Varje försening av deklarationsmaterialet medför ökat administrativt arbete och sämre möjligheter till skattekontroll.

Skall man inte knyta an till tidpunkten för delgivning av skattetilläggsbeslutet är den naturliga utgångspunkten i stället tidpunkten för meddelande av beslutet. Deklaration lämnas ofta sedan den skattskyldige fått skattsedel som visar skattetilläggets storlek i kronor. Tidsfristen kan inte anknytas till den tidpunkt då den skattskyldige fått sin skattsedel. Skattsedeln sänds ut i vanligt brev och något bevis på när den skattskyldige fått del av skattsedeln finns inte. Tidsfristen bör i stället bestämmas så att man kan räkna med att den skattskyldige normalt fått kännedom om skattetilläggets storlek. Vi föreslår därför att skattetillägget skall undanröjas om förutsättningarna enligt nuvarande 116 d § andra stycket GTL för nedsättning av skattetillägget föreligger, nämligen om den skattskyldige kommer in med deklaration före utgången av året efter det då beslut enligt 116 c § GTL meddelades. Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte fått kännedom om tilläggets storlek inom denna tid skall skattetillägget undanröjas om deklarationen lämnas inom två månader från det att han fick sådan kännedom.

Den föreslagna ordningen konsumerar den nuvarande regeln om nedsättning av skattetillägg i 116 d § andra stycket GTL. De fall som motiverade att regeln infördes (se prop. 1973:106 s. 16) omfattas av den föreslagna regeln om undanröjande av skattetillägg. Bestämmelsen i 116 d § andra stycket GTL kan därför utgå.

Förslaget innebär alltså en något generösare behandling av de fysiska personer som för närvarande omfattas av bestämmelsen om nedsättning av skattetillägget till 4 % (10 % av 40 %). En ändring från en så låg sanktionsavgift till ett undanröjande av sanktionsavgiften får knappast någon negativ effekt på de skattskyldigas beteende så att deklarationer skulle komma att ges in senare än i dag. Till detta kommer den nyligen beslutade höjningen av förseningsavgiften och ambitionen att på ett effektivare sätt använda vitesinstitutet för att få in felande deklarationer. Vårt förslag att skattemyndigheten, om den skattskyldige inte gett in självdeklaration i rätt tid, får fatta taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel inom två år från det att deklarationen kommit in torde inte heller vara betydelselöst i sammanhanget (jfr avsnitt 7.5.2).

Vi anser att den föreslagna regeln om undanröjande bör gälla även för juridiska personer.

9.8 Prövningsfristen

Vi föreslår att de frister som gäller för taxeringsbeslut i princip också skall gälla för beslut om särskilda avgifter. Det normala är att beslut om skattetillägg fattas i samband med taxeringsbeslutet. Inget hindrar emellertid att skattemyndigheten inom ettårsperioden fattar ett "självständigt" beslut om skattetillägg utan samband med ett taxeringsbeslut. Efter ettårsperiodens utgång bör dock krävas att sanktionsbeslutet fattas i samband med det eftertaxeringsbeslut som föranleder skattetillägget. Har den skattskyldige inte gett in självdeklaration i rätt tid kan skattetillägg utan samband med eftertaxering påföras inom två år från det deklarationen kom in till myndigheten.

Skattetillägg skall kunna påföras även om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i ett omprövningsärende. Beslut om att påföra skattetillägg skall då kunna fattas i samband med omprövningsbeslutet även efter utgången av ettårsperioden.

Enligt 116 m § tredje stycket GTL skall skattskyldigs yrkande i domstol om särskild avgift prövas om den taxering som avgiften avser inte har vunnit laga kraft. Detsamma gäller sådant yrkande av LSKM till förmån för den skattskyldige. Den skattskyldige har alltså möjlighet att i de fall då en ordinär taxeringsprocess pågår yrka ändring av ett avgiftsbeslut även om de vanliga besvärstiderna i paragrafens första och andra stycken har förflutit. Den ordinarie taxeringsprocessen kan gälla en helt annan taxeringsfråga än den som föranlett avgiften. Yrkandet behöver inte framställas redan i länsrätten, utan kan framställas först i kammarrätt eller i regeringsrätten. I sådana fall kan domstolen förordna att målet om särskild avgift skall tas upp och handläggas vidare av länsrätt.

I det framtida förfarandet är det inte de uträknade taxerade och beskattningsbara inkomsterna i sig som vinner laga kraft utan var och en av de enskilda frågorna som bildar taxeringsbeslutet. Överklagas inte ett taxeringsbeslut till någon del vinner det laga kraft fem år efter taxeringsårets utgång. Har någon fråga överklagats inom femårsperioden vinner

den laga kraft efter ett lagakraftvunnet domstolsbeslut. Övriga delar av taxeringsbeslutet vinner laga kraft vid femårsperiodens utgång. Den femåriga omprövningsperioden skall tillämpas även beträffande skattetilläggen. Den skattskyldige kan alltså inom fem år efter taxeringsåret yrka omprövning av skattetilläggsbeslutet hos skattemyndigheten. I det nya förfarandet kan man knappast tillåta att skattetilläggsfrågan inte vinner laga kraft bara för att en taxeringsfråga är under prövning, speciellt om den fråga som inte vunnit laga kraft saknar samband med skattetillägget.

Inte heller i det fall det är den fråga som föranlett skattetillägget som inte vunnit laga kraft kan det anses motiverat med en särregel. Det vanliga torde vara att de skattskyldiga överklagar såväl taxeringsfrågan som skattetillägget i ett sammanhang. Domen skall då naturligtvis omfatta båda frågorna. Har den skattskyldige endast överklagat taxeringsfrågan skall domstolen liksom i dag ex officio ta ställning till om skattetillägget skall sättas ned eller undanröjas. Någon specialbestämmelse utöver den femåriga omprövningsperioden kan inte anses motiverad. 116 m § tredje stycket GTL kan därför utgå.

I 116 n § andra stycket GTL uppmärksammas det fall att LSKM för talan i fråga om taxering eller eftertaxering. Därav föranledd talan om avgift skall då föras samtidigt. Detsamma gäller när LSKM kvittningsvis framställer en invändning mot den skattskyldiges yrkande om nedsättning av taxering. Yrkandet om särskild avgift får i sådant fall inte prövas om LSKM:s talan beträffande taxeringen inte tas upp till prövning.

Det är ett rimligt krav att det allmänna i taxeringsprocessen framställer det yrkande om skattetillägg som kan föranledas av taxeringsfrågan samtidigt i samma process. En motsvarighet till bestämmelsen i första meningen i 116 n § andra stycket GTL har därför lagts in bland reglerna om överklagande i 6 kap. NTL.

9.9 Yrkande om skattetillägg i samband med kvittningsinvändning

Genom en lagändring 1978 infördes i 116 n § andra stycket GTL en möjlighet för TI att föra talan om skattetillägg även efter det att tiden för överklagande gått ut om han kvittningsvis framställt en invändning mot den skattskyldiges yrkande om att taxeringarna skall sättas ned. Yrkandet om skattetillägg måste ha samband med kvittningsinvändningen rörande taxeringen. Skattetilläggsyrkandet måste framställas i samma process — någon annan tidsmässig gräns finns inte. Den skattskyldiges talan kan alltså i detta fall medföra att högre skatt påförs honom. Yrkandet om nedsättning av taxeringarna elimineras av kvittningsyrkandet och dessutom påförs den skattskyldige skattetillägg. Om den skattskyldige återkallar sin talan faller också LSKM:s yrkanden. Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1977/78:136 s. 209) framgår att bestämmelsen tar sikte på bl.a. det fallet att en skattskyldig, som sköntaxerats därför att han inte lämnat någon deklaration, ger in en sådan och yrkar att den taxerade inkomsten skall sättas ned. LSKM kan då enligt bestämmelsen yrka att

skattetillägg påförs på grund av sådan oriktig uppgift i deklarationen, som har samband med en av myndigheten gjord kvittningsinvändning mot den skattskyldiges yrkande.

Den situation som togs upp i förarbetena kommer inte att inträffa i det framtida taxeringsförfarandet. Skattemyndigheten har möjlighet att påföra skattetillägg inom två år efter det att deklarationen kommit in och bör i förekommande fall göra det i samband med den omprövning som föranleds av att den skattskyldige yrkar att taxeringsbeslutet skall ändras. I sakprocessen finns endast utrymme för s.k. oäkta kvittningar, dvs. motyrkanden beträffande samma sak. Utrymmet för och behovet av den sorts extraordinära skattetilläggsstalan det är fråga om här blir således mycket litet. Det kan också ifrågasättas om det är lämpligt att belasta processen med en skattetilläggsstalan i dessa fall och om det är motiverat att låta tiden för talan om särskild avgift vara beroende av att den skattskyldige överklagar. Vi menar att regeln kan utgå.

9.10 Oriktig uppgift i taxeringsmål

Enligt nuvarande regler (116 n § tredje stycket GTL) kan LSKM hos länsrätten yrka att skattetillägg påförs om den skattskyldige lämnar oriktig uppgift i mål om taxering. Regeln betingas av att avgiftsfrågan i dessa fall inte kan tas upp i samband med frågan om taxeringen. En sådan reglering skulle bryta mot instansordningsprincipen (prop. 1977/78:136 s. 210).

Skattetillägg kan påföras om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i ett omprövningsärende hos skattemyndigheten. Vi anser att oavsett om den oriktiga uppgiften lämnas i skattemyndigheten eller i domstol bör skattemyndigheten som första instans fatta beslut om skattetillägg.

Skattetillägg på grund av oriktig uppgift i taxeringsärende skall påföras i samband med taxeringsbeslutet. En förutsättning för att skattetillägg skall kunna påföras för oriktig uppgift i domstol är enligt dagens regler att domen eller beslutet har vunnit laga kraft (se RÅ83 1:72). Redan nu framstår denna ordning som otillfredsställande eftersom det kan dröja mycket lång tid innan ett beslut om skattetillägg kan fattas. Detta gäller förstås särskilt om den oriktiga uppgiften lämnas i länsrätten och målet förs upp ända till regeringsrätten. För de skattskyldiga medför detta osäkerhet under lång tid. För LSKM är det ohanterligt från praktisk synpunkt att behöva bevaka mål där oriktig uppgift lämnats för att senare kunna föra talan om skattetillägg.

Vi menar att om den skattskyldige lämnar oriktiga uppgifter i länsrätten, som inte godtas eller inte prövas av domstolen, bör skattemyndigheten utan att avvakta att domen vinner laga kraft kunna påföra eventuellt skattetillägg. Ändrar kammarrätten efter överklagande länsrättens dom i taxeringsmålet skall skattemyndigheten ex officio göra den ändring i skattetilläggsbeslutet som föranleds av domen. Överklagar den skattskyldige skattemyndighetens beslut om skattetillägg bör detta mål vila i länsrätten till dess lagakraftvunnen dom i taxeringsmålet föreligger.

9.11 Oriktig uppgift i förlustdeklaration m.m.

Vårt förslag i betänkandet om förenklad taxering att förlust skall bestämmas förluståret mottogs positivt av remissinstanserna. Vi utvecklar i avsnitt 6.2.6 resonemanget ytterligare. Vi anser att ett taxeringsbeslut på grundval av en förlustdeklaration i princip skall behandlas som ett vanligt taxeringsbeslut. I ett avseende kan emellertid inte förlusten behandlas så, nämligen i fråga om skattetillägg. Enligt gällande regler måste den oriktiga uppgiften ha lett till för låg skatt, om den hade godtagits, för att skattetillägg skall kunna påföras. Det räcker inte med att uppgiften någon gång i framtiden under vissa omständigheter skulle kunna föranleda att skatt debiteras med för lågt belopp. En latent risk för skattebortfall utgör inte grund för skattetillägg.

Skattetillägg kan således inte påföras om den skattskyldige har lämnat oriktiga uppgifter i deklarationen som medfört att förlusten bestämts till för högt belopp. Endast i de fall den skattskyldige vid rättelse av de oriktiga uppgifterna påförs en taxerad inkomst kan skattetillägg påföras på den delen. Till skillnad mot i dag torde man inte heller kunna påstå att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift det år förlusten utnyttjas. Oriktiga uppgifter är således i dessa fall helt osanktionerade, vilket knappast är tillfredsställande. Samma problemställning kan komma upp i de fall som berörs i avsnitt 6.2.7. Lämnar den skattskyldige t.ex. oriktiga uppgifter beträffande de reparationskostnader som lagts ned under året på en fastighet men yrkar han avdrag för reparationskostnader först vid följande års taxering kan skattetillägg inte komma i fråga.

Man kan här tänka sig olika lösningar. Den enklaste men också mest genomgripande är att som underlag för sanktionen lägga den oriktiga uppgiftens belopp i stället för som nu den oriktiga uppgiftens inverkan på debiterad skatt. En sådan ordning skulle göra skattetilläggssystemet enklare i många avseenden men medför också en hel del problem. Förändringar av skattetilläggssystemet av så genomgripande art ligger emellertid utanför vårt utredningsuppdrag. Vi lämnar därför inte något förslag utan pekar endast på problemet.

10 Beskattningsförfarandet för mervärdeskatt och punktskatter

10.1 Sammanfattning av avsnitt 10

- Beskattningsförfarandet för mervärdeskatt och punktskatter samordnas med taxeringsförfarandet.
- De slutliga besluten och den extraordinära besvärsrätten utmönstras.
- Beskattningsmyndigheten fattar tre typer av beskattningsbeslut, nämligen fastställelsebeslut, omprövningsbeslut och beslut om skatteberäkning.
- Fastställelsebeslut anses fattat i enlighet med deklarationen. Om deklaration inte har lämnats anses skatten genom beslut ha fastställts till noll kronor.
- Omprövningsperioderna enligt ML och LPP föreslås överensstämma med dem enligt NTL, vilket innebär att den skattskyldige inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända kan begära omprövning. Skattemyndigheten kan inom samma tid på eget initiativ meddela beslut till den skattskyldiges fördel. Beslut till den skattskyldiges nackdel kan meddelas inom två år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel kan därefter meddelas i form av efterbeskattningsbeslut.
- För att få enhetliga omprövningsperioder för de olika skatteslagen även för skattskyldiga med brutet räkenskapsår föreslås att definitionen av begreppet beskattningsår i 3 § KL ändras. Med beskattningsår skall förstås det räkenskapsår som har gått till ända närmast före den 1 januari taxeringsåret.
- LSKM skall — i överensstämmelse med vad som föreslås på taxeringsområdet — besluta om den följdändring i mervärdeskattebeslut för annan redovisningsperiod eller annan skattskyldig som föranleds av ett beslut som myndigheten har fattat. För punktskatternas del föreslås att följdändringsbeslut skall få fattas för annan redovisningsperiod.
- Den skattskyldige kan överklaga omprövningsbeslut och beslut om skatteberäkning. Det allmänna kan överklaga alla typer av beskattningsbeslut.
- Tiderna för att överklaga beskattningsbeslut enligt ML och LPP

föreslås överensstämma med de tider som gäller för beslut fattade av beskattningsmyndigheten på eget initiativ.

- LSKM:s beslut om anstånd med att lämna deklaration och med att betala in skatt enligt ML får överklagas till länsrätt. Länsrättens beslut får inte överklagas.
- Beskattningsmyndigheten skall snarast efter det att domstol har meddelat en dom, som innebär ändring i tidigare beskattningsbeslut, fatta beslut om skatteberäkning.

10.2 Behovet av förändringar

Det taxeringsförfarande vi föreslog i betänkandet *Förenklad taxering* och utvecklar mer detaljerat i detta betänkande har många drag gemensamma med ordningen för att fastställa mervärdeskatt. Vi ansåg dock inte att mervärdeskatteförfarandet direkt kunde överföras på taxeringsbesluten. En ordning med slutliga beslut hade redan tidigare övervägts för taxeringsförfarandet men inte ansetts lämplig eftersom den kunde medföra en låsning i taxeringsförfarandet och i onödan flytta avgörandet till skattedomstol (prop. 1977/78:181 s. 220).

Olika ordningar gäller för inkomst- och förmögenhetsskatt, mervärdeskatt och punktskatter. Så länge de olika skatterna beslutas av olika myndigheter kan kanske de avvikande förfarandena förklaras och accepteras. Men när skattebesluten skall fattas inom en sammanhållen skatteförvaltning måste beslutsordningarna bli mer enhetliga. Detta gäller speciellt för skatter som inkomstskatt och mervärdeskatt som har starka inbördes samband men även för punktskatterna. Genom det nya taxeringsförfarandet, där skattemyndigheten i stället för TN skall fatta beslut — även eftertaxeringsbeslut — skapas på ett helt annat sätt än tidigare förutsättningar för en samordning av förfarandena. Nu när taxeringsförfarandet ändras har olikheterna mellan skatteslagen kommit i blickpunkten. Den naturliga utgångspunkten måste vara att lika regler skall gälla för de olika skatteslagen om inte något särdrag hos den enskilda skatten fordrar en avvikande reglering. Till detta kommer att mängden av olika förfaranden och fataliteter måste te sig förvirrande för den skattskyldige och kan förorsaka rättsförluster.

Även sett från skatteförvaltningens synpunkt innebär en samordning stora fördelar. Många bedömningar är gemensamma för mervärdeskatt och inkomstskatt. Beslutsordningen blir effektivare och smidigare genom att frågor som har nära samband med varandra kan fattas i ett sammanhang även om de avser skilda skatteslag. Risken för att meddela sinsemellan motstridiga beslut elimineras och den skattskyldige slipper argumentera i samma fråga i olika ärenden. Ett införande av standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) enligt det förslag som lades fram i (RSV Rapport 1986:7) Ett reformerat uppgiftslämnande medför att det starka sambandet mellan inkomstskatt och mervärdeskatt kan utnyttjas vid kontrollen av båda redovisningarna. En s.k. jämförande granskning kan användas för att bedöma räkenskapernas trovärdighet. Utfallet kan bli

ett incitament till en integrerad revision. Ett ökat antal integrerade revisioner leder till fler ifrågasatta ändringar av inkomstskatt och mervärdeskatt där ett samordningsbehov föreligger.

Även andra skäl talar för att nu ändra förfarandet för mervärdeskatt och punktskatter. Övergången från beloppsprocess till sakprocess, avskaffandet av AO i mervärdeskattemål och införandet av NTL innebär nämligen i sig stora förändringar främst i ML men också i LPP. Det kan därför vara praktiskt att göra förändringarna i ett sammanhang.

10.3 Beskattningsbeslut

10.3.1 Allmänt

En ändring av beslutsordningarna i ML och LPP skall syfta till en samordning med taxeringsförfarandet och en anpassning av mervärdeskatte- och punktskatteförfarandet till sakprocessen. De begrepp som används bör i möjligaste mån vara gemensamma skatteslagen emellan.

Det nuvarande mervärdeskatte- och punktskatteförfarandet skiljer sig från det nya taxeringsförfarandet främst på följande punkter.

- Ordningen med slutliga beslut. Endast slutliga beslut får överklagas. Har ett slutligt beslut meddelats kan ytterligare omprövning av beslutet inte ske.
- Fastställelseperioden för mervärdeskatt är sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått till ända även för beslut till den skattskyldiges nackdel. Efterbeskattning och extraordinär besvärsmått kommer i fråga först om slutligt beslut har meddelats.
- Fastställelseperioden för punktskatter är tre år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända eller om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen har inträffat. Efterbeskattning och extraordinär besvärsmått kommer i fråga efter treårsperiodens utgång eller om slutligt beslut har meddelats dessförinnan.

Den skattskyldige skall taxeras till inkomstskatt i hemortskommunen. Registrering för mervärdeskatt skall ske i det län där verksamheten bedrivs. Olikheter kan medföra att mervärdeskatten och inkomstskatten skall beslutas inom olika län och besluten överklagas till olika länsrätter. Frågan utreds av RSV, som under sommaren 1988 kommer att lägga fram förslag till en enhetlig lösning för de båda skatteslagen. Problemet behandlas därför inte närmare här.

LSKM:s beslut om mervärdeskatt bör i framtiden kunna fattas med skattenämnden i vissa fall, främst när det är fråga om samordning med taxeringsbeslut. Det är emellertid inte lämpligt att direkt belasta skattenämnden med alltför många olika typer av ärenden utan man bör avvakta till dess den nya organisationen fungerat en tid.

10.3.2 Fastställelsebeslut

Beslutsordningen i ML och LPP bygger på att skatten som regel fastställs i enlighet med deklarationen. Har den skattskyldige lämnat deklaration anses skatten fastställd i enlighet med denna. Har deklaration inte lämnats anses skatten fastställd till noll kronor. Skatten anses fastställd utan att något beslut meddelas (32 § ML, 4 kap. 2 § LPP). Vill beskattningsmyndigheten avvika från deklarationen måste myndigheten meddela ett beslut om fastställelse av skatten. Ett fastställelsebeslut beträffande mervärdeskatt kan omprövas inom sexårsperioden. För punktskatterna gäller en treårig fastställelseperiod.

Ordningen med att skatten anses automatiskt fastställd i enlighet med deklarationen utan att något beslut meddelas infördes för mervärdeskatten fr.o.m. 1981. Dessförinnan ansågs skatten fastställd i enlighet med deklarationen genom preliminärt beslut. Benämningen preliminärt beslut vållade vissa problem vid tillämpningen och utmönstrades därför.

I taxeringsförfarandet anses alltid ett beslut ha fattats även i de fall deklarationen godtagits utan någon avvikelse. För att få samstämmighet med NTL:s regler menar vi att beslut bör anses ha fattats även i de fall som anges i 32 § ML och 4 kap. 2 § LPP. En sådan ordning ger också den bästa överensstämmelsen skattelagen emellan vad gäller det allmännas möjligheter att överklaga. Enligt NTL har det allmänna möjlighet att överklaga grundbeslut. Om mervärdeskatt och punktskatt anses fastställd utan att beslut meddelas får det allmänna inte denna möjlighet. Vi benämner beslut enligt 32 § ML och 4 kap. 2 § LPP för fastställelsebeslut, vilket alltså motsvarar grundbeslut i NTL. Om beskattningsmyndigheten inte godtar den skattskyldiges uppgifter måste, som framgår av följande avsnitt, ett omprövningsbeslut meddelas.

10.3.3 Omprövningsbeslut

Den nuvarande sexåriga fastställelseperioden för mervärdeskatt överensstämmer i princip med den femåriga omprövningsperioden enligt NTL. Det finns dock ett undantag.

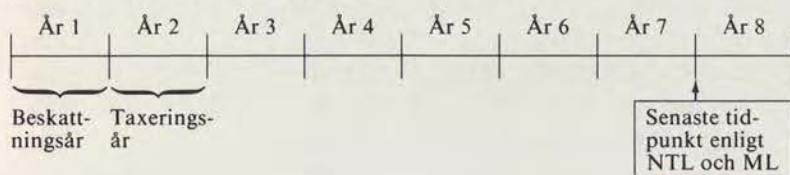
Beskattningsåret enligt ML utgörs enligt anvisningarna till 5 a § ML av beskattningsåret enligt KL. Om den verksamhet mervärdeskatteredovisningen avser inte medför skattskyldighet enligt KL, utgörs beskattningsåret av kalenderåret. Förs i verksamheten räkenskaper som avslutas med årsbokslut, får dock räkenskapsåret utgöra beskattningsår om det sammanfaller med räkenskapsår som är tillåtet enligt bokföringslagen (1976:125).

Enligt 3 § KL är beskattningsåret det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller om räkenskapsåret inte sammanfaller med kalenderåret (brutet räkenskapsår) det räkenskapsår som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. Av anvisningarna till 3 § KL framgår att brutet räkenskapsår räknas som beskattningsår för viss förvärvskälla under förutsättning att inkomsten av förvärvskällan beräknas efter bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 41 § KL.

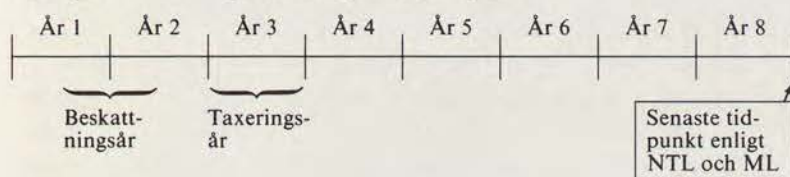
Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj—den 30 april, den 1 juli—den 30 juni eller den 1 september—den 31 augusti. Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl kan RSV enligt 12 § bokföringslagen medge att annan period på 12 månader skall utgöra räkenskapsår.

Följande exempel visar förhållandet mellan beskattningsår och taxeringsår samt den nuvarande fristen för fastställelse enligt ML och omprövningsperioden enligt NTL.

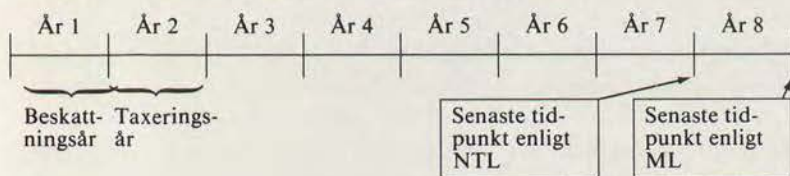
Exempel 1. Räkenskapsår: kalenderår



Exempel 2. Räkenskapsår: den 1 juli—den 30 juni



Exempel 3. Räkenskapsår: den 1 februari—den 31 januari



Som framgår av exemplen överensstämmer perioderna enligt ML och NTL utom i ett fall, nämligen då den skattskyldige har ett brutet räkenskapsår som avslutas under januari eller februari. Anledningen till detta är att begreppen beskattningsår och taxeringsår enligt KL så att säga går om lott. Antalet skattskyldiga med ett sådant räkenskapsår torde vara mycket få. Som nyss nämndes kan RSV ge dispens. En genomgång av RSV:s beslut i dispensärenden under tiden 1980 — november 1987 visar att dispens för ett räkenskapsår som avslutas under januari eller februari meddelats i 32 fall. Räkenskapsåret kan också komma att avslutas under januari eller februari när den skattskyldige upphör att driva rörelse.

I praktiken är det alltså mycket få som kan omfattas av olika långa omprövnings- och fastställelseperioder och den nuvarande ordningen

kan knappast sägas ha medfört några påtagliga problem. Kraven på enhetlighet medför ändå att vi föreslår en ändring av 3 § KL på så sätt att beskattningsåret är det räkenskapsår som gått till ända närmast före den 1 januari taxeringsåret. En sådan förändring för med sig att de som har ett räkenskapsår som avslutas under januari eller februari skall lämna självdeklaration först ett år senare än i dag. Med hänsyn till det fåtal detta berör torde den förändringen inte få några negativa konsekvenser. Den föreslagna förändringen av 3 § KL har den ytterligare fördelen att den gör det möjligt att i framtiden införa en mer enhetlig terminologi skattelagen emellan.

Fastställelseperioden för mervärdeskatt har ändrats flera gånger. Ursprungligen var den två år, men förlängdes senare till tre år. Genom en lagändring 1981 förlängdes fastställelseperioden till sex år. Av förarbetena till lagändringen framgår att perioden förlängdes för att få en bättre överensstämmelse mellan möjligheten att rätta till den skattskyldiges fördel och till hans nackdel. Eftersom mervärdeskattedecklarationen är mycket summarisk förelåg i det närmaste alltid förutsättningar för efterbeskattning. Däremot var förutsättningarna för att den skattskyldige skulle få extraordinär besvärsmätt sällan uppfyllda (Ds B 1980:6, prop. 1981/82:59).

Fastställelseperioden för punktskatter och prisregleringsavgifter förlängdes från ett till tre år genom införandet av LPP. Punktskatteutredningen, på vars förslag lagstiftningen grundade sig, menade att det inte fanns skäl att föreslå en så avsevärd förlängning av beslutsfristen som till sex år innan erfarenheter vunnits från tillämpningen av de regler om omprövning i särskild ordning som utredningen föreslog (SOU 1981:83 s. 140).

Enligt NTL är omprövningsperioden för ändringar till den skattskyldiges fördel fem år efter taxeringsåret. Ändringar till den skattskyldiges nackdel får beslutas inom ett år efter taxeringsårets utgång.

Beskattningsbeslut som innebär omprövning av ett fastställelsebeslut bör även i ML och LPP benämnas omprövningsbeslut. Som framgår av avsnitt 10.4.1 föreslår vi att de slutliga besluten skall slopas. Begreppet omprövningsbeslut kommer alltså att motsvara de nuvarande besluten om fastställelse, de slutliga besluten och efterbeskattningsbesluten.

Överförda på ML och LPP innebär NTL:s omprövningsregler att den skattskyldige inom sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått till ända kan begära omprövning av ett beskattningsbeslut. Beskattningsmyndigheten kan inom samma period ex officio fatta beslut till den skattskyldiges fördel (mer skatt att återfå/mindre skatt att betala in). Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel får fattas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått till ända. Därefter kräver omprövning till nackdel för den skattskyldige att kriterierna för efterbeskattning är uppfyllda. Underlåter den skattskyldige att lämna deklaration eller lämnar han den för sent skall — i likhet med vad som föreslås i NTL — omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel kunna fattas inom två år från det att deklarationen kommit in till

beskattningsmyndigheten men inte senare än inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända.

I praktiken innebär den föreslagna ordningen för de indirekta skatternas del endast en marginell förändring i jämförelse med vad som gäller i dag — erfarenhetsmässigt föreligger ju på grund av mervärde- och punktskattedeklarationernas utformning nästan alltid förutsättningar för efterbeskattning. Ändringen medför emellertid den väsentliga fördehlen att ML:s, LPP:s och NTL:s regler för omprövning av beskattningsbeslut resp. taxeringsbeslut samordnas.

Enligt 35 § och 40 § första stycket ML skall fråga om fastställelsebeslut och om efterbeskattning väckas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått till ända. LSKM:s beslut behöver däremot inte meddelas inom sexårsperioden. För beslut om efterbeskattning när den skattskyldige avlidit och vid skattebrott gäller dock — på det sätt vi föreslagit i NTL — en senaste tidpunkt inom vilken LSKM skall fatta beslut.

Om LSKM tar initiativ till en ändring i slutet av sexårsperioden kan det enligt dagens regler krävas att förslaget delges den skattskyldige. Vi menar att en enklare ordning är att — enligt vad som gäller i NTL och LPP — föreskriva att skattemyndighetens beslut skall vara meddelat inom perioden när myndigheten själv tagit initiativ till ändringen.

Vi har i avsnitt 7.5 föreslagit att skattemyndigheten i det nya taxeringsförfarandet skall besluta om följdändringar i taxeringsbeslut för annat taxeringsår eller annan skattskyldig. Taxeringsförfarandet kräver nämligen att även skattemyndighet kan göra följdändringar av den typ som domstol nu kan göra enligt 105 § GTL.

Enligt 56 § ML är 105 § första stycket GTL tillämplig på mål eller ärenden om mervärdeskatt. Följdändring kan därför göras i beslut rörande annan redovisningsperiod och annan skattskyldig. Vad gäller punktskatterna har domstolen däremot endast befogenhet att göra följdändring i beskattningsbeslut för annan redovisningsperiod (8 kap. 12 § LPP).

Med den ändrade beslutsordning vi föreslår för de indirekta skatterna följer att även där måste beskattningsmyndigheterna kunna göra följdändringar i andra beskattningsbeslut. I enlighet med vad som hittills gällt på punktskatteområdet bör dock följdändring endast kunna ske i punktskattebeslut för annan redovisningsperiod.

Vi menar att ett beslut om efterbeskattning i framtiden skall anses vara en ändring av det tidigare beskattningsbeslutet, inte ett tillägg till beslutet (jfr avsnitt 7.5.2). Begreppet efterbeskattning får en annan och vidare innebörd än vad det har i dag genom att de omprövningsbeslut som kan fattas till den skattskyldiges nackdel efter tvåårsperiodens utgång omfattas av begreppet efterbeskattning. Det innefattar således förutom det nuvarande efterbeskattningsinstitutet även det allmännas extraordinära besvärsmålsrätt till den skattskyldiges nackdel när beskattningen blivit oriktig på grund av uppenbart förbiseende (55 § fjärde stycket ML) och den rättelsemöjlighet till skattskyldigs nackdel som för närvarande finns i 4 kap. 14 § LPP. Vidare hänförs de följdändringsbeslut till skattskyldigs

nackdel som fattas efter utgången av tvåårsperioden till efterbeskattningsinstitutet.

10.3.4 Beslut om skatteberäkning

Som vi redogjort för i avsnitt 7.6 innebär skattemyndighetens grundbeslut och omprövningsbeslut endast ställningstaganden i sak. De följs av beslut om taxeringsåtgärder varigenom bl.a. taxerad och beskattningsbar inkomst räknas ut. Även ett domstolsbeslut som innebär ändring av skattemyndighetens ställningstagande skall följas av beslut om taxeringsåtgärder. Motsvarande ordning bör i princip gälla även för de indirekta skatterna. Det är dock där knappast meningsfullt att tala om beslut om skatteberäkning efter fastställelsebeslut och omprövningsbeslut, eftersom den uträknade skatten är en så omedelbar följd av ställningstagandet i sak. I likhet med vad vi föreslagit för taxeringsmålens del anser vi att domstolarna i den framtida sakprocessen inte skall räkna ut och fastställa skatten i mål om indirekta skatter utan att beskattningsmyndigheten på grundval av domen skall besluta om skatteberäkning (se avsnitt 21.3).

10.4 Överklagande

10.4.1 Överklagbarhet m.m.

I dagens mervärdeskatt- och punktskatteförfarande utgör ett slutligt beslut en förutsättning för att kunna överklaga till domstol. Vanliga fastställelsebeslut är inte överklagbara. Slutligt beslut skall meddelas om den skattskyldige begär sådant inom sexårsperioden. Har slutligt beslut meddelats kan beskattningsmyndigheten inte fatta ett nytt fastställelsebeslut. Detta gäller även om det slutliga beslutet avser en helt annan fråga än ett nytt fastställelsebeslut skulle avse. Samtidigt anses att myndigheten skall ompröva det slutliga beslutet enligt reglerna i FL vid överklagande.

Ordningen med slutliga beslut medför att förfarandena för indirekt och direkt beskattning inte kan samordnas fullt ut även om omprövningsperioderna överensstämmer. Vi föreslår därför att de slutliga besluten avskaffas.

Förslaget att de slutliga besluten avskaffas innebär att även den extraordinära besvärsrätten kan mönstras ut. Tiderna för överklagande bör överensstämma med NTL:s regler. De skattskyldiga bör alltså kunna överklaga omprövningsbesluten intill utgången av det sjätte året efter utgången av det kalenderår beskattningsåret har gått till ända. Det allmännas möjligheter att överklaga bör i princip överensstämma med beskattningsmyndighetens möjligheter att ex officio ompröva ett tidigare skattebeslut. Vi hänvisar vidare till författningskommentarerna.

Om taxeringsförfarandets regler överförs till mervärdeskatt- och punktskatteområdet blir effekterna för den skattskyldige följande. Har fastställelsebeslut meddelats är den skattskyldige hänvisad till att först begära omprövning. Går omprövningsbeslutet emot den skattskyldige

kan han överklaga det. Den fråga som prövas i domstol kan sedan inte bli föremål för ytterligare omprövning i beskattningsmyndigheten. Där-
emot kan andra frågor i beskattningsbeslutet omprövas. Såsom nämnts
tidigare är beslut om efterbeskattning en typ av omprövningsbeslut och
är således direkt överklagbara till länsrätten.

AO i mervärdeskattemål föreslås avskaffad (se avsnitt 13.3). I framtiden får RSV rätt att överklaga LSKM:s beskattningsbeslut. I likhet med vad som föreslås i NTL anser vi att RSV bör ha möjlighet att överklaga alla typer av beskattningsbeslut, även fastställelsebeslut — alltså beslut som har fattats i enlighet med deklarationen — och i länsrätten yrka att ett visst beskattningsbeslut fattas. AO i punktskattemål skall för punktskatternas del ha motsvarande befogenhet. Någon inskränkning i RSV:s och AO:s möjligheter att överklaga beskattningsmyndighetens beslut föreslår vi inte. Det torde dock mycket sällan finnas anledning för det allmänna att föra en offensiv process.

RSV och AO i punktskattemål kan naturligtvis inte ta del av samtliga de beslut som beskattningsmyndigheten fattar. Det är lämpligt att även för de indirekta skatternas del införa en motsvarighet till det system för underrättelser som vi föreslår på taxeringsområdet (avsnitt 8.3.1). RSV och AO föreslås därför kunna föreskriva vilka typer av beslut beskattningsmyndigheten skall underrätta om. Rätten att infordra vissa typer av beslut bör regleras i förordningen (1968:431) om mervärdeskatt och förordningen (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

10.4.2 Anstånd med betalning av mervärdeskatt m.m.

Enligt 51 § första stycket ML överklagas bl.a. slutliga beslut, beslut om efterbeskattning, skattskyldighet, redovisningsskyldighet och restavgift till länsrätt. Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Fastställelsebeslut, beslut om skatterevision och föreläggande av vite är inte överklagbara. Övriga beslut enligt ML överklagas till RSV. Det gäller t.ex. beslut enligt 43 och 49 §§ ML om betalning resp. återbetalning av skatt och beslut om anstånd med betalning av skatt (45 och 46 §§ ML). Även beslut om anstånd enligt förordningen (1982:24) om anstånd med att lämna deklaration för mervärdeskatt överklagas till RSV. Överklagandetiden är då tre veckor. Enligt uppgift kommer det in närmare 200 överklaganden per år till RSV. RSV:s beslut får inte överklagas.

Den skattskyldige kan få anstånd med att lämna in deklaration om han på grund av sjukdom eller annan oförvållad omständighet är förhindrad att för en viss redovisningsperiod lämna deklaration i rätt tid. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år från den dag då deklarationen senast skulle ha lämnats.

Mervärdeskatt för viss period förfaller till betalning den dag då deklarationen senast skall lämnas. Det föreligger därför ett mycket nära samband mellan anstånd med att lämna deklaration och med att betala in skatt.

Beslut angående anstånd med att lämna deklaration enligt LSK är inte överklagbart. Skattemyndighetens beslut enligt UBL rörande anstånd med att betala in skatt föreslår vi skall överklagas till länsrätt. Länsrättens beslut föreslås inte vara överklagbart. Enligt 8 kap. 1 § LPP kan beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt, om uppdelning av skattebetalning och om återbetalning av skatt överklagas i samma ordning som beskattningsbesluten, nämligen till kammarrätt. Vi föreslår inte någon ändring av LPP i detta hänseende.

AO för mervärdeskattemål föreslås avskaffad. I stället skall RSV kunna överklaga LSKM:s beslut. Det går då inte att behålla en ordning där RSV, som blir den skattskyldiges motpart i de mål verket självt överklagar, efter överklagande får avgöra om den skattskyldige skall få anstånd med skatten eller ej. Vi föreslår därför att LSKM:s beslut om anstånd med att betala in skatt enligt ML skall överklagas till länsrätten. Detsamma bör gälla för beslut om anstånd med att lämna mervärdeskattedeclaration. Länsrättens beslut bör, i likhet med vad vi föreslår beträffande anstånd med att betala skatt enligt UBL, inte vara överklagbart.

Vårt förslag i denna del innebär inte någon fullständig samstämmighet mellan skattelagen. Detta torde emellertid inte ha någon större betydelse i praktiken.

III Det allmännas processföring

11 Utgångspunkter

11.1 Utvecklingen inom processområdet

Under de senare åren har utvecklingen inom processområdet till stor del präglats av två företeelser. Partsfunktionen — uppgiften att företräda det allmänna i domstol — har alltmer integrerats i den övriga verksamheten i skatteförvaltningen. Vidare har tillströmningen av skattemål till länsrätterna minskat påtagligt.

Av tradition har det allmännas processförare haft en funktionellt mer eller mindre fristående ställning gentemot skatteförvaltningen trots att de organisatoriskt tillhört den. Ursprungligen motiverades TI:s självständiga ställning av behovet att inom länsstyrelseorganisationen skilja mellan fiskal och dömande verksamhet. 1944 års taxeringsreform innebar bl.a. att landskamreraren, chefen för den personal som utförde deklarationsgranskning och taxeringskontroll och som bevakade det allmännas rätt i skatteprocessen, blev ordförande i prövningsnämnden. Prövningsnämnden var inte en renodlad besvärsinstans utan hade skyldighet att pröva samtliga taxeringar oavsett om de överklagats eller ej. För att begränsa de olägenheter som följde av landskamrerarens ställning som ordförande i den dömande instansen och som chef för den ena parten i taxeringsprocessen inrättades befattningen TI. TI blev chef för den nyinrättade taxeringssektionen inom länsstyrelsens landskontor och tillades i författning vissa arbetsuppgifter. Till dessa hörde att självständigt och utan inblandning från landskamreraren eller länsstyrelseorganisationen i övrigt bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor.

1971 års partiella omorganisation av länsförvaltningen innebar att dömande och fiskala verksamheter på skatteområdet ytterligare fjärmades från varandra. Den dömande funktionen fördes till förvaltningsavdelningen och den fiskala verksamheten fördes till den nyinrättade skatteavdelningen. Chefen för skatteavdelningen tilldelades som skattechef vissa arbetsuppgifter som tidigare åvilat TI, bl.a. uppgifterna att ansvara för deklarationsgranskning och annan kontroll vid taxeringen. Författningsmässigt gjordes ingen ändring i TI:s funktion att bevaka det allmännas rätt i taxeringsfrågor. I stället löstes skattechefens uppgift att leda och samordna också de särskilda TI-uppgifterna i författning så att med TI avsågs även skattechef. Inför 1971 års omorganisation motivera-

des TI:s och skattechefens självständiga ställning inte bara av behovet att hålla isär dömande och fiskal verksamhet utan också av behovet att särskilja skatteförvaltningen från övriga länsstyrelsefunktioner. I prop. 1971:60 s. 70 anförde departementschefen följande.

Den nuvarande uppgiftsfördelningen mellan länsstyrelse och taxeringsintendent torde i princip böra behållas. Länsstyrelsen som sådan bör nämligen ej agera som part i taxeringsprocessen eller ha uppgifter som anknyter till taxeringskontrollen.

I slutet av 1970-talet bröts den dömande funktionen helt loss från länsstyrelsen genom att fristående länsrätter bildades. Samtidigt innebar genomförandet av RS-reformen en mer strikt funktionalisering av verksamheten inom skatteavdelningen. Uppgiften att föra det allmännas talan åvilade fortfarande TI och utfördes av personal vid skatteavdelningens besvärsenhet medan deklarationsgranskning utfördes av personal vid de nyinrättade taxeringsenheterna.

Under 1980-talet uppmärksammades skatteförvaltningens splittrade organisation. Kraven på en effektivare ledning och samordning av verksamheten växte sig starkare. Den oenhetliga rättstillämpning som kunde förekomma väckte allt större irritation hos såväl statsmakterna som allmänheten. Skatteförvaltningsutredningen, med uppdrag att utreda former för effektivare styrning och samordning av skatteförvaltningen, föreslog i sitt betänkande (SOU 1985:20) Sammanhållen skatteförvaltning bl.a. att begreppet TI skulle utmönstras ur författningstexten och att TI:s särskilda uppgifter i stället skulle läggas på LSKM. Som skäl anfördes bl.a. att partsfunktionen hade nära samband med övrig verksamhet i skatteförvaltningen och att styrning och samordning inte lät sig väl förenas med TI:s självständiga ställning.

I enlighet med utredningens förslag bröts skatteförvaltningen ut ur länsstyrelseorganisationen fr.o.m. den 1 januari 1987. Begreppet TI utmönstrades ur författningstext och partsfunktionen lades på LSKM. Andra nyheter på processområdet var att RSV fr.o.m. 1987 gavs formell befogenhet att föra det allmännas talan i taxeringsmål samt att samordna och ge riktlinjer för processverksamheten. Den riksintendentsfunktion som tidigare funnits hos RSV utmönstrades och det från RSV funktionellt fristående AO för mellankommunala mål gavs övergångsvis behörighet att överklaga förhandsbesked.

Tillströmningen av skattemål till länsrätterna har under senare år minskat kraftigt. Minskningen har sin förklaring bl.a. i att såväl skattelegstiftningen som taxeringsförfarandet i flera avseenden förenklats. Också den minskande fritidstaxeringen och de vidgade möjligheterna för skattemyndigheterna att vidta rättelser efter taxeringsperiodens utgång torde ha bidragit till nedgången av antalet skattemål.

De siffror som för närvarande finns beträffande tillströmningen av skattemål till länsrätterna under 1988 tyder på en viss ökning jämfört med 1987. Några säkra slutsatser om orsakerna till ökningen kan ännu inte dras.

11.2 Ändrade förutsättningar med anledning av det nya taxeringsförfarandet

De av riksdagen fattade principbesluten innebär i sig betydande förändringar också vad avser det allmännas processverksamhet.

Till att börja med krävs en ändrad processform. Den femåriga omprövnings- och överklagandetiden i kombination med rätten att överklaga en taxering vid flera tillfällen i fråga om olika saker kan inte förenas med en process där hela taxeringen binds av en dom. En skattskyldig som fått sin taxering prövad i domstol i visst avseende skall inte vara förhindrad att få sin sak prövad i fråga om felaktigheter i andra avseenden, som han senare upptäcker. Det krävs därför att en dom endast binder upp de frågor som varit föremål för domstolens prövning. Den framtida processen kommer därför inte att avse taxerade och beskattningsbara belopp utan i stället de specifika frågor som överklagas.

En konsekvens blir också att processverksamheten ytterligare integreras i den övriga beskattningsverksamheten. En hel del av det arbete som i dag utförs av LSKM:s besvärsheter inom ramen för processen och utmynnar i yrkanden och yttranden till länsrätt kommer i framtiden att vara en del av taxeringsförfarandet och i stället utmynna i taxeringsbeslut.

I dag förekommer det att utrednings- och processfunktionerna utövas helt fristående från varandra och utan samverkan med TN, dess ordförande eller med de tjänstemän som biträder TN. Detta kan leda till ett oenhetligt agerande inom skatteförvaltningen. Felaktigheter som påtalas i en revisionspromemoria kan exempelvis lämnas utan åtgärd av TN eller av TI. Skälen här till kan vara att granskningsmannens bedömningar anses felaktiga eller otillräckligt underbyggda av utredning och bevisning. Det inträffar också att TI tillstyrker besvär över TN:s beslut därför att han anser det vara felaktigt.

Bristande samstämmighet i agerandet från olika tjänstemän i en och samma förvaltning har föranlett kritik. Det har framhållits att utredningar som inte medför att påtalade fel rättas innebär ett resursslöseri. Vidare att sådana olika bedömningar medför att avståndet mellan förvaltningens olika funktioner ökar vilket i sin tur försämrar samarbetsklimatet. Oenhetlighet i agerandet har också väckt osäkerhet och irritation hos de skattskyldiga. Å andra sidan har framhållits att självständiga beslutsorgan och processförare utgör en garanti för rättssäkerheten.

I prop. 1986/87:47 gjorde departementschefen följande uttalande i fråga om oberoende processförare (s. 141).

En synpunkt som skulle kunna tala för oberoende företrädare även i fortsättningen och då i synnerhet vad gäller den defensiva processverksamheten är att sådana kan sägas utgöra en garanti för att det allmännas ställningstagande är fritt från förutfattade meningar. Men då måste man också godta att skatteorganisationen rymmer dubbla ledningsfunktioner, en för själva taxeringsarbetet och en annan för processföringen. En sådan ordning skulle bl.a. innebära att processfunktionen skulle spela rollen som en sorts överprövningsinstans i

förhållande till skattemyndigheterna och därmed till skattenämnderna med sina förtroendevalda. För egen del finner jag inte detta tilltalande. Samtidigt vill jag betona att det givetvis inte får vara så att det allmännas företrädare till varje pris försvarar ett överklagat beslut, något som i all synnerhet gäller beslut som bygger på ett ofullständigt underlag.

Det finns således enligt min mening stora svagheter med en ordning med självständiga ombud för det allmänna. Risk finns exempelvis att sådana skulle driva en helt annan linje än skatteförvaltningen i övrigt.

Enligt principbesluten blir såväl besluts- som processfunktionen myndighetsuppgifter, som kan integreras med utredningsfunktionen. De skall inte längre hanteras av fristående och självständiga TN och TI. Beträffande TI gäller ju för övrigt redan i dag att något självständigt TI-ämbete inte längre finns kvar även om tjänstetiteln är oförändrad.

Samtidigt som besluts- och processfunktionerna integreras i myndigheten och kan samordnas med utredningsfunktionen skärps kraven på enhetlighet i agerandet. Beslutsfunktionen kommer att få en dominerande ställning. Förvaltningens resurser måste samordnas i syfte att åstadkomma väl underbyggda beslut av hög kvalitet. Det är då angeläget att de olika uppfattningar som kan förekomma rörande ett ärende diskuteras redan innan beslut fattas och att man finner en gemensam linje. Särskilt angeläget är detta i tveksamma och svårbedömda fall.

I sammanhanget måste dock betonas att i de fall felaktiga beslut fattats eller besluten vilat på ett otillräckligt underlag så skall de rättas till så snabbt som möjligt. Det får inte förekomma att felaktiga beslut vidhålls av prestigeskäl eller därför att myndigheten "måste" agera enhetligt.

Ett resultat av det nya förfarandet förväntas bli en kraftig minskning i tillströmningen av skattemål. Vid en statistikundersökning hos fyra länsrätter (bilaga 3 till betänkandet Förenklad taxering) framkom att knappt en fjärdedel av skattskyldigbesvären hade föregåtts av omprövning i TN. I 55 % av målen hade den skattskyldige tillfört ny utredning eller bevisning. TI tillstyrkte fullt bifall till 35 % av besvären. En uppläggning där domstolshanteringen föregås av omprövning, där den ytterligare utredning som tillförts kan beaktas, bör följaktligen leda till att färre ärenden blir föremål för domstolsprövning. Vi har tidigare grovt uppskattat att mängden inkommande skattemål skulle sjunka till ca 30 000 per år. Detta skall jämföras med en tillströmning på drygt 76 000 mål 1987.

Andra konsekvenser av det nya taxeringsförfarandet är att processverksamheten huvudsakligen kommer att bli "defensiv" och syfta till att företräda det allmänna i domstol när taxeringsbeslut överklagas. Den offensiva processverksamhet som i dag består i att LSKM, t.ex. på grund av vad som iakttagits vid eftergranskning eller vid taxeringsrevision, yrkar att en taxering ändras eller ansöker om eftertaxering kommer att kunna äga rum inom ramen för skattemyndighetens omprövning och där leda till beslut. Det har framförts farhågor för att sådana beslut skulle komma att generera överklaganden i sådan omfattning att reformen inte skulle få avsedd verkan. Dessa farhågor motsägs dock av uppgifter som inhämtades vid den ovannämnda statistikundersökningen. De skattskyl-

diga medgav där helt TI-besvär i 49 % av fallen och ansökningar om eftertaxering i 33 % av fallen.

Den offensiva processverksamheten kommer dock inte att helt försvinna. I principbeslutet föreslås att besvärsmått för det allmänna skall finnas även om det förutsickas att den kommer att utnyttjas i blygsam omfattning. Det anges att den bör användas för att få till stånd prejudice-rande avgöranden i principiellt viktiga ärenden, för att jämna ut skillnader i lagtillämpning och för att rätta till beslut som från det allmänns synpunkt bedöms vara felaktiga (prop. 1986/87:47 s. 153 f).

Ytterligare en konsekvens av det nya taxeringsförfarandet kan förväntas bli att processverksamheten i ökad utsträckning kommer att avse rättsliga frågor. Ärendena förutsätts normalt vara färdigutredda innan de blir föremål för handläggning i domstol. Det kommer också företrädesvis att vara fråga om tvistiga ärenden — en målsättning är ju att endast tvistiga frågor skall bli föremål för domstolsprövning och att otvistiga ärenden skall "sällas bort" vid skattemyndighetens omprövning. Den framtida processen kan därför förväntas innehålla mindre inslag av utredning och bli mer koncentrerad på rättslig argumentering än vad som är fallet i dag.

I prop. 1986/87:47 görs vissa ställningstaganden angående arbetsfördelning m.m. i den framtida processverksamheten. Där fastslås att RSV skall leda och samordna processverksamheten. Formellt sett gäller den ordningen redan fr.o.m. 1987 års ingång. Vidare fastslås att central processföring skall förekomma och i första hand syfta till att klarlägga hur skattelagstiftningen skall tolkas. Den skall vidare bidra till en enhetlig rättstillämpning. Tyngdpunkten i processverksamheten skall ligga hos LSKM och där i huvudsak ha till uppgift att i domstol besvara överklaganden över LSM:s och LSKM:s beslut. LSKM skall kunna delegera uppgiften att föra det allmänns talan till tjänsteman vid LSM.

Skatteförvaltningen skall dock, som tidigare nämnts, ha möjlighet att själv ta initiativ till domstolsprövning. Eftersom en myndighet inte kan ha befogenhet att överklaga sina egna beslut ges en överordnad myndighet rätt att överklaga beslut, som en underordnad myndighet fattat eller bort fatta (prop. 1986/87:47 s. 154 f). Detta innebär följaktligen att LSKM får överklaga LSM:s beslut och att RSV får överklaga LSKM:s beslut. Skatteförvaltningen ges också möjlighet att i särskilda fall avstå från att själv besluta om eftertaxering och i stället ta upp eftertaxeringsärendet direkt i länsrätten. Såvitt framgår av propositionen gäller att också denna besvärsmått tillkommer överordnad myndighet (s. 127 samt 154 f).

I sammanhanget kan påpekas att när skattemyndighet avstår från att besluta om eftertaxering så försämrats möjligheterna att integrera utrednings-, besluts- och processfunktionerna. Beslutsfunktionen utövas inte alls. Eftersom besvärsmått tillkommer en överordnad myndighet torde det bli relativt vanligt att utrednings- och processresurserna i ett ärende inte tillhör samma myndighet. Detta kan medföra vissa praktiska svårigheter för ett nära samarbete. Ett avstående från beslut om eftertaxering

innebär också att skattekrav uppkommer först efter det att domstolen prövat saken.

I flertalet eftertaxeringsfall torde det naturliga vara att myndigheten fattar ett beslut. Själva beslutsfattandet torde normalt innebära en obetydlig tidsfördröjning. Först i de fall tveksamhet råder t.ex. om det föreligger förutsättningar för eftertaxering eller när det är uppenbart att ett beslut skulle innebära en fördröjning av betydelse, kan det vara lämpligt att låta domstolen som första instans besluta om eftertaxering.

12 Det allmännas processföring på taxeringsområdet

12.1 Sammanfattning av avsnitt 12

- RSV för det allmännas talan i ärenden som rör förhandsbesked. Det förutsätter att nämnden för rättsärenden blir åtminstone funktionellt fristående från RSV.
- Det allmännas talan i regeringsrätten förs av RSV. Verkets partsfunktion får utövas av tjänsteman vid LSKM och vid LSM. När RSV initierar ett ärende i regeringsrätten slopas kravet på prövningstillstånd.
- RSV får överta LSKM:s partsfunktion samt överklaga LSKM:s beslut.
- LSKM för normalt det allmännas talan i länsrätt och kammarrätt. LSKM:s partsfunktion får överlätas till annan LSKM. Den får också utövas av tjänsteman vid LSM.
- LSKM får överklaga LSM:s beslut.

12.2 Central processverksamhet

12.2.1 Allmänt

RSV leder och ansvarar för verksamheten i skatteförvaltningen. En väsentlig del av uppdraget är att verka för att skattemyndigheterna tolkar och tillämpar beskattningsreglerna på ett enhetligt sätt. Statsmakterna har i åtskilliga sammanhang markerat sina krav i detta avseende. Departementschefen uttryckte — med riksdagens godkännande — kravet på följande sätt i prop. 1985/86:55 (s. 9).

Ett grundläggande krav på myndigheterna inom skatteförvaltningen är att de, oavsett var de finns i landet, i frågor som rör enskilda och andra gör så korrekta, enhetliga och konsekventa bedömningar som möjligt.

I prop. 1986/87:47 (s. 140) uttrycktes kopplingen mellan RSV:s ledande funktion och processverksamheten så att någon skarp skiljelinje mellan processfunktionen och ansvaret i övrigt för en materiellt riktig taxering inte kan dras.

Kännetecknande för skattelagstiftningen är att den reformeras i snabb

takt samtidigt som den verklighet den är avsedd att reglera är starkt föränderlig. Lagstiftningstekniken på området är inte sådan att bestämmelserna reglerar alla olika tänkbara existerande och framtida situationer och handlingsmönster, varför skatterätten till stor del utvecklas och får sitt innehåll genom prejudikat. Detta gäller såväl äldre som ny lagstiftning.

För att RSV skall kunna ta ansvaret för enhetlig rättstillämpning i skatteförvaltningen och ha underlag för att informera statsmakterna om hur lagstiftningen fungerar, krävs god insyn i och överblick över den pågående rättsutvecklingen. Vidare krävs möjlighet att välja ut ärenden på områden där klarläggande prejudikat är angelägna och där också svara för det allmännas argumentering. Den centrala processfunktionen skall alltså i första hand vara ett redskap i arbetet med att åstadkomma en riktig och enhetlig rättstillämpning. Vidare skall den ha till syfte att stödja LSKM i deras processverksamhet samt att åtgärda oenhetlig rättstillämpning. Den bör också vara ett naturligt led i RSV:s tillsyn över och uppföljning av verksamheten i stort i skatteförvaltningen.

Den behörighet som i dag tillkommer RSV på processområdet är begränsad till rätten att från LSKM överta uppgiften att föra det allmännas talan och enligt vår mening inte anpassad till verkets nya ledningsuppdrag. Vi föreslår en betydande utvidgning av RSV:s befogenheter. Vi har bedömt att denna utvidgning är nödvändig för att verket skall kunna utöva en effektiv ledning, samordning och uppföljning av skatteförvaltningens verksamhet i materiellt hänseende.

12.2.2 Tolkningsbesked i skattefrågor

I betänkandet (Ds Fi 1987:1) Tolkningsbesked i skattefrågor föreslog vi att det allmänna skulle ges möjlighet att ansöka om tolkningsbesked i skattefrågor av mera allmänt prejudikatintresse. Ansökan avsågs bli prövad av RSV:s nämnd för rättsärenden. Ett meddelat tolkningsbesked föreslogs bli föremål för obligatorisk prövning av regeringsrätten. Något eller några tiotal ansökningar per år förutsågs. Vi framförde också att det naturliga är att RSV ansöker om tolkningsbesked. Detta förutsätter dock att nämnden för rättsärenden frikopplas från RSV i funktionellt hänseende. Administrativt kan den dock stå kvar men bör få ett eget namn, t.ex. rättsnämnden. Alternativet är att ett från RSV funktionellt fristående ombud ges behörighet att ansöka om tolkningsbesked. Eftersom behörigheten syftar till att vara ett redskap för centralmyndigheten på beskattningsområdet att åstadkomma enhetlig rättstillämpning framstår dock en ordning där ett i verklig mening fristående ombud ansöker om tolkningsbesked som mindre lämplig.

12.2.3 Förhandsbesked

Enskild får hos RSV:s rättsnämnd ansöka om förhandsbesked rörande tolkning och tillämpning av skattelag. LSKM är den enskildes motpart i

rättsnämnden. Förhandsbesked får överklagas av den enskilde, LSKM, kommun samt av ett till RSV knutet AO. Prövningstillstånd krävs inte. Som förut nämnts har AO:s behörighet i dagarna förlängts tills vidare (prop. 1987/88:168). Där anges också att en översyn av rättsnämnden är motiverad för att ge den en friare ställning än i dag i förhållande till RSV.

Inom förhandsbeskedsområdet sker en betydande del av rättsutvecklingen på skatteområdet. Frågorna kan ofta avse de mest aktuella strömningarna på skatteplaneringsområdet och förhandsbeskeden är ofta av prejudikatintresse.

Förhandsbeskeden är hemliga. Ett förhandsbesked rörande en viss skattskyldig och med ett för honom negativt innehåll får inte ligga till grund vid myndighetens beslut om taxering. Först om den skattskyldige yrkar att förhandsbeskedet skall användas blir det bindande vid hans taxering.

Om den nuvarande ordningen med LSKM som den enskildes motpart överförs i det kommande taxeringsförfarandet uppkommer vissa principiella frågeställningar. LSKM är i allmänhet beslutsfattare beträffande den sökandes taxering. Går förhandsbeskedet emot den skattskyldige och det slås fast att en viss transaktion inte godtas i skattesammanhang kan den skattskyldige välja att inte åberopa det. LSKM skall då fatta sitt taxeringsbeslut med bortseende från vad som förekommit i samband med förhandsbeskedet. Det är enligt vår mening förenat med stora svårigheter att upprätthålla sekretesskyddet för förhandsbeskeden om samma myndighet som skall besluta om taxeringen också har varit den skattskyldiges motpart i förhandsbeskedsärendet.

För att tillförsäkra RSV insyn i och möjlighet att argumentera i den rättsutveckling som pågår på förhandsbeskedsområdet, men också i syfte att garantera sekretesskyddet för förhandsbeskeden föreslår vi att RSV skall vara den enskildes motpart i frågor som rör förhandsbesked såväl i rättsnämnden som i regeringsrätten. En konsekvens av detta förslag är att rättsnämnden måste bli fristående, i vart fall i funktionellt hänseende, från RSV.

12.2.4 Processen i regeringsrätten

Den prejudikatbildning som sker i regeringsrätten är självfallet av den allra största betydelse för tolkningen och tillämpningen av skattelagstiftningen. Behovet av klargörande prejudikat är närmast notoriskt. Under 1982—1985 meddelades 103 prövningstillstånd på ansökan av TI. Totalt hade 369 ansökningar getts in. Den omständigheten att prövningstillstånd meddelats på mindre än 30 % av ansökningarna tyder på att det allmännas processföring i regeringsrätten skulle kunna bedrivas effektivare.

LSKM för det allmännas talan i regeringsrätten. Fr.o.m. 1987 års ingång kan också RSV, genom att överta partsfunktionen från LSKM, föra det allmännas talan där. Under 1987 övertog RSV partsfunktionen i fem-

ton fall. Med den nuvarande ordningen har skatteförvaltningen begränsade möjligheter att överblicka den rättsutveckling som pågår i regeringsrätten och att samordna det allmännas processföring i den högsta domstolsinstansen.

Det är enligt vår mening nödvändigt att RSV, som har tillagts det övergripande ansvaret för enhetlig rättstillämpning i skatteförvaltningen, också ges förstärkta möjligheter att medverka i rättsutvecklingen. RSV bör därför tillföras den överblick över och insyn i den pågående praxisbildningen som partsfunktionen i regeringsrätten medför. Vi föreslår följaktligen att RSV skall föra det allmännas talan i regeringsrätten. En sådan centralisering av partsfunktionen i högsta instans är inte något unikt. Motsvarande ordning gäller i fråga om brottmål. Riksåklagaren, som leder och ansvarar för åklagarväsendet, är allmän åklagare vid högsta domstolen.

Det får förutsättas att centralmyndigheten på skatteområdet kan bedöma vilka frågor som är av prejudikatintresse. Vi föreslår därför att prövningstillstånd inte skall krävas när ett ärende förs till regeringsrätten på initiativ av RSV.

För att processkompetensen vid LSKM inte skall tunnas ut föreslår vi att RSV skall kunna utse en tjänsteman vid LSKM att föra verkets talan. Det kan dessutom ofta vara mest rationellt att den handläggare som fört processen i underinstanserna och följaktligen är väl insatt i ärendet för det allmännas talan också i den högsta instansen. Det bör heller inte vara uteslutet att i undantagsfall utse en tjänsteman vid LSM att föra RSV:s talan i regeringsrätten.

12.2.5 Övertagande av ärenden från länsskattemyndighet

RSV har fr.o.m. 1987 befogenhet att i domstol föra det allmännas talan i ärende eller grupp av ärenden som övertas från LSKM. Bestämmelsen infördes bl.a. för att möjliggöra en smidig överföring av de mellankommunala målen, som ofta rör stora företag och koncernfrågor, till LSKM.

Även i den framtida processverksamheten och efter det att processföringen beträffande de tidigare mellankommunala målen helt överförts till LSKM är det lämpligt att RSV i vissa fall får ta över ärenden och föra det allmännas talan i kammarrätt eller i länsrätt. Sådant övertagande bör dock förekomma endast i de fall särskilda skäl föreligger. Det kan t.ex. gälla ärenden där särskilda samordningssvårigheter är för handen eller i fall där det föreligger betydande osäkerhet om rättsläget och behovet av prejudikat är starkt. Inom centralmyndigheten är för närvarande en utlandsenhet under uppbyggnad. Under det skede när kompetensen på detta område byggs upp kan det vara särskilt värdefullt med överblick över och samordning av ärenden med internationell anknytning (jfr prop. 1986/87:47 s. 97). Tyngdpunkten i processverksamheten skall ligga på LSKM och det är därför viktigt att dess processkompetens inte tunnas ut. Sådana omständigheter som att ett ärende är av särskilt svår beskaffenhet eller särskilt uppmärksammat i massmedia motiverar i sig inte ett

övertagande. I sådana fall bör RSV givetvis informeras och vid behov lämna stöd på annat sätt än genom att ta över målet.

12.2.6 Överklagande av länsskattemyndighets beslut

Som framgått under avsnitt 8.3 skall en överordnad myndighet få överklaga beslut som underordnad myndighet fattat eller bort fatta. Utgångspunkten är dock att skatteförvaltningens beslut normalt skall vara av så hög kvalitet att behovet av att överklaga dem blir litet. I propositionen har förutsatts att rätten att överklaga utnyttjas sparsamt och används bara när det verkligen är påkallat. Som exempel på användningsområden har angetts fall där oenighet förelegat vid beslutsfattandet, där behov av prejudikat är särskilt framträdande och där det finns behov av att utjämna oenhetlig lagtillämpning.

Överklaganderätten är också avsedd att utnyttjas när LSKM avstår från att besluta om eftertaxering i syfte att spara tid. Som vi tidigare påpekat under avsnitt 11.2 kan dock ett sådant avstående vara förenat med vissa olägenheter. Bl.a. kommer processföraren och utredaren normalt inte att arbeta inom samma myndighet och i många fall inte heller på samma ort, vilket kan skapa praktiska svårigheter för samarbetet.

12.3 Regional processverksamhet

12.3.1 Den defensiva processverksamheten

Som redan framgått skall LSKM:s processverksamhet i första hand inriktas på att vara motpart i domstolen när den egna myndighetens eller LSM:s beslut har överklagats. De mål som blir föremål för domstolsprövning förutsätts normalt vara färdigutredda. Innan de prövas av domstolen skall skattemyndigheten ha gjort sin omprövning. Den utredning som tillförts ärendet inför omprövningen kan beaktas och helt otvivelaktiga frågor blir inte föremål för domstolsprövning. Detta förväntas leda till att processerna blir färre till antalet men genomsnittligt sett mer komplicerade och av mer rättslig natur än vad som är fallet i dag. Den nuvarande offensiva verksamhet som består i att LSKM i domstol yrkar taxeringshöjning eller ansöker om eftertaxering kommer i framtiden att kunna hanteras inom taxeringsförfarandet. Domstolsprövning kommer därför normalt att initieras av skattskyldiga, som överklagar skattemyndighetens beslut. Av avgörande betydelse för att reformen skall leda till avsett resultat är att besluten är av hög kvalitet och väl underbyggda och att de håller vid en domstolsprövning. Beslutsfunktionen måste därför ha tillgång till såväl utredande som processkunnig personal. Detta innebär att personal som i dag ägnar sig åt processföring i framtiden kommer att behöva utnyttjas också inom förfarandet för att där medverka till välmotiverade beslut av hög kvalitet.

12.3.2 Den offensiva processverksamheten

Den offensiva processverksamheten — rätten att i domstol överklaga LSM:s beslut — skall i första hand syfta till att vara ett led i uppföljningen och tillsynen av LSM:s beslutsorganisation. Den är bl.a. tänkt att utnyttjas för att utjämna oenhetlig rättstillämpning och för att säkra en rättvis och likformig taxering.

LSKM ges också möjlighet att hos länsrätt ansöka om eftertaxering i fall där LSM avstått från att besluta om eftertaxering. Syftet härmed skall vara att spara tid genom att avstå från att fatta ett beslut som ändå överklagas. Som nämnts under avsnitt 11.2 medför dock en sådan ordning vissa olägenheter, eftersom den eftersträfvade samverkan mellan besluts-, utrednings- och processfunktionerna försvåras.

12.3.3 Process i kammarrätt och regeringsrätten

LSKM för i dag det allmännas talan i såväl kammarrätt som regeringsrätten. Vi föreslår ingen ändring vad avser LSKM:s talerätt i kammarrätt. Däremot har vi tidigare (avsnitt 12.2.4) föreslagit att RSV skall föra det allmännas talan i regeringsrätten. För att processkompetensen vid LSKM inte skall försvagas har vi också föreslagit att RSV skall kunna utse en tjänsteman vid LSKM att föra verkets talan. Ansvar för att ärenden av prejudikatintresse förs till regeringsrätten är gemensamt för LSKM och RSV och måste med nödvändighet bygga på ett nära samarbete och samförstånd. Det krävs att LSKM rapporterar till RSV mål som gått det allmänna emot i kammarrätt och som bör överklagas. I de fall det är fråga om principiellt mycket intressanta eller svårbedömda ärenden bör informationsutbyte och samarbete i princip förekomma redan innan ärendet når kammarrätt.

Det är enligt vår mening väsentligt att den erfarenhet och det kunnande som finns inom LSKM tas tillvara också när det gäller processer i regeringsrätten. Det finns därför särskilda skäl som talar för att RSV inte bör vara sparsam med att låta en tjänsteman vid LSKM föra det allmännas talan i regeringsrätten.

Vårt förslag innebär att RSV, sedan ett ärende rapporterats från LSKM, beslutar om det skall överklagas till regeringsrätten. I de fall processföringen skall hanteras av en tjänsteman vid LSKM eller LSM bör RSV tillföra ärendet sådan rättsutredning och information som kan finnas centralt och vara av värde. Ärendet överlämnas sedan till den handläggare vid skattemyndigheten som skall föra verkets talan.

12.4 Processverksamhet vid lokal skattemyndighet

Enligt principbeslutet skall LSKM ha möjlighet att delegera uppgiften att föra det allmännas talan i domstol till tjänsteman vid LSM. I prop. 1986/87:47 (s. 142 f) anges att det principiellt kunde vara så att den skattemyndighet vars beslut överklagas också skulle vara den skattskyldiges

motpart och då låta sig företrädas av den tjänsteman som anses mest lämpad för uppgiften. Det skulle i princip inte möta något hinder att den tjänsteman som handlagt ärendet i samband med det grundläggande beslutet också företräder det allmänna i processen. Med hänsyn till LSKM:s tillsynsfunktion och eftersom det för närvarande i regel saknas processerfarenhet på lokal nivå ansågs en sådan ordning inte vara genomförbar i fråga om LSM. I stället skall processkompetensen vid LSM byggas upp så att uppgiften att såsom ombud föra det allmännas talan delegeras från LSKM till enskilda tjänstemän vid LSM. Förordnandet kan då avse visst mål eller viss typ av mål och vara beroende av svårighetsgraden och av de kvalifikationer som finns inom resp. LSM. Vi har i detta betänkande (avsnitt 12.2.4) framhållit att det inte heller bör vara uteslutet att utse en tjänsteman vid LSM att föra RSV:s talan i regeringsrätten.

13 Det allmännas processföring inom andra beskattningsområden m.m.

13.1 Sammanfattning av avsnitt 13

Mervärdeskatt

- Det allmännas talan i ärenden enligt ML förs av LSKM. AO enligt ML utmönstras.
- LSKM får uppdra åt en annan LSKM att föra det allmännas talan.
- RSV får överklaga LSKM:s beslut.
- I ärenden som rör förhandsbesked på mervärdesskatteområdet är RSV den sökandes motpart.
- I regeringsrätten för RSV det allmännas talan. Tjänsteman vid LSKM får ges i uppdrag att föra verkets talan.
- När RSV initierar ett ärende i regeringsrätten slopas kravet på prövningstillstånd.

UBL, AUL och USAL

- Det allmännas talan i ärenden enligt UBL, AUL och USAL förs av LSKM. AO enligt UBL utmönstras.
- LSKM får uppdra åt en annan LSKM att föra det allmännas talan.
- LSKM:s partsfunktion får utövas av tjänsteman vid LSM.
- Den besvärsmått som i dag tillkommer AO enligt UBL överförs till LSKM och RSV, så att LSKM får överklaga LSM:s beslut och RSV får överklaga LSKM:s beslut.
- I ärenden enligt UBL, AUL och USAL förs det allmännas talan i regeringsrätten av RSV. RSV får utse tjänsteman vid LSKM eller LSM att föra verkets talan i regeringsrätten.
- I de fall RSV initierar ärende i regeringsrätten föreligger inte krav på prövningstillstånd.

PGI och egenavgifter

- RSV och RFV ges gemensam partsfunktion.

Betalningssäkringslagen

- AO-funktionen utmönstras och det allmännas talan förs av LSKM. LSKM får uppdra åt annan LSKM att föra det allmännas talan.

Vägrafikskatt

- AO enligt VSL utmönstras. Det allmännas talan förs av de LSKM som regeringen, eller den myndighet regeringen bestämmer, utser.
- RSV får överta uppgiften att företräda det allmänna från LSKM.
- I regeringsrätten förs det allmännas talan av RSV. RSV får utse tjänsteman vid LSKM att föra dess talan.
- När RSV initierar ett ärende i regeringsrätten slopas kravet på prövningstillstånd.

Punktskatter, sjömansskatt och kupongskatt

- Processföringen avseende punktskatter, sjömansskatt och kupongskatt ändras inte.

Folkbokföringsområdet

- LSKM företräder det allmänna i domstol. LSKM får utse tjänsteman vid LSM att för LSKM:s räkning företräda det allmänna.
- RSV får överta uppgiften att företräda det allmänna från LSKM.
- I regeringsrätten för RSV det allmännas talan. RSV får utse tjänsteman vid LSKM eller LSM att för RSV:s räkning företräda det allmänna i regeringsrätten.
- När RSV initierar ett ärende i regeringsrätten slopas kravet på prövningstillstånd.

13.2 Inledning

På andra beskattningsområden än taxeringsområdet gäller alltså att processverksamheten ombesörjs av ombud som är självständiga i sin ombudsfunktion, men som organisatoriskt tillhör skatteförvaltningen. Deras behörighet vilar på uttryckliga bestämmelser i författningstext.

Enligt principbeslutet bör också dessa ombudsfunktioner bli myndighetsuppgifter som integreras med utrednings- och beslutsfunktionerna. En målsättning bör också vara att samordna processen beträffande olika skatteslag. Våra förslag beträffande processverksamhet rörande andra beskattningsformer kommer att bygga på följande i principbeslutet givna riktlinjer.

Processverksamheten skall vara en myndighetsuppgift. Den skall i huvudsak vara av defensiv karaktär och syfta till att vara motpart när beskattningsmyndighetens beslut överklagas till domstol. I den mån offensiv verksamhet skall förekomma skall överordnad myndighet få överklaga en underordnad myndighets beslut till domstol. Tyngdpunkten i verksamheten skall ligga på den regionala nivån. LSKM skall i vissa fall kunna delegera funktionen att föra det allmännas talan till en tjänsteman vid LSM. För att underlätta samordning av processer rörande olika skatteslag bör vidare LSKM få uppdra åt annan LSKM att föra det allmännas talan i visst ärende eller viss grupp av ärenden om den andra myndigheten medger det. Denna ordning gäller redan i dag i ärenden enligt GTL. I konsekvens med vad vi tidigare föreslagit bör talerätt finnas för

centralmyndigheten och när det gäller ärenden i regeringsrätten vara förbehållen RSV.

Beträffande de personer som i dag är utsedda att handha AO-funktioner av olika slag gäller vissa kompetenskrav. Den omständigheten att AO-funktioner görs till reguljära myndighetsuppgifter innebär självfallet inte att lägre krav skall ställas i fråga om kompetens och erfarenhet m.m. Det är viktigt att det även i framtiden finns garantier för att den personal som företräder myndigheten i olika avseenden har erforderlig kompetens.

13.3 Mervärdeskatt

Vi föreslår att det allmännas talan i mål och ärenden enligt ML förs av LSKM och att AO enligt ML utmönstras. Talerätten skall endast vara av defensiv natur och syfta till att göra LSKM till den skattskyldiges motpart i domstol när denne överklagat LSKM:s beslut. Vi föreslår att LSKM liksom på taxeringsområdet får uppdra åt annan LSKM att föra det allmännas talan i visst ärende eller viss grupp av ärenden om den andra myndigheten medger det samt att RSV får överklaga LSKM:s beslut. LSM medverkar i dag inte vid hanteringen av mervärdeskattesystemet. Vi föreslår ingen ändring i detta hänseende. Av den anledningen är det inte lämpligt att införa någon möjlighet för tjänstemän vid LSM att för LSKM:s eller RSV:s räkning föra det allmännas talan.

AO enligt ML yttrar sig i dag över ansökningar om förhandsbesked i fråga om mervärdeskatt och har rätt att anföra besvär över meddelat förhandsbesked. Sekretessskyddet för förhandsbeskeden kan inte utan stora svårigheter upprätthållas när motparten i ärenden rörande förhandsbesked också fattar beslut om skatten. I syfte att garantera sekretessskyddet men också för att tillförsäkra centralmyndigheten insyn i och möjlighet att påverka rättsutvecklingen på området föreslår vi att RSV skall vara den sökandes motpart i ärenden rörande förhandsbesked om mervärdeskatt. Detta innebär att RSV:s nämnd för rättsärenden i funktionellt hänseende måste bli fristående från RSV.

Slutligen föreslår vi att RSV skall föra det allmännas talan i regeringsrätten och att krav på prövningstillstånd inte skall föreligga när centralmyndigheten initierar ett ärende där. RSV föreslås kunna utse en tjänsteman vid LSKM att föra verkets talan i ett enskilt ärende. Beträffande skälen för dessa förslag hänvisas till avsnitten 12.2.4 och 12.3.3.

13.4 Ombudsfunktionen enligt uppbördslagen m.m.

Det allmännas talan i mål enligt UBL förs av det AO som förordnats för länet (72 a § UBL). Också i mål enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragssättningar (AUL) samt i mål om arbetsgivares betalningsskyldighet enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL) förs det allmännas

talans av UBL:s AO. Vi föreslår att ombudsfunktionen görs till en uppgift för LSKM. LSKM skall alltså vara motpart när beslut av LSM eller LSKM överklagats till domstol. Denna partsfunktion föreslås kunna delegeras till tjänsteman vid LSM. Vidare föreslår vi att den besvärsmått som i dag tillkommer AO enligt UBL, AUL och USAL läggs på LSKM och RSV, så att LSKM får överklaga LSM:s beslut och RSV får överklaga LSKM:s beslut.

Enligt såväl UBL (72 a § andra stycket) som USAL (30 §) och AUL (30 §) får AO yrka att LSM skall vidta vissa åtgärder. Det gäller åläggande av ansvarighet för arbetstagaress skatt, påförande av arbetsgivaravgifter resp. av betalningsskyldighet för uppdragstagaress skatt. RSV och LSKM är överordnade myndigheter i förhållande till LSM. Vi föreslår därför att AO:s enligt UBL nuvarande rätt att yrka att LSM vidtar åtgärder mönstras ut.

Också på detta område föreslår vi att en LSKM skall få uppdra åt en annan LSKM att föra det allmännas talan i visst ärende eller viss grupp av ärenden om den andra myndigheten medger det.

RSV föreslås föra det allmännas talan i regeringsrätten i ärenden enligt UBL, AUL och USAL. Krav på prövningstillstånd bör inte föreligga i de fall RSV överklagar ett ärende till regeringsrätten. RSV bör kunna utse en tjänsteman vid LSKM eller LSM att föra verkets talan.

13.5 Pensionsgrundande inkomst och egenavgifter

I fråga om beslut rörande beräkning av PGI och om fastställelse av avgiftsunderlag för egenavgifter finns särskilda bestämmelser om RFV:s besvärsmått och partsfunktion (11 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring samt 85 § 1 mom. och 86 a § UBL). RFV har besvärsmått. När enskild part överklagat ett beslut bestämmer RFV om verket skall vara part i målet. Om verket har varit part i länsrätt skall verket alltid vara part i kammarrätt. När en enskild överklagar kammarrättens avgörande gäller också att verket alltid skall vara part i regeringsrätten.

RFV får efter regeringens bemyndigande meddela föreskrifter för tillämpning av lagen om beräkning av pensionsgrundande inkomst. Skatteförvaltningen fattar besluten och administrerar debitering och uppbörd av avgifterna. RSV leder och ansvarar för skatteförvaltningens verksamhet och får bl.a. meddela föreskrifter för verkställighet av UBL och USAL. Såväl RFV som RSV har därför ett berättigat intresse av att ha rätt att överklaga och att föra det allmännas talan.

Vi föreslår därför att RSV ges samma befogenhet som RFV i ovan nämnda avseenden. I de fall såväl RFV som RSV för det allmännas talan föreslår vi att de samordnar sin talan och agerar enhetligt gentemot sin motpart.

13.6 Processverksamhet enligt betalningssäkringslagen

AO enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter är kontaktperson mellan skattemyndigheten och förvaltningsdomstol samt exekutiv myndighet.

Enligt det utredningsförslag som föregick lagstiftningen borde rätten att besluta i fråga om betalningssäkring tillkomma den myndighet som för det allmännas talan i mål om den fordran som beslutet avser att säkerställa. Åtskilliga remissinstanser ställde sig avvisande till detta förslag och menade att beslutanderätten av rättssäkerhetsskäl i stället borde ligga på domstol. Departementschefen delade denna uppfattning och framhöll i prop. 1978/79:28 att det från rättssäkerhetssynpunkt var mindre tillfredsställande att den skattskyldiges motpart i beskattningsprocessen skulle ha rätt att besluta om betalningssäkring.

Med de utgångspunkter som anges i principbeslutet kan något egentligt skäl till varför partsfunktionen som sådan enligt författning skall ligga på viss person i stället för på myndigheten inte anses föreligga. Vi föreslår därför att funktionen görs till en uppgift för LSKM. Förslaget innebär inte någon ändring vad avser kompetenskrav hos den befattningshavare som skall utöva funktionen. Vi anser dock att dessa kompetenskrav kan tillgodoses genom att man i administrativ ordning beslutar vilken eller vilka befattningshavare som skall utöva funktionen för myndighetens räkning. Det kan nämnas att man i betänkandet (SOU 1987:75) Översyn av betalningssäkringslagen föreslagit att det allmännas talan i mål om betalningssäkring skall föras av LSKM och att en LSKM skall få uppdra åt annan LSKM att föra det allmännas talan om den andra myndigheten medger det.

13.7 Vägtrafikskatt

Enligt den tidigare regleringen fanns ett AO som förde det allmännas talan i mål och ärenden rörande VSL hos beskattningsmyndigheten, dvs. hos länsstyrelserna.

I samband med att skatteförvaltningen bröts ut ur länsstyrelseorganisationen hamnade beskattningsfunktionen och ombudsfunktionen vad avser vägtrafikskatt inom skilda förvaltningar. Ombudsfunktionen, liksom också i de flesta fall utredningsfunktionen, följde med skatteförvaltningen medan vägtrafikskatten i övrigt handhas av länsstyrelserna. RSV har med stöd av 52 § vägtrafikskatteförordningen förordnat fyra AO — ett för varje kammarrätts domkrets — med placering vid LSKM.

I prop. 1987/88:159 om ny vägtrafikskattelagstiftning föreslås bl.a. att ombudsfunktionen skall bli kvar i skatteförvaltningen och att frågan om lämpligt antal AO samt deras verksamhetsområden m.m. även i fortsättningen bör kunna överlätas på RSV. Den nya lagstiftningen föreslås träda i kraft den 1 januari 1989.

För att så långt möjligt åstadkomma enhetlighet i fråga om det allmännas processföring på olika beskattningsområden föreslår vi att AO enligt

VSL utmönstras och att AO:s uppgifter läggs på de LSKM som regering-
en, eller den myndighet regeringen bestämmer, utser.

Vidare föreslår vi att RSV får ta över uppgiften att föra det allmännas
talan från LSKM och att RSV alltid skall föra det allmännas talan i
regeringsrätten. I de fall RSV initierar ett ärende i regeringsrätten före-
slår vi att kravet på prövningstillstånd slopas. Slutligen föreslår vi att
RSV skall kunna utse tjänsteman vid LSKM att föra verkets talan.

13.8 Punktskatter, sjömansskatt och kupongskatt

RSV är beskattningsmyndighet för punktskatter, sjömansskatt och ku-
pongskatt. Det har beslutats att beskattningsfunktionen avseende punkt-
skatter vid halvårsskiftet 1988 — fortfarande som en del av RSV — skall
förläggas till Ludvika. Beskattningsfunktionen avseende sjömansskatt är
i sin helhet lokaliserad till Göteborg.

Det allmännas talan förs av funktionellt fristående ombud om vilka
stadgas i 1 kap. 7 § LPP, i 24 § lagen (1958:295) om sjömansskatt samt i
29 § lagen (1970:624) om kupongskatt.

Det är i och för sig möjligt att göra AO-funktionerna på dessa områden
till uppgifter för RSV trots att verket är beskattningsmyndighet. Någon
offensiv talerätt skulle emellertid då inte vara möjlig och inte heller skulle
funktionen kunna innehålla partsroll i ärenden rörande förhandsbesked.

En förutsättning för att processverksamheten skall kunna anpassas till
våra förslag i fråga om andra skatteslag är att beskattningsfunktionen
decentraliseras. Om den förs till LSKM kan processverksamheten anord-
nas som på mervärdeskatteområdet.

Eftersom det är fråga om relativt få skattskyldiga är det inte rationellt
att sprida beskattnings- och processfunktionerna på 24 myndigheter.
Ärendemängden per myndighet skulle då bli så begränsad att skatteför-
valtningens specialistkompetens skulle tunnas ut. Ett tänkbart alternativ
är att lägga beskattningsfunktionen på en LSKM. Varje åtgärd som inne-
bär att en specialiserad funktion flyttas från en ort till en annan medför
dock normalt att specialistkompetens går förlorad åtminstone på kort
sikt.

Vi anser att en anpassning av processverksamheten på dessa områden
till vad vi föreslagit på andra områden skulle få negativa konsekvenser.
Vi föreslår därför inte någon ändring.

13.9 Folkbokföringsområdet

Den 1 juli 1986 erhöll det allmänna besvärsrätt i ärenden rörande kyrko-
bokföring och mantalsskrivning. Införandet av besvärsrätten motivera-
des med de starka samband som förelåg mellan å ena sidan folkbokfö-
ringen och å andra sidan beslut om beskattning, avgifter och bidrag samt
betydelsen för såväl enskilda som det allmänna av riktiga folkbokfö-
ringsbeslut. En ombudsfunktion inom folkbokföringsområdet inrättades

och knöts administrativt till RSV. Enligt förarbetena (prop. 1985/86:56) skall ombudet inrikta sin verksamhet på två huvuduppgifter. Dels skall han bevaka att folkbokföringen blir korrekt i samband med inflyttning till och avflyttning från riket och dels skall han bevaka att från prejudikatsynpunkt viktiga folkbokföringsmål förs vidare till avgörande i domstolarna. Beträffande ombudets självständiga ställning anfördes endast att han organisatoriskt borde vara fristående från beslutsmyndigheterna.

Med hänsyn till de starka samband som föreligger mellan folkbokföring och beskattning och till vad som anförts i propositionen (prop. 1986/87:47) angående behovet av integrerad processverksamhet finns det enligt vår mening skäl att låta också AO-funktionen på folkbokföringsområdet bli en myndighetsfunktion. Folkbokföringskommittén har i sitt betänkande (SOU 1988:10) Rätt adress föreslagit att LSKM skall företräda det allmänna på folkbokföringsområdet. Vidare har föreslagits att den centrala ombudsfunktionen utmönstras och att uppgiften läggs på RSV som en myndighetsuppgift.

Vi ansluter oss till detta förslag. Vi föreslår därutöver att LSKM får utse tjänsteman vid LSM att för LSKM:s räkning företräda det allmänna. RSV bör kunna överta uppgiften att föra det allmännas talan från LSKM. I regeringsrätten bör det allmänna alltid företräddas av RSV, som dock bör kunna utse tjänsteman vid LSKM eller LSM att för verkets räkning föra det allmännas talan. När RSV initierar ett ärende i regeringsrätten bör något krav på prövningstillstånd inte föreligga.

IV Den framtida skatteprocessen

14 Tidigare överväganden om en ändrad processform

I direktiven (Dir 1982:24) sägs att skatteprocessen alltsedan 1800-talet haft karaktären av en beloppsprocess vars föremål är de taxerade beloppen och inte de avdrags- och skattepliktsfrågor m.m. som parterna tar upp. Men i praktiken gestaltar sig ofta i vår tid skatteprocessen som en sakprocess. Om rättelse- och omprövningsinstituten utvidgas finns det särskild 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 överklagandet gäller. Domstolens uppgift blir därmed mera renodlat att slita en tvist mellan det allmänna och den skattskyldige.

Vi föreslog i betänkandet SOU 1985:42 (s. 243) att skatteprocessen i domstol skall omformas från en beloppsprocess till en sakprocess. Som främsta skäl till detta angav vi vårt förslag om det utvidgade omprövningsförfarandet (s. 226 f). Vi menade att den obligatoriska omprövningen inte blir effektiv om man behåller beloppsprocessen. Vad som komplicerade var bl.a. klagandens möjlighet att fritt byta grund inom det beloppsmässiga yrkandet och motpartens rätt att framställa kvittningsinvändningar. I betänkandet framhölls också att det normalt saknar betydelse om processen är en belopps- eller sakprocess. Det är endast undantagsvis som skillnaden ställs på sin spets. En övergång till sakprocess har därför mera formell än praktisk betydelse. Men vi ansåg inte en reform betydelselös eftersom den utgör en förutsättning för ett rationellt utformat omprövningsförfarande och för en modernisering av skatteprocessen.

I prop. 1986/87:47 anför departementschefen (s. 159 f) att skatteprocessen i framtiden i huvudsak bör utformas som en sakprocess men att han inte helt vill utesluta att det kan finnas anledning att behålla en del inslag från beloppsprocessen. Han nämner därvid som exempel kvittningsrätt till den skattskyldiges nackdel i vissa fall. Departementschefen anför vidare att det bör finnas förutsättningar att sakprocessen utformas så att den i kombination med en lång omprövningstid leder till förenklningar i förhållande till vad som nu gäller. Han påpekar att ytterligare utredning krävs om bl.a. vad som menas med "saken" i ett skattemål, t.ex. i mål om sköntaxering. En annan fråga som behöver utredas är om en sakprocess ger upphov till svårigheter inom företagsbeskattningen när

det gäller olika periodiseringsfrågor. Departementschefen framhåller vidare att de förslag vi lagt i betänkandet om processformen närmast berör inkomstbeskattningen. Om det är möjligt bör emellertid samma processform gälla även för mervärdeskatt och andra former av indirekta skatter. Han anser att dessa frågor bör belysas ytterligare.

I sitt av riksdagen godkända betänkande SkU 1986/87:11 hade skatteutskottet inga särskilda synpunkter i dessa delar.

Vi vill i detta sammanhang påpeka att riksdagens principbeslut om ett förlängt omprövningsförfarande för de direkta skatterna i realiteten innebär att besvärstiden till länsrätten i det nya systemet blir ett år för det allmänna och fem år för de skattskyldiga, räknat från taxeringsårets utgång. Med motsvarande omprövningsförfarande för de indirekta skatterna blir besvärstiden till första domstolsinstans två år resp. sex år, räknat från beskattningsårets utgång. Det sagda innebär att omprövnings- och överklagandetiden i praktiken är lika lång för de direkta och indirekta skatterna.

15 Beloppsprocessens och sakprocessens kännetecken

15.1 Inledning

Inledningsvis vill vi klargöra ett terminologiskt spörsmål för att undvika missförstånd. Inom skatteprocessen brukar begreppet grund användas för att beteckna den sak processen gäller. När man talar om byte av grund menar man således att talan ändras till att avse en annan sak. Detta språkbruk stämmer inte överens med RB:s, där termen grund används för att beteckna de rättsligt relevanta omständigheter som måste föreligga för att domstolen skall kunna döma till den yrkade rättsföljden. Med hänsyn till att processen enligt RB är en sakprocess anser vi det lämpligt att använda samma terminologi som man gör i RB, när vi överväger att reformera skatteprocessen. Vi kommer därför inte att tala om byte av grund i den fortsatta framställningen utan om att talan ändras till att avse en annan sak, dvs. normalt att parten anför nya omständigheter som innebär att en annan sak aktualiseras. Vidare gör vi i det följande ingen principiell skillnad mellan begreppen sak och fråga.

15.2 Direkta skatter

Det kan diskuteras hur den nuvarande skatteprocessen med sitt starka inslag av sakprocess skall klassificeras. Ser man tillbaka dröjde det länge innan man gav processen en särskild beteckning. Sålunda torde man först under senare decennier ha börjat använda benämningen beloppsprocess.

När man säger att den nuvarande skatteprocessen är en beloppsprocess gör man det med tanke uteslutande på att den rättsliga följden av rättskipningen alltid är att en taxerings belopp bestäms. Detta förhållande får dock inte undanskymma att det bara är i fråga om rättsföljden som processen är en beloppsprocess. I övriga delar skiljer den sig inte från processer i allmänhet. I skatteprocessen skall, liksom i all annan process, utredning och bevisning läggas fram för att klarlägga de sakförhållanden som skall bli föremål för domstolens rättsliga prövning.

Skillnaden mellan den nuvarande skatteprocessen och den traditionella civilprocessen framträder framför allt om man jämför med vad som gäller i fråga om ändring av en talan. I civilprocessen får en part enligt 13

kap. 3 § RB inte ändra en väckt talan men han får framställa ett nytt yrkande om yrkandet stöder sig på väsentligen samma grund. Om någon har väckt talan med yrkande om ersättning för viss skada som han lidit till följd av ett vårdslöst handlande från motparten, kan han åtminstone i första instans ändra sin talan på så sätt att han yrkar ett högre skadestånd än han från början gjort så länge som han åberopar samma vårdslösa handlande.

I beloppsprocessen är själva processföremålet en ändring av en taxerings belopp. Detta belopp drar upp ramen för processen. Det finns därför inte motsvarande rätt till taleändring som i civilprocessen. Den beloppsmässiga ram som dragits upp genom det inom besvärstiden framställda yrkandet får inte överskridas. Yrkandet måste hålla sig inom beloppsramen. Å andra sidan kan klaganden i ett skattemål inom beloppsramen ändra sin talan till att avse en annan sak efter fritt val under processens gång. Medan en part i ett tvistemål får framställa ett nytt yrkande bara om det stöder sig på väsentligen samma grund, kan en part i ett skattemål i princip framställa vilka yrkanden som helst bara de rymms inom beloppsramen.

Att fritt tillåta ändring av talan inom beloppsramen ger den enskilde en möjlighet att redan i den instans där talan är anhängiggjord få till stånd en till beloppet så riktig taxering som möjligt. Ett misstag av den enskilde genom att han t.ex. glömmer bort ett avdrag kan således rättas även efter besvärstidens utgång om han håller sig inom beloppsramen. Den strikta beloppsbundenheten kan dock lägga hinder i vägen för materiell rättvisa. Bestämmelsen i 29 § andra meningen FPL om reformatio in melius syftar till att neutralisera denna olägenhet.

I en sakprocess är processföremålet i stället en enskild fråga. Ramen för processen bestäms av de yrkanden och grunder som parterna angett inom besvärstiden beträffande denna sak. Gränserna för talan är således i sakprocessen helt frikopplad från taxeringen. I princip blir det möjligt att i en sådan process vidga en talan även beloppsmässigt.

En annan skillnad mellan de båda processformerna gäller rätten att göra kvittningsinvändningar. Man skiljer i skatteprocessen på äkta och oäkta kvittningar. Äkta kvittning föreligger om invändningen avser en annan sak än besvärstyrkandet. Gäller kvittningen samma sak talar man om oäkta kvittning.

Som exempel på äkta kvittning kan nämnas det fallet att den enskilde yrkar avdrag för resor till och från arbetet med bil med 6 000 kr. Det allmännas företrädare tillstyrker bifall till besvären men yrkar kvittningsvis att den enskilde skall vägras avdrag för räntekostnader med samma belopp. Det gäller här olika saker.

Oäkta kvittning föreligger om det allmännas företrädare i det nyssnämnda fallet invänder att avdraget för resor till och från arbetet skall beräknas till 4 500 kr. och som grund härför åberopar t.ex. att den skattskyldige vissa dagar fått ej deklarerad ersättning av arbetsgivaren för resorna. Kvittningsinvändningen hänför sig då till samma sak. Oäkta kvittning är emellertid inte kvittning i egentlig mening. Det handlar i

själva verket om en invändning eller ett motyrkande beträffande samma sak som besvärssyrkandet. Rätten att göra sådana invändningar påverkas därför inte av processformen utan är tillåten under alla förhållanden.

I en ren beloppsprocess är möjligheten att göra äkta kvittningsinvändningar obegränsad inom beloppsramen eftersom processföremålet är taxeringens belopp. I en sakprocess är sådan kvittning däremot inte möjlig.

Några andra kännetecken för beloppsprocessen beträffande direkta skatter är följande.

Enligt praxis, t.ex. RÅ 1960 Fi 1511, är det inte tillåtet att ändra talan från att avse förmögenhetstaxering till att avse inkomsttaxering. Inte heller torde det vara möjligt att ändra talan från statlig till kommunal inkomsttaxering. Det finns goda skäl att påstå att beloppsprocessen är begränsad till att tillämpas inom varje slag av taxering.

Konsekvenserna härav är att ett avgörande om t.ex. huruvida en person är skatterettsligt att betrakta som gift i ett mål om inkomsttaxering inte binder beslutsmyndigheten i t.ex. ett beslut om förmögenhetstaxering. För att möta problemet med rättsverkan av avgörandet i en viss fråga, vilket har betydelse i andra beskattningssammanhang, har i vissa fall, t.ex. i mål om skattetillägg och vinstdelningsskatt (116 p § GTL resp. 10 § lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt), valts den tekniken att domstolen skall ex officio företa ändring i det aktuella underlaget om inkomsttaxeringen ändras. I andra lagar, t.ex. lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, krävs att den skattskyldige själv öppnar en ny process, om utgången av en tidigare process påverkar rätten till särskild skatteberäkning. Samma fråga kan således behandlas i flera processer. Detta är dålig processekonomi, även om ett tidigare ställningstagande i och för sig argumentationsvis har viss tyngd. I praktiken har det visat sig att de berörda skattskyldiga har haft svårt att förstå varför inte samtliga beskattningskonsekvenser tas upp i ett sammanhang.

Dagens process kan avse inte bara taxerade och beskattningsbara inkomster utan även den debiterade skatten. Det är svårt att inordna frågor som avser debiterad skatt i en beloppsprocess. Detta har ibland skapat problem i fråga om vilket belopp som skall knytas till processföremålet i beloppsprocessen.

Bindningen till det beloppsmässiga yrkandet i beloppsprocessen har den fördelen att parterna redan från början vet vad processen beloppsmässigt handlar om och att de därför ofta kan se effekterna i fråga om skatteuttaget. Men beloppsramen kan också leda till processekonomiska nackdelar. En fördjupad utredning i en överklagad fråga efter besvärstidens utgång kan t.ex. visa att den genom yrkandet fastställda beloppsramen är för knappt tilltagen.

15.3 Indirekta skatter

Mervärdeskatt och inkomstskatt har ett starkt inbördes samband (jfr avsnitt 10). Det finns även ett samband mellan mervärdeskatt och punktskatter. Förfarandereglerna för dessa skatter överensstämmer i många delar. De processuella reglerna är i stort desamma vad gäller de indirekta och direkta skatterna. Som baslag gäller FPL och speciella processuella bestämmelser finns i ML och LPP. De regler, som avviker från GTL, avser främst — förutom vilken myndighet som är beslutsmyndighet — vem som sköter det allmännas processföring och instansordningen för punktskatter.

Processen för de indirekta skatterna är — i likhet med processen för de direkta skatterna — närmast att betrakta som en beloppsprocess. Många frågeställningar är därför gemensamma för större delen av skatteområdet när det gäller processformen. Vad som anförts i avsnitt 15.2 gäller således även till stor del för de indirekta skatterna men med det väsentliga undantaget att processföremålet inte är en taxering utan den för en viss redovisningsperiod fastställda skatten. Rättsföljden av en rättskipning rörande indirekt skatt är att denna skatt fastställs.

Vid en jämförelse i övrigt med processen för de direkta skatterna framgår följande likheter. Domstolen överprövar normalt inte hela beslutet om fastställande av skatt utan prövar endast den fråga som klaganden berör i sitt överklagande. Det finns inga taleändringsregler. Ramen för processen bestäms av det beloppsmässigt fixerade yrkandet som framställs inom besvärstiden. Klaganden kan inom beloppsramen ändra sitt yrkande till att avse en ny sak. Som krav gäller endast att yrkandet ryms inom beloppsramen. Enda möjligheten att gå utöver beloppsramen är att förutsättningar för tillämpning av regeln om reformatio in melius föreligger. I princip har motparten rätt att framställa s.k. äkta kvittningsinvändningar.

Någon rättspraxis att tala om finns det inte beträffande de för beloppsprocessen centrala frågorna om ändring av talan till en ny sak och om rätt att göra äkta kvittningsinvändningar. Detsamma gäller frågor som rör andra processuella problem. För det fall sådana problem uppstår torde den praxis som utbildats för de direkta skatterna tillämpas analogt.

16 Övergång till en ändrad processform

16.1 Sammanfattning av avsnitt 16

- En sakprocess, som har stark anknytning till dagens skatteprocess, införs på i stort sett hela skatteområdet.
- Någon definition av vad som skall avses med "saken" ges inte i lag. Innebörden av "saken" får i stället utvecklas i praxis.
- För att markera att det är fråga om en sakprocess införs en regel i NTL om vad ett överklagande kan gälla. Denna regel skall tillämpas även på processen enligt ML och LPP.
- "Saken" individualiseras i varje enskilt fall av klagandens yrkande och de omständigheter som han anger till stöd för yrkandet. Gränsen mellan vad som är en ny sak och vad som är samma sak blir i viss mån flytande.
- I en sakprocess kommer klagandens yrkande inte att gälla att taxeringen för direkta skatter eller den fastställda skatten för indirekta skatter skall sänkas eller höjas med ett visst belopp. I stället kommer yrkandet att avse t.ex. vad gäller inkomstbeskattningen, att en inkomst inte skall beskattas eller att en viss omkostnad är avdragsgill.
- I skönstaxerings- och skönsbeskattningsfallen bestäms saken på samma sätt som annars genom klagandens yrkande och de omständigheter som han åberopar till stöd för sitt yrkande.

16.2 Inledning

Vår uppgift är — såsom framgår av 1986 års riksdagsbeslut — att utforma en processordning som i *huvudsak* har karaktären av en sakprocess (prop. 1986/87:47 s. 159). Att genomföra en renodlad sakprocess är alltså inte målsättningen. Avsikten är att skapa en processordning som tillgodoser höga krav på rättssäkerhet genom att domstolarna kan döma på ett säkrare underlag och fatta sina avgöranden snabbare än i dag. Vidare eftersträvas att domstolarna helt ägnar sig åt att slita tvister. Det inslag av taxering och fastställande av skatt som i dag finns i domstolsverksamheten bör således helt försvinna. Den nya processordningen skall också passa väl ihop med omprövningsförfarandet, som är den direkta anledningen till reformen vad gäller de direkta skatterna.

När man överväger en ny processordning är det givetvis angeläget att beakta önskemålen om en god processekonomi, dvs. att processen blir så effektiv och billig som möjligt. Samtidigt måste man ha klart för sig att processekonomi inte i sig är någon garanti för rättssäkerhet eller för ett snabbt och smidigt sätt att få rättelse.

16.3 Skälen för en ändrad processform beträffande de direkta skatterna

Det som framför allt aktualiserat frågan om att överge beloppsprocessen i den meningen, att de taxerade beloppen inte längre behålls som processföremål utan att de bakomliggande frågorna i stället lyfts fram, är det omprövningsförfarande som riksdagen fattat principbeslut om. Det avser att säkerställa att domstolarna i framtiden i princip inte behöver syssla med otvistiga mål. Hur omprövningsförfarandet är avsett att fungera i detalj redovisar vi i avsnitt 7. Denna ordning måste betecknas som mycket generös mot främst de skattskyldiga och är ägnad att i hög grad öka rättssäkerheten genom den långa tid som står öppen för att rätta felaktigheter i deklarationer eller taxeringar. I dag kan felen bara angripas med extraordinära rättsmedel. Omprövningsförfarandet gör att reglerna om extraordinära besvär kan avskaffas, vilket är mycket angeläget från både förenklings- och rättssäkerhetssynpunkt.

Omprövningsförfarandet låter sig inte förenas med det förhållandet att när en fråga har prövats genom en dom vinner hela taxeringen laga kraft och rättskraft, dvs. kan inte längre överklagas även om överklagandet avser en annan fråga. Åtminstone enligt nuvarande ordning innebär detta nämligen att den som på ett tidigt stadium under omprövningsperioden för någon fråga i sin taxering vidare till domstol därigenom "bränner" sin — och skattemyndighetens — möjligheter att utnyttja hela omprövningsperioden. De taxerade belopp som domstolen fastställer vinner laga kraft. Reglerna om res judicata hindrar prövning av andra frågor i samma taxering. Hela taxeringen blir således res judicata.

Att ändra reglerna om res judicata skulle innebära en mycket invecklad undantagsreglering och kan inte gärna komma i fråga. En sådan åtgärd skulle också strida mot de förenklingssträvanden som ligger bakom vårt uppdrag. Medges inga undantag från regeln att en lagakraftvunnen taxering är res judicata måste i vart fall de komplicerade bestämmelser som reglerar den extraordinära besvärsrätten behållas som säkerhetsventil om beloppsprocessen behålls. Tillämpningen av dessa regler har genom åren lett till åtskilliga rättsförluster för de skattskyldiga. Det är därför angeläget att ersätta dem med det utvidgade omprövningsförfarandet.

Som vi framhållit tidigare är det mest utmärkande för beloppsprocessen att den skattskyldige eller det allmännas företrädare fritt kan ändra sin talan till att avse en annan sak inom det beloppsmässiga yrkandet. Även om frågan om en sådan ändring av talan har stor principiell betydelse

delse är den i praktiken aktuell i ett mycket litet antal fall. Detta framgår av den statistiska undersökning av kammarrättsmål som vi låtit utföra i samråd med DV (DV Rapport 1987:5). Av undersökningen framgår även att beloppsprocessens övriga kännetecken — s.k. äkta kvittningsinvändning och beloppsramens betydelse — aktualiseras endast i ett fåtal mål. Konsekvenserna av en reform skall därför inte överdrivas.

Det ursprungliga motivet till att en ändring av talan till annan sak tillåts i beloppsprocessen är att taxeringarna skall bli likformiga eller, som det uttrycks i äldre doktrin, att "materiell rättvisa" skall skipas. Kravet på myndigheterna att de skall fatta beslut, som följer innehållet i den författning som myndigheten är satt att tillämpa, är ett utflöde av officialprincipen. Myndigheternas mandat är att verkställa lagarna och att därvid iakttä saklighet och opartiskhet. Principen kommer för skattemyndigheternas del till uttryck i 1 § GTL som anger som mål för taxeringsarbetet att "taxeringarna bli överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste måtto likformiga och rättvisa". Officialprincipen, som har olika innehåll och tyngd i olika ärenden beroende på ärendets natur och vilken myndighet som handlägger det, gäller inte bara för myndigheterna utan är ett rättesnöre även för domstolarna. I äldre tid ansågs därför även domstolarna böra kvittningsvis införa nya saker i processen.

I en sakprocess uppbyggd enligt RB:s regler kan taleändring i princip inte ske om man därmed aktualiserar en ny sak. Fråga uppkommer då om en övergång till sakprocess innebär en mindre grad av rättssäkerhet i det nu berörda hänseendet. Enligt vår mening är så inte fallet. Intresset att tillåta taleändring kan tillgodoses i det utvidgade omprövningsförfarandet genom att den nya frågan kan tas upp hos skattemyndigheten. Är processen inte längre en beloppsprocess kan nämligen nya frågor tas upp omprövningsvägen utan hinder av att andra frågor är eller har varit föremål för prövning i domstol.

Man kan också överväga att vara generösare med att tillåta taleändring i första domstolsinstans men inskränka möjligheten till taleändring i överinstanserna. En sådan ordning ligger visserligen inte helt i linje med strävandena att alla frågor först skall utredas och prövas hos skattemyndigheten. Den utgör emellertid en förbättring i förhållande till vad som gäller i dag ur instansordningens synvinkel.

Beroende på vilken lösning man väljer i fråga om taleändringsregeln i sakprocessen, blir situationen alltså antingen att en ändring av talan är tillåten i ett mål som ligger för domstolshandläggning, t.ex. om den nya grunden gäller samma sak som den pågående tvisten, eller — om så inte är fallet — att den nya saken i stället får tas upp omprövningsvägen hos skattemyndigheten. Som en förutsättning gäller att frågan aktualiserats inom omprövningstiden, dvs. fem år efter taxeringsåret för de skattskyldiga. Möjligheten att ta upp nya frågor står alltså inom den fristen öppen för alla skattskyldiga, vilket vi anser innebära en betydligt högre grad av rättssäkerhet än det nuvarande systemet som förutsätter en pågående process.

Som vi förut nämnt går rätten att göra äkta kvittningsinvändningar förlorad vid en övergång till sakprocess. Även härvidlag är emellertid omprövningsinstitutet en fullgod ersättning för de skattskyldiga genom möjligheten att ta upp nya saker inom fem år. Även det allmänna har den möjligheten. Det allmänna får i det framtida förfarandet en utvidgad omprövningstid i förhållande till i dag men den blir inte lika lång som de skattskyldigas. Med hänsyn till att det pågående reformarbetet innebär att skattemyndigheternas organisation skall förändras och att tjänstemannabeslut skall fattas vid taxeringen samt att en effektiviserad kontrollverksamhet införs, ökar möjligheterna väsentligt för det allmänna att redan under omprövningsåret ta fram felaktigheter av betydelse i en deklaration och att få dessa prövade t.ex. genom omprövning i skattnämnd. Om felaktigheterna grundar sig på oriktigt meddelande finns för det allmänns del eftertaxeringsinstitutet att ta till. Härtill kommer vårt förslag om en ny eftertaxeringsgrund som behandlas i avsnitt 7.4.3. Om och i så fall vilka kvittningsregler som skall gälla vid domstols handläggning behandlar vi utförligare i avsnitt 18.5.

Vi anser således att beloppsprocessens fördelar kan tas tillvara genom det utökade omprövningsförfarande som ligger i det nya systemet. Från rättssäkerhetssynpunkt är omprövningsförfarandet klart att föredra. Omprövningsförfarandet förutsätter en sakprocess.

En ytterligare svaghet med dagens ordning är den blandform som existerar. Även om skatteprocessen i princip är en beloppsprocess finns betydande inslag av sakprocess. Processen i eftertaxeringsmål och mål där extraordinär besvärsmått åberopas brukar exempelvis karakteriseras som en sakprocess.

16.4 En ändrad processform för de indirekta skatterna

Det främsta motivet för att överge beloppsprocessen för de indirekta skatterna är att göra processordningen enhetlig på så stor del av skatteområdet som möjligt. Till detta kommer att vi i avsnitt 10 föreslår en beslutsordning för de indirekta skatterna vid beskattningsförfarandet som är anpassad till de nya reglerna om omprövning inom taxeringsförfarandet. Denna samordning motiverar i sig att en samordning sker även vad gäller processformen.

Ett ytterligare skäl att inte behålla beloppsprocessen är att det nya omprövningsförfarandet är oförenligt med en sådan process. Om beloppsprocessen bibehålls innebär det — på samma sätt som vid omprövning av en fråga avseende direkt skatt — att den som i början överklagar en fråga i ett beskattningsbeslut för en viss redovisningsperiod "bränner" sin och det allmänns möjligheter att utnyttja hela omprövningsperioden. Detta innebär att den skatt som domstolen fastställer för en viss redovisningsperiod i en beloppsprocess vinner laga kraft. Hela beslutet för den aktuella redovisningsperioden blir res judicata och några andra frågor som hänför sig till den perioden kan inte prövas på ordinär väg. Visserligen kan man införa specialregler för res judicata i processen, men

i likhet med vad vi anfört i avsnitt 16.3 anser vi inte det vara en lämplig lösning. Inte heller anser vi att reglerna om besvär i särskild ordning, som till stora delar överensstämmer med reglerna i 100—101 §§ GTL, bör behållas i en framtida processordning. Att avskaffa dessa regler är en önskvärd förenklingsåtgärd, trots att sådana bestämmelser för punkt-skatterna infördes så sent som 1984.

Även i processen för de indirekta skatterna är det viktigt att de bakomliggande frågorna lyfts fram. Genom att endast sådana frågor som har omprövats kan överklagas av en skattskyldig säkerställs att domstolarna i framtiden i princip endast kommer att ägna sig åt att slita tvister. En sådan ordning har stora processekonomiska fördelar.

I dagens beloppsprocess kan klaganden fritt ändra sin talan till att avse en ny sak och motparten kan framställa s.k. äkta kvittningsinvändningar. I en framtida sakprocess blir sådana taleändringar och kvittningsinvändningar i princip inte möjliga. I likhet med vad vi anförde i avsnitt 16.3 anser vi att omprövningsförfarandet utgör en fullgod ersättning för dessa möjligheter. Därtill kommer möjligheterna att besluta om efterbeskattning för det fall den skattskyldige lämnar oriktig uppgift. Vi föreslår vidare regler om taleändring och om en ny efterbeskattningsgrund som ersättning för det allmännas kvittningsrätt (se avsnitt 7.4.3 och 18.5).

Sammanfattningsvis anser vi således att främst enhetlighet på hela skatteområdet talar för att en övergång sker till sakprocess även för de indirekta skatterna.

16.5 Ställningstagande

Som redan framgått anser vi att tiden nu är inne att helt lämna beloppsprocessen och införa en mer renodlad sakprocess på skatteområdet. Vi föreslår att en sakprocess införs på större delen av skatteområdet. Det får betydelse för nästan alla skattemål som handläggs i länsrätter, kammarrätter och regeringsrätten. Undantag görs för bl.a. fastighetstaxering, vägtrafikskatt, kupongskatt och sjömansskatt. Handläggningen av massärenden hos skattemyndigheterna påverkas i princip inte av reformen. Detsamma gäller handläggningen av ärenden hos beskattningsmyndigheterna för de indirekta skatterna.

Förutsättningarna att göra en sådan reform skapas genom omprövningsförfarandet som i hög grad tillgodoser rättssäkerheten på myndighetsplanet genom att misstag från beslutsmyndighetens eller den skattskyldiges sida kan rättas till snabbt och smidigt. Inte minst snabbheten i förfarandet är en stor vinst, som är till nytta även för de ärenden som är tvistiga efter omprövningen. De resurser som frigörs hos beslutsmyndigheten genom den smidigare handläggningen av rutinärenden m.m. kan nämligen användas för att utreda de tvistiga ärendena bättre än i dag — något som är mycket angeläget. Om tvistefrågan till slut ändå hamnar i domstol kan man räkna med att den genom omprövningen är så utredd att domstolen normalt kan avgöra den utan dröjsmål. Härmed blir handläggningen i domstol snabbare (jfr JO:s promemoria "Den långsamma

skatteprocessen”) samtidigt som man säkerställer att varje instans i domstolskedjan ägnar sig åt att i princip slita tvister. Det inslag av taxering som i dag förekommer framför allt hos länsrätterna bör alltså försvinna. Taxering och fastställande av skatt bör ske hos beslutsmyndigheterna medan tvister bör avgöras av domstolarna. Beloppsprocessen är en reminiscens från den tid då främst länsrätternas föregångare, prövningsnämnderna, skulle taxera i viss utsträckning. Läget blir i det nya systemet så förändrat att sakprocess är den ordning som bör gälla redan i länsrätterna.

En effekt av omprövningsförfarandet bör bli att antalet mål i domstolarna minskar betydligt, vilket bör innebära att de för närvarande alltför stora balanserna av främst inkomstskattemål går ned och mer tid kan ägnas åt målen. Å andra sidan kan målen antas bli mer komplicerade.

En övergång till sakprocess innebär att skatteprocessen stämmer bättre med den processordning som sedan länge gäller vid de allmänna domstolarna. Detta har flera fördelar. Samstämmigheten är ägnad att öka förståelsen och begripligheten av skatteprocessen hos allmänheten och deras ombud.

Taxeringens och den fastställda skattens belopp är endast en sekundär rättsföljd. Den primära rättsföljden är i realiteten vad domstolen beslutar beträffande den fråga som ställts under prövning, t.ex. att viss inkomst är skattepliktig eller att viss utgift är avdragsgill. Man kan säga att skatteprocessen i så måtto redan är en sakprocess som utspelar sig under ett beloppsparaply. För att få en ren sakprocess räcker det i princip att ta bort beloppsparaplyet och justera talereglerna i överensstämmelse härmed genom att förskjuta tyngdpunkten från ett beloppsyrkande till ett sakyrkande.

Det kan diskuteras om den föreslagna reformen innebär en förenkling. Man kan göra gällande att en sakprocess är mer formaliserad än dagens beloppsprocess. Vi menar att farhågorna om en formell process är överdrivna och att det är ett mycket begränsat problem. Så gott som alla taxeringsbeslut och beslut om fastställande av indirekta skatter blir slutgiltigt behandlade hos beslutsmyndigheterna. Inte ens 1 % av de årliga taxeringsbesluten blir för närvarande föremål för domstolsbehandling. Siffran kan väntas bli än lägre i framtiden.

16.6 Vad är saken i en sakprocess?

Som vi framhöll redan i betänkandet *Förenklad taxering* är det utmärkande för flertalet skattemål redan i dag att tvisten gäller en eller flera, väl avgränsade, frågor och att inga svårigheter föreligger att bestämma processföremålet i sakligt hänseende.

Som vi nämnt har dagens skatteprocess till väsentliga delar i praktiken redan utvecklats till en sakprocess, där svårigheterna att veta vad som är saken inte är särskilt framträdande. Det är t.o.m. så att processen beträffande direkta skatter i mål om eftertaxering, extraordinär besvärsmål och

skattetillägg brukar kännetecknas som en sakprocess. Man kunde mot denna bakgrund vänta sig att frågan om vad som är saken i sådana mål ofta varit uppe till prövning i rättspraxis. Så är emellertid inte fallet. Detsamma gäller de indirekta skatterna. Att bestämma saken vållar således bekymmer endast i ett fåtal fall. Vi har tagit fasta på detta och inte koncentrerat våra ansträngningar på att finslipa vad som bör menas med saken i den framtida skatteprocessen. Vad det nu gäller är i stället att fastställa regler för den framtida skatteprocessen som är ändamålsenliga och förenliga med omprövningsförfarandet.

Med denna utgångspunkt för vårt arbete finner vi att en diskussion och tolkning av vad som är saken i RB:s mening har en mycket begränsad betydelse. Vi tar här en något annorlunda ställning än vi gjorde i betänkandet *Förenklad taxering*. Vi hade då ambitionen att via en tolkning av vad som avses med saken i civil- och brottmålsprocessen, den relativt omfattande doktrinen i denna fråga och högsta domstolens praxis om taleändring och *res judicata* kunna mer konkret föreslå vad det skatterättsliga sakbegreppet bör vara. Det fördjupade studium som vi nu kunnat ägna denna mycket komplicerade fråga har övertygat oss om att en mer framkomlig väg är att anknyta till dagens skatteprocess där ett sakbegrepp redan hanteras normalt utan svårigheter. Det utmärkande för dagens process beträffande inkomstbeskattningen — även där den är en ren beloppsprocess — är ju att det som utreds och underkastas en rättslig prövning inte är taxeringens belopp i det aktuella målet utan de frågor som klagandens talan aktualiserar. Detsamma gäller beträffande processen för de indirekta skatterna. Som vi nyss framhållit tycks inte några större svårigheter därvid finnas att bestämma saken.

Lagstiftningstekniskt bör RB tjäna som förebild vid utformningen av bestämmelserna i NTL, ML och LPP. Någon direkt definition av vad som skall anses vara "saken" i civil- och brottmålsprocessen finns inte i RB. Indirekt definieras däremot "saken" genom taleändringsreglerna i 13 kap. 3 § RB.

Som vi nyss nämnt är det inte meningsfullt att i lag försöka definiera vad som skall menas med "saken" i den framtida skatteprocessen. Innebörden av sakbegreppet får i stället, i den mån det inte redan är etablerat inom skatteprocessen, utveckla sig i praxis på samma sätt som sedan mycket lång tid tillbaka skett i civil- och brottmålsprocessen. Bestämmandet av vad som är saken får således i varje enskilt fall ske genom sedvanlig juridisk teknik. Därvid får förarbeten och tidigare praxis i första hand inom skatteprocessen tjäna som ledning samt i tillämpliga delar analogitolkningar göras med RB:s bestämmelser. Däremot bör man reglera vad talan får avse och när ändring av talan (se avsnitt 17) skall vara tillåten i domstol. Med denna utgångspunkt beträffande vad som är att anse som saken räknar vi inte med att en övergång till en sakprocess medför särskilda svårigheter inom företagsbeskattningen när det gäller periodiseringsfrågor. En speciell uppmärksamhet fordrar dock sköns- taxerings- och skönsbeskattningsfallen, som vi behandlar i närmast följande avsnitt.

Denna utformning av sakprocessen har således en stark anknytning till dagens skatteprocess. Detta ser vi som en fördel. Det för sakprocessen utmärkande, nämligen att saken i varje enskilt fall principiellt bestäms av klagandens yrkande och grunder, har klara likheter med hur man i dag hanterar skattemålen i domstolarna.

För att markera att det är fråga om en sakprocess föreslår vi en bestämmelse i NTL om vad ett överklagande kan gälla. Eftersom de olika saker som kan komma under prövning i en skatteprocess kan skifta starkt måste bestämmelsen ges en mycket vid formulering. Talan föreslås sålunda få avse fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller i annat ekonomiskt hänseende. På grund av denna allmänna utformning av regeln behöver inte särskilda regler tas in i ML och LPP utan det räcker att hänvisningar görs i dessa lagar till NTL.

Vi vill stryka under att saken i en process ofta inte är definitivt fixerad i och med processens början och därefter oföränderlig. Den individualiseras i varje process främst genom de yrkanden som klaganden framställer men också genom de omständigheter som anges till stöd för yrkandet. Gränsen mellan vad som är en ny och annan sak och vad som är en tillåten precisering eller utvidgning av en och samma sak blir i viss mån flytande. I en skatteprocess som inte är en beloppsprocess utan en mer renodlad sakprocess kommer en klagandes yrkande inte att gälla att taxeringen eller den fastställda skatten skall sänkas eller höjas med ett visst belopp utan t.ex. att, såvitt gäller inkomstbeskattningen, en viss inkomst inte skall beskattas eller beskattas till ett lägre belopp eller att avdrag skall medges eller inte för en viss omkostnad.

16.7 Saken vid skönstaxering och skönsbeskattning

Departementschefen har i prop. 1986/87:47 påpekat att vi bör utreda vad som menas med saken i skönstaxerings- och skönsbeskattningsfallen.

Beträffande de direkta skatterna kan skönstaxering bli aktuell om deklARATION inte har lämnats. Även den som deklarerat kan skönstaxeras om underlaget helt eller till någon del är bristfälligt. Det kan t.ex. vara fråga om en kontantberäkning som visar underskott. Om den skattskyldige inte kan förklara med vilka medel han bestritt sina levnadskostnader kan skönstaxering påföras. Från skönstaxeringsfallen är det viktigt att skilja de fall där myndigheten avviker från deklarationsmaterialet på grund av att en skattskyldig inte kan styrka t.ex. en avdragspost. Det innebär att domstolen måste göra en värdering av yrkandet. En sådan värdering innefattar normalt ingen skönstaxering. Beträffande de indirekta skatterna aktualiseras skönsbeskattning om skatten inte kan bestämmas tillförlitligt med ledning av deklARATION eller annan föreliggande utredning (30 § tredje stycket ML och 4 kap. 6 § LPP). I likhet med vad som gäller för skönstaxering utgör en värdering av domstolen av ett icke styrkt avdrag ingen skönsbeskattning.

I en framtida sakprocess kan saken inte som i dag vara den åsatta taxeringen resp. den fastställda skatten.

Beslutsmyndigheten bör, när fråga är om en skönsmässig taxering eller ett skönsmässigt fastställande av skatt, lägga ned stor omsorg på besluts-motiveringen, så att den skattskyldige — om han begär omprövning — kan anknyta utformningen av sin begäran om omprövning till myndig-hetens argumentation. Beslutsmyndigheten måste även vara verksam för att försöka förmå den, som fått sin taxering skönsmässigt bestämd eller skatten skönsmässigt fastställd och som begär omprövning, att precisera vad han vill. I den utsträckning det är möjligt bör således även dessa beslut utformas så noggrant att grunderna för beslutet framgår klart. I sköns-taxeringsfallen bör t.ex. anges vilken förvärvskälla eller vilka för-värvskällor man antagit att den skattskyldige haft och hur nettot av dessa har beräknats.

Det vanligaste sköns-taxerings- och skönsbeskattningsfallet är en följd av att deklaration inte har lämnats. I dagens process bifogar den skatt-skyldige ofta deklarationen till sitt överklagande av sköns-taxeringen. När det gäller skönsbeskattningsfallen inkommer den skattskyldige nor-malt med deklarationen till beskattningsmyndigheten och begär om-prövning. I framtiden torde den skattskyldige lämna deklarationen då han begär omprövning eller senast när han överklagar det omprövade beslutet. I dessa fall kan de tvistiga frågorna utkristalliseras på samma sätt som när en skattskyldig, som inte har sköns-taxerats eller skönsbe-skattats, begär omprövning eller överklagar. Om den skattskyldige läm-nat deklaration men har sköns-taxerats eller skönsbeskattats på grund av bristfälliga underlag bestäms saken på samma sätt genom hans yrkanden och grunder.

Om en skattskyldig, som har sköns-taxerats eller skönsbeskattats, inte kommer in med deklaration senast då han överklagar ett omprövat be-slut, kan det däremot bli problem. Om den skattskyldige inte anger vad han vill med sitt överklagande måste domstolen vägleda honom — och eventuellt förelägga honom vid äventyr av avvisning — att ange vad han yrkar och vilka grunder han åberopar till stöd för sin talan. Om han då preciserar vad han vill blir saken vad han genom sitt yrkande och sina grunder individualiserar den till. Om han däremot inte efterkommer fö-reläggandet skall besvären avvisas (jfr avsnitt 19.3). Den skattskyldige är därefter oförhindrad att begära ny omprövning inom omprövningsfris-ten. Denna ordning leder således inte till någon rättsförlust för den skatt-skyldige, till skillnad från vad som kan vara fallet i civilprocessen där man är hänvisad att överklaga inom betydligt snävare tidsramar än dem som vi föreslår för skatteprocessen.

Våra förslag om den framtida skatteprocessen innebär ingen ändring av den praxis som gäller i fråga om möjligheterna att besluta om sköns-mässig eftertaxering. Om skattemyndigheten har skönsmässigt taxerat en skattskyldig måste förutsättningarna väsentligen ha ändrats därefter för att eftertaxering skall kunna ske (RRK R72 1:60, R78 1:33).

Enligt vår mening behövs inte heller någon särskild lagbestämmelse i fråga om saken då fråga är om sköns-taxeringar, skönsbeskattningar eller andra skönsmässigt uppskattade inkomster eller förmögenheter.

17 Taleändring i sakprocessen

17.1 Sammanfattning av avsnitt 17

- En talan får inte ändras. Som ändring av talan anses inte att klaganden inskränker sin talan eller åberopar nya omständigheter till stöd för sin talan utan att den fråga som är föremål för prövning ändras. Det skall vara möjligt att inskränka sin talan eller åberopa nya omständigheter i alla domstolsinstanser så länge domstolen ännu inte har dömt i målet.
- I princip får endast omprövade taxerings- och beskattningsbeslut överklagas hos länsrätt. I länsrätt får en klagande, inom den tid som gäller för att överklaga, föra in en ny fråga i processen som inte har omprövats av beslutsmyndigheten, genom att framställa nya yrkanden eller åberopa nya omständigheter, om det nya har samband med den fråga som är föremål för prövning. Som förutsättning gäller att den nya frågan kan prövas utan olägenhet i länsrätten. Regeln innebär att beloppsmässiga utvidgningar av ett yrkande i vissa fall kan tillåtas i länsrätt.
- I kammarrätt och regeringsrätten får ett nytt yrkande framställas, inom den tid som gäller för överklagande till länsrätt, om det stöder sig på väsentligen samma grund som det ursprungliga yrkandet. Beloppsmässiga utvidgningar är inte tillåtna. Att åberopa nya omständigheter i överinstans är dock möjligt om den fråga som är föremål för prövning inte ändras och, såvitt gäller regeringsrätten, särskilda skäl föreligger (jfr 37 § FPL).
- Utrymmet för tillämpning av regeln om reformatio in melius i 29 § andra meningen FPL blir praktiskt taget obefintligt i en framtida skatteprocess. Domstolen bör tillämpa regeln endast på yrkande av part.
- Domstolen bör i större utsträckning än vad som är fallet i dag vägleda klaganden att framställa grunder, som har rättslig relevans, och — om anledning därtill finns — upplysa klaganden om existensen av andra grunder än den klaganden framställt, innan ett mål tas till slutligt avgörande.

17.2 Bundenhet av yrkande

Vi anser att parter och domstol även i sakprocessen i princip bör vara bundna av de framställda yrkandena (29 § första meningen FPL).

Som förutsättning för att taxerings- och beskattningsbeslut skall vara överklagbara av en skattskyldig hos länsrätt föreslår vi i princip att de är omprövade av beslutsmyndigheten. Detta bör medföra att den skattskyldige i sitt överklagande tar upp endast sådant som har omprövats i omprövningsbeslutet. Att inte tillåta att den skattskyldige ändrar sin talan på länsrättsnivå till annat än vad som är omprövat skulle emellertid göra processen formell och stelbent. Den skattskyldige bör därför i processen kunna föra in frågor som inte är omprövade av beslutsmyndigheten genom generösa taleändringsregler i länsrättsprocessen. Vi föreslår således att taleändring bör vara tillåten i länsrätt även om klaganden, dvs. såväl den skattskyldige som det allmänna, framställer ett yrkande som avser en ny fråga, om det har samband med den fråga som är föremål för prövning. En skattskyldig kan t.ex. få sådant prövat som ämnesmässigt ligger nära den anhängiggjorda saken. Den kan ha aktualiserats av en fördjupad utredning och det kan framstå som naturligt att den skattskyldige inte begärt omprövning i frågan eller tagit med den i sitt överklagande. Domstolen bestämmer när taleändring är tillåten. Taleändring skall vara tillåten om yrkandet kan prövas i målet utan olägenhet i länsrätten.

Förslagets processekonomiska fördelar överväger de nackdelar som det innebär ur instansordningssynpunkt. Med en sådan regel behöver domstolen sällan ta ställning till vad som är att anse som olika resp. samma saker i en process utan får en relativt stor frihet att avgränsa processen inom ramen för de framställda yrkandena.

Vi föreslår att bestämmelser om taleändring tas in i NTL. Motsvarande skall gälla för mervärdeskattemål. En hänvisning bör göras i ML till NTL:s regler om handläggning i domstol. Däremot bör inte en motsvarande regel tas in för första domstolsinstans beträffande punktskatter, eftersom den är kammarrätten i Stockholm. Vid taleändring i sådant fall bör regeln om taleändring i överinstans gälla. Den behandlas i det följande.

En motsvarande generös taleändringsregel bör däremot inte gälla i överinstanserna. Där talar de skäl som bär upp instansordningsprincipen för en stramare regel. För taleändring i överinstans bör en särskild regel tas in i NTL med förebild från RB:s regler i 13 kap. 3 § om ändring av talan i underinstans. Det innebär att ett nytt yrkande får framställas i överinstans om det stöder sig på väsentligen samma grund som det ursprungliga yrkandet.

Till taleändringsproblematiken hör också frågan om det skall vara tillåtet att beloppsmässigt höja ett framställt yrkande. Frågan torde ha större betydelse i skatteprocessen än i civilprocessen. Detta sammanhänger med att skattemålen i större utsträckning än tvistemålen avser och även i framtiden kommer att handla om det belopp som den omprocessade saken representerar. Beloppsmässiga höjningar är i civilprocessen till-

låtna i underinstans men förbjudna i överinstans. Rättegångsutredningen har i sitt slutbetänkande (SOU 1987:46) Översyn av rättegångsbalken 4 — Hovrättsfrågor, sammansättningsfrågor m.m. (s. 97 f) föreslagit att man slopar förbudet i 13 kap. 3 § andra stycket RB mot att i överrätt framställa nytt yrkande som vilar på väsentligen samma grund som det ursprungliga yrkandet. Genom förslaget ges kåranden en möjlighet att utvidga sitt yrkande beloppsmässigt om tilläggsyrkandet kan prövas utan olågenhet i hovrätten och om det nya yrkandet vilar på i huvudsak samma grund som det tidigare yrkandet. Rättegångsutredningen menar att förslaget har processekonomiska fördelar. Nackdelen är att det innebär ett avsteg från instansordningsprincipen och därmed en risk för att hovrätten får pröva mindre väl förberedda yrkanden.

Vi anser att beloppsmässiga höjningar av yrkandet bör kunna göras i länsrätt i den framtida skatteprocessen.

Det främsta skälet för att däremot inte tillåta beloppsmässiga höjningar i överinstans är att en annan ordning inte går att förena med förutsättningen för rätten att överklaga, nämligen att det överklagade beslutet har gått kåranden emot. Ett annat skäl är processekonomi. Ofta är samma utredning och argumentation, som redan har presenterats, aktuell för det nya yrkandet. Men en ny omfattande utredning kan lika väl behöva göras. Det är vidare viktigt att processens ram kan fixeras så tidigt som möjligt i en process, både i fråga om själva saken och beloppsmässigt. Endast på det sättet kan parterna få kännedom om det "ekonomiska värde", dvs. skatteutfallet, som processen handlar om, och anpassa sina insatser därefter. Detta är inte minst viktigt för en enskild som anlitar juridisk hjälp i processen och för skattemyndigheten i framför allt utredningshänseende. Den ändrade talan kan visa sig vara otvistig. Överinstansen kan således på detta sätt komma att döma även över otvistiga frågor. En sådan konsekvens bör i största möjliga utsträckning undvikas. Genom att fixera processföremålet i ett tidigt skede i processen kan tyngdpunkten i processen skjutas ned till länsrätten.

Om man skulle finna skäl föreligga för att även tillåta beloppsmässiga höjningar i överinstans torde följande förutsättningar behöva uppställas. En grundläggande förutsättning måste vara att inte knyta överklaganderätten till att det överklagade beslutet skall ha gått kåranden emot. Som ytterligare förutsättning bör gälla att kammarrätten lämnar tillstånd till en höjning och att särskilda skäl föreligger för ett sådant tillstånd. Exempelvis kan utredningsskäl tala för det. Parterna bör vara ense om att en utvidgning får ske. I annat fall kan instansordningsprincipen lätt kringgå. En sådan överenskommelse blir närmast att se som en överenskomelse om att medge undantag från den principen.

Vi förordar emellertid inte sistnämnda lösning utan anser i stället att övervägande skäl talar för att inte tillåta att kåranden beloppsmässigt får utvidga sitt yrkande i överinstans. En uttrycklig bestämmelse bör tas in i NTL om förbud mot beloppsmässiga höjningar i kammarrätt och regeringsrätten. Motsvarande bör gälla för processen enligt ML och LPP.

Talan mot domstols beslut att tillåta eller inte tillåta taleändring får

endast föras i samband med att talan förs mot beslut i själva målet (jfr 34 § första stycket FPL).

Yrkandet i en framtida sakprocess behöver inte nödvändigtvis avse en sak som kan kvantifieras beloppsmässigt, utan kan avse t.ex. frågor om skattskyldighet i Sverige på grund av bosättning här eller ej. Den aktuella frågeställningen uppkommer då inte utan ett sådant yrkande kan ändras i överinstans om det stöder sig på väsentligen samma grund som det ursprungliga yrkandet.

Det kan nämnas att domstolen enligt dagens regler i 105 § GTL (jfr 56 § ML och 8 kap. 12 § LPP) har möjlighet att ex officio gå utöver parts yrkande och vidta följdändringar beträffande annan beskattningsort, annat taxeringsår eller annan skattskyldig. En sådan möjlighet att ex officio besluta utöver parts yrkande bör inte vara möjlig i en framtida sakprocess, även om ändringen utgör en direkt följd av domstols dom. Som framgår av avsnitt 20 menar vi att part skall ha möjlighet att framställa yrkande om följdändring inom vissa tidsfrister.

Av betydelse i sammanhanget är förbudet mot reformatio in pejus. Detta förbud innebär att parts fullföljd av talan inte får föranleda någon ändring av den överklagade domen till hans nackdel. Förbudet innebär vidare att överinstansen inte får ta hänsyn till andra yrkanden än dem som framställts i överinstansen, dvs. den får inte gå utöver ett framställt yrkande i sin dom. En ändring kan inte ens komma till stånd på yrkande av motparten. Det förra följer redan av 29 § första meningen FPL. Den huvudsakliga innebörden av förbudet mot reformatio in pejus är att ett yrkande om ändring i underinstansens dom måste framställas i överklagandet samt att motparten i svaret inte kan yrka något mera än att överklagandet ogillas, dvs. att underinstansens dom fastställs. Överinstansens prövningsram utgörs således av klagandens yrkande och underinstansens dom.

Förbudet har olika syften. Ett är rättssäkerheten. En part skall inte behöva riskera att komma i ett sämre läge när han överklagar. Ett annat syfte är processekonomi. Förbudet avser att möjliggöra en snabbare hantering av målet i överinstansen eftersom prövningsramen är fixerad redan från början.

Sammanfattningsvis anser vi således att överinstansen, liksom i dagens skatteprocess, bör vara bunden av de yrkanden som prövats genom underinstansens dom. Överinstansen får dock döma över ett annat yrkande om detta framställts av klaganden i kammarrätt och är en tillåten taleändring. Däremot får överinstansen inte ge ett domslut som är till det sämre för klaganden i förhållande till vad underinstansen beslutat eller han yrkat i överinstansen. Det är dessa förhållanden som bildar överinstansens prövningsram.

Möjligheterna att inskränka ett yrkande bör — liksom i dagens process — vara öppna. Beloppsmässiga inskränkningar är problemfria eftersom de håller sig inom prövningsramen. Givetvis får således t.ex. en klagande som yrkat avdrag för driftkostnader i sin rörelse med 50 000 kr. begränsa avdragsyrkandet till 40 000 kr. En inskränkning av talan skall inte anses utgöra en taleändring.

17.3 Reformatio in melius

Enligt 29 § andra meningen FPL har domstolen rätt att antingen på yrkande av part eller ex officio besluta till det bättre för enskild om särskilda skäl föreligger och om det kan ske utan men för motstående enskilt intresse (reformatio in melius). Regeln tillämpas i dagens skatteprocess men har ingen direkt motsvarighet i RB.

I en sakprocess får i princip ingen domstolsinstans döma över en annan fråga än den som väckts genom ett i behörig ordning framställt yrkande. Yrkande och domslut i domen skall således i princip korrespondera. De konsekvenser av ett framställt yrkande som följer av den materiella lagstiftningen bör kunna få slå igenom i domslutet även om det går utöver prövningsramen om det är till det bättre för den skattskyldige. Detta är ett argument för att tillämpa reformatio in melius. Frågan om domstolen i dessa fall bör vägleda part att ändra sitt yrkande behandlas i avsnitt 19 om domstolens handläggning av skattemål.

Beträffande behovet att tillämpa regeln om reformatio in melius vill vi anföra följande. Även om prövningen i framtiden begränsas till de enskilda frågorna kommer domstolen att ha tillgång till i vart fall en kopia av deklarationen, eller motsvarande material, för det taxeringsår eller den redovisningsperiod som är i fråga. Det är således möjligt för domstolen att hitta uppenbara fel till den enskildes fördel som är hänförliga även till andra frågor än dem som är uppe till prövning hos domstolen. En sådan genomgång av deklarationen skulle emellertid medföra att den grundläggande regeln i sakprocessen om saken som processföremålet och dess processekonomiska fördelar går förlorad.

Vi anser inte att bestämmelsen om reformatio in melius i 29 § andra meningen FPL bör ändras. Vi menar dock att utrymmet för domstolen att tillämpa bestämmelsen ex officio torde bli mindre i en framtida skatteprocess. Domstolen bör inte heller ingripa ex officio ens om det är uppenbart att den skattskyldige tagit till ett för litet belopp i sitt yrkande i förhållande till vad som följer av den materiella lagstiftningen eller till vad utredningen i målet utvisar. Man kommer i ett sådant fall alltför nära materiell rådgivning (se avsnitt 19.3). Inom företagsbeskattningsområdet har denna fråga alltid aktualitet vid periodiseringsfrågor. Detta innebär att domstolen i framtidens process normalt endast bör tillämpa regeln om reformatio in melius på yrkande av part.

17.4 Bundenhet till framställd grund

Samma regler bör gälla i fråga om möjligheterna att framställa nya yrkanden och nya omständigheter. Klaganden bör kunna framställa nya omständigheter, dvs. nya grunder, till stöd för sin talan i länsrätt även om detta innebär att en ny fråga väcks, om den nya omständigheten har samband med den fråga som skall prövas i länsrätten. Som förutsättning för prövning bör gälla att länsrätten anser att den nya omständigheten kan prövas utan olägenhet i domstolen. När det gäller överinstanserna

anser vi att klaganden skall kunna framställa nya omständigheter endast om det inte innebär att den fråga som är föremål för prövning ändras. Ett sådant återopande skall inte anses utgöra en taleändring och skall kunna framställas i alla domstolsinstanser. För att nya omständigheter skall kunna prövas i regeringsrätten krävs dessutom att särskilda skäl föreligger (37 § FPL). Det sagda innebär att en skattskyldig som t.ex. i ett inkomstskattemål yrkar avdrag för ett belopp som ränta i stället kan yrka att avdraget medges som ett periodiskt understöd.

Skatteprocessen är i princip skriftlig och förekommer muntlig handläggning sker det utan någon formell uppdelning av förhandlingen på förberedelse- och huvudförhandlingsstadier. Vi föreslår inte några förändringar i dessa hänseenden (jfr avsnitt 19). Skäl saknas därför att begränsa rätten att framställa nya grunder till ett visst skede av en handläggning.

Enligt gällande ordning i FPL skall domstolen i all förvaltningsprocess utifrån de olika omständigheter klaganden framställer i processen "plocka" grunder som kan leda till den yrkade rättsföljden, oavsett om de har återopats eller inte. Om en skattskyldig t.ex. i ett inkomstskattemål anger att han har överlåtit sin fastighet till sina barn och har redovisat det som en försäljning och tvist beträffande realisationsvinstberäkning uppstår, kan domstolen i dagens process finna att fråga är om gåva. Parten behöver inte återopa denna grund utan det räcker att detta förhållande kan läsas ut ur handlingarna.

Justitieutskottet behandlade förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar i sitt betänkande 1984/85:15. Utskottet ansåg (s. 45) att det var olämpligt med en regel om återopsbörda, som skulle begränsa domstolens utredningsskyldighet, men att det inte var otänkbart att det för vissa målgrupper kunde finnas anledning att betrakta frågan på annat sätt. Utskottet menade vidare att det knappast är möjligt att ha en regel som ålägger domstolarna det yttersta ansvaret för att målen blir utredda och att samtidigt ha en regel som säger att parterna är skyldiga att återopa de omständigheter som de anser skall läggas till grund för ett avgörande. I detta sammanhang hänvisade utskottet till vårt arbete med att se över skatteprocessen.

Det finns flera alternativa lösningar på frågan om domstols bundenhet av grunder i en framtida skatteprocess. Enligt ett alternativ behåller man det som gäller i dag i skatteprocessen. Tanken bakom den nuvarande ordningen är bl.a. att enskild part skall kunna processa utan juridiskt skolad ombud och ändå genom domstolens försorg få sin sak prövad på alla de grunder ett sådant ombud hade kunnat formulera.

Nackdelen med denna lösning är att parterna och domstolen inte alltid har helt klart för sig vilken som är processens ram förrän i det ögonblick då domstolen bestämt denna. Det händer att domstolen först då målet företas till avgörande får klart för sig att yrkandet kan prövas på flera grunder. Eftersom domstolen är bunden endast av parts yrkande och inte av grunderna är det fullt möjligt att domstolen, i stället för att avgöra målet på någon av de grunder som parterna använt i sin argumentation,

låter målets utgång bli beroende av en helt annan grund. Följden blir då att parterna har ägnat skriftväxlingen åt sådana omständigheter som domstolen senare har funnit inte kunna läggas till grund för domslutet. Detta kan leda till att parterna överklagar endast av den anledningen att de inte anser sig ha fått tillfälle att bemöta den i domen angivna grunden. Det är inte heller processekonomiskt att ägna skriftväxlingen åt sådant som sedan ändå inte läggs till grund för domen. Risk föreligger också för att processmaterialet är "magert" på den punkt där parterna inte har argumenterat.

En annan lösning är att domstolen är bunden av de grunder parterna åberopat. Det innebär således att domstolen skall vara bunden av sådana grunder som parterna direkt anfört eller framställt. Nackdelarna med att införa en sådan åberopsbörda i skatteprocessen är dock enligt vår mening större än fördelarna. Det främsta skälet är att det knappast går att förena ett officialutredningsansvar med en åberopsbörda. Det innebär vidare att parterna undandrar domstolen möjligheten att pröva ett yrkande på vissa grunder. Parterna skulle i så fall på liknande sätt som i dispositiva tvistemål i civilprocessen kunna disponera över tvisteföremålet. En annan nackdel är att domstolen blir bunden av parts rättsliga rubricering. Det skulle innebära ett avsteg från den allmänna rättsgrundssatsen *jura novit curia*, som gäller i dagens process och som innebär att domstolen har att utröna vilka lagregler som är relevanta på det aktuella rättsförhållandet. Domstolen är således inte bunden av parts rättsliga rubricering. Det står domstolen fritt att inordna olika rättsfakta under en rättsregel.

Det förhållandet att klaganden åberopar en ny rättsregel till stöd för sitt yrkande kan innebära att han ändrar de omständigheter som han anfört till stöd för sitt yrkande. Om en sådan ändring av den rättsliga rubriceringen skall vara tillåten bör bedömas utifrån vad som gäller enligt reglerna om tillåten taleändring.

Möjligheterna för domstolen att verka för materiell rättvisa minskar om parterna fritt disponerar över tvisteföremålet och det blir svårare för de skattskyldiga att processa utan hjälp av ett juridiskt skolat ombud.

Vi anser mot denna bakgrund att det skulle leda för långt att låta domstolarna vara bundna av åberopade grunder. Därtill kommer att resningsinstitutet skulle behöva användas i större utsträckning än vad som gäller i dag.

Vi anser det i stället vara lämpligare med en annan lösning. I den mån det har rättslig relevans bör domstolen i större utsträckning än som hittills varit fallet vägleda klaganden att framställa grunder och upplysa klaganden om existensen av andra grunder än dem han framställt innan målet tas till slutligt avgörande. Om detta inte räcker till för att få klaganden att belysa grunden skall domstolen på samma sätt som görs i dagens process kunna "plocka" egna grunder ur processmaterialet. Förslaget föranleder ingen ändring av 30 § FPL men bör markeras genom en ändring av 8 § FPL. Frågan hur 8 § FPL bör ändras behandlas i avsnitt 19.3. Syftet med en sådan väglednings- och upplysningsskyldighet är att alla

grunder, som kan leda till det framställda yrkandet, blir belysta av klaganden. Ju mer belyst en grund blir desto bättre blir utredningen i målet, och ju bättre utredningen är desto fler torde antalet materiellt riktiga avgöranden bli. I slutändan ger detta också ett minskat antal överklaganden i domstolarna.

17.5 Tidsfrister för taleändring

Även om en beloppsmässig utvidgning av yrkandet bara tillåts hos länsrätten uppkommer frågan om taleändring av en skattskyldig, i form av ett nytt yrkande, skall vara möjlig efter utgången av omprövningsfristen för direkta skatter och mervärdeskatten. En sådan ordning skulle innebära en olikformig behandling gentemot en skattskyldig som inte överklagat ett beslut av beslutsmyndigheten och som efter nämnda fristers utgång finner att t.ex. ett yrkat avdrag är tilltaget i underkant. Det skulle även strida mot vad som gäller i dagens praxis på inkomstskatteområdet för beloppsmässig utvidgning. Vidare uppkommer frågan när nya omständigheter, som innebär att en ny fråga förs in i processen i länsrätten, skall få framställas.

Till förmån för att tillåta nya yrkanden och omständigheter efter omprövningsfristen talar att hinder annars kan föreligga för en materiellt riktig dom eftersom den skattskyldige binds till det ursprungliga yrkandet. Det strider mot grundtanken bakom en ren sakprocess och officialprincipen. Målet inom skatteprocessen bör fortfarande vara att uppnå korrekta avgöranden utan hinder av olika preklusionsregler. Med vårt förslag om taleändring i länsrätten blir dock detta argument svagt, eftersom talan där kan ändras till att avse helt andra saker under förutsättning att de har samband med den ursprungliga. Även om antalet fall där länsrätten dömer först efter fem år för direkta skatter och sex år för mervärdeskatt torde bli få anser vi således att talan som ändras i länsrätt efter omprövningsfristen inte skall få prövas. Nya omständigheter som avser samma fråga som är föremål för prövning skall dock kunna framställas efter denna frist så länge den domstol som har att pröva målet inte har dömt i det.

Samma regler skall gälla vid framställande av nytt yrkande i överinstans. Det innebär att talan inte får ändras där i form av ett nytt yrkande, som vilar på väsentligen samma grund som den fråga som är föremål för prövning, efter utgången av den tid som gäller för överklagande i länsrätt. Däremot gäller ingen tidsfrist för att framställa nya omständigheter som inte innebär att den fråga som är föremål för prövning ändras. Detta skall inte anses som en taleändring.

Motsvarande tidsfrister bör gälla för det allmännas företrädare. Det innebär bl.a. att om det allmänna är klagande kan t.ex. inte en beloppsmässig utvidgning av yrkandet göras i länsrätten efter ettårsfristens resp. — för mervärdeskatten — tvåårsfristens utgång. Att tillåta det allmänna att efter omprövningsfristen på så sätt ändra sitt yrkande skulle möjliggöra

ra att taleändringsvägen föra in sådant i den ordinära processen som inte skulle vara eftertaxerings- och efterbeskattningsbart.

Domstol skall ha rätt att ta ställning till ett nytt yrkande efter omprövningsfristernas utgång, om yrkandet framställts inom aktuell frist.

18 Övriga frågor i sakprocessen

18.1 Sammanfattning av avsnitt 18

- Preklusionsregler införs inte i fråga om möjligheten att åberopa nya omständigheter eller bevis avseende samma fråga som är föremål för prövning.
- Olika frågor som är hänförliga till samma taxeringsår eller samma redovisningsperiod bör handläggas gemensamt. Gemensam handläggning bör även ske av samma fråga avseende olika års taxeringar eller olika redovisningsperioder.
- Äkta kvittning är i princip inte tillåten i sakprocessen. Oäkta kvittning är alltid möjlig.

18.2 Behov av preklusionsregler?

Preklusion innebär att en grund som klaganden anför till stöd för sin talan inte längre har den rättsliga betydelse klaganden gjort gällande. Med preklusionsregler avses närmast regler som begränsar möjligheterna för klaganden att ta in nya omständigheter avseende samma sak i processen.

I förvaltningsprocessen har behovet av att skydda part mot otillbörligt agerande från motparts sida i form av preklusionsregler ansetts obefintligt. Det beror på att den enskilde ofta har en offentlig motpart i sådana mål och att officialprövningsintresset gör sig starkt gällande i vissa typer av förvaltningsmål, främst i fråga om enpartsmål och mål som kan leda till betungande beslut, t.ex. skattemål.

I dagens skatteprocess finns i princip inga andra begränsningar i parts möjligheter att åberopa nya omständigheter än 37 § FPL. Enligt denna bestämmelse föreligger ett principiellt förbud mot att åberopa nya omständigheter och bevis i mål hos regeringsrätten som kräver prövnings-tillstånd. Förbudet är dock inte absolut, främst mot bakgrund av att det inte skulle passa ihop med reglerna om resning när dessa blir aktuella. Regeringsrätten får således beakta nya omständigheter och bevis om det föreligger särskilda skäl. Vi föreslår inga förändringar för regeringsrätten i denna del. Bestämmelsen bör dock rimligen få en litet annorlunda innebörd i en sakprocess. De nya omständigheterna måste avse samma sak som den ursprungliga talan.

En fråga som kan ställas är om några preklusionsregler bör införas för kammarrättens del när de nya omständigheterna, dvs. grunderna, inte medför att saken ändras (jfr avsnitt 17.4). Departementschefen var vid tillkomsten av 37 § FPL inte beredd att ta ställning till frågan (prop. 1971:30 s. 595).

Med hänsyn till vårt förslag i avsnitt 17.4 om möjlighet att framställa nya omständigheter som inte medför att saken ändras, oavsett i vilket skede av processen det sker, saknar frågeställningen aktualitet.

En fråga som har större aktualitet är om det bör finnas några begränsningar i möjligheterna att ange sådana bevisfakta, som i och för sig inte är bindande för domstolen.

I dagens skatteprocess händer det att den enskilde i inkomstskattemål "sparar" viktiga fakta till dess målet kommer upp i kammarrätten. En anledning till detta kan vara att han redan från början bestämt sig att föra målet till kammarrätt. Detta förfarande är naturligtvis olämpligt ur processekonomisk synvinkel. Kammarrättens prövning blir inte en överprövning av den tvistiga frågan i länsrättens dom utan i princip en prövning av väsentligt nya fakta i målet. Kammarrätten kan i stället för att pröva målet återförvisa det till länsrätten. En motsvarande återförvisningsregel finns för punktskatter. Om den används får beskattningsmyndigheten på nytt ta sig an målet.

Att tillåta att en part även i en framtida skatteprocess när som helst under processen och oavsett i vilken instans det sker kommer in med nya bevisfakta strider mot grundtanken med hela vårt reformarbete med skatteprocessen, nämligen att skjuta ned prövningen av otvistiga frågor till första instans. Å andra sidan är det inte rimligt, av hänsyn till kravet på materiell rättvisa i skattemålen, att förvägra part att ge in ytterligare handlingar i ett mål, påkalla vittnesförhör e.d. En restriktiv preklusionsregel skulle därför kunna få till följd att domstolen t.ex. inte bifaller ett yrkande om avdrag till följd av att part inte styrkt en omständighet som han vill bevisa genom att ge in ett intyg, samtidigt som domstolen dessförinnan inte har låtit honom åberopa just detta intyg då det är "för sent" åberopat i processen.

Vi tror att problemet med skattskyldiga som i mål främst rörande inkomstskatt "sparar" sin bevisning till kammarrätten minskar genom att skattemyndigheterna kommer att fatta bättre motiverade beslut och genom att framför allt länsrätten i framtidens skatteprocess förutsätts vara mer aktiv vid processledningen än vad som är förhållandet i dag. Till detta kommer att skattskyldiga kan "spara" bevisfakta till kammarrätten utan att från början ha avsett att göra det. Den situationen kan nämligen inträffa att t.ex. skattemyndigheten utformar sitt beslut på ett sådant sätt att det endast föranleder den skattskyldige att få saken prövad av länsrätten på samma material som varit föremål för skattemyndighetens prövning. Länsrättens domsmotivering kan därefter föranleda den skattskyldige att ta fram ytterligare material i kammarrätten. Huvudregeln bör därför vara att nya bevisfakta skall kunna åberopas i såväl länsrätt som kammarrätt.

Sammanfattningsvis anser vi övervägande skäl tala för att inte införa några preklusionsregler i fråga om nya omständigheter och bevisfakta i kammarrätt. Inom ramen för ordalydelsen av bestämmelsen i 37 § FPL bör innebörden bli att nya omständigheter måste avse samma sak.

18.3 Sanktioner mot tredskande part?

Det kan vara möjligt för part att åstadkomma förhållningar i processen genom att t.ex. framställa nya grunder eller ny bevisning i flera omgångar. Vi har därför övervägt behovet av att införa någon form av sanktionsmedel gentemot tredskande part liknande den som tagits in i 42 kap. 15 § RB (SFS 1987:747). Bestämmelsen ger tingsrätt i dispositiva tvistemål rätt att förelägga part att slutligt bestämma sin talan inom viss tid, dvs. att ålägga part att en gång för alla fixera de yrkanden och grunder han vill åberopa till stöd för dessa samt att lämna slutgiltig uppgift om vilken bevisning han vill åberopa och vad han vill styrka med varje bevis. Med en sådan bestämmelse är det möjligt för tingsrätten att inte beakta sådant som part anför efter den utsatta tidpunkten om han inte haft giltig ursäkt för sin underlåtenhet.

Vid våra sammanträffanden med kammarrätterna och regeringsrätten har vi inhämtat att något behov av ett sådant eller liknande sanktionsmedel inte finns i skatteprocessen. För det fall förhållningstendenser förekommer anser vi i stället att slutföreläggande av det slag som används redan i dagens skatteprocess, t.ex. då yrkanden om muntliga förhandlingar avslås, bör användas av domstolarna i större utsträckning.

18.4 Gemensam handläggning

Flera olika frågor kan handläggas i samma process t.ex. till följd av att det tas upp i ett gemensamt överklagande eller genom att klaganden för talan över olika saker vid olika tillfällen i samma eller olika instanser innan domstolen hunnit avgöra de först anhängiggjorda sakerna. Vi har föreslagit att flera olika frågor beträffande samma års taxering skall kunna sammanläggas och handläggas samtidigt vid domstol i en och samma process (SOU 1985:42 s. 196). När bör en sådan gemensam handläggning av olika frågor ske?

Frågan om regler om gemensam handläggning behövs är beroende framför allt av hur man bör se på ett överklagande som behandlar flera frågor. Är det ett eller flera mål som handläggs samtidigt? Det lämpligaste torde vara att betrakta varje överklagande som ett mål oavsett om överklagandet avser en eller flera saker. Den gemensamma handläggningen bör inte kräva ett formellt beslut om sammanläggning. Samma synsätt torde vara praktiskt och lämpligt även för det fall att frågor anhängiggörs i samma instans i olika överklaganden. Frågeställningen har betydelse för överväganden om att införa ett deldomsinstitut, se avsnitt 19.5.

Är det fråga om process i länsrätt avseende direkta skatter eller mervärdeskatt, bör gemensam handläggning vanligen ske av olika frågor beträffande samma års taxering eller samma redovisningsperiod. Detta innebär att om en fråga om otillåten taleändring blir föremål för länsrättens prövning, bör länsrätten på parts begäran under en kortare tid invänta ett överklagande från den skattskyldige för en eventuell gemensam handläggning av de bägge sakerna innan domstolen avgör den sak som först anhängiggjorts vid domstolen. Samma bedömning får göras för det fall att en fråga om otillåten taleändring i ett punktskattemål blir föremål för kammarrättens bedömning.

Annorlunda förhåller det sig för det fall att part eller kammarrätten finner det lämpligt att en fråga avseende direkta skatter eller mervärdeskatt som handläggs i länsrätten bör handläggas tillsammans med den fråga som är föremål för prövning i kammarrätten. I sådana fall blir det närmast fråga om saken i kammarrätten skall vilandeförklaras i avvaktan på att den andra saken avgörs. Vi behandlar emellertid inte närmare frågan om när vilandeförklaring bör ske eftersom några allmängiltiga riktlinjer knappast kan ges.

Gemensam handläggning kan även ske då fråga är om bedömningen av samma sak beträffande olika års taxeringar eller beträffande olika redovisningsperioder. De nyss redovisade principerna bör då gälla.

Frågan om vi bör införa instituten deldom och mellandom i skatteprocessen behandlas i avsnitt 19.5.

18.5 Kvittningsinstitutet

18.5.1 En modell för kvittningsrätt för det allmänna

Som vi nämnt utgör en möjlighet till kvittningsrätt för det allmänna ett avsteg från en ren sakprocess men enligt våra direktiv bör möjligheten övervägas. Vår utgångspunkt vid denna prövning är att utforma undantagsregeln så att processordningen ändå framstår som klar och begriplig.

En modell för det allmänna att i domstolsprocessen komma till rätta med felaktigheter i den skattskyldiges deklaration är att införa en specialregel med förebild från 60 § andra stycket lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL). Bestämmelsen ger det allmänna möjlighet att anslutningsvis yrka rättelse av uppenbara felaktigheter avseende betydande belopp beträffande en annan sak än den som är aktuell i överklagandet. Överklagandetidens längd bör i sådant fall vara två månader från det att överklagandet getts in till skattemyndigheten (jfr 108 § GTL). En sådan regel om anslutningstalan skulle utgöra en specialregel och därför inte vara ett direkt avsteg inom ramen för en sakprocess. Regeln skulle kunna tas in i 6 kap. NTL och ha följande lydelse:

Har den skattskyldige överklagat skattemyndighetens beslut får även motparten föra talan mot beslutet, fastän den för motparten gällande tiden för överklagande gått ut. En sådan talan skall ha kommit in till

länsrätten inom två månader från det att den skattskyldiges överklagande kom in till skattemyndigheten.

Vad nu sagts gäller också om part har överklagat ett beslut av länsrätt eller kammarrätt. Motparten får då överklaga beslutet inom en månad från utgången av den tid inom vilken den först anförda talan skulle ha anförts.

Återkallas eller förfaller den första talan av annan anledning, förfaller också motpartens talan.

Motsvarande bestämmelser skulle kunna tas in i ML och LPP.

Vi menar dock att denna modell inte behövs när man inför ett obligatoriskt omprövningsförfarande. Andra skäl som talar mot denna modell är att en anslutningstalan inte kan föras när som helst under processens gång. Detta skulle därför i princip kräva att det allmännas företrädare inom den korta period som bestäms för anslutningstalan måste gå igenom alla mål för att möjligheten inte skall gå förlorad. En fördel med detta skulle i så fall vara att processen i domstolarna skulle skyndas på, i vart fall i inledningsskedet då tiden för anslutningstalan löper. Men enligt vår mening överväger nackdelarna.

En annan och lämpligare lösning på kvittningsfrågan är den bestämmelse som vi redan förordat i avsnitt 7.4.3, nämligen att som en ny eftertaxerings- och efterbeskattningsgrund införa i NTL, ML och LPP en motsvarighet till den bestämmelse som i dag finns i 101 § 1 mom. GTL jämförd med 100 § första stycket 5 GTL (jfr 55 § första stycket 3 ML) om extraordinär besvärsmått för det allmänna till den skattskyldiges nackdel.

18.5.2 Oäkta kvittning i framtidens skatteprocess

En viktig fråga är hur den föreslagna processreformen påverkar vad som betecknas som oäkta kvittning. Skall ett sådant motyrkande prövas endast om det omfattar den sak som individualiserats i processen av den skattskyldiges yrkande eller skall ett motyrkande även vara möjligt avseende sådant som faller inom ramen för en tillåten taleändring? En annan fråga är om motyrkandet skall kunna framställas efter överklagandefristens utgång.

Övervägande skäl talar för att en oäkta kvittning endast skall få omfatta den sak som klaganden individualiserar i sitt yrkande. I annat fall skulle klaganden aldrig kunna förutse vilka motyrkanden motparten skulle få tillfälle att komma med. Den oäkta kvittningsrätten skulle i så fall påminna om en latent rätt att överklaga. Det måste vara klagandens privilegium att genom sin framställda talan dra upp ramen för processen. Vi anser vidare att en oäkta kvittningsinvändning skall få framställas utan tidsbegränsning, oavsett i vilken instans, så länge domstolen inte har dömt i målet. Rätten att framställa sådan invändning skall inte vara beroende av om klaganden är den skattskyldige eller det allmänna.

19 Domstolens handläggning av skattemål

19.1 Sammanfattning av avsnitt 19

- FPL:s grundprinciper ändras inte.
- 5 § FPL måste tillämpas mera strikt av domstolarna i framtiden. Klaganden måste ange yrkandet och de omständigheter han åberopar till stöd för sin talan.
- Ett tillägg görs till 8 § FPL för att markera att domstolarna måste upprätthålla kravet att yrkande och omständigheter anges av klaganden.
- Regler om deldom och mellandom förs in i NTL efter förebild från RB och gäller även för de indirekta skatterna.
- Inga ändringar föreslås i nuvarande regler om fullföljsbegränsningar, instansordning och domstolarnas sammansättning.

19.2 Utgångspunkter för våra överväganden

Förvaltningsprocessen har utvecklats ur den skriftliga processen hos hovrätten enligt den gamla RB. Före FPL:s tillkomst var ingripanden från lagstiftaren i förvaltningsprocessen sparsamma och punktvisa. Utvecklingen ägde huvudsakligen rum genom praxis. Först i och med FPL:s tillkomst med regler för mål som skall handläggas hos förvaltningsdomstol kan man tala om en särskild förvaltningsprocess i egentlig mening.

Förvaltningsprocessen är inte lika detaljreglerad som civil- och brottmålsprocessen. Som skäl för detta angav departementschefen (prop. 1971:30 s. 291) att den enskilde regelmässigt har en offentlig motpart, att den s.k. officialprincipen gäller och att förvaltningsmålen har en skiftande beskaffenhet. Dessa förhållanden leder till att behovet av särskilda regler för att skydda part mot otillbörligt agerande från motparts sida är obetydligt och att förvaltningsdomstol har ganska stor handlingsfrihet att anpassa processen till olika uppkomna situationer. I de delar regler saknas och RB:s bestämmelser inte skall tillämpas på grund av direkt hänvisning i FPL löses frågan med utgångspunkt i allmänna förvaltningsrättsliga principer. I de fall där RB:s regler fungerat som förebild tillämpas dess bestämmelser dock vanligen analogt på förvaltningsprocessen.

FPL är uppbyggd kring vissa grundläggande principer som skiljer sig från RB:s regelsystem. En av de viktigaste principerna i FPL är att processen i princip är skriftlig. Muntlighet fungerar endast som ett komplement vid utredningen. Det har därför inte införts några regler om omedelbarhet och koncentration, dvs. att det material som skall ligga till grund för domstolens prövning måste läggas fram direkt och koncentrerat vid en enda förhandling.

En annan princip är att processmaterialet utgörs av allt det som handlingarna i målet innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet och att part inte behöver åberopa omständigheter för att de skall prövas av domstol (30 § FPL). Detta har behandlats i avsnitt 17.4.

FPL är en baslag som skall tillämpas på ett stort antal måltyp, alltså inte bara skattemål. FPL har fungerat bra i både skatteprocessen och förvaltningsprocessen i övrigt. De skattskyldiga bör även i framtiden kunna processa i stor utsträckning själva utan hjälp av juridiskt biträde. Detta talar för att inte ändra på FPL:s grundprinciper. En viss anpassning och förändring av principerna krävs dock i några hänseenden på grund av våra förslag om framtidens skatteprocess.

19.3 Officialutredningen

För att nå ett materiellt riktigt beslut på ett så snabbt, enkelt och billigt sätt som är möjligt måste domstolen agera och leda handläggningen av målet. Förutsättningar skall därvid skapas för domstolen att utöva sin officialprövning som i sin tur syftar till bl.a. processekonomi.

Domstolens utredningsansvar behandlas i 8 § FPL. Där sägs att domstolen skall se till att ett mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver och att domstolen vid behov anvisar hur utredningen bör kompletteras.

Det ligger nära till hands att tro att innebörden av 8 § FPL i skattemål är att domstolen skall aktivt försöka få fram all utredning som kan belysa tvisten. 8 § FPL innefattar emellertid endast allmänna grundsatser om utredningsansvaret och ger bara en anvisning om hur domstolen skall utöva processledningen. I prop. 1971:30 har departementschefen uttalat sig närmare om hur ansvaret skall fördelas. Han menar (s. 530) att även om domstolen ytterst har utredningsansvaret måste det i stor utsträckning ankomma på parterna själva att skaffa fram utredningen. Utredningsansvaret bör gå så långt att domstolen ger part besked för det fall hans talan behöver kompletteras. Detta utesluter inte att domstolen själv vidtar åtgärder som ligger närmast till för den, t.ex. skaffar in upplysningar o.d. från andra myndigheter. Domstolens aktivitet måste växla beroende bl.a. på typ av mål, om enskild part har ombud i målet och om parten har svårigheter att ta tillvara sin rätt. När domstolen fullgör sin processledande uppgift måste den se till att dess anseende i fråga om objektivitet och opartiskhet inte kommer i fara. Processledningen bör därför ske helt öppet inför motparten i processen när sådan finns, och inriktas främst på uppenbara brister och förbiseenden i den enskildes talan.

Lagstiftarens avsikt är således att parterna skall ha det primära utredningsansvaret i bl.a. skatteprocessen. Detta har markerats med att domstolen "vid behov" skall anvisa hur utredningen bör kompletteras. Detta innebär att ett förhandlingsmässigt inslag dominerar. En sådan sekundär domstolsroll är nödvändig för att reglerna om skriftväxling i 10–12 §§ FPL skall få en meningsfull funktion.

Graden av processledning i dagens praxis varierar. Skatteprocessen är en tvåpartsprocess. En del domare hävdar att domstolen skall förhålla sig helt passiv och överlåta utredningen åt parterna. Andra hävdar att domstolen skall ha ett visst utredningsansvar, om än ett sekundärt yttersta ansvar. Vissa menar att domstolen skall vägleda båda parterna. De flesta tycks dock anse att domstolen endast har ett sekundärt utredningsansvar mot den skattskyldige för det fall att han visar tecken på t.ex. allmän oförmåga att förstå, eller då man bedömer det vara lämpligast, t.ex. om utredningen på ett bättre sätt än att gå via part kan kompletteras genom andra myndigheters försorg.

Hur påverkas domstolens processledning och utredningsansvar av våra förslag om den framtida skatteprocessen?

För att möjligheterna för de skattskyldiga att även i framtiden processa själva inte skall försämrats, krävs att domstolen agerar och vägleder de skattskyldiga i fråga om bl.a. alternativa yrkanden och grunder. Annars är risken för rättsförluster stor och antalet resningsfall kan i så fall komma att öka.

I 4 § FPL finns en bestämmelse som har till syfte att dels underlätta för enskild part att själv föra sin talan och dels att fastslå vilka uppgifter som är önskvärda att få i en besvärshandling för att målet ur handläggnings-synpunkt skall bli "rätt" från början. Om besvärshandlingen är så ofullständig att den inte kan läggas till grund för prövning i sak, skall domstolen förelägga klaganden att inom viss tid avhjälpa bristen (5 § FPL). Efterföljer inte klaganden föreläggandet kan hans talan avgöras i befintligt skick eller avvisas.

Praxis har vid tillämpningen av 5 § FPL utvecklats i en mycket generös riktning. Det förekommer ofta att klaganden anför s.k. blanka besvär eller reservationsbesvär. Länsrätten brukar då tolka besvär, som avser inkomstbeskattning, som om klaganden yrkar taxering i enlighet med deklarationen. Har sådana besvär anförts i kammarrätt eller regeringsrätten anses besvären avse fullföljd av talan över underinstansens dom i den del som inte bifallits (se t.ex. R79 Ba 78, R79 Ba 184, RÅ81 Ba 35 och RÅ82 Ba 66).

Våra förslag om en framtida skatteprocess medför att 5 § FPL måste tillämpas mera strikt i framtiden än som hittills varit fallet. Det hänger samman med att angivandet av yrkandet och omständigheterna, på sätt föreskrivs i 4 § FPL, blir nödvändigt för att sakens identitet skall kunna bestämmas. I annat fall blir det problem i res judicata- och litis pendens-situationer. Domstolen kan inte heller vägleda part att framställa alternativa yrkanden och grunder.

En följd av en striktare tillämpning av 5 § FPL blir att processens ram

lättare kan fastställas inte bara i överinstanserna utan även i länsrätten. Det innebär att 10 § FPL kan tillämpas på ett mer adekvat sätt redan hos länsrätten, vilket kan leda till att onödig kommunikering undviks (jfr prop. 1986/87:113 s. 10).

Den skattskyldiges behov av hjälp och vägledning bör tillgodoses redan i samband med beslutsmyndighetens omprövning av en fråga. Genom ett väl formulerat beslut av beslutsmyndigheten kan den skattskyldige därefter få ledning hur han skall utforma sitt överklagande. Om överklagandet är oklart utformat, trots beslutsmyndighetens vägledning, ankommer det i stället på domstolen att hjälpa och vägleda. Det finns härigenom ingen anledning att tro att en mer strikt tillämpning av 5 § FPL hos domstolarna kommer att leda till några rättsförluster för de skattskyldiga. Tvärtom torde en sådan ordning från rättssäkerhetssynpunkt vara bättre än den nuvarande.

När det gäller graden av aktivitet från domstolens sida är det viktigt att endast allmänna riktlinjer ges genom lag eller motiv. Det väsentliga är att domstolen i varje enskilt fall prövar om den processledning domstolen utövar eller avser att utöva är förenlig med kravet på domstolens objektivitet och opartiskhet samt kravet på processekonomi.

Vi föreslår att en aktivare processledning markeras genom att i 8 § FPL tas in en ny mening i andra stycket om att domstolen skall avhjälpa otydligheter och ofullständigheter i parternas framställningar (jfr 42 kap. 8 § andra stycket, 43 kap. 4 § andra stycket och 46 kap. 4 § andra stycket RB). Vi har inte funnit att något hinder föreligger mot att låta regeln gälla generellt för all förvaltningsprocess. Bestämmelsen innebär en uttrycklig skyldighet för domstolen att verka för att tvistefrågorna blir klarlagda. Domstolens väglednings- och upplysningskyldighet i fråga om grunder behandlas i avsnitt 17.4.

Förslaget ligger i linje med vad justitieutskottet anförde i JuU 1984/85:15 (s. 44). Denna lösning gör det även möjligt att tillämpa 4 och 5 §§ FPL på det sätt som avsågs vid förvaltningsrättsreformen och bestämmelsernas tillkomst.

Ett skäl som talar för att processledningen endast bör vara till hjälp för den skattskyldige är att det kan sägas råda obalans i skatteprocessen mellan den skattskyldige som processar utan juridiskt biträde och det allmänna, som företräds av en kunnig tjänsteman. Vi anser emellertid att kravet på att sakens identitet skall klart anges är så stort att domstolen måste agera aktivt oavsett om det är det allmänna eller den skattskyldige som behöver vägledas och oavsett om den skattskyldige har juridisk hjälp eller inte. En sådan ordning behöver enligt vår mening inte föranle-
da någon konflikt mellan kravet på objektivitet och opartiskhet.

Hur bör länsrätten agera då en beloppsmässig utvidgning av yrkandet är möjlig men inte görs av part? Det kan ifrågasättas om inte ett agerande från länsrättens sida i ett sådant fall närmar sig vad som brukar kallas materiell rådgivning även om det skulle vara fråga om uppenbara fall. Länsrätten bör således normalt inte vägleda någon av parterna när fråga är om en beloppsmässig utvidgning av ett framställt yrkande. Detsamma

bör gälla vid beloppsmässig inskränkning av talan. Undantagsvis kan domstolen tillämpa regeln om reformatio in melius (jfr avsnitt 17.3).

En ingående redogörelse för innebörden av allmän domstols processledande verksamhet ges i rättegångsutredningens betänkande (SOU 1982:26) Översyn av rättegångsbalken I — Processen i tingsrätt del B, s. 101 — 137, och i prop. 1986/87:89 s. 103 — 110.

Större krav måste ställas på att det i domen tydligt anges vad domstolen har prövat och avgjort genom domen. Problem uppstår annars inte minst för beslutsmyndigheterna som inte får ompröva en sak som har avgjorts i domstol. Detta har även betydelse för den skattskyldiges förståelse av domen (se avsnitt 21.5).

Sammanfattningsvis föreslår vi att det i den framtida skatteprocessen skall krävas att klaganden klart anger sitt yrkande och de omständigheter som yrkandet stöder sig på för att reformen skall bli processekonomisk och rättssäker. Eftersom något krav på att klaganden måste åberopa en rättslig grund för sin talan inte skall gälla i skatteprocessen behöver klaganden emellertid inte själv hänföra omständigheterna till vissa grunder för yrkandet, utan det väsentliga är att klaganden noggrant anger de faktiska omständigheterna som han vill få rättsligt prövade. Detta innebär — om beslutsmyndighetens vägledning varit otillräcklig eller nya omständigheter framkommit först i domstolen — att domstolen kan komma att behöva vara mycket mera aktiv i framtidens process när det gäller att komplettera ofullständiga eller oklara överklaganden.

Denna ordning kan komma att innebära ett ökat inslag av muntlighet för att smidighet och effektivitet skall kunna nås. Detta behandlas i det följande.

19.4 Muntlig eller skriftlig process m.m.

Processen för skattemålen liksom för övriga förvaltningsmål är i princip skriftlig. Det har dock i 9 § FPL lämnats visst utrymme för muntliga inslag i processen. Skälet till att domstolsprocessen är skriftlig är att den skall vara snabb, billig och förhållandevis enkel för part att tillämpa. Departementschefen ansåg emellertid vid tillkomsten av FPL (prop. 1971:30 s. 535) att muntligheten kan vara ett värdefullt komplement till skriftligheten. Han menade att muntligheten är till fördel för en utredning dels då förhör behöver hållas med vittnen, part m.fl. eller då part har svårigheter att uttrycka sig skriftligen, dels då parternas ståndpunkter är oklara och behöver redas ut så att eventuellt onödiga och betydelselösa tvistefrågor kan undanröjas. I det förra fallet är förhandlingen typiskt sett en bevisupptagning. I det senare fallet är förhandlingen mera av förberedande natur.

Muntlig förhandling förekommer endast i ett ringa antal mål, 1—3 %, hos länsrätterna och kammarrätterna. Enligt uppgifter inhämtade från mellankommunala skatterätten förekom under 1986 muntliga förhandlingar i cirka 2 % av de mellankommunala målen. Förhandlingar har där

företrädesvis haft förberedande karaktär. I regeringsrätten hålls aldrig muntliga förhandlingar.

Vårt förslag att domstolarna skall vara mer aktiva vid processledning-
en kan komma att innebära ett ökat inslag av muntlighet i skatteproces-
sen. Men vår avsikt är inte att ändra på principen att skatteprocessen i
första hand skall vara skriftlig, utan är närmast att förespråka ett ökat
inslag av muntlighet i länsrätterna och kammarrätterna. Däremot finns
det knappast något behov av att hålla muntliga förhandlingar i regerings-
rätten.

Ett alternativ till en rent skriftlig handläggning är att telefonkontakt
tas med part. I FPL finns inga regler om möjligheterna att använda tele-
fon vid handläggning av mål som ett komplement till skriftlig handlägg-
ning och muntlig förhandling. Fr.o.m. den 1 januari 1988 har införts
bestämmelser i RB som möjliggör användandet av telefonsammanträde i
tingsrätt. Rättegångsutredningen har i sitt slutbetänkande SOU 1987:46
(s. 141) föreslagit att motsvarande regler införs för processen i hovrätt.

Vid remissbehandlingen av förslaget avseende tingsrätt ifrågasattes
om inte liknande regler borde införas på förvaltningsprocessens område.
Departementschefen anförde i prop. 1986/87:89 (s. 130) att frågan om
behovet av telefonanvändning i förvaltningsprocessen ställer sig annor-
lunda med hänsyn till bestämmelsen i 30 § FPL och att han därför ville
återkomma i frågan i ett annat sammanhang.

Telefonsammanträden är möjliga att hålla redan inom ramen för da-
gens regler när det gäller muntlig förhandling. Med hänsyn härtill och då
vi inte föreslår några förändringar av 9 § FPL saknas enligt vår mening
skäl att införa en särskild bestämmelse om telefonsammanträde för skat-
teprocessen. Det skulle endast medföra en onödig formalisering.

Enligt 23 § FPL får domstolen förordna om syn på stället för besikt-
ning av fastighet eller plats eller av föremål som inte lämpligen kan ges in
till domstolen. Beslut om syn kan fattas av domstolen ex officio eller på
parts begäran. Domstolen får enligt 24 § FPL inhämta yttrande från sak-
kunnig antingen på eget initiativ eller på begäran av part. Enligt 25 § FPL
får domstolen förordna om förhör med sakkunnig eller vittne. Sådant
förhör kan hållas på domstolens initiativ eller på yrkande av part.

Våra förslag om domstolens processledande verksamhet och utred-
ningsansvar bör enligt vår mening inte föranleda några särskilda bestäm-
melser i dessa delar för skatteprocessen. En inskränkning i domstolens
möjlighet att agera i det aktuella hänseendet skulle verka hämmande på
domstolens utredande verksamhet. En utvidgning torde inte heller vara
nödvändig. Möjligheten att t.ex. höra tredje man i ett skattemål genom
att hålla vittnesförhör torde vara tillräcklig. I praktiken utövar domsto-
len vanligen inte denna möjlighet ex officio, utan förordnar om vittnes-
förhör främst på parts begäran.

19.5 Deldom och mellandom

19.5.1 Allmänt

Huvudregeln inom svensk processrätt är att ett mål skall avgöras i ett sammanhang genom en enda dom. Undantag från denna regel har dock gjorts i RB, där det ges möjlighet att dela upp avgörandet av ett mål i flera avgöranden. Bestämmelserna finns i 17 kap. 4 och 5 §§ RB och behandlar instituten deldom och mellandom.

Med deldom avses ett slutligt avgörande av domstol avseende visst anspråk i målet, t.ex. en otvistig skadestandsfråga, innan målet i sin helhet avgörs. Det är således fråga om avgörandet av en fristående del av målet. Deldomen påverkar inte prövningen av målet i övriga delar. Bestämmelserna om deldom gäller i princip endast avgörande av själva saken. Det finns emellertid inget som hindrar att domstolen även kan meddela delbeslut i vissa situationer. Deldom kan meddelas även i brottmål enligt 30 kap. 4 § RB.

Med mellandom avses ett slutligt avgörande av sådan del av ett mål som gäller en för målet i övrigt prejudicerande fråga, dvs. en fråga eller en del av målet som har betydelse för avgörandet av resten av målet. Som exempel kan nämnas ett skadeståndsmål, där samtidigt yrkande föreligger om fastställelse av svarandens skadeståndsskyldighet och om ersättning för förstörda kläder. Domstolen kan ge mellandom över fastställelsealan.

Mellandom kan meddelas dels när fråga är om flera förenade käromål och dels när det är fråga om samma käromål. I sistnämnda fall handlar det om mellandom i en av flera alternativa grunder eller alternativa invändningar om det är möjligt att rösta särskilt i frågan. Det är möjligt att meddela mellandom över varje omständighet eller invändning som är av omedelbar betydelse för utgången av målet. Rena bevisfrågor eller frågan om rättsföljden av ett föregivet förhållande får inte avgöras genom mellandom. Det förekommer inte mellandom i brottmål.

Både deldom och mellandom överklagas på samma sätt som vanliga domar och vinner laga kraft om de inte överklagas. I så fall kan de också verkställas på samma sätt.

Fördelarna med att meddela deldom och mellandom är att de underlättar för parter och domstol att överblicka och minnas det relevanta processmaterialet och ger bättre förutsättningar för den fria bevisvärderingen. En ytterligare fördel med sådana domar är att de snabbare ger en exekutionstitel. Nackdelen är att de kan fördyra processen för parterna.

I dagens skatteprocess finns ingen möjlighet att meddela deldom eller mellandom. Vårt förslag om en reformerad skatteprocess gör det möjligt att dela upp handläggningen på det sätt deldoms- och mellandomsinstituten förutsätter.

19.5.2 Deldom och mellandom i skatteprocessen

Frågan om behov av deldom föreligger eller inte i skatteprocessen är till stor del beroende av vad vi föreslår i fråga om prövning av olika saker i den framtida skatteprocessen i avsnitt 18.4. Vi har där menat att den omständigheten att ett överklagande innehåller t.ex. fem olika frågor inte gör att det är fråga om flera mål. Det lämpliga är i stället att i princip se varje överklagande som ett mål som handläggs utan formellt beslut om gemensam handläggning.

Om olika frågor överklagas vid olika tillfällen men till samma instans bör de olika besvären handläggas samtidigt utan att det bör kräva ett formellt beslut om gemensam handläggning. En regel om gemensam handläggning innebär därför närmast en fråga om när ett mål i högre instans kan vilandeförklaras i avvaktan på lägre instans' avgörande. Detta innebär att om t.ex. en av flera frågor som är uppe till prövning i domstolen vid ett och samma tillfälle visar sig vara otvistig kan den frågan avgöras genom deldom.

Det går således att i dag förutse behovet av deldom i den framtida skatteprocessen. Vi har däremot inte kunnat överblicka behovet av en deldom i övrig förvaltningsrätt. Vi föreslår därför att en bestämmelse tas in i NTL och att hänvisningar görs till denna bestämmelse i ML och LPP.

En bestämmelse om deldom bör kunna tillämpas både ex officio av domstolen och om part begär det. Som villkor bör föreskrivas att domstolen anser det vara lämpligt ur processuell synpunkt. En deldom skall kunna överklagas på samma sätt som en dom där hela målet avgörs. Överklagas inte domen vinner den laga kraft.

I 34 § första stycket i FPL stadgas att talan får föras särskilt när domstolen har ogillat invändning om jäv mot ledamot av domstolen "eller invändning om att hinder föreligger för talans prövning". Av särskilt intresse är innebörden av det andra ledet i bestämmelsen. Det handlar om processuella invändningar, t.ex. invändning om att tvisteföremålet redan är föremål för domstols prövning eller att saken har prövats genom lagakraftvunnen dom, invändning om behörig klagande, otillåten taleändring eller behörigt forum m.m. (Besvärssakkunniga diskuterade utformningen av bestämmelsen i SOU 1964:27 s. 503 f.) Vad det rör sig om är närmast frågan om s.k. mellanbeslut avseende processuella frågor.

Redan i dagens process är det således möjligt att fatta s.k. mellanbeslut i fråga om processuella invändningar. Däremot finns det inte någon möjlighet att fatta mellandom när det är fråga om materiella invändningar, t.ex. i fråga om någon är skattskyldig eller inte för en viss inkomst.

Det finns ett klart behov av ett mellandomsinstitut i skatteprocessen. Exempel på fall där mellandom är lämplig är t.ex. då fråga är om någon är att anse som bosatt här i riket eller inte. Svaret på denna fråga har avgörande betydelse för vilka inkomster den skattskyldige skall beskattas för. Genom att avgränsa den i målet prejudiciellt viktiga frågan om bosättning kan processen därefter koncentreras till just de frågor som därigenom blir aktuella i målet. Detta har stora processekonomiska för-

delar. Parterna behöver på grund av bedömningen i bosättningsfrågan varken utreda eller argumentera om sådana omständigheter som sedan ändå saknar betydelse i målet.

Även en sådan bestämmelse bör kunna tas in i NTL med hänvisningar till den bestämmelsen i ML och LPP. Bestämmelsen bör avse möjligheten att meddela mellandom vid materiella invändningar.

Mellandom skall kunna meddelas av domstolen ex officio eller på begäran av part om domstolen anser det vara lämpligt ur utredningssynpunkt. Det är framför allt den processekonomiska aspekten som är av betydelse. Ju mer utredning man slipper att ta upp genom en uppdelning av handläggningen, desto starkare skäl föreligger för att meddela mellandom. Är det däremot fråga om en i huvudsak gemensam utredning bör mellandom normalt inte ges. Detsamma bör vara förhållandet om man blir tvungen att gå in även på övriga delar i målet.

En huvudregel bör vara att den fråga som är mest lättbedömd bör tas upp och avgöras genom mellandom under förutsättning att det verkar sannolikt att man senare inte behöver handlägga övriga delar av målet. Största processekonomi uppnås om man genom att avgöra en lättbedömd fråga inte behöver pröva en utredningskrävande fråga.

En mellandom vinner laga kraft om den inte överklagas genom besvär.

19.6 Instansordningen

Mot bakgrund av att våra förslag torde innebära dels en nedgång av antalet skattemål i länsrätterna, vilket också innebär en minskning av skattemålen till kammarrätterna, och dels att tyngdpunkten i handläggningen av skatteärenden förskjuts ned till myndighetsnivå, kan ifrågasättas om det är nödvändigt att dessa måltyper prövas i minst två domstolsinstanser. En begränsning i instansordningen kan ske på två olika sätt. Ett sätt är att införa fullföljdsbegränsningar av länsrättsavgörandena. Ett annat är att ändra instansordningen för skattemål. Det faller emellertid inte inom ramen för vårt uppdrag att pröva den frågan, särskilt som arbetet i länsrätt och kammarrätt rör också många andra måltyper, som inte omfattas av våra reformförslag.

19.7 Domstolarnas sammansättning

I länsrätterna avgörs skattemål enligt huvudregeln av en lagfaren domare med tre nämndemän. Kammarrätterna består däremot endast av lagfarna ledamöter då skattemål avgörs (17 resp. 12 §§ lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar).

Våra förslag i avsnitt 8 innebär att en skattefråga avseende direkt skatt i regel är omprövad i en skattenämnd när den blir föremål för domstolsprövning. I skattenämnden ingår — förutom ordföranden — fem lek-män. Skattenämndernas och länsrätternas sammansättning kommer således att i stor utsträckning likna varandra. Det kan antas att inkomst-

skattemålen i länsrätterna blir mer komplicerade i framtiden. Dessa förhållanden aktualiserar flera möjliga förändringar. Länsrätterna kan förändras antingen genom att en kollegial sammansättning införs eller genom att antalet nämndemän utökas. En sådan förändring kan begränsas till skattemålen eller gälla generellt. En annan möjlighet är att en lagfaren ledamot kan avgöra skattemålen i länsrätt utan medverkan av nämndemän. Kammarrätt kan ha nämndemän när skattemål avgörs.

I och för sig innebär en kollegial sammansättning att domstolen tillförs ett ökat kunnande. Å andra sidan är kostnaderna för en sådan sammansättning stora. Även förenklingsaspekten talar mot en sådan förändring. Domförhållsreglerna bör vara enhetliga för alla förvaltningsmål som handläggs i länsrätt. Länsrätten dömer med nämndemän i t.ex. sociala mål och körkortsmål. Skäl saknas således för att ta bort nämndemännen.

Vi föreslår således inga ändringar i reglerna om domstolarnas sammansättning.

19.8 Fullföljdsbegränsningar

Enligt våra direktiv skall vi utreda frågan om fullföljdsbegränsningar bör införas vid överklagande till kammarrätt med utgångspunkt i lagen (1974:8) om rättegången i tvistemål om mindre värden, den s.k. småmåls-lagen. Genom att införa ett krav på prövningstillstånd när det gäller mindre omfattande skattemål skulle kammarrätternas handläggning av kvalificerade mål kunna skyndas på.

Målsättningen vid avgörande av mål som fullföljs från länsrätt och kammarrätt är att åstadkomma så snabba, billiga och rättssäkra avgöranden som möjligt. Det har satts i fråga om det är rimligt att alla länsrättsavgöranden skall kunna överklagas till kammarrätt oavsett tvistens värde eller vilken typ av mål det är fråga om. Det har även satts i fråga om inte regeringsrätten bör avlastas något av sin arbetsbörda genom att nuvarande fullföljdsbegränsningar skärps.

Vi skall i det följande diskutera frågan om fullföljdsbegränsningar bör införas. Vi har inte studerat frågan i ett vidare perspektiv, dvs. avseende all förvaltningsrätt, utan begränsat oss till skattemålen.

Ett system där mål tas upp till prövning i sak endast efter särskild tillståndsprövning kallas för dispensprövning. Det begränsar klagandens rätt att få en lägre domstolsinstans' avgörande prövat i sak.

Skatteprocessen innehåller egentligen bara en begränsningsregel i form av en dispensregel. Den finns i 36 § FPL och innebär att prövning i regeringsrätten av skattemål kräver prövningstillstånd. Prövningstillstånd meddelas enligt 36 § FPL om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av regeringsrätten eller om det finns synnerliga skäl för sådan prövning, såsom att skäl för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag. Däremot finns det inga begränsningar i möjligheterna att överklaga ett länsrättsavgörande till kammarrätt.

RB innehåller en motsvarande dispensregel om krav på prövningstill-

stånd när hovrättsavgöranden överklagas till högsta domstolen. Dessutom innehåller speciallagstiftningen vissa dispensregler när det gäller möjligheterna att överklaga ett hovrättsavgörande.

Bestämmelser som motsvarar dispensreglerna i den numera upphävda småmålslagen har tagits in i 49 kap. 12 § RB. Detta var enligt departementschefens uttalanden i prop. 1986/87:89 inte att uppfatta som ett sakligt ställningstagande till förmån för ett dispensssystem mellan tingsrätt och hovrätt utan skulle ses som en lösning i avvaktan på rättegångsutredningens prövning av fullföljdsbegränsningar i ett vidare perspektiv.

Rättegångsutredningen föreslår i sitt slutbetänkande SOU 1987:46 att dispenssystemet för tvistemål av mindre värden avskaffas. Värdegränser i tvistemål och liknande gränser är enligt utredningen inte något bra sorteringsinstrument i ett dispensssystem och systemet blir närmast en form av regulator för arbetsmängden i hovrätten. Motsvarande bedömning görs i fråga om möjligheten att införa ett dispensssystem i brottmål.

Våra förslag beträffande omprövningsförfarandet och skatteprocessen har till syfte att få bort otvistiga mål från domstolarna. Förslagen torde leda till en minskad måltillströmning även i kammarrätterna. Vi ifrågasätter därför om det finns behov av ytterligare fullföljdsbegränsningar i den framtida processen. Härutöver kan följande skäl anföras. Kammarrätterna utgör efter 1971 års fullföljdsreform i praktiken sista instans för de flesta av skattemålen. Vi menar därför att det inte är lämpligt att begränsa prövningsmöjligheterna ytterligare genom att införa ett dispensssystem för länsrättsavgöranden. Om införandet av ett dispensssystem ändå skulle övervägas är det enda naturliga att knyta en dispenserregel till tvisteföremålets värde. Vi anser emellertid — i likhet med rättegångsutredningen — att värdegränser inte bör användas som sorteringsinstrument i detta sammanhang. Rättegångsutredningen har dessutom föreslagit att nuvarande regler om dispens för mål av mindre värden skall avskaffas.

En metod för fullföljdsbegränsning som ligger nära till hands är att införa en fullföljdsavgift. Att låta den skattskyldiges möjligheter att överklaga bli beroende av hans ekonomiska förhållanden är emellertid föga tilltalande. Mot ett sådant förslag talar även den kritik som mött tidigare system med fullföljdsavgift i såväl förvaltningsprocessen som övrig process. Vi föreslår därför inte någon sådan regel.

En annan möjlighet till fullföljdsbegränsning finns i det s.k. fullföljdsförbudet. Ett sådant förbud innebär att ett reellt förbud mot att överklaga införs för vissa måltyper och skulle vara lämpligt när det rör sig om mindre betydelsefulla mål. Svårigheterna att avgöra vilka mål som är mer eller mindre betydelsefulla i förening med vår grundläggande ståndpunkt att alla skattemål i princip alltid bör kunna prövas i två domstolsinstanser gör emellertid att vi inte heller föreslår någon fullföljdsregel av detta slag.

En ytterligare möjlighet till fullföljdsbegränsning är att införa en s.k. förenklad prövning. En sådan prövning innebär — till skillnad från de nyss diskuterade metoderna — att parten alltid kan få sitt mål prövat i

sak i minst två instanser. Fördelen med denna metod är att överinstansen kan begränsa prövningen till en viss fråga och på grundval av ett mindre omfattande underlag. Metoden skulle dock endast ha marginella effekter på den framtida skatteprocessen.

Sammanfattningsvis föreslår vi således inga begränsningar i möjligheten att överklaga till kammarrätterna. Målsättningen att åstadkomma snabba, billiga och rättssäkra avgöranden i kammarrätterna torde i stället kunna uppnås genom våra förslag om omprövningsförfarandet och reformen av skatteprocessen till en mer renodlad sakprocess.

I detta sammanhang bör även diskuteras om ytterligare fullföljdsbegränsningar bör införas när det gäller möjligheterna att överklaga ett kammarrättsavgörande eller om gällande dispensregel bör modifieras.

Rättegångsutredningen ansåg i betänkandet (SOU 1986:1) Översyn av rättegångsbalken 2 — Högsta domstolen och rättsbildningen att formerna för att överklaga hovrättsavgöranden bör vara ungefär desamma som i dag.

Även om regeringsrätten är en prejudikatinstans överklagar de skattskyldiga ändå i stor utsträckning avgöranden där möjligheterna att få prövningstillstånd är i det närmaste obefintliga. Mycket av arbetstiden i regeringsrätten går åt till att pröva frågan om prövningstillstånd. Detta innebär att handläggningstiden blir längre för alla mål i regeringsrätten, även för dem som har fått prövningstillstånd. Det kan därför ifrågasättas om det finns någon möjlighet att minska tillflödet av sådana mål till regeringsrätten, som ändå inte skall tas upp till prövning.

När det gäller de skattskyldigas överklagande har vi utgått från de metoder för fullföljdsbegränsning och från den standpunkt som vi tagit när vi diskuterat frågan beträffande länsrättsavgöranden. Vi har därvid funnit att den metod som i dag tillämpas, dispensprövning, är den mest lämpliga. Ingen av de andra metoderna passar in i skatteprocessen. Här till kommer våra förslag i detta betänkande om att när en talan initieras av RSV i regeringsrätten skall inte prövningstillstånd krävas. Vi föreslår alltså ingen ändring av fullföljdsreglerna till regeringsrätten.

I detta sammanhang bör nämnas att vi har övervägt att föreslå regler om s.k. stupstock i länsrätt, dvs. att skattemålen måste vara avgjorda senast vid en viss tidpunkt för att de inte skall förfalla. Vi har emellertid funnit att sådana regler strider mot principen att alla mål som anhängiggörs i domstol skall prövas där. Härtill kommer att effekten av våra förslag kan väntas bli en minskning av antalet mål inte bara i länsrätterna utan även i överinstanserna. Detta bör med oförändrade resurser medföra en snabbare handläggning och att de alltför stora balanserna försvinner. Vi avvisar alltså tanken på en "stupstock" i länsrätterna.

20 Följdändringar

20.1 Sammanfattning av avsnitt 20

- Domstolen beslutar om följdändring avseende annat taxeringsår på yrkande av part. Domstolen beslutar vidare om följdändring avseende annan skattskyldig efter yrkande av LSKM eller RSV. Yrkande om följdändring till nackdel beträffande annan skattskyldig får framställas senast det sjätte året efter utgången av det taxeringsår som följdändringen avser.
- Finner domstolen att en följdändring avseende annan skattskyldig är uppenbart oskäligen får den underlåtas.
- Motsvarande regler om följdändringar föreslås gälla för indirekta skatter men domstol kan beträffande punktskatter endast besluta om följdändringar avseende annan redovisningsperiod.

20.2 Direkta skatter

20.2.1 Överflyttning till annan skattskyldig eller annat taxeringsår

I vissa fall inträffar det att domstolens ställningstagande kan få konsekvenser också för en person som inte är part i målet. Det gäller t.ex. fall där domstolen medger avdrag för periodiskt understöd eller koncernbidrag, som bör beskattas hos mottagaren. Domstolens ställningstagande i periodiseringsfrågor kan också få konsekvenser för ett annat års beskattning av en och samma person.

I många fall kan följdändringar av detta slag göras genom att det allmänna inom sin besvärstid framställer yrkanden också beträffande den andre personen eller det andra året och därvid gör sin talan beroende av domstolens ställningstagande vad gäller den första personen resp. det första året. Det kan emellertid inträffa att frågor av detta slag aktualiseras först efter utgången av det allmännas ordinarie besvärstid och utan att förutsättningar för eftertaxering föreligger eller att det allmänna förbiser att framställa något konsekvensyrkande. I sådana fall kan tillämpning av 105 § GTL bli aktuell.

Regeln i 105 § GTL täcker inte alla de fall där en konsekvensändring kan vara motiverad för att materiell rättvisa skall uppnås. Exempelvis

har den inte ansetts kunna tillämpas för att förhindra att två personer ges avdrag för samma räntekostnad (RÅ81 1:15). Paragrafen innehåller inte heller någon bestämmelse om när en följdändring senast skall ha aktualiserats eller vidtagits. I rättspraxis finns åtskilliga exempel på att följdändring underlåtitis därför att ändring i en lagakraftvunnen taxering inte ansetts böra ske senare än fem år efter taxeringsårets utgång (t.ex. RÅ 1974 A 528, RÅ83 1:61). I RÅ85 1:20 ansåg dock regeringsrätten i plenum att frågan om höjning av makes taxering i mål om tillämpningen av 52 § 1 mom. KL för första gången borde prövas av domstol inom sex år efter taxeringsårets utgång. Detta rättsfall torde kunna tolkas så att en höjning av en skattskyldigs taxering i alla situationer som regleras i 105 § andra stycket GTL uttryckligen måste ha prövats av domstol inom nämnda tidsfrist och att — om det är fråga om nedsättning av annan skattskyldigs taxering med stöd av andra stycket — några tidsmässiga begränsningar inte finns.

Av lagtextens ordalydelse framgår att domstolen, utom i fråga om beslut om skattebefrielse för dödsbon, inte har någon skyldighet att vidta följdändringar utan att det finns utrymme för att diskretionärt pröva om rättelse skall ske. Domstolen "må" eller "äger" vidta rättelse. Något krav på att tillämpning av lagrummet skall särskilt yrkas anges inte. Praxis tyder på att domstolarna ogärna tolkar överflyttningsregeln extensivt eller vidtar följdändring utan något yrkande. Regeringsrätten har dock i några fall, efter yrkande av TI, återförvisat mål till kammarrätten och uttalat att kammarrätten bort tillämpa 105 § GTL trots att TI inte där yrkat att följdändring skulle ske (t.ex. R78 1:65 och RÅ81 Ba 48).

Sammanfattningsvis kan konstateras att dagens reglering avseende följdändringar som rör annan skattskyldig eller annat taxeringsår inte täcker alla de fall där en följdändring kan aktualiseras och att den ger upphov till tolknings- och tillämpningssvårigheter (jfr betänkandet För-enklad taxering s. 208 f).

Vi har övervägt att föreslå att skattemyndigheten ex officio skall göra de följdändringar avseende annan skattskyldig eller annat taxeringsår som föranleds av dom. Vi har dock funnit att detta i jämförelse med den nu gällande ordningen skulle vara alltför långtgående. Vi föreslår därför en regel om följdändringar i NTL med en generell utformning som täcker de följdändringar som kan aktualiseras beträffande annan skattskyldig och annat taxeringsår. En sådan bestämmelse står i samklang med 105 § GTL men bör enligt vår mening leda till en mer konsekvent tillämpning. Vi föreslår dock att domstolen inte skall kunna vidta sådana ändringar ex officio, utan att yrkande från part skall krävas. Detta bör säkerställa att frågan blir ordentligt utredd. Avser yrkandet om följdändring en annan skattskyldig bör det dessutom endast få framställas av LSKM eller RSV. Yrkande om följdändring till nackdel för annan skattskyldig skall framställas senast det sjätte året efter utgången av det taxeringsår som följdändringen avser. Av rättssäkerhetsskäl är det angeläget att sådana yrkanden läggs på ett så tidigt stadium som möjligt. Liksom i dag bör sådana yrkanden kunna läggas reservationsvis och göras beroende av

domstolens ställningstagande i det mål som kan ge upphov till följdändringen.

Om domstolen anser att en sådan följdändring avseende annan skattskyldig är uppenbart oskäligen, bör den kunna underlåta att vidta ändringen. För att bestämmelsen skall kunna tillämpas smidigt också i de fall följdändringen berör en skattskyldig som är bosatt i ett annat län föreslår vi att domstolen, liksom i dag, får vidta följdändring beträffande skattskyldig som inte faller inom dess domkrets.

Det förtjänar påpekas att domstolen i ett beslut om följdändringar fattar ett beslut i sak. Enligt vårt förslag, som utvecklas närmare i avsnitt 21, kommer ett sådant beslut att följas av beslut om taxeringsåtgärder.

20.2.2 Överflyttning till annan kommun

Enligt förarbetena till nuvarande lydelse av 73 § GTL skall vid tvist om var en skattskyldig skall anses vara bosatt i skattehänseende, överklagande ske hos länsrätten i det län där den skattskyldige har taxerats. Denna länsrätt kan undanröja en taxering som påförts i fel kommun och, med tillämpning av 105 § GTL, överflytta taxeringen till rätt kommun även om "rätt" kommun faller utanför länsrättens jurisdiktionsområde.

I de fall frågan om vad som är rätt hemortskommun är föremål för domstolsprövning, skall den domstol som handlägger målet liksom i dag överflytta taxeringen till rätt kommun även om kommunen faller utanför domstolens domkrets. Någon särskild regel om detta är inte nödvändig. När det är fråga om rätt beskattningsort ligger möjligheten att flytta taxeringen till en annan kommun nämligen inom ramen för domstolens prövning. Om frågan i målet inte avser rätt beskattningsort får ett yrkande om överflyttning av taxeringen i stället i princip prövas på skattemyndighetsnivå.

Domstolen har i dag en rätt att enligt 105 § GTL flytta en taxering till rätt ort även om överklagandet inte gäller frågan om rätt beskattningsort. I en sakprocess ter sig en sådan rättighet främmande. Vi har därför inte någon motsvarighet till bestämmelsen i vårt förslag.

20.3 Indirekta skatter

I likhet med vad vi föreslår skall gälla för de direkta skatterna bör regler om följdändringar avseende annan skattskyldig eller annan redovisningsperiod införas beträffande mervärdeskatt. Redan i dag finns denna möjlighet genom att det i 56 § ML ges en hänvisning till 105 § första stycket GTL. Det är därför lämpligt att motsvarande regler i NTL gäller också i framtiden på mervärdeskatteområdet. Reglerna om följdändringar i 6 kap. 7 § NTL skall således få motsvarande tillämpning (se föreslagen lydelse till 55 § ML).

I 8 kap. 12 § LPP finns en bestämmelse om följdändringar som avser en annan redovisningsperiod. Däremot saknas sådana regler som avser annan skattskyldig. Något behov av sådana regler har hittills inte ansetts

föreligga. Läget är därvidlag oförändrat. Vi anser därför att regler om följdändringar avseende punktskatter endast bör avse annan redovisningsperiod. Genom en hänvisning i 8 kap. 6 § LPP får reglerna om följdändring i 6 kap. 7 § NTL motsvarande tillämpning.

Reglerna om följdändringar innebär enligt ML och LPP att domstolen i princip endast kan fatta sådana beslut efter yrkande av part. Om en följdändring avseende en annan skattskyldig är uppenbart oskäligen på mervärdeskatteområdet bör ändringen kunna underlätas, i likhet med vad som föreslås gälla för direkta skatter.

21 Taxeringsåtgärder och beslut om skatteberäkning

21.1 Sammanfattning av avsnitt 21

- Skattemyndigheten beslutar om taxeringsåtgärder efter dom avseende direkta skatter.
- Ett överklagat beslut om taxeringsåtgärd efter dom får prövas i domstol först sedan den dom som föranlett åtgärden vunnit laga kraft.
- Motsvarande reglering föreslås i fråga om beslut om skatteberäkning avseende indirekta skatter.
- I domstols beslut om skattetillägg anges vad den oriktiga uppgiften avser samt den oriktiga uppgiftens belopp, varefter beskattningsmyndigheten räknar fram underlaget för skattetillägg.

21.2 Taxeringsåtgärder efter dom

21.2.1 Allmänt

I våra direktiv anfördes att införandet av en sakprocess bl.a. skulle innebära att uträkningen av de taxerade och beskattningsbara inkomsterna som regel skulle försvinna från domstolshanteringen. I betänkandet För enklad taxering föreslog vi ändå att domstolen, även efter en övergång till sakprocess, skulle fastställa taxerade och beskattningsbara inkomster m.fl. uppgifter som behövdes för omdebitering av skatten. Som skäl för detta ställningstagande anfördes att det skulle komma att bli svårt för skattemyndigheten att med utgångspunkt i domstolens uttalande i olika frågor upprätta verkställighetsunderlag. Det skulle vidare underlätta den skattskyldiges förståelse av domen om han där kunde läsa ut taxerade och beskattningsbara inkomster. I betänkandet föreslogs följaktligen också att domstolen skulle göra uträkningen (s. 250). Detta kommenteras inte i prop. 1986/87:47.

Vi har i vårt fortsatta arbete med att utforma en sakprocess funnit att frågan om på vilken nivå hithörande taxeringsåtgärder beslutas måste bli föremål för ytterligare överväganden.

Med taxeringsåtgärder avses sådana åtgärder avseende det aktuella taxeringsåret som av lag och RSV:s föreskrifter och anvisningar följer av ett visst ställningstagande i sak. Det är alltså fråga om samma slags åtgär-

der som redovisas under avsnitt 7.6. Nedanstående exempel kan belysa innebörden i begreppet taxeringsåtgärd.

Vi antar att domstolen prövat frågan om en person skall beskattas för en viss tjänsteinkomst eller inte och funnit att skattemyndighetens åtgärd att beskatta inkomsten varit felaktig. Domstolens ställningstagande kan medföra följande taxeringsåtgärder.

- Schablonavdraget under inkomst av tjänst (33 § 2 mom. KL) reduceras,
- avdraget för pensionsförsäkring (anv. p 6 till 46 § KL) reduceras,
- den pensionsgrundande inkomsten reduceras,
- taxerad inkomst reduceras,
- underlaget för tilläggsbelopp (10 § 3 mom. SIL) reduceras,
- avdrag för nedsatt skatteförmåga (50 § 2 mom. KL) höjs.

Enligt vår mening bör följande utgångspunkter gälla för ställningstagandet om var beslut om taxeringsåtgärder efter dom skall fattas. Beskattning skall ske på ett materiellt riktigt underlag. Detta innebär att åtgärder som är en konsekvens av domstolens ställningstagande skall slå igenom på hela beskattningsunderlaget. Systemet bör vidare vara så lättbegripligt som möjligt för skattebetalarna men också för dem som skall besluta om taxeringsåtgärderna. Det bör vidare vara så utformat att det inte uppkommer tveksamheter i fråga om vem som skall besluta om åtgärderna. Slutligen bör det medföra att resurserna inom domstolarna resp. inom skattemyndigheterna utnyttjas så rationellt som möjligt.

Mot bakgrund av vad vi nyss anfört redovisar vi två alternativa metoder vad avser taxeringsåtgärder efter domstols ställningstagande i sak. Det ena alternativet, som ansluter till dagens ordning, innebär att domstolen hanterar också taxeringsåtgärder, så att domen kan ligga till grund för skattemyndighetens omdebitering. Det andra alternativet innebär att skattemyndigheten beslutar om dessa åtgärder. Ett alternativ som innebär att vissa åtgärder beslutas av domstolen och andra av skattemyndigheten har inte närmare övervägts, eftersom detta enligt vår mening innebär att man bygger in risker för felaktigheter, missförstånd och rättsförkluster i systemet.

21.2.2 Alternativ 1. Domstolen beslutar om taxeringsåtgärder

Alternativet innebär att domstolen i samband med sin prövning beslutar om de taxeringsåtgärder som blir konsekvensen av dess ställningstagande i sak. Detta innebär bl.a. att domstolen skall räkna ut taxerade och beskattningsbara inkomster, beskattningsbar förmögenhet, underlag för tilläggsbelopp, underlag för vinstdelningsskatt m.m.

Från servicesynpunkt skulle det vara önskvärt att gå längre, så att domstolarna också räknar ut själva skatten. Detta får emellertid anses vara uteslutet, eftersom domstolarna då skulle få karaktär av verkställande myndigheter. Det skulle också strida mot den bärande tanken i riksdagens principbeslut att domstolarna i första hand skall ägna sig åt att slita tvister.

Till fördelarna med att domstolarna räknar ut skatteunderlaget hör att det påminner om dagens process. Den skattskyldige får redan i domen veta hur domstolens ställningstagande påverkat underlaget för skatteuttag. Såväl domstolens ställningstagande i den prövade frågan som taxeringsåtgärderna kan överklagas till en och samma högre instans. Det är slutligen en fördel att domstolen med detta system vidmakthåller sin överblick över skattesystemet. För att domstolen skall kunna besluta om taxeringsåtgärderna erfordras att den besitter detaljkunskap om hur skattesystemet fungerar, hur olika deklarationsposter är kopplade till varandra och hur ändring i en skattebas påverkar en annan skattebas.

Metoden har också nackdelar. Domstolarnas specialkompetens kommer att tas i anspråk inte bara för att lösa tvistiga skattefrågor utan också för mer renodlat taxeringsarbete.

En mer principiell invändning är att processen förlorar sin karaktär av sakprocess. Metoden innebär att domstolen tar ställning i fråga om de beloppsmässiga underlagen för skatteuttag och att domen får rättskraft med avseende på dessa underlag. Domstolen beslutar inte bara i fråga om den tvistiga saken utan de facto om hela taxeringen. Processen kan då inte förenas med en femårig omprövnings- och överklagandeperiod utan en invecklad undantagsreglering i fråga om vad som är res judicata (jfr avsnitt 16.3). Om domstolen gör något fel när den beslutar om taxeringsåtgärderna kan det inte rättas till på ett smidigt sätt även om domstolen skulle vara överens med den skattskyldige. Detta innebär att kammarrätten normalt skulle komma att som första och enda instans pröva såväl tvistiga som otvistiga ärenden rörande sådana taxeringsåtgärder som vidtagits av länsrätt. Alternativet innebär också att man motverkar strävandena att skjuta förfarandet nedåt i instansordningen.

En annan nackdel med att låta domstolen besluta om taxeringsåtgärder är svårigheten att garantera domstolen ett aktuellt sifferunderlag. Reformen innebär att en skattskyldig vid olika tillfällen kan initiera omprövning eller domstolsprövning av olika frågor som rör ett och samma års taxering. Det blir då inte möjligt att låta originaldeklarationen lämna skattemyndigheten utan domstolen får i stället arbeta med deklarationskopior. Regeringsrätten kan exempelvis tänkas pröva A:s taxering avseende en viss fråga. A kan vid andra tillfällen ha begärt omprövning eller överklagat vad gäller andra frågor avseende samma taxeringsår. Detta kan ha inneburit att de belopp som anges i regeringsrättens material kan ha ändrats. För att regeringsrätten skall kunna besluta om taxeringsåtgärder på ett aktuellt sifferunderlag krävs att domstolen görs eller gör sig underrättad om samtliga de omprövningar och domstolsprövningar som kan ha skett i andra ärenden rörande samma års taxering. Detta gäller såväl när prövning skett innan talan väcktes i regeringsrätten som när prövning företagits efter det att talan anhängiggjordes i regeringsrätten.

Visserligen kan det invändas att det torde bli sällsynt med omprövningar och domstolsprocesser beträffande olika saker och vid olika tillfällen när det gäller ett och samma års taxering. Å andra sidan är motiven för att införa den femåriga omprövningstiden och sakprocessen att ga-

rantera den enskildes rätt att vid flera tillfällen begära omprövning eller överklaga sin taxering i fråga om olika saker. Det är då inte acceptabelt att införa ett system där risk föreligger att domstolen gör sina uträkningar på ett underlag som inte är aktuellt. För att garantera ett aktuellt underlag skulle krävas att man inför ett generellt och omfattande informationsutbyte mellan domstolar och skattemyndigheter. Detta skulle bli kostsamt och varken vara smidigt eller effektivt.

21.2.3 Alternativ 2. Skattemyndigheten beslutar om taxeringsåtgärder

Också detta alternativ rymmer både fördelar och nackdelar. Till fördelarna hör att såväl domstolarnas som skattemyndigheternas kompetens utnyttjas rationellt. En lagakraftvunnen dom binder endast den eller de frågor som prövats av domstolen och inte hela taxeringen. Domstolarnas kompetens koncentreras på att lösa tvister och skattemyndigheterna utför taxeringsarbete. Domstolarna behöver inte avdela sina kvalificerade och knappa resurser för den mera tekniskt betonade uppgiften att vidta taxeringsåtgärder. Skattemyndighetens personal har större vana än domstolspersonalen vad gäller taxeringsarbete. Skattemyndigheten har också närmast till det aktuella sifferunderlaget, eftersom den dels känner till vilka omprövningar som vidtagits och dels alltid får domar för att vidta skatteuträkning och omdebitering. Om arbetet med taxeringsåtgärder läggs på skattemyndigheten krävs följaktligen inte något omfattande informationsutbyte för att garantera domstolen ett aktuellt sifferunderlag. Eventuella felaktigheter i fråga om taxeringsåtgärder kan rättas till smidigt genom den omprövning som enligt FL skall ske i samband med att ett överklagande ges in till beslutsmyndigheten.

De taxeringsåtgärder som följer av domstols dom är desamma som följer av skattemyndighetens omprövningsbeslut. Om samtliga taxeringsåtgärder vidtas av skattemyndigheten kan samma system och rutiner tillämpas beträffande taxeringsåtgärder såväl vid omprövning som efter dom. Detta bör leda till en effektiv och rationell ordning.

Till nackdelarna hör att den skattskyldige kommer att ha något svårare än i dag att bedöma vilka konsekvenser domstolens ställningstagande får för skatteutfallet. Visserligen klargör domen domstolens ställningstagande beträffande den tvistiga frågan, men taxerad inkomst framgår inte. Om domstolen frångått skattemyndighetens beslut får den skattskyldige vänta viss tid på att skattemyndigheten skall vidta taxeringsåtgärder, skatteuträkning och omdebitering. Å andra sidan innebär inte heller den nuvarande ordningen att klaganden får skatteutfallet klart för sig i och med att han erhåller domen. Att ålägga domstolarna också själva skatteuträkningen kan som förut sagts inte komma i fråga.

Om skattemyndigheten i det framtida systemet skyndsamt handlägger domen och tillsammans med sitt beslut om taxeringsåtgärder tillsänder den skattskyldige omdebiteringsbesked och utbetalningskort — eller i förekommande fall inbetalningskort — medför förfarandet en förbättrad service. Den skattskyldige får samtidigt del av både taxerings- och

debiteringsutfallet och får därigenom en bättre överblick över det samlade resultatet. Normalt har utfallet i form av hur mycket pengar som återfås eller som skall inbetalas störst intresse.

Vi har utgått ifrån att antalet skattemål i domstolarna kommer att minska kraftigt, från drygt 76 000 mål i länsrätt 1987 till ca 30 000 mål, när de otvistiga målen faller bort. Av dessa kan ca 12 000 mål beräknas innebära ändring och medföra beslut om taxeringsåtgärder (jfr bilaga 2 avsnitt 2.3.2 punkt V). Den sammanlagda handläggningstiden i domstol och skattemyndighet för ett skattemål kan därför förväntas bli kortare än i dag. För övrigt är det angeläget att under alla förhållanden påskynda skattemyndighetens hantering av debiteringsbesked. RSV bör i detta syfte se över de samlade rutinerna i den kedja av åtgärder som följer efter ett omprövningsbeslut eller en dom.

21.2.4 Val av alternativ

Vårt ställningstagande i betänkandet Förenklad taxering baserade sig på antaganden beträffande en sakprocess, som ännu inte hade utformats i detalj. Vi föreslog där att domstolen även efter övergång till sakprocess skulle vidta sådana omräkningar att domen kunde ligga till grund för omdebitering. Med utgångspunkt i de förslag vi nu lämnar angående sakprocessen och dess närmare utformning är det möjligt att närmare bedöma konsekvenserna av detta tidigare ställningstagande. Bl.a. kan konstateras att en sådan ordning är svår att förena med en femårig omprövnings- och överklagandeperiod. Det möter också betydande svårigheter att garantera domstolen ett aktuellt sifferunderlag. Vårt andra alternativ — att skattemyndigheten hanterar taxeringsåtgärderna efter dom — är också det förenat med vissa nackdelar. En samlad bedömning ger dock vid handen att det är överlägset vårt ursprungliga förslag. Det ger ett säkrare och billigare system och innebär större rättssäkerhet. Beskattning kan ske på ett korrekt och aktuellt underlag. Det är inte svårbegripligt och det medför att resurserna i skatteförvaltning och domstolar utnyttjas rationellt. Vi förordar därför alternativ 2.

Det valda alternativet kräver närmare överväganden i vissa avseenden. Det gäller sättet att överklaga både dom och beslut om taxeringsåtgärder, hantering av skattetillägg samt vilka krav som måste ställas på utformning av domar.

Med den lösning vi förordat kommer ett domstolsutslag att dels innebära ett ställningstagande i den tvistiga frågan och dels — om domen innebär någon ändring — resultera i skattemyndighetens beslut om taxeringsåtgärder samt omdebitering.

Det torde endast undantagsvis bli fallet att taxeringsåtgärderna överklagas. De åtgärder som kan aktualiseras är åtgärder av närmast automatisk art. I normalfallet torde det enbart bli fråga om att räkna fram ändrad taxerad inkomst. Detta hindrar givetvis inte att det skall finnas möjlighet att överklaga åtgärderna.

Är den skattskyldige missnöjd med en länsrättsdom överklagas den till

nästa domstolsinstans, kammarrätten. Är han missnöjd med någon taxeringsåtgärd som vidtagits av skattemyndigheten överklagar han till länsrätten. Vid den omprövning som enligt FL skall ske i samband med att överklagandet av beslutet om taxeringsåtgärden inges till beslutsmyndigheten kan skattemyndigheten korrigera otvistiga felaktigheter på ett enkelt och smidigt sätt. Först om den skattskyldige inte fått fullt bifall till sitt överklagande vid denna omprövning överlämnas ärendet till länsrätten för prövning.

I de fall den klagande är missnöjd med såväl domen som skattemyndighetens taxeringsåtgärd uppkommer vissa administrativa svårigheter. Domen överklagas till kammarrätten medan taxeringsåtgärden överklagas till länsrätten. Det är då inte en smidig ordning att länsrätten prövar taxeringsåtgärden innan kammarrätten har tagit ställning beträffande den dom som den föranletts av.

Denna olägenhet kan undvikas på olika sätt. En lösning är att taxeringsåtgärderna inte beslutas förrän kammarrättens dom har vunnit laga kraft. Lösningen får dock mindre tilltalande konsekvenser. En klagande, som fått bifall till sitt överklagande i domstol, skulle tvingas invänta att domen vinner laga kraft innan han får tillbaka pengar. Om skattemyndigheten skulle överklaga domen kan väntan bli långvarig. En klagande som inte fått bifall i länsrätten skulle kunna uppskjuta ett tillkommande skattekrav genom att överklaga till kammarrätten.

En annan tänkbar lösning är att en överklagad taxeringsåtgärd får domstolsprövas tillsammans med den dom som föranlett åtgärden. Detta skulle dock få till följd att också otvistiga frågor kan bli föremål för domstolsprövning. Det skulle också innebära ett brott mot instansordningsprincipen eftersom kammarrätten som första instans skulle pröva åtgärder som beslutats av skattemyndigheten.

En tredje lösning är att medge domstolsprövning av taxeringsåtgärd först efter det att den dom den föranletts av vunnit laga kraft. Detta innebär — liksom i dag — att den ej lagakraftvunna domen verkställs. Om en av domen föranledd taxeringsåtgärd överklagas sker omprövning enligt FL hos skattemyndigheten. De felaktigheter som kan ha gjorts rättas då till och föranleder ny skatteuträkning och omdebitering. Tvistiga frågor överlämnas till domstolen, som får avvakta att den dom som orsakat den överklagade taxeringsåtgärden vinner laga kraft innan prövning sker. Denna lösning innebär att otvistiga saker kan rättas till smidigt och enkelt i skattemyndigheten. Varken återbetalning av skatt eller krav på tillkommande skatt fördröjs genom att domens laga kraft måste inväntas innan den kan verkställas och instansordningsprincipen kränks inte. Vi förordar därför denna lösning.

Vi föreslår alltså att ett överklagat beslut om taxeringsåtgärd får domstolsprövas först sedan den dom den föranletts av vunnit laga kraft. I de fall domen överklagas och ändras i högre instans får överklagandet rörande den då inaktuella taxeringsåtgärden avvisas.

21.3 Beslut om skatteberäkning

I likhet med vad som gäller för direkta skatter kan domstolen vid prövning av indirekta skatter få problem med att ha ett aktuellt sifferunderlag för fastställande av skatt (se avsnitt 21.2.4). Till detta kommer att kamarrätten i Stockholm i fråga om punktskatter redan i dag tillämpar det arbetssättet att domstolen i komplicerade mål endast bedömer den eller de frågor som är aktuella och därefter återförvisar målet till beskattningsmyndigheten för uträkning och fastställande av skatten.

Vi föreslår att beskattningsmyndigheten skall besluta om skatteberäkning, dvs. vidta de ändringar av fastställd skatt som föranleds av en domstols dom. Ett överklagande av ett sådant beslut får prövas av domstol först sedan den dom som föranlett åtgärden vunnit laga kraft.

21.4 Något om skattetillägg

Beträffande beslut om skattetillägg enligt GTL gäller vissa formkrav (116 q §). Bl.a. skall i beslutet anges underlaget för avgiftsberäkningen. Underlaget utgörs i normalfallet av det skattebortfall som blivit följden om den oriktiga uppgiften godtagits. För att underlaget skall kunna anges krävs följaktligen normalt att beskattningsbar inkomst räknas fram dels med utgångspunkt i att den oriktiga uppgiften godtas och dels med utgångspunkt i att den inte godtas. Det förekommer också att skattetillägg i ett beslut beräknas utifrån olika procentsatser, något som ytterligare komplicerar uträkningen av underlaget för avgiftsberäkningen.

Domstolarna hanterar i dag skattetillägg beträffande direkta skatter antingen för sig eller i samband med prövning av taxeringen. Om en taxering sätts ned skall domstolen ex officio vidta därav föranledd ändring beträffande skattetillägget. Också bestämmelserna om eftergift skall tillämpas ex officio om det föranleds av vad som förekommit i målet (116 p § GTL). Detsamma gäller reglerna vid indirekt beskattning (64 h § ML och 7 kap. 8 § LPP).

Hantering av skattetillägg förutsätter enligt dagens reglering att domstolen vidtar vad vi i detta betänkande kallar taxeringsåtgärder och räknar fram beskattningsbar inkomst. Motsvarande gäller vid hanteringen av skattetillägg på det indirekta skatteområdet. Skattetilläggslagstiftningen kan härigenom sägas vara anpassad till dagens beloppsprocess. Underlaget kan normalt inte fastställas utan att man samtidigt fastställer taxeringen för direkta skatter eller skatten för indirekta skatter.

Vid införandet av en sakprocess där domstolen inte befattar sig med hela taxeringen eller — såvitt avser indirekta skatter — den fastställda skatten utan enbart prövar de frågor som överklagats krävs viss anpassning av skattetilläggsbestämmelserna. Behovet av sådan anpassning blir särskilt markerat när skattemyndigheten skall besluta om taxeringsåtgärder efter dom. En total anpassning av skattetilläggsreglerna till sakprocessen skulle kräva ett betydande utredningsarbete, som ligger utanför ramen för våra direktiv. I avsnitt 9 föreslår vi de ändringar i skattetill-

läggsbestämmelserna som föranleds av det nya taxeringsförfarandet och övergången till sakprocess.

Vi anser att domstolen också i den framtida processen skall ex officio pröva skattetillägg i samma omfattning som i dag. För att anpassa skattetilläggsbestämmelserna till en sakprocess föreslår vi att domstolen i sin dom inte skall ange själva underlaget för skattetillägg utan i stället vad den oriktiga uppgiften avser samt dess belopp. Domstolen måste uttala sig om skattetillägget för att beskattningsmyndigheten skall kunna fatta beslut om skattetillägget. Det får ankomma på beskattningsmyndigheten att med utgångspunkt i vad som anges i domen räkna ut såväl underlaget för skattetillägget som själva skattetillägget. Liksom i dag bör domstolen i förekommande fall också ange om skattetillägg skall efterges. På samma sätt som föreslagits beträffande taxeringsåtgärder och beslut om skatteberäkning bör också beslutsmyndighetens uträkning av skattetillägg efter dom kunna överklagas till länsrätten eller, såvitt avser punktskatter, till kammarrätten i Stockholm.

21.5 Krav på utformning av domar

Vi har förordat att skattemyndigheten vidtar de taxeringsåtgärder som följer av en dom. Vi har vidare förordat att motsvarande skall gälla för indirekta skatter, dvs. att beskattningsmyndigheterna skall fatta beslut om skatteberäkning. Detta ställer särskilda krav på utformningen av domsluten. För att dessa beslutsmyndigheters arbete skall kunna ske så snabbt och smidigt som möjligt — det är angeläget att det görs betydligt snabbare än dagens omräkningar — bör det i normalfallet vara tillräckligt att myndigheten läser domslutet. Domslutet bör därför vara kortfattat men samtidigt så konsekvent och tydligt att myndigheten utan svårigheter kan identifiera vilken fråga som prövats och om prövningen inneburit någon ändring. Detta innebär att ju mer omfattande en deklaration är desto större krav måste ställas på domens precisering.

En koncis utformning av domslutet underlättar inte bara skattemyndighetens arbete. Den bidrar också till den skattskyldiges förståelse av domen. I detta sammanhang bör erinras om att ADB-teknik används alltmer av såväl domstolarna som skatteförvaltningen till gagn för alla parter. För att denna utveckling skall kunna fortgå är det nödvändigt att man med ledning av domslutet utan svårighet kan avgöra vilken sak som prövats. I de fall den underordnade instansens ställningstagande ändrats krävs också att man, såvitt avser direkt skatt, enkelt kan lokalisera deklarationspost, inkomstslag och i förekommande fall förvärvskälla samt vad ändringen eventuellt beloppsmässigt innebär beträffande den prövade frågan.

22 Rätt för tredje man att överklaga och intervention

22.1 Sammanfattning av avsnitt 22

- Inga regler föreslås om rätt för tredje man att överklaga eller om intervention.

22.2 Inledning

Enligt våra direktiv skall vi utreda möjligheterna att införa besvärsmätt för tredje man och en motsvarighet till interventionsinstitutet i skatteprocessen. JO har behandlat frågeställningen i en särskild rapport "Den långsamma skatteprocessen" (1981). JO har där ifrågasatt om inte ett behov föreligger av regler om besvärsmätt för tredje man och intervention i skatteprocessen.

Alla fysiska och juridiska personer kan vara part i en rättegång, dvs. de har partsbehörighet. För att part själv skall kunna föra talan krävs att han har processbehörighet. Den som enligt civilrättsliga regler kan förfoga över det aktuella processföremålet har normalt sådan behörighet. Dessutom krävs att part har talerätt (saklegitimation), dvs. är behörig att vara part i en process rörande det aktuella processföremålet.

Det aktuella processföremålet kan beröra andra än parterna. Ett rättssubjekt som inte är part i en pågående process kallas för tredje man. Ett exempel på ett sådant fall inom civilrätten är att två personer, A och B, har skrivit solidarisk proprieborgen på ett entreprenadkontrakt. Byggherren C vill ha skadestånd på grund av brister i bygget och väcker talan mot den ene borgensmannen, A. A har regressrätt mot den andre borgensmannen B. Problem uppstår om borgensmännen blir oense om vilket belopp som skall erläggas till byggherren. Tredje mannen B har i detta fall ett intresse av att kunna påverka processen mellan A och C.

Det finns således fall inom civilrätten när tredje mans rättsliga intresse av processens utgång bör tillerkännas ett särskilt skydd. Interventionsinstitutets ändamål är enligt doktrinen att skydda tredje mans rättsliga intresse av processens utgång, när det materiella rättsförhållande som är föremål för prövning i rättegången är av betydelse för tredje mans rättsställning. Tredje mannens intresse i exemplet kan således tillgodoses genom att han intervenerar. Innebörden av interventionsinstitutet behand-

las närmare i avsnitt 22.5. En annan möjlighet att tillgodose tredje manens intresse i civilprocessrätten är att låta honom inträda som part genom att hans mål förenas med det först anhängiggjorda målet.

Dagens skatteprocess saknar särskilda regler om rätt för tredje man att överklaga och om intervention. Behovet av sådana regler hör nära ihop. I de fall där ett behov i princip finns för en överklaganderätt kan också ett behov av intervention eller liknande institut sägas föreligga.

22.3 Rätt för tredje man att överklaga

I likhet med civilprocessrätten gäller som allmänna förutsättningar för att få föra talan i skatteprocessen att klaganden har partsbehörighet, processbehörighet och saklegitimation. Saklegitimation tillkommer den som beslutet angår. Ett ytterligare krav är att beslutet skall ha gått honom emot (33 § andra stycket FPL).

Bestämmelsen innebär för skatteprocessens del avseende mål om direkta skatter att en skattskyldig normalt endast kan föra talan över den egna taxeringen. Övriga besvärberättigade avseende sådana mål är kommun och LSKM.

Undantag från huvudregeln att skattskyldig endast får föra talan över sin egen taxering har dock gjorts i vissa fall då taxeringsbeslut har fått rättsverkningar för andra skattskyldiga.

Rätt att överklaga kommer att gälla även i framtiden för annan skattskyldig då beskattningsmyndigheten vidtar följdändring i taxerings- och beskattningsbeslut rörande denne (se t.ex. förslaget till 4 kap. 10 § 1 och 14 § 3 NTL). Frågan blir därför för inkomstskattemålen del närmast om det finns andra fall än dem som kommer att omfattas av nämnda bestämmelser, som rör tredje man och där det finns behov av en rätt för tredje man att överklaga.

Undantag gjordes tidigare från huvudregeln att besvär endast får anföras över egen taxering för det fall att den ena maken hade ett outnyttjat underskottsavdrag som kunde avräknas vid den andre makens taxering. Båda makarna ansågs enligt praxis ha besvärsrätt över den andre makens taxering (t.ex. RÅ 1954 Fi 273 och RÅ 1956 Fi 963). Om ett beslut rörande den ene maken till följd av reglerna om A- och B-inkomst medförde högre skatt för den andre maken ansågs däremot den maken i princip inte ha någon besvärsrätt (t.ex. RÅ 1963 Fi 569). De materiella regler som föranledde dessa problem om besvärsrätt har avskaffats, varför denna praxis numera saknar aktualitet.

När det gäller inkomstskattemål torde inte något uppenbart behov av rätt för tredje man att överklaga föreligga sedan nämnda materiella regler ändrats. När det däremot gäller förmögenhetstaxering skall samtaxering fortfarande ske av äkta makars förmögenhet. I dagens skatteprocess har den make, vars skatt påverkas på grund av att den andra makens förmögenhetstaxering höjs, inte besvärsrätt. Denna ordning kan ifrågasättas.

Besvärberättigade enligt ML och LPP är i princip den skattskyldige och AO. Tidigare gällde enligt en bestämmelse i LPP:s föregångare, lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, att — om beskattningsmyndighetens beslut medförde en väsentlig skada eller förlust för annan — även denne kunde överklaga beslutet. Den utsträckta besvärsrätten avsåg t.ex. det fallet att utgången hade väsentlig betydelse för en konsument av skattepliktiga varor eller en konkurrent till den skattskyldige. Punktskatteutredningen (SOU 1981:83—84) föreslog att bestämmelsen skulle tas bort eftersom den bara använts en gång och någon motsvarighet till bestämmelsen inte fanns på övriga skatteområden. Departementschefen delade utredningens uppfattning och bestämmelsen togs bort (prop. 1983/84:71 s. 114). Behovet att införa en regel av nämnt slag eller liknande för mervärde- eller punktskattemål bedömer vi som litet.

En betydelsefull del av uppbördsförfarandet är att arbetsgivaren gör skatteavdrag på ett riktigt sätt. Den arbetsgivare som inte fullgör sin skyldighet att göra skatteavdrag kan tillsammans med arbetstagaren bli ansvarig för den skatt han inte har innehållit. Detta framgår av 75 § UBL. Sedan betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag ålagts kan både arbetsgivaren och arbetstagaren krävas på skatten (75 a § UBL). I första hand krävs arbetstagaren, eftersom han skall slutligen svara för den. Arbetsgivare som ålagts betalningsskyldighet och betalat skatten har enligt 76 § UBL regressrätt mot arbetstagaren.

Berättigad att överklaga i uppbörds mål är den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas (22 § FL). AO för uppbörds mål har en viss begränsad överklaganderätt. Om förutsättningarna för att överklaga föreligger får avgöras från fall till fall när det gäller den enskilde.

Arbetsgivaren har rätt att överklaga beslut där betalningsskyldighet ålagts honom. Däremot gäller begränsningar i arbetstagarens möjlighet att överklaga. En arbetstagare har inte ansetts ha rätt att överklaga beslut om arbetsgivares ansvarighet för skatt, som arbetsgivaren underlåtit att innehålla (RÅ 1962 ref. 29). Om ansvarighet fastställs för underlåtenhet att innehålla preliminär A-skatt och beslut meddelas innan preliminär skatt avräknats mot slutlig skatt anses arbetstagaren behörig att överklaga. Om arbetsgivaren har gjort skatteavdrag för kvarstående skatt men underlåtit att betala in det innehållna beloppet har arbetstagaren överklaganderätt om arbetsgivarens ansvar satts ned (R78 Ba 100).

När det gäller 1962 års fall kan det ifrågasättas om det inte finns behov av en bestämmelse om rätt för tredje man att överklaga.

Huvudregeln vid uppbördsförfarandet är att skatt skall tas ut från den person som är skyldig att betala skatten och som således påförts skatten. Från denna huvudregel görs undantag i 77 a § och 77 b § UBL som behandlar det s.k. företrädaransvaret och makes ansvarighet för medhjälpande makes skatt. Om en juridisk person i egenskap av arbetsgivare har verkställt skatteavdrag för arbetstagaren men uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in beloppet i rätt tid och ordning,

kan företrädaren för den juridiska personen bli betalningsskyldig (77 a § UBL). Talan mot företrädaren förs vid allmän domstol. Företrädare som betalar sådan skatt har regressrätt mot den juridiska personen. Ett sådant företrädaransvar finns även reglerat för de indirekta skatterna i 48 a § ML och 5 kap. 17 § LPP.

Eftersom talan om betalningsskyldighet förs vid allmän domstol i företrädaransvarsfallet saknar ett införande av en rätt för tredje man att överklaga i skatteprocessen betydelse i det fallet.

I 77 b § UBL behandlas det fallet att inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet har delats upp mellan makar. I så fall kan den ena maken bli solidariskt betalningsskyldig för den andre, medhjälpande makens skatt. I detta fall har den solidariskt ansvarige maken ett intresse av till vilket belopp medhjälpande makes inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet fastställs. Eftersom bestämmelser emellertid saknas om vilken myndighet som skall fastställa makeansvaret har bestämmelserna i 77 b § UBL fått mycket liten användning i praktiken. Det torde därför knappast finnas ett behov att införa en rätt för tredje man att överklaga till följd av denna bestämmelse. Ett förslag från RSV om ändring av bestämmelsen i annat avseende ligger hos finansdepartementet.

22.4 Intervention

Intervention innebär att ett rättssubjekt som är tredje man i förhållande till en rättegång tillåts att träda in i rättegången för att bevaka sina intressen utan att väcka egen talan. Tredje mannen kallas för intervenient. Den part vid vars sida intervenienten uppträder kallas intervenent.

Regler om intervention finns i 14 kap. 9—11 §§ RB. Som bakgrund till vår bedömning av behov och utformning av ett interventionsinstitut eller liknande i skatteprocessen redogörs här för dessa regler.

De grundläggande förutsättningarna för intervention behandlas i 14 kap. 9 § RB. Intervention kan ske om den som inte är part i rättegången visar sannolika skäl för att saken rör hans rätt.

I 14 kap. 10 § RB behandlas formen för intervention. Intervention sker genom ansökan antingen skriftligen eller muntligen. Ansökan kan göras när som helst under processen och även i överinstans. Parterna hörs över ansökningen men har ingen förfoganderätt över frågan. Domstolen skall förordna om intervention om förutsättning för intervention föreligger. Ogillas en ansökan om intervention kan beslutet överklagas särskilt. Om en ansökan har bifallits får talan mot det beslutet däremot föras endast i samband med talan mot dom eller slutligt beslut.

I 14 kap. 11 § RB regleras intervenientens ställning i processen. Man skiljer på ordinär (första stycket) och självständig (andra stycket) intervention. Avgörande för vilken typ av intervention det är fråga om är vilken interventionsgrund som kunnat åberopas.

En ansökan om intervention innebär inte att ett nytt mål anhängiggörs utan intervenienten deltar endast i det tidigare anhängiggjorda målet. Av

detta följer vissa begränsningar i intervenientens processuella befogenheter, som varierar beroende på om det är frågan om ordinär eller självständig intervention.

Intervenienten får inte vid ordinär intervention ändra partens talan eller företa handling som strider mot partens talan. Parterna kan inte yrka något mot intervenienten. Intervenienten kan således inte framställa nytt yrkande för egen del, självständigt medge talan, ingå förlikning, nedlägga talan eller ändra denna. Om intervenienten företar någon sådan processuell handling kan intervenienten inte hindra att åtgärden läggs till grund för domstolens avgörande. Det skulle nämligen strida mot principen att parterna disponerar över processföremålet. Om intervenientens verksamhet strider mot intervenientens läggs endast den senares processhandling till grund för domen.

En naturlig följd av dessa begränsade processuella befogenheter är att domen inte är bindande för intervenienten. Till följd härav saknar intervenienten självständig besvärsmätt över domen och kan endast överklaga den tillsammans med intervenienten.

Det som intervenienten kan göra är i stället att argumentera i saken och att införa nytt bevismaterial. Man kan fråga sig om dessa befogenheter räcker för att den ordinära intervenienten skall kunna tillvarata sin rätt.

Visserligen är domen inte bindande för intervenienten, men dess s.k. bevisverkan kan ha betydelse och påverka hans möjligheter att vinna en senare process. Den ordinära interventionen kan således sägas ha till syfte att skydda tredje man mot domens bevisverkan.

Detta syfte har betydelse för frågan om förutsättningarna för intervention. Kan inte någon process där domen kan få betydelse följa på den rättegång, som intervention söks för, finns inte rätt för intervention. Dessutom krävs att den allmänna interventionsgrunden i 14 kap. 9 § RB skall föreligga. Det innebär vid ordinär intervention att saken anses röra tredje mans rätt då det typiskt sett finns en avsevärd risk för att denne träffas av en doms bevisverkan. Detta gäller framför allt det förhållandet då ena partens rätt gentemot tredje man eller tredje mannens rätt grundas på väsentligen samma omständigheter, som blivit åberopade eller kunnat åberopas i rättegången. I praxis hänför sig de flesta fall av ordinär intervention till gemensam gäld, regressförhållanden och olyckshändelser varigenom flera har skadats. Samma förutsättningar föreligger i dessa fall för intervention som gäller för förening av mål enligt 14 kap. 2 och 5 §§ RB.

Vid självständig intervention ges intervenienten "ställning av part" (se 14 kap. 11 § andra stycket RB). Han har dock inte samma processuella rättigheter som en part, eftersom han inte för egen del kan föra talan utan endast kan hjälpa endera parten till framgång i rättegången. Självständigheten består i stället av att intervenienten har större processuella befogenheter än vid ordinär intervention. "Ställning av part" kan dock endast uppfattas som en beteckning av de processuella befogenheter som tillkommer en självständig intervenient.

Ramarna för dessa befogenheter är omstridda i doktrinen. Den väsent-

liga skillnaden är dock att intervenienten vid självständig intervention kan förta verkan av intervenentens erkännande eller medgivande genom att bestrida motpartens yrkande. Skälet till detta är att domen är bindande för honom. Han kan vidare — i likhet med en ordinär intervenient — argumentera och införa bevisning i processen. Om intervenientens processhandling strider mot intervenentens låter domstolen normalt den handling bli utslagsgivande som främjar intervenentens framgång. I övrigt gäller samma begränsningar som vid ordinär intervention, dvs. den självständiga intervenienten kan inte framställa yrkanden, ingå förlikning eller medge talan. Intervenienten kan dock — till skillnad från den ordinära intervenienten — överklaga domen ensam.

22.5 Bedömning av behovet av nya regler

Sammanfattningsvis kan konstateras att behovet av en rätt för tredje man att överklaga inte framstår som helt klar i skatteprocessen utifrån de fall som nämnts i avsnitt 22.3.

Det finns emellertid andra fall där flera skattskyldiga kan beröras av ett beslut. Vi tänker då närmast på samägande av fastighet eller dödsbon. Numera kan enligt praxis var och en av delägarna till en fastighet överklaga ett beslut om fastighetstaxering (RÅ84 1:91). Detta gäller oavsett om övriga delägare överklagar eller vilken ståndpunkt de tar vid ett överklagande. Inom civilprocessrätten gäller att delägarna till t.ex. en fastighet endast kan föra talan tillsammans om den fastigheten. Det brukar kallas för att en nödvändig processgemenskap föreligger mellan delägarna. För delägare i dödsbon gäller i skatteprocessen att den som haft att fullgöra deklarationsplikten också är behörig att föra dödsboets talan. Förutom dödsbodelägare har enligt 47 § GTL boutredningsman och testamenteexekutor att fullgöra deklarationsskyldigheten. Detta innebär att om dödsboet inte avträttats för särskild förvaltning, har varje dödsbodelägare rätt att föra dödsboets talan i skatteprocessen. I civilprocessrätten gäller däremot att alla dödsbodelägare måste väcka talan vid fullföljd till högre instans om talan riktar sig mot utomstående.

I både samägarerättsfallet och dödsbofallet har således enligt praxis övriga delägare möjlighet att överklaga ett beslut som gått dem emot i skatteprocessen. Något behov av en särskild bestämmelse om rätt för tredje man att överklaga i dessa fall föreligger därför i princip inte. Möjligen kan man anse att överklaganderätten bör kodifieras och inte följa av praxis.

Av avsnitt 22.3 framgår att det visserligen kan sägas finnas ett i vart fall teoretiskt behov av rätt för tredje man att överklaga vid samtaxering av förmögenhet. Något behov finns dock knappast i praktiken.

De materiella reglerna, som gällde vid tiden för tillkomsten av den inledningsvis nämnda JO-rapporten, gäller inte i dag. Med hänsyn härtill och då samtaxeringen av förmögenhet för närvarande är föremål för översyn i en pågående utredning kan detta emellertid inte ensamt anses

utgöra tillräckligt skäl för att införa rätt för tredje man att överklaga. Inte heller ett interventionsinstitut bedömer vi som behövligt. Vi anser inte att skäl föreligger att införa regler som i dag inte ens undantagsvis kan förutses bli föremål för tillämpning. Vi föreslår därför inga regler om rätt för tredje man att överklaga eller om intervention.

V Genomförande och effekter

23 Genomförande

23.1 Sammanfattning av avsnitt 23

- Reformen genomförs fr.o.m. 1991 års taxering för de direkta skatterna utan övergångsbestämmelser, dvs. äldre regler gäller genomgående för 1990 och tidigare års taxeringsärenden och -mål.
- Beträffande de indirekta skatterna genomförs reformen fr.o.m. den 1 januari 1991.
- Uppgiften att leda och samordna genomförandearbetet ankommer på RSV och DV.

23.2 Allmänt

I prop. 1986/87:47 anförde departementschefen att det nya förfarandet bör genomföras så snart som möjligt och att siktet bör vara inställt på förändringar fr.o.m. 1990 års taxering. Detta har visat sig svårt att uppfylla och vi räknar numera med att genomförande kan ske med början vid 1991 års taxering. Denna framskjutning innebär emellertid flera fördelar. Skatteförvaltningen får längre tid på sig att förbereda genomförandet. Man undviker en kollision med 1990 års allmänna fastighetstaxering avseende småhus. Inför genomförandet av det nya förfarandet kan man beakta de förändringar av beskattningsreglerna som kan bli följden av det stora utredningsarbete som nu pågår beträffande såväl inkomstbeskattningen, inkl. företagsbeskattningen, som den indirekta beskattningen. Möjlighet ges att samordna genomförandet med de förändringar av skattemyndigheternas organisation som kan föranledas av RSV:s nyligen påbörjade organisationsöversyn.

I det följande behandlar vi genomförandet av reformen avseende de direkta skatterna. Våra förslag avseende indirekta skatter förväntas få endast små effekter.

Ett genomförande av våra förslag fr.o.m. 1991 års taxering torde kräva att riksdagen tar slutlig ställning till det nya förfarandet och därav föranleda författningsändringar senast under hösten 1989. Vi grundar den bedömningen på att tid måste avsättas för nödvändiga förberedelser. Dessa består av en mångfald åtgärder, som översyn av blanketter, rutiner m.m. inom skatteförvaltningen och domstolsväsendet. Ett omfattande

förändringsarbete torde behövas inom ADB-området. Det krävs även nya eller förändrade tillämpningsföreskrifter samt — inte minst — breda informations- och utbildningsinsatser.

Uppgiften att leda och samordna genomförandearbetet inom skatteförvaltningen ankommer på RSV. Genomförandet medför en merbelastning på skatteförvaltningen — främst på RSV men även på LSKM och LSM. Enligt vad vi erfarit har RSV börjat planera för genomförandet med utgångspunkt i innehållet i riksdagens principbeslut. Det bör ankomma på RSV att redovisa skatteförvaltningens resursbehov för genomförandearbetet. RSV:s roll innehas för domstolarnas del av DV. Det är naturligt att en samordning kommer till stånd mellan RSV och DV.

23.3 Ikraftträdande

I prop. 1986/87:47 s. 160 antyder departementschefen att det med hänsyn till att reformen är genomgripande är tveksamt om det går att införa det nya förfarandet i sin helhet på en gång. Vi bör därför överväga behovet och utformningen av övergångslösningar.

Som framhålls nyss anser vi att reformen avseende direkta skatter kan träda i kraft först fr.o.m. 1991 års taxering.

Den enklaste och i taxeringssammanhang mest naturliga lösningen är att tillämpa de nya förfarande- och processreglerna avseende direkta skatter fr.o.m. 1991 års taxering och tillämpa äldre bestämmelser på tidigare års taxeringar. En sådan ordning innebär den nackdelen att äldre bestämmelser kommer att tillämpas relativt långt fram i tiden. Extraordinära besvär och ansökningar om eftertaxering kan då ges in till domstolarna t.o.m. utgången av 1996. De nackdelar det kan föra med sig att parallellt tillämpa två olika system under en längre tid får vägas mot de fördelar som en mjuk övergång till det nya systemet medför, särskilt för skattemyndigheterna. Tid ges att "trimma in" den nya organisationen och utveckla lämpliga rutiner.

Någon anledning att inte låta den nya ordningen i sin helhet tillämpas fr.o.m. 1991 års taxering anser vi inte finns. Några övergångslösningar behövs därför inte i det avseendet. Däremot kan det diskuteras om inte vissa regler bör träda i kraft tidigare för att få en smidig övergång.

Ett nära till hands liggande alternativ är att avskaffa den extraordinära besvärsrätten för de skattskyldiga och i stället låta den femåriga tiden för att överklaga gälla redan fr.o.m. 1986 års taxering. En generell femårig tid för överklagande utan extraordinär besvärsrätt går emellertid inte att förena med en beloppsprocess. I beloppsprocessen är ju de taxerade och beskattningsbara beloppen processföremål, vilket omöjliggör en andra process rörande samma års taxering oavsett hur angelägen en ytterligare prövning framstår. Att låta tiden för överklagande vara fem år fr.o.m. 1986 års taxering, vilket blir fallet enligt detta alternativ, skulle således kräva att sakprocessen skulle behöva införas redan för de överklaganden som ges in fr.o.m. 1991. En sådan ordning skulle föranleda problem inte

minst med de mål som redan skulle vara föremål för prövning i domstol. Det skulle vidare leda till att de skattskyldiga som inte valt att överklaga sin deklaration skulle ha kvar sin rätt att överklaga inom femårsfristen. Den som däremot fört talan om sin taxering och fått den slutligt avgjord skulle ha "bränt" sin chans att åter få en viss fråga avseende den taxeringen prövad. Genom det nära samband som finns mellan process och omprövningsförfarande skulle ett införande av sakprocessen från denna tidpunkt dessutom föra med sig att omprövningsförfarandet måste införas samtidigt. Det skulle innebära stora påfrestningar på den nya organisationen att redan inledningsvis ompröva taxeringsbeslut fem år tillbaka i tiden. Vi har därför avvisat en sådan lösning.

För att slippa införa omprövningsförfarandet med retroaktiv verkan kan man i stället tänka sig att visserligen ha kvar beloppsprocessen och den extraordinära besvärsrätten till 1991 års taxering men att väsentligt mjuka upp kriterierna för extraordinära besvär. En sådan uppmjukning skulle kunna ske genom att man upphäver 100 § andra stycket GTL. Det innebär att de s.k. nyhets- och ursäktlighetskriterierna för extraordinära besvär enligt 100 § första stycket 6 och 7 GTL slopas. Extraordinär besvärsrätt föreligger då normalt när den skattskyldige har taxerats till ett väsentligt för högt belopp. En uppmjukning av den extraordinära besvärsrätten bör kombineras med en förlängning av tiden för rättelse enligt 72 a § GTL till utgången av femte året efter taxeringsåret.

Även om vissa skäl talar för den nyss skisserade övergångslösningen anser vi att det lämpligaste är att låta de nya reglerna träda i kraft fr.o.m. 1991 års taxering utan någon ändrad reglering av den extraordinära besvärsrätten.

Vad gäller de indirekta skatterna bör en annan övergångslösning väljas. Reformen bör gälla fr.o.m. den 1 januari 1991 och omfatta inte bara nya beslut utan även äldre beslut som inte blivit slutligt avgjorda. Läget är nämligen ett helt annat beträffande dessa skatter. Här finns redan ett omprövningsförfarande, låt vara att våra förslag bl.a. innebär förändringar i omprövningsfristens längd. Skillnaden mellan belopps- och sakprocess är inte så markant på detta område som på taxeringsområdet. Antalet domstolsprocesser är förhållandevis få. Härtill kommer att man med den föreslagna lösningen slipper ha två datasystem i funktion samtidigt. Det skulle vara både osmidigt och kostsamt.

24 Resurskonsekvenser m.m.

24.1 Sammanfattning av avsnitt 24

- Reformen beräknas kräva ett nettotillskott av 220 årsarbetskrafter handläggande personal hos skattemyndigheterna. Tillskottet bör i huvudsak ske under budgetåret 1989/90.
- Besparingarna i TN-organisationen beräknas till 100 milj. kr./år.
- Den samlade effekten av våra förslag, inkl. redan genomförda åtgärder, beräknas bli en nettobesparing inom skatteförvaltningen med 100 milj. kr./år.
- Inom förvaltningsdomstolarna kan en nominell besparing beräknas till drygt 30 milj. kr./år för handläggning av skattemål. Med beaktande av den osäkerhet som råder i beräkningarna och även utvecklingen av andra måltyper kan resursminskningar realiseras först på längre sikt. I praktiken torde resursminskning kunna ske med endast en del av nyss nämnda belopp.

24.2 Inledning

I betänkandet Förenklad taxering lämnade vi i avsnitt 25 och i bilaga 7 en redovisning av resurskonsekvenserna för skatteförvaltningen och förvaltningsdomstolarna. Vi har nu gjort förnyade bedömningar med utgångspunkt i våra slutliga förslag. De nya bedömningarna har huvudsakligen utförts i form av överarbetningar av de tidigare, varvid hänsyn tagits till ändrade förutsättningar. Av naturliga skäl har hänsyn inte kunnat tas till konsekvenser av övrig pågående utredningsverksamhet.

Det är ofrånkomligt att även de nya bedömningarna är osäkra. Vi anser därför att RSV och DV, inom sina resp. verksamhetsområden, bör följa utvecklingen beträffande dessa frågor och vidta eller föreslå de åtgärder som kan visa sig befogade.

Som vi anfört i avsnitt 4 lämnar vi inga förslag beträffande organisatoriska frågor med hänsyn till den organisationsöversyn av skatteförvaltningens länsorganisation som RSV inlett.

24.3 Konsekvenser för skatteförvaltningen

Liksom i betänkandet Förenklad taxering redovisar vi resultatet av resursberäkningarna översiktligt med de bakomliggande beräkningarna i bilaga 2. För varje delområde görs en jämförelse med vår tidigare bedömning.

Vi redovisar genomgående våra resursbedömningar på riksnivå. Vi ser den kommande resursfördelningen inom skatteförvaltningen som en uppgift som naturligen ankommer på RSV. I sammanhanget kan noteras att RSV, i sin roll som chefsmyndighet inom skatteförvaltningen, ombesörjer medelsfördelningen inom förvaltningen. Detta sker bl.a. med hjälp av ett särskilt medelsfördelningssystem, den s.k. NYMF-modellen.

24.3.1 Resurser för granskningsorganisationen

Resursbehov för den årliga taxeringen (bilaga 2, punkt 2.2)

I betänkandet Förenklad taxering räknade vi med att det skulle behövas ett tillskott av 165 årsarbetskrafter (åa) för att slopa fritidsgranskningen och att övergå till en helt utbyggd tjänstemannagranskning. Beräkningarna grundade sig huvudsakligen på faktiskt gällande produktionstal. Vi gjorde inga bedömningar om lämplig ambitionsnivå, resursernas framtida fördelning mellan s.k. skrivbordsgranskning och fördjupad kontroll. Detta ansåg vi vara en uppgift som närmast ankommer på RSV.

Fritidsgranskningen har på senare år minskat kraftigt, från 3,1 miljoner deklarationer 1984 till knappt 750 000 vid 1987 års taxering och beräknade 500 000 vid 1988 års taxering. Denna minskning har främst möjliggjorts av den förenklade självdeklarationen.

Skatteförvaltningen tillfördes inför reformen med förenklad självdeklaration 148 åa som ett led i bemanningen för fullständig tjänstemannagranskning. Jämfört med tidigare beräkning skulle således endast återstå ett behov av tillskott med 17 åa. Flera förutsättningar har emellertid ändrats. Bl.a. har ca 300 000 nya deklarationer tillkommit. Vidare bedöms, med utgångspunkt i nu kända regler, endast 3,5 miljoner skattskyldiga kunna använda sig av den förenklade självdeklarationen — mot tidigare beräknade 4,0 miljoner. Ett ytterligare resurstillskott behövs därför för att slopa fritidsgranskningen, bl.a. för drygt 150 000 rörelsedeklarationer. Vi beräknar det totala tillkommande resursbehovet till 95 åa.

Resursbehov för omprövningsförfarandet m.m. (bilaga 2, punkt 2.3)

I betänkandet Förenklad taxering räknade vi med ett resurstillskott för det nya omprövningsförfarandet med 200 åa.

I vår nya bedömning har vi kommit fram till att kalkylen bör kompletteras med resurser för handläggning av vissa förnyade omprövningar och för omprövningar av skattetillägg. Ett tillägg bör också göras för de taxeringsåtgärder skattemyndigheten skall vidta med anledning av domstols dom enligt förslag i avsnitt 21. Vår nya bedömning resulterar i ett totalt tillkommande resursbehov om 230 åa.

24.3.2 Resurser för den nya beslutsorganisationen i första instans

I betänkandet Förenklad taxering räknade vi med att ordningen med tjänstemän inom skatteförvaltningen som ordförande i skattenämnderna skulle medföra ett tillkommande resursbehov om 45 åa.

Kostnaderna för arvoden m.m. till lekmanaledamöterna i skattenämnderna beräknade vi till 17 milj. kr.

Enligt riksdagens principbeslut skall fem lekmän delta i sammanträde med skattenämnd mot fyra enligt vårt förslag. Främst med utgångspunkt i principbeslutet beräknar vi numera (bilaga 2, punkt 3) antalet ärenden som skall behandlas i skattenämnd till 160 000 mot tidigare 135 000. Med hänsyn tagen till de ändrade förutsättningarna beräknar vi resurstillskottet för ordförandeskap till 65 åa och kostnaderna för lekmanaledamöterna till 25 milj. kr.

24.3.3 Konsekvenser för processverksamheten

I betänkandet Förenklad taxering räknade vi med att betydande resurser skulle kunna frigöras främst på grund av en förväntad kraftig minskning av inkomstskattemål. De frigjorda resurserna föreslogs föras över till granskningsorganisationen som ett resurstillskott men även som ett nödvändigt tillskott av kompetens inom i första hand omprövningsverksamheten. Vi räknade med en överföring av mellan 130 och 180 åa handläggande personal och mellan 50 och 70 åa övrig personal, dvs. assistenter och biträden. Vi utgick från att resursöverföringen skulle ske i takt med att de faktiska arbetslättnaderna inom processverksamheten uppstod.

Vid en förnyad bedömning har vi funnit skäl att sänka normtalet för beräkning av resursbehovet för processverksamheten. Vår nya bedömning (bilaga 2 punkt 4) innebär att 140 åa handläggaresurser och 67 åa övriga resurser kan överföras till granskningsorganisationen.

24.3.4 Besparingar i nuvarande organisation

I betänkandet Förenklad taxering beräknade vi kostnaderna för TN-organisationen inkl. arvoden till fritidsgranskare till ca 185 milj. kr. Av detta belopp beräknades ca 55 milj. kr. bekostas av kommuner och lands-ting. Vi räknade hela kostnaden, 185 milj. kr., som besparing.

Sedan tidigare beräkning har kostnaderna sjunkit med omkring 60 milj. kr. Detta beror främst på den kraftiga minskningen av antalet fritidsgranskade deklARATIONER i samband med införandet av den förenklade självdeklARATIONEN. Även förenklingar i beslutsordningen har bidragit till kostnadsminskningen. Antalet TN har kunnat dras ned och antalet sammanträden har minskat. Kostnaderna för arvoden till taxeringsfunktionärer inkl. fritidsgranskare, som belastar anslaget för årlig taxering (anslaget VII B5), uppgick vid 1987 års taxering till ca 83 milj. kr., mot 135 milj. kr. 1984. Uppgift om kommunernas kostnader för 1987 har vi inte. Dessa torde ha gått ned mer på grund av minskat antal sammanträden än vad de kan ha påverkats av kostnadsutvecklingen. De beräknas

grovt ligga i storleksordningen 40 milj. kr. Sammanlagt beräknas den nuvarande kostnaden, som även nu i sin helhet bör ses som en besparing, till omkring 125 milj. kr.

I betänkandet Förenklad taxering räknade vi med att slopandet av TN-organisationen och fritidsgranskningen och därmed sammanhängande göromål skulle medföra besparingar inom LSKM:s (då länsstyrelsernas) taxeringsenheter. Efter det att hänsyn tagits till nödvändig administration för skattenämndsorganisationen beräknade vi att 10 åa skulle kunna om disponeras för uppgifter inom gransknings- eller omprövningsförfarandet. Vi räknar även nu med en möjlig omfördelning motsvarande 10 åa.

24.3.5 Sammanställning av resurskonsekvenser

I betänkandet Förenklad taxering beräknade vi ett resurstillskott till gransknings- och beslutsorganisationen om drygt 400 åa. Vi bedömde att detta behov delvis kunde täckas genom överföringar från främst processverksamheten. Vi räknade med ett sammanlagt nettotillskott om mellan 220 och 270 åa handläggarresurser. I viss mån kunde resursbehovet beräknas täckas genom de 50—70 åa för övriga resurser som antogs kunna frigöras inom processverksamheten. Huvuddelen av dessa bedömdes emellertid komma att behövas för administrativa göromål i samband med omprövningsförfarandet. Nettobesparingen för beslutsorganisationen beräknade vi till 168 milj. kr. (totalkostnaden 185 milj. kr. som besparing, varifrån avgår tillkommande kostnad för lekmanaledamöter 17 milj. kr.).

Vår nya bedömning resulterar i ett bruttotillskott av handläggande personal i gransknings- och beslutsorganisationen om 390 åa. Vi räknar med att 150 åa handläggarresurser kan omfördelas från annan verksamhet. I likhet med tidigare bedömning anser vi att det kan vara möjligt att delvis täcka det tillkommande handläggarbehovet genom ombildning av tjänster för övrig personal till handläggartjänster eller alternativt utnyttjande av medel för sådana tjänster. Det finns emellertid behov av övrig personal inom bl.a. omprövningsområdet för uppgifter i anslutning till skattenämndernas verksamhet. Vi bedömer att ca 20 åa för övrig personal kan utnyttjas i nyss nämnda syfte. Sammantaget skulle då återstå ett behov av ett nettotillskott av handläggarresurser, i en fullt genomförd organisation, om 220 åa enligt följande sammanställning.

- Granskning	+ 95 åa
- Omprövning m. m.	+230 åa
- Ordförandeskap	+ 65 åa
- Överföring från TN-administrationen	- 10 åa
- Överföring från processverksamheten	-140 åa
- Ombildning av tjänster	- 20 åa
Nettotillskott av handläggare	+220 åa

Nettobesparingarna i TN-organisationen beräknar vi till ca 100 milj. kr., varav ca 40 milj. kr. faller på kommunerna. (Besparing 125 milj. kr.,

varifrån avgår tillkommande kostnad för lekmanaledamöter 25 milj. kr.)

Om man tar hänsyn även till redan genomförda förändringar blir de samlade direkta effekterna av våra förslag följande.

Nettotillskott av handläggarpersonal:

- Tidigare tillförda	148 åa
- Nu beräknade	220 åa
Summa tillskott	368 åa

Besparingar i nuvarande organisation:

- Utgångsbelopp	185 milj. kr.
- Nu beräknad kostnad	-25 milj. kr.
Summa besparing	160 milj. kr.

Den samlade besparingseffekten kan överslagsmässigt beräknas till omkring 100 milj.kr.

24.3.6 Former för resurstillskott till taxeringsorganisationen

De nyss redovisade beräkningarna avser förhållandena i en fullt genomförd situation. Inför och under genomförandet måste emellertid följande faktorer beaktas.

Den beräknade överföringen av resurser från processverksamheten kan inte ske förrän arbetsläget tillåter det. Under en stor del av 1991, dvs. det år då reformen avses genomföras, är resurserna inom processverksamheten bundna till arbetet med överklaganden av 1990 och tidigare års taxeringar. Även efter 1991 krävs vissa resurser inom processområdet för att behandla äldre mål. Detta är en följd av de ikraftträdande bestämmelser vi föreslagit i avsnitt 23.3. Inom processområdet krävs vidare resurser för att behandla överklaganden avseende 1990 års allmänna fastighetstaxering som avser småhus. Erfarenhetsmässigt genereras en stor mängd överklaganden över småhustaxeringen. Det är nu för tidigt att ha någon mer bestämd uppfattning om den sannolika mängden överklaganden men det torde vara klart att den "ordinarie" resursen inte är tillräcklig. Slutligen kan framhållas att balansläget beträffande inkomsttaxeringsmålen inom flera län fortfarande är besvärande. I vad mån skatteförvaltningen har möjlighet att till 1991 arbeta av balanserna med nu tillgängliga resurser är svårt för oss att överblicka.

Det nyss anförda innebär att det är tveksamt om några mer betydande resurser kan överföras från processverksamheten under 1991 och att överföringen i varje fall inte kan avslutas förrän några år in på 1990-talet.

Överföringen av resurserna från processverksamheten avses främst ske till omprövningsverksamheten. Det kan hävdas att den senare verksamheten når större omfattning först under den senare delen av 1991 och in på 1992. Detta är i och för sig riktigt, men å andra sidan får det ses som värdefullt att den nya taxeringsorganisationen från början formeras så komplett som möjligt. Det bör vidare framhållas att överföringen av

resurser från processverksamheten även är tänkt som en kompetensförstärkning av taxeringsorganisationen såväl i utredningsledet som i beslutssituationen.

En annan faktor som bör belysas är när det beräknade nytillskottet av handläggare bör tillföras. Denna personal avses huvudsakligen arbeta med granskning m.m. inom den årliga taxeringen. Om granskningsorganisationen skall klara förelagda uppgifter krävs att den nya personalen är utbildad för uppgifterna. Utbildningen, vari bl.a. ingår praktisk tjänstgöring, tar viss tid i anspråk. Att gå in i den nya ordningen med helt nyrekryterad och oerfaren personal skulle inte ligga i linje med reformens huvudsyfte, nämligen att öka kvaliteten i taxeringsverksamheten. Vi ser det som lämpligt att rekrytering av den nya personalen i allt väsentligt sker under budgetåret 1989/90, för att skatteförvaltningen skall ges rimliga möjligheter att förbereda granskningsorganisationen och dess personal inför genomförandet vid 1991 års taxering.

En effekt av den nu förordade lösningen kan vara att skatteförvaltningen ges möjlighet att redan 1990 utmönstra fritidsgranskningen. Vidare öppnas möjlighet att, inom ramen för en utvidgad personalresurs, göra en riktad satsning mot avarbetning av målbalanserna hos LSKM:s besvärsheter. Detta medför att möjligheterna ökar att under 1991 utnyttja processverksamhetens resurser inom den årliga taxeringen. Genom om-dispositioner av personal kan även personal inom granskningsorganisationen ges möjlighet att skaffa sig erfarenheter inom processverksamheten, vilket kan ge ett värdefullt kompetenstillskott för arbetet i första instans i den nya ordningen.

Nu angivna åtgärder torde inte vara helt tillräckliga för att täcka resurs- och kompetensbehovet i inledningen av det nya förfarandet. En troligen ofrånkomlig åtgärd är då att göra en mindre överrekrytering av personal. Två utvägar finns sedan för att anpassa resurserna till faktiska behov. En är att lösa situationen med naturlig avgång. Detta torde inte medföra några större svårigheter. Skatteförvaltningens höga personalomsättning kan i den nu angivna situationen ses som en positiv faktor, även om detta problem i övriga situationer är påfrestande för organisationen. Till viss del kan överrekryterad resurs komma att användas för tillkommande uppgifter. I bl.a. kapitel I har vi förordat att den nya beslutsordningen med skattenämndsmedverkan utsträcks till övriga verksamheter utanför taxeringsområdet. Detta kräver givetvis vissa resurser. En ändrad beslutsorganisation inom t.ex. fastighetstaxeringsområdet torde innebära ett tillkommande behov av tjänstemannaresurser som inte avviker från nu angiven "överresurs" i alltför hög grad.

De problem och de möjligheter som vi översiktligt pekat på måste belysas närmare. Vi anser att RSV bör göra en fördjupad analys inom området innan ställning tas till hur resursfrågorna slutligen bör lösas.

24.4 Konsekvenser för domstolarna

I länsrätterna pågår redan en förändring som innebär att andelen skattemål minskar, medan andelen andra målgrupper — särskilt då de mål som rör den sociala lagstiftningen — ökar. Vi anser att vi inte bara kan se på vilka konsekvenser som våra förslag innebär när det gäller skattemålen, utan vi måste också översiktligt beskriva den utveckling som pågår inom länsrätternas andra målområden.

24.4.1 Måltillströmningen

Skattemål

I vårt betänkande Förenklad taxering beräknade vi antalet skattemål i länsrätterna till 30 000. Några mer ingående beräkningar redovisade vi inte, utan vi uttalade (s. 319) att volymerna i den framtida ordningen beräknades till några tiotusental — möjligen 30 000 — mål per år och att 10 % av dessa beräknades vara av offensiv art.

När vi redovisade den beräkningen (hösten 1985) uppgick antalet skattemål i länsrätterna till omkring 110 000 per år. Sedan dess har måltillströmningen förändrats radikalt. Antalet inkomna mål den senaste femårsperioden redovisas i följande tabell (källa: DV:s länsrättsstatistik).

Tabell 24.1. Antalet inkomna skattemål till länsrätt 1984—1988

	Hela året		1:a kvartalet
	Totalt	därav andel E-mål %	Totalt
1983	132 222	48,6	54 128
1984	111 124	47,0	53 130
1985	104 283	49,2	53 212
1986	88 955	49,9	45 914
1987	76 660	48,4	36 177
1988	-	-	39 741

I vårt betänkande räknade vi med att den måltyp som skulle minska mest var E-målen, dvs. de mål som enligt 18 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar får avgöras av en lagfaren domare ensam. Vi antog (s. 395) att ca 95 % eller omkring 45 000 E-mål skulle falla bort. Av tabell 24.1 framgår att den minskning som skett hittills har avsett både E-mål och nämndmål. Det kan verka förvånande att minskningen inte i större mån har rört E-målen. Man måste då komma ihåg att möjligheterna att avgöra mål som E-mål inte ökades förrän genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli 1987 (SFS 1987:331).

Vi har inte bättre möjligheter i dag än vi hade 1985 att med större säkerhet beräkna hur många skattemål som kommer in till länsrätterna 1992. De erfarenheter som har gjorts på andra områden — vi tänker då särskilt på försäkringsrätterna — visar emellertid att en kvalificerad omprövning leder till att måltillströmningen till domstol minskar radikalt.

Avgörande för måltillströmningen är naturligtvis — förutom organisatoriska och processuella ändringar — justeringar i de materiella skatte-reglerna. Av tabell 24.1 framgår att minskningen under senare år har varit kraftig. Till en del har detta förmodligen att göra med ändringar i förfarandet — t.ex. skatteförvaltningens omorganisation och en delvis ändrad inriktning i granskningen — men anledningen torde huvudsakligen vara andra omständigheter, t.ex. fler schablonavdrag.

Den största enskilda orsaken till minskningen torde vara de ändrade reglerna om påförande av skattetillägg som infördes fr.o.m. 1986 års taxering i enlighet med våra förslag i betänkandet Förenklad självdeklaration (se tabell 9.1).

Mot bakgrund av den kraftiga minskning som redan skett kan det sättas i fråga om antalet mål kan antas bli t.o.m. ännu lägre än 30 000. Något stöd för ett sådant antagande finns det emellertid enligt vår mening inte.

En viss ökning av antalet inkommande mål har skett under första kvartalet 1988 jämfört med motsvarande kvartal 1987. Ökningen är emellertid inte så stor att den påverkar prognosen för måltillströmningen.

Sammanfattningsvis finner vi inte skäl att ändra vår tidigare bedömning att antalet inkommande skattemål kan beräknas till 30 000 per år. Å andra sidan vill vi framhålla att beräkningen är mycket osäker. Den gäller ett förhållande som väntas inträffa fyra år framåt i tiden. Det säger sig självt att mycket kan hända under den tiden som ändrar beräkningsgrunderna. Med hänsyn till det stora antal skattebeslut som fattas i landet innebär varje liten ändring i överklagandefrekvensen att antalet skattemål påverkas mycket kraftigt.

Andra målgrupper

Förutom skattemålen handlägger länsrätterna fastighetstaxeringsmål (F-mål), körkortsmål (K-mål) och övriga mål (Ö-mål). I gruppen Ö-mål ingår ett stort antal olika måltyper. Den största gruppen utgör sociala mål av olika slag, t.ex. socialtjänstmål, mål om vård av missbrukare, mål om vård av barn och verkställighetsmål enligt föräldrabalken. Antalet inkomna mål framgår av följande tabell.

Tabell 24.2. Antalet inkomna mål (utöver skattemål) till länsrätt 1983—1987

	F-mål	K-mål	Ö-mål
1983	4 872	33 442	9 697
1984	3 255	35 499	10 911
1985	2 518	33 096	11 489
1986	3 609	37 874	12 306
1987	1 978	39 021	12 156

För flertalet av dessa målgrupper har lagändringar nyligen genomförts eller är planerade som påverkar antalet inkommande mål. För F-målens

del genomförs i år den första allmänna fastighetstaxeringen enligt ett rullande system (1 kap. 7 § FTL).

Den allmänna fastighetstaxeringen av småhus genomförs 1990. Erfarenhetsmässigt överklagas småhustaxeringen i betydande omfattning. Med tanke på att det förflutit lång tid sedan den senaste småhustaxeringen och till att fastighetspriserna — åtminstone i storstadsområdena — ökat kraftigt kan det antas att länsrätterna 1990—1991 får in ett stort antal F-mål.

K-målen har, trots att de allmänna ombuden givits behörighet att utfärda varning, ökat under senare år. Lagförslag om snabbare körkortsingripanden och om ändringar i trafiknykterhetslagstiftningen kan väntas leda till att antalet K-mål ökar ytterligare.

Det pågår ett omfattande lagstiftningsarbete som rör flera av de måltyper som ingår i gruppen Ö-mål. Nämnas kan att riksdagen har antagit en ny lag om vård av missbrukare som träder i kraft den 1 januari 1989. En översyn av lagstiftningen om vård av unga och ett förslag i betänkandet (SOU 1984:64) Psykiatri, tvånget och rättssäkerheten om att allmän förvaltningsdomstol skall pröva frågor om psykiatrisk tvångsvård bereds i regeringskansliet. En proposition väntas under hösten 1988.

Sammanfattningsvis kan alltså antalet andra mål än skattemål förväntas öka ganska kraftigt.

Den framtida organisationen för försäkringsrätterna utreds för närvarande. Som ett av flera tänkbara alternativ framstår att socialförsäkringsmålen i första instans läggs på länsrätterna.

24.4.2 Målens struktur och handläggning

Skattemål

Vi räknar med att målen vid länsrätterna i genomsnitt kommer att ha en helt annan karaktär och röra betydligt mer komplicerade frågor än i dag. Men självfallet finns det redan i dag många svåra skattemål i länsrätterna. Genom att de mål som tidigare handlades vid mellankommunala skatterätten förs till länsrätterna får länsrätterna ytterligare ett tillskott av svåra mål.

Som vi anförde i vårt betänkande Förenklad taxering räknar vi med att bara 5 % av de nuvarande E-målen skall finnas kvar när reformen är genomförd. Det ligger enligt vår mening i öppen dag att de mål som rör bagatellfrågor och som ofta inte alls är tvistiga kommer att klaras av i skatteförvaltningen genom omprövningsförfarandet. Till domstol skall bara föras sådana mål som är tvistiga.

Skattemålen kan alltså antas bli betydligt mer komplicerade och krävande rättsligt sett än i dag. Å andra sidan kommer en ganska tidsödande del av domstolarnas arbete med målen att falla bort genom vårt förslag om att domstolen inte längre skall räkna om taxeringar, utan att det arbetet skall ankomma på skattemyndigheterna.

Den nya skatteprocessen ställer andra krav på målens handläggning.

Vi räknar med att andelen muntliga förhandlingar kommer att bli högre än i dag. Länsrätterna kommer att få lägga ned avsevärt arbete på att vägleda enskilda parter och även i övrigt kommer kraven på processledning att öka.

Andra målgrupper

Som vi har angett nyss kan antalet F-mål avseende småhus väntas bli betydande. Dessa mål är dock som regel förhållandevis enkla. K-målen ökar. Det är troligt att de muntliga inslagen i dessa mål kommer att öka. De mål som handläggningsmässigt ställer stora krav på länsrätterna är de sociala målen. I dessa mål förekommer regelmässigt muntlig förhandling. På samma sätt kan de nya psykiatrimålen komma att ta i anspråk betydande resurser.

Kostnadseffekter

Den genomsnittliga kostnaden för ett skattemål i länsrätt har av DV beräknats till omkring 1 200 kr. Eftersom vi räknar med att det är de enklare målen som skall falla bort är det realistiskt att räkna med en lägre kostnad för dessa mål. Uppskattningsvis kan den genomsnittliga kostnaden för den typ av mål som väntas falla bort beräknas till 600 kr.

Antalet inkomna skattemål 1987 var, som framgår av tabell 24.1, 76 660. Minskar måltillströmningen till 30 000 mål blir alltså målminskningen 46 000 mål och besparingen kan beräknas till $46\,000 \times 600 = 27$ milj. kr.

I vårt betänkande Förenklad taxering räknade vi med en besparing på 30 milj. kr. (s. 396). I prop. 1986/87:47 s. 162 uttalade departementschefen att det stod klart att stora besparingar skulle kunna göras, men att han inte ville gå närmare in på kostnadseffekten. Vi vill emellertid framhålla att beräkningarna är synnerligen grova. Med utgångspunkt i våra bedömningar av målens struktur och handläggning, anser vi att det är uteslutet att realisera besparingar i den storleksordningen i länsrättsorganisationen.

Enligt vår mening måste både de kostnadseffekter som vi har redovisat här och de som vi angav i vårt förra betänkande ses närmast som räkneexempel.

Personaleffekter

Uppgifter som faller bort vid en kraftigt minskad målvolym är registrering, skriftväxling, utskrift, expediering etc., dvs. uppgifter som i första hand ankommer på länsrätternas kanslipersonal. Självfallet påverkas också domare och andra handläggare av målminskningen, t.ex. genom att färre domar måste skrivas. Men eftersom varje mål kommer att kräva en mer kvalificerad insats och mer ingående överväganden av domaren räknar vi med att arbetsvolymen för domare kommer att påverkas i mer

begränsad omfattning. För domarnas del är det bortfallet av arbetet med att beräkna taxeringen mer än den minskade målvolymen som påverkar arbetsvolymen.

24.4.3 Avslutande synpunkter

Sammanfattningsvis räknar vi med att länsrätterna kommer att handlägga omkring 30 000 skattemål om året. Den kraftiga målminskningen leder till en beräknad besparing på 27 milj. kr. Med tanke på att de kvarvarande skattemålen kommer att bli mer kvalificerade och komplicerade att handlägga och på de stora förändringarna i övrigt när det gäller målstrukturen och nya uppgifter för länsrätterna menar vi att det inte är möjligt att minska resurserna till länsrätterna i den utsträckning som målminskningen kan tyda på. Vi anser att det med hänsyn till den stora osäkerhet som råder på länsrättsområdet inte är möjligt att i dag beräkna länsrätternas resursbehov. Det får enligt vår mening ankomma på DV att noga följa utvecklingen i länsrätterna så att organisationen successivt kan anpassas till de nya förhållandena. Också när det gäller kammarrätterna anser vi att utvecklingen är så osäker att det inte finns någon anledning för oss att redovisa några andra beräkningar än dem vi angav i vårt betänkande Förenklad taxering. Vi räknade där med en tänkbar besparing om 5 milj. kr./år.

24.5 Skatteförvaltningens och domstolarnas personalförsörjningsproblem

I detta sammanhang anser vi oss böra lämna några synpunkter på resursfrågorna i ett annat perspektiv, nämligen möjligheterna att skapa och vidmakthålla kompetensen inom skatteförvaltningen och domstolarna. Här föreligger i dag stora svårigheter på grund av den alltför höga personalomsättningen. En starkt bidragande orsak till denna är den hårda konkurrens från en successivt ökande privatmarknad som regelmässigt bjuder bättre förmåner än skatteförvaltningen och domstolarna har möjlighet till.

Vi vill erinra om att en hög andel nyrekryterad personal innebär att organisationen inte har full slagkraft. De nya handläggarna saknar med nödvändighet de kunskaper och erfarenheter som krävs för att göra en i såväl kvalitativa som kvantitativa avseenden fullgod insats. De kräver omfattande utbildning men även handledning. Dessa insatser utförs främst av de mest erfarna och kvalificerade handläggarna i organisationen. Det leder i sin tur till att de senare i viss utsträckning måste kopplas bort från sina egentliga arbetsuppgifter, vilket är till men för det vanliga arbetet.

Vi är medvetna om att hithörande problem har tagits upp från olika håll och för närvarande torde vara föremål för statsmakternas uppmärksamhet. Vi vill ändå framhålla att vi ser allvarligt på den svåra personalförsörjningssituationen. Det finns en risk att den reform vi föreslår kan

komma i fara om inte särskilda åtgärder vidtas. Reformen syftar ju till kvalitativa förbättringar och kräver därför inte bara en bemannad organisation, utan även att personalen har nödvändig kompetens. I flera avseenden innebär det nya förfarandet att högre krav kommer att ställas på den handläggande personalen än för närvarande. Som exempel för skattemyndigheternas del kan nämnas att tjänstemännen i stor utsträckning själva blir beslutande i taxeringsärendena. Vidare blir skattemyndigheterna beslutande i ett antal nya ärendegrupper. Av dessa kan främst nämnas eftertaxering, som ofta innefattar kvalificerade bedömningar. Det nya förfarandet i första instans är i hög grad beroende av hög kompetens för att säkerställa bättre utredningar och kvalificerade omprövningar.

För domstolarna är den väntade effekten av reformen att svårighetsgraden på målen ökar vilket starkt stryker under kompetenskraven. Härtill kommer strävandena att påskynda domstolsprocessen vilket förutsätter kortare handläggningstider för målen. Om rättssäkerheten inte skall eftersättas förutsätter detta i sin tur fortsatt hög kompetens också hos domarna.

Reservation

av Bertil Wennergren

1. angående utformningen av bestämmelserna om omprövning (avsnitt 7)

Den nya taxeringslag som föreslås innebär en genomgripande förändring av rättelse och ändring av beslutade taxeringar. I stället för ett system med omprövning hos TN och LSM, besvär och besvär i särskild ordning hos länsrätt, ansökan om eftertaxering hos länsrätt, rättelse enligt 105 § GTL samt resning hos regeringsrätten träder omprövning hos skattemyndighet och besvär till länsrätt samt resning hos regeringsrätten. Tyngdpunkten förflyttas på detta sätt till omprövningsinstitutet. Med hänsyn härtill är det enligt min mening av största vikt att reglerna om omprövning i NTL blir så väl och tydligt utformade som möjligt. Jag anser inte att de regler som föreslås fyller det kravet. Framför allt framgår inte med erforderlig tydlighet att omprövning blir ett mångsidigt institut som skall tjäna flera olika ändamål. Det skall dels fungera som ett grundläggande rättelseinstitut både för den skattskyldige och det allmänna. Det skall vidare ersätta sådan rättelse som nu sker enligt 105 § GTL. Det skall slutligen ersätta sådan rättelse som nu sker genom eftertaxering. Den föreslagna lagtexten låter inte dessa skilda rättelsefunktioner framträda med önskvärd klarhet. Jag anser att det i 4 kap. 8 § NTL bör finnas en enkel basregel om omprövning. I 9 § bör finnas en regel om skattskyldigs framställning om omprövning motsvarande den föreslagna. I 10 § bör uttryckligen anges att följdändringar görs genom omprövning så att någon tvekan inte behöver råda om att när en skattemyndighet beslutar om följdändring motsvarande rättelse enligt 105 § GTL det sker genom omprövning. I 11 § bör finnas en grundregel om att omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige inte får meddelas efter utgången av första året efter taxeringsåret utom i de särskilda fall som regleras i följande paragrafer. Det är enligt min mening av allra största betydelse att detta slås fast uttryckligen och att de fall då ändring till nackdel för den skattskyldige skall få göras genom omprövning när tiden för ändring under första året efter taxeringsåret gått ut regleras för sig i särskilda undantagsregler. Ändring till nackdel efter denna tid på grund av att den skattskyldige inte har deklarerat i rätt tid bör alltså regleras i *en särskild*

paragraf och omprövning genom vad som något oegentligt fortfarande kallas eftertaxering bör regleras i *en grundparagraf* som anger att efter utgången av det första året efter taxeringsåret skattemyndigheten också får meddela ett omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige under de särskilda förutsättningar som anges i 13-14 §§ (eftertaxering).

2. angående följdändringar (avsnitt 7 och 20)

De allmänna regler om taxeringsbeslut som finns i 4 kap. NTL får till följd att ett grundbeslut och ett omprövningsbeslut vinner laga kraft gentemot det allmänna sedan första året efter taxeringsåret har gått till ända. Här efter får omprövningsbeslut inte meddelas till nackdel för den skattskyldige utom i vissa särskilda undantagsfall. Till dem hör enligt 11 § det fall att den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet. Efter utgången av första året bör emellertid en skattskyldig, som har fullgjort sin deklarations- och uppgiftsskyldighet på ett riktigt sätt kunna känna sig trygg mot ytterligare skattekrav gällande beskattningsåret.

I 4 kap. 10 § och 6 kap. 7 § NTL har emellertid tagits in bestämmelser om följdändring som kan komma att verka som ett hugg i ryggen på den skattskyldige. Jag är visserligen helt införstådd med att vissa följdändringar bör kunna få företas vilka inte inger några som helst betänkligheter från synpunkten av den skattskyldiges rättsskydd. Jag är emellertid lika övertygad om att en gräns måste sättas för följdändringar av vissa slag.

Ett utvecklande av min syn på saken kräver att jag som bakgrund i korthet redogör för de följdändringar som enligt 105 § GTL nu får vidtas. Några av dessa gäller endast den skattskyldige själv och har att göra med rätt beskattningsort och rätt beskattningsår. Sådana följdändringar som endast innebär ommöbleringar inom ramen för en skattskyldigs totala beskattning i tid och rum bör enligt min mening få göras fritt utan någon tidsbundenhet och några betänkligheter kan inte möta mot att det allmänna ges rätt att yrka sådana följdändringar hos domstol. Beslut om skattebefrielse för dödsbo bör också kunna följdändras om dödsboets beskattning ändras.

En annan typ av följdändringar är sådana som hänför sig till äkta makars taxeringar. Inte heller beträffande denna grupp av följdändringar kan enligt min mening några betänkligheter möta att tillåta yrkanden från det allmänna sida hos domstol, åtminstone inte så länge äkta makar enligt KL behandlas som med varandra ekonomiskt förenade skattskyldiga. Dock torde här finnas ett behov av en bestämmelse som medger att en följdändring inte görs om en sådan skulle framstå som uppenbart oskäligen, t.ex. då makarna är skilda och inte längre har gemensam ekonomi, jfr regeringsrättens plenimål RÅ85 1:20. Detta är beaktat i såväl 4 kap. 10 § som 6 kap. 7 § NTL.

Verkliga betänkligheter inger de fall där fråga uppkommer om följdändring som drabbar en annan skattskyldig än den som det överklagade beslutet gäller, t.ex. då fel skattskyldig har blivit taxerad för en inkomst

eller då i fall av periodiskt understöd utgivarens eller mottagarens beskattning ändras. Enligt min mening kan det inte anses förenligt med den ordning som vi föreslagit i 4 kap. NTL angående omprövning till nackdel för en skattskyldig att tillåta den typ av följdändring som det här gäller. Från fiskal synpunkt är frågan av mycket marginell betydelse och att här avvika från huvudregeln går det inte att finna några verkligt vägande skäl för.

En skattskyldig bör åtnjuta samma skydd såväl hos skattemyndigheten som i domstol mot efterkrav i skattehänseende. Efter utgången av första året efter taxeringsåret bör skattemyndigheten alltså inte få genom omprövning besluta om följdändring till nackdel för en tredjemansskattskyldig och yrkande om följdändring inte få framställas i domstol till nackdel för en sådan skattskyldig i andra fall än då de allmänna förutsättningarna för omprövning till nackdel för en skattskyldig finns hos skattemyndigheten, dvs. i eftertaxeringsfallen och fallen av försummad deklARATIONSSKYLDIGHET. Jag anser alltså att frågan om följdändringar på denna punkt kräver en annan reglering än den som intagits i lagförslaget.

3. angående ikraftträdandet (avsnitt 23.3)

De föreslagna bestämmelserna om förfarandet hos skattemyndighet och förvaltningsdomstol erbjuder betydande problem i ikraftträdandehänseende. Kommittén har inte velat fördjupa sig häri utan har endast föreslagit att NTL skall träda i kraft den 1 januari 1991 och alltså tillämpas fr.o.m. 1991 års taxering. Den skall inte alls tillämpas på 1990 eller tidigare års taxeringar. Förslaget innebär bl.a. att GTL:s bestämmelser om besvär i särskild ordning och om rättelse enligt 105 § GTL kommer att gälla lång tid framöver hos förvaltningsdomstolarna. Det kan naturligtvis inte undvikas att GTL:s bestämmelser om beloppsprocess m.m. kommer att finnas kvar i tillämpning hos förvaltningsdomstolarna under betydande tid i alla de mål om 1990 och tidigare års taxeringar som är anhängiga där den 1 januari 1991. Men detta är inte något skäl att inte låta besvär som anförs efter detta datum prövas enligt NTL.

Från de skattskyldigas synvinkel skulle det säkert framstå som mycket egendomligt om de när det gäller 1991 års taxering skulle ha fri besvärstid under fem år medan de i fråga om 1990 och tidigare års taxeringar bara skulle ha fri besvärstid fram till utgången av februari 1991 för 1990 års taxering och för 1989 och tidigare års taxeringar endast en extraordinärt villkorad besvärmöjlighet. Man kan tänka sig det fall att en skattskyldig upptäcker att han under en följd av år blivit taxerad för en ersättning som inte är skattepliktig eller har underlåtit att göra avdrag för en kostnad som han felaktigt trott inte vara avdragsgill, fall som i praktiken inträffar inte så sällan. Han överklagar 1988-1991 års taxeringar. Skattemyndigheten tar överklagandet över 1991 års taxering som ansökan om omprövning och bifaller. Överklagandena över 1988-1990 års taxeringar tas som överklaganden i särskild ordning enligt 100 § GTL till länsrätten som avvisar därför att den skattskyldige inte visat att han blivit väsentligen för

högt taxerad och har haft giltig ursäkt för att inte klaga i tid. Den skattskyldige kommer att få svårt att förstå varför en sådan sakligt ej motive-rad skillnad skall göras och det skulle säkert också kännas motbjudande för länsrätten att i ett sådant fall avvisa rättelse på rent formella grunder. Enligt min mening skulle det såväl från de skattskyldigas som från förvaltningsdomstolarnas synpunkt absolut vara att föredra att de nya bestämmelserna om rättsmedel och process blir tillämpliga redan den 1 januari 1991 också på överklaganden och rättelser av 1990 och tidigare års taxeringar. Dock bör naturligtvis GTL:s regler om ordinära besvär gälla också besvär över 1990 års taxering. Samma ordning bör ju rimligen gälla vare sig besvären i fråga anförs före eller efter den 1 januari 1991.

När det gäller ikraftträdande av förfarande- och processregler iakttas som huvudgrundsats att reglerna träder i tillämpning i och med ikraftträdandedagen för den lag i vilka de återfinns. Denna grundsats återspeglas t.ex. i lagen om införande av nya rättegångsbalken. Dock görs i denna lag det undantaget att äldre bestämmelser tillämpas i mål som blivit anhängiga före RB:s ikraftträdande. Ser man på taxeringsmål och andra skattemål som har blivit anhängiga hos förvaltningsdomstol före den 1 januari 1991 men som ännu inte blivit avgjorda då, skulle en tillämpning av bestämmelserna i NTL betyda en väsentlig omstrukturering i processuellt hänseende. Det skulle innebära att ett mål som börjat handläggas på beloppsprocessens grunder skulle få lov att fortsättnings- och avslutningsvis behandlas enligt sakprocessens grunder. Samma undantag behövs därför som det som gjordes när nya RB trädde i kraft. Motsvarande hinder gör sig däremot inte gällande i fråga om extraordinära besvär som anhängiggörs efter NTL:s ikraftträdande. De kan utan svårighet från början till slut handläggas enligt den nya ordningen. I princip är för övrigt processen i sådana mål sakprocesspräglad. Motsvarande gäller eftertaxeringsmål. Enligt RB:s ikraftträdandelag gäller bestämmelserna i RB om särskilda rättsmedel oavsett att den sak man vill ha en ny prövning av har avgjorts genom dom eller beslut enligt gamla RB och vid en ny prövning är det de processuella bestämmelserna i nya RB och inte de i gamla RB som skall tillämpas. I enlighet härmed anser jag därför att bestämmelserna om omprövning och överklagande i NTL skall gälla inte bara omprövning och överklagande beträffande 1991 års taxering utan också framställningar om ändring av 1990 och tidigare års taxeringar som görs efter den 1 januari 1991 med förut nämnt undantag beträffande ordinära besvär över 1990 års taxering. Vad jag nu sagt gäller också ändringar till nackdel för den skattskyldige i form av följdändringsrättelse och eftertaxering inkl. senarelagd omprövning på grund av för sen deklaration. Dock bör när det gäller 1990 års taxering ordinär rättelsetid för det allmänna bli den besvärstid som gäller enligt 76 § tredje stycket GTL (ett halvt år efter taxeringsårets utgång) och inte tiden i NTL (ett år efter taxeringsårets utgång). Detta torde dock inte behöva komma till särskilt uttryck i lagtexten. Jag föreslår alltså följande text för ikraftträdandebestämmelserna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 då taxeringslagen (1956:623) upphör att gälla. I fråga om besvär över taxeringsnämnds beslut enligt 1990 års taxering skall 73-76 §§ taxeringslagen (1956:623) gälla. Sådana besvärsmål och besvärsmål angående tidigare års taxeringar som är anhängiga hos allmän förvaltningsdomstol när denna lag träder i kraft skall handläggas enligt taxeringslagen (1956:623).

Särskilda yttranden

1. av Bertil Wennergren

angående vad som är saken i den framtida processen (avsnitt 16.6)

I betänkandet anförs att en diskussion och tolkning av vad som är saken i RB:s mening har en mycket begränsad betydelse och att vi i betänkandet Förenklad taxering hade ambitionen att via en tolkning av vad som avses med saken i civil- och brottmålsprocessen, den relativt omfattande doktrinen i denna fråga och högsta domstolens praxis i fråga om taleändring och res judicata kunna mer konkret föreslå vad det skatterättsliga sakbegreppet bör vara. Det fördjupade studium som vi nu kunnat ägna denna mycket komplicerade fråga har dock, framhålls det vidare, övertygat oss om att en mer framkomlig väg är att anknyta till dagens skatteprocess där ett sakbegrepp redan hanteras normalt utan svårigheter. I det väsentliga har jag ingen annan mening i dessa stycken. För mig framstår det som naturligtast och riktigtast att helt enkelt bygga vidare på den sakprocess som redan i realiteten finns i skattemål. Jag hade emellertid velat se en diskussion i betänkandet av vad en sådan utveckling konkret kan komma att innebära. Den sakprocess som redan finns för skattemålens del tilldrar sig i en beloppsrams hägn och det är inte självklart vilken väg utvecklingen bör ta när beloppsramen tas bort. Beloppsramen förenklar många processuella problemställningar vilka när den är borta kommer att kräva särskilda lösningar. Jag hade alltså velat med ett antal exempel få illustrerat vilka vägval man kommer att ställas inför när man skall avgöra om en fråga eller en sak är en annan och ny fråga eller sak än den som redan är anhängig eller avgjord genom en lagakraftvunnen dom. Jag är visserligen övertygad om att dessa problemställningar sällan kommer att göra sig påminda i en skatteprocess av sakprocessmodell. I de allra flesta fall kommer processföremålet att vara en väl avgränsad fråga alldeles som den är i dagens skatteprocess och som framgår av alla de prejudikat vi har inom skatteprocessen. Inte desto mindre menar jag att vi inte bort lämna öppet hur de problem skall lösas som utan tvekan ändå kommer att anmäla sig. Jag kommer därför i det följande att diskutera några sådana problem i förhoppning om att remissinstanserna ger till känna synpunkter på efter vilka riktlinjer problemen bör lösas.

En mycket vanlig fråga i skatteprocessen är avdrag för gäldräntor, särskilt då gäldräntor för villafastigheter. Man kan tänka sig det fall att en skattskyldig yrkar avdrag för fastighetslåneräntor avseende en schablontaxerad villafastighet med 15 037 kr. LSM ålägger honom att styrka räntekostnaderna med kvitton från långivarna. Han efterkommer inte föreläggandet och LSM vägrar honom då avdrag för räntorna. Han begär omprövning och visar upp kvitton på sammanlagt 9 538 kr. och uppger att övriga kvitton har förkommit. LSM medger vid omprövningen avdrag för styrkta 9 538 kr. men vägrar avdrag för de överifierade räntorna. Den skattskyldige överklagar till länsrätten och specificerar resterande 5 499 kr. genom att uppge långivare och datum för betalning. Han företer därutöver ett nytt kvitto på en ränta om 928 kr. som inte tidigare funnits med i det totala avdraget. Han uppger att han glömt bort den ränteutgiften och yrkar avdrag för den också. Sammanlagt yrkar han alltså avdrag för $9\,538 + 5\,499 + 928$ kr. Är den nya ränteutgiften en ny fråga (ny sak) eller är den samma fråga som den vilken varit föremål för LSM:s omprövning? Anses det vara en ny fråga skall den återförvisas till LSM för omprövning. Hinder möter heller inte, om LSM av någon anledning skulle vägra avdrag, att ta den till länsrätten efter det att länsrätten har avgjort ränteavdragsmålet genom en lagakraftvunnen dom. Någon res judicata hindrar då inte en prövning av frågan hos länsrätten. Anses det vara samma sak kan den nya ränteavdragsfrågan prövas tillsammans med övriga ränteavdragsfrågor utan föregående omprövning hos LSM och det går inte att få den prövad av länsrätten och heller inte av LSM sedan länsrätten genom en lagakraftvunnen dom har avgjort ränteavdragsmålet.

Processlagberedningen anförde i sitt förslag till rättegångsbalk (SOU 1938:44 s. 186) som exempel på ett fall då en talan får anses gälla flera olika saker att en kärande i en rättegång yrkar betalning på grund av flera skuldebrev. Med utgångspunkt häri skulle alltså den i efterskott åberopade ränteposten anses som en ny sak därför att den hänförde sig till ett skuldförhållande som inte tidigare varit på tal. Enligt min mening är det också naturligt att se det så. Den springande punkten i målet är inte om den skattskyldige har rätt till avdrag för fastighetslåneräntor utan vad han ränta för ränta lyckas styrka avdragsrätt för. Länsrättens beslut i fråga om en räntepost får ingen som helst prejudicerande effekt beträffande en annan räntepost. Ränteposterna är fristående, av varandra oberoende processföremål. Vad jag nu sagt innebär inte något avståndstagande från den bestämmelse som föreslås i 6 kap. 17 § NTL att en klagande i länsrätten skall få framställa ett nytt yrkande eller åberopa en ny omständighet om yrkandet eller omständigheten har samband med den fråga som skall prövas och länsrätten finner att yrkandet och omständigheten utan olägenhet kan prövas i målet. Det är viktigt att det finns en ventil så att kravet på omprövning före länsrättsprövning inte tillämpas in absurdum.

Exemplet med fastighetslåneräntor kan bytas ut mot liknande exempel från många andra sammanhang, t.ex. avdrag för representationskostna-

der, ökade levnadskostnader, facklitteratur och reparationskostnader. Gemensamt för fall med sådana delposter är emellertid att, om den egentliga frågan i målet är om den skattskyldige över huvud taget kan anses ha rätt att få avdrag av den typ det gäller och denna fråga avgörs till hans nackdel, en ny delpost inte bör kunna anses som en ny sak eller fråga utan bör ses som en underfråga till en redan slutgiltigt prövad fråga av prejudicerande betydelse. Som illustration kan tas RRK R75 1:34 vars vinjett lyder: "Jordbruksfastighets mangårdsbyggnad har tillbyggt. I tillbyggnaden har inretts ett kök. Kostnad för kökets skåpinredning har icke ansetts avdragsgill oaktat motsvarande inredning i det dittillsvarande köket uppgivits vara försliten." Skulle den skattskyldige i ett sådant fall försöka börja en ny process med yrkande om avdrag för kostnad för en ny diskbänk till köket, skall hans talan enligt min mening avvisas med hänsyn till res judicata. Frågan om avdrag för diskbänk är redan på ett prejudicerande sätt prövad i målet om avdrag för skåpinredning. Motsvarande bör gälla när en skattskyldig fått avslag på en talan om avdrag för facklitteratur på grund av att hans förvärvsverksamhet ansetts vara av sådan natur att ingen facklitteratur alls kan anses nödvändig. Exemplet har diskuterats i kommittén och blivit föremål för delade meningar. Jag ser det som en viktig principfråga som bör vara löst om en sakprocessreform skall genomföras. Enligt min uppfattning skulle det vara processfunktionellt irrationellt att ta upp ett nytt delpostyrkande som en ny sak i ett sådant fall. Det skulle vara dålig processekonomi både från parts- och domstolssynpunkt. Viktigast för mig är dock att om yrkandet skulle tas upp som en ny sak domstolen skulle bli tvungen att ompröva sitt tidigare ställningstagande i huvudfrågan vilket skulle strida mot vedertagna grundsatser för rättskipning.

Om det än i princip bör iaktas att ett yrkande som avser en ny delpost under en och samma rubrik bör anses som ett yrkande rörande en ny sak så går denna syn dock inte heller att upprätthålla när delposterna inte är specificerade utan redovisas i klump till ett sammanlagt uppskattat belopp. En skattskyldig kan t.ex. uppge att hans totala byggnadskostnader för renovering av en mangårdsbyggnad på en jordbruksfastighet har uppgått till 696 000 kr. och uppskatta att hälften därav eller 348 000 kr. belöper på avdragsgilla reparationsarbeten. Sedan saken har förts under länsrättens prövning beslutar länsrätten i enlighet med den skattskyldiges yrkande. Domen vinner laga kraft. Härefter kommer den skattskyldige med en räkning på plåtarbeten om 7 800 kr. och yrkar fullt avdrag för den eftersom de arbeten som den hänför sig till var typiska reparationsarbeten. Kan detta betraktas som en ny sak? För egen del anser jag att det nya yrkandet bör anses hänförligt till samma, redan slutgiltigt avgjorda sak. Frågan om avdrag för reparationskostnader i samband med byggnadsrenoveringen bör anses i sin helhet slutgiltigt och prejudicerande avgjord genom länsrättens dom. Det måste kunna begäras av den skattskyldige när han lägger upp sin talan på beskrivet sätt att han förebringar allt material som han har och han bör inte få komma med några kostnader i efterskott, eftersom de rubbar balansen i den avgjorda frågan. Det

skulle vara mycket dålig processekonomi att tillåta en ny process och en sådan skulle tvinga rätten att ompröva sina tidigare ställningstaganden, vilket som förut sagts inte är förenligt med rättskipningens grundsatser. Jag är dock medveten om att här finns rum för andra meningar. Jag anser det viktigt att denna fråga blir diskuterad.

Det bör vara möjligt att vinna enighet om vissa kriterier enligt vilka det skall avgöras om en fråga är en ny självständig fråga eller bara en underfråga eller bifråga eller en repetition av en fråga som redan är under prövning eller har slutgiltigt prövats i domstol. Skattemyndigheterna måste få enkla, lätthanterliga grunder att gå efter i dessa fall så att de utan svårighet kan avgöra om något är en ny sak som de får och skall ompröva eller en av domstol slutgiltigt avgjord fråga som de inte får ta upp till någon omprövning. Det viktigaste riktmärket som kan ställas upp skulle kunna formuleras så att en skattemyndighet inte får ompröva något som redan *på ett prejudicerande sätt* blivit prövat av domstol. Inte pröva fråga om avdrag för diskbänk när domstolen avgjort att rum saknas för avdrag över huvud taget. Inte pröva fråga om avdrag för kostnad för en viss aktivitet när domstolen avgjort frågan om avdragsrätt genom en helhetsbedömning etc.

Avslutningsvis vill jag i denna del endast tillägga att det är angeläget att göra klart att nya rättsliga grunder inte förändrar en talan eller åstadkommer en ny sak. Processlagberedningen anförde (a.a. s. 186) att när en talans individualitet beror av den till stöd för talan åberopade grunden så innebär anförandet av en helt annan grund en ändring av tvisteföremålets individualitet och därmed saken. Vad lagberedningen avsåg med "den till stöd för talan åberopade grunden" var emellertid faktiska omständigheter, inte rättsliga faktorer. I RÅ 1986 ref 116 ansågs det alltså som samma sak i eftertaxeringsmål då de faktiska omständigheterna hänförde sig till "samma fastighetsförsäljning och samma intäkter och kostnader". Det blev inte någon ny sak genom att TI ville få vinsten beskattad enligt rörelsereglerna i stället för reavinstreglerna.

2. av Göran Landerdahl

angående vad som är saken i den framtida processen (avsnitt 16.6)

1 Inledning

I det följande skall redovisas några punkter som figurerat i diskussionen angående val och utformning av sakprocessen. Mitt inlägg förestavas inte av någon oenighet gentemot kommitténs ställningstagande. Yttrandet har i stället syftet att ge en personligt färgad redogörelse för de alternativ som enligt min mening föreligger vid utformningen av en sakprocess på skatteområdet.

2 Sakbegreppet i den framtida sakprocessen

Det finns olika lösningar på vilken innebörd sakbegreppet skall ha i en framtida sakprocess. Ett sätt är att knyta an till RB:s sakbegrepp. En annan lösning är att ge begreppet en självständig innebörd för skatteområdet. I det följande skall först en definition som anknyter till RB:s sakbegrepp diskuteras, varefter några andra definitioner redovisas.

2.1 Anknytning till RB:s sakbegrepp

Vad talar för och emot en anknytning till RB:s sakbegrepp?

Nästan undantagslöst bygger de materiella skattereglerna på att ersättning har erhållits för en prestation, en avyttring etc. eller att någon erhåller avkastning genom att han äger eller disponerar viss egendom. Det är således fråga om förmögenhets- och andra civilrättsliga dispositioner som grundar ett skatteanspråk. Skattelagarnas kostnadsbegrepp bygger också på att någon har haft en utgift för att anskaffa eller vidmakthålla en inkomst. Uppkomsten av en sådan utgift vilar också på förmögenhetsrättsliga dispositioner. Att någon har köpt en vara och fått den under sin disposition innebär civilrättsligt i de flesta fall att han är ägare till varan. Skatterättsligt har det civilrättsliga ägandet betydelse för rätten till avdrag för utgifter för inköp, möjligheter till nedskrivning av lager och för vem som skall beskattas för den vinst som uppkommer om varan försäljs. Innebörden av begreppet "saken" på skatteområdet och inom civilprocessen borde därför i de flesta fall kunna vara detsamma. En enhetlighet med civilprocessen ökar förståelsen och underlättar tillämpligheten av nya regler beträffande skatteprocessen. En fördel är då att begreppet "sak" utgör ett vedertaget begrepp inom annan processform, om än med en något oklar innebörd. Av hänsyn till största möjliga enhetlighet mellan processformerna bör begreppet sak ha samma innebörd i skatte- och civilprocessen. En sådan ordning kan givetvis i vissa situationer bli besvärlig att handskas med för de skattskyldiga. Erfarenheten från tvistemål om mindre värden enligt den numera upphävda lagen (1974:8) om

rättegången i tvistemål om mindre värden, den s.k. småmålslagen, visar dock att enskilda med vägledning från domstolen på egen hand kan klara sådana processregler.

2.2 En självständig definition av saken

Om beskattningen bygger på en inträffad händelse är det ingen skillnad mellan ett sakbegrepp inom civilprocessen och skatteprocessen. Man behöver dock inte ha samma definition av saken i skatteprocessen som i fråga om tvistemålen på civilrättens område. Man kan även använda sig av ett annat begrepp för saken. I brottmål är det t.ex. gärningen som är saken.

Dom i ett civil- eller brottmål innebär i de flesta fall ett konstaterande av om ett rättsförhållande föreligger eller att en gärning förekommit och domstolen grundar på detta konstaterande ett bifall eller ett avslag på yrkandet. I många processer finns givetvis flera delmoment, vilka i sig kräver lösning av en rättsfråga och där lösningen av en rättsfråga — rättsföljden — utgör rättsfakta i en annan rättsfråga. Skattebeslut innefattar alltid en lång rad rättsfrågor. Både den enklaste löntagartaxering och ett koncernbolags taxering innefattar flera rättsfrågor där kanske bara några få är tvistiga. De olika rättsfrågornas avgörande bildar dock årligen en helhet som skall utmynna i bestämmandet av taxerad och beskattningsbar inkomst och som efter bedömande av andra rättsfrågor, t.ex. rätten till skattereduktion och avräkning av utländsk skatt, utgör grund för debiteringen. Olika typer av rättsfrågor kan även påverka andra taxeringar än den som är aktuell i ett mål. Exempel på sådana rättsfrågor är förlustavdrag, följdändringar enligt 105 § GTL och i viss mån ackumulerad inkomst.

Mot denna bakgrund kan diskuteras om inte "saken" skulle kunna bestämmas till en rättsfråga. Härmed avses de rättsfakta som måste vara för handen för att en viss yrkad rättsföljd skall kunna fastställas av myndighet vid taxering eller av domstol i en process. Följande exempel kan ges.

Rättsfakta	Yrkad rättsföljd
1. Ägare till varor som saluförs i rörelse	Rätt till lagernedskrivning av varor
2. En person som utför arbete åt X får disponera en X tillhörig bil	Inkomst av tjänst
3. Kostnad av visst slag för resor mellan bostad och arbetsplats har uppkommit	Avdrag för resekostnader

Rättsfrågorna avser 1. om vissa varor ingår i lagret och hur stor nedskrivning som kan ske, 2. bilförmåns existens och storlek samt 3. rätten till och storleken av avdrag för arbetsresor.

Erfarenheterna från dagens process visar att tvisterna ofta avser en renodlad rättsfråga, inte sällan kombinerad med en skattetilläggstalan. Avdragsfrågor dominerar, men även frågor om intäkter är frekventa. Viktigt att konstatera är dock att det nästan undantagslöst går att isolera en eller flera rättsfrågor i ett taxeringsbesvär. Exempel härpå är frågor om visst avdrag får ske för arbetsresor, storleken av skattepliktig realisationsvinst, underlag för värdeminskningsskatt m.m. Det är således alltid möjligt i en skattetvist att renodla den rättsfråga tvisten avser. Detta måste också ske från domstolens sida vid målets avgörande. Domstolen måste för varje enskilt fall bedöma rättsfrågans identitet och därmed sakens identitet om man väljer existensen av en rättsfråga som definition av sakbegreppet. De gränsdragningsproblem som därvid kan uppstå i fråga om sakens identitet bör kunna lösas utifrån de principer som tillämpas när samma problem uppkommer i civil- och straffprocesserna.

Man kan anta att de ofta juridiskt oskolade skattskyldiga ibland kan komma att missta sig angående rättsfrågans innebörd och därmed sakens identitet. Domstolarnas utrednings- och vägledningsskyldighet skulle dock innebära att domstolen har skyldighet att upplysa part om innebörden av den rättsfråga han processar om. En sådan vägledning skulle enklast kunna ske i samband med överklagandet. Några rättsförluster på grund av missförstånd angående vad som skall framläggas för domstolen för att få talan fullständigt utredd behöver därmed inte uppkomma.

2.3 Andra tänkbara definitioner av saken

För helhetsbildens skull skall här nämnas något kort om andra tänkbara definitioner av sakbegreppet i framtida sakprocess.

En "vidare" definition än den som jag behandlat i avsnitt 2.1 skulle vara att behålla taxerat belopp, eventuellt bundet till vissa inkomstslag, typ av skatt etc., som saken för hela den framtida sakprocessen. Den lösningen kan i och för sig kombineras med en reform av den nuvarande beloppsprocessens krångliga besvärregler och reglerna för extraordinär besvärsmått. En sådan ordning uppfyller inte de krav som kan ställas på en sakprocess i vedertagen mening. En "vidare" definition skulle dessutom minska möjligheterna att föra upp endast tvistiga frågor till domstolen och skulle även innebära en ännu större risk för att vissa skattskyldiga skulle "bränna" sin och skattemyndighetens möjligheter att utnyttja hela omprövningsförfarandet.

Ytterligare en annan definition är att likställa "saken" med förvärvskälla. Förvärvskällebegreppet definieras i 18 § KL. Problem kan emellertid uppstå när det gäller att avgöra om det föreligger en eller flera förvärvskällor men även när det gäller att avgöra om det är fråga om samma förvärvskälla. Denna typ av sakdefinition har principiellt samma svaghet som den tidigare diskuterade "snäva" definitionen efter rättsfrågemodell, genom att en och samma utgift kan föranleda flera processer. Detta rimmar illa med kravet på processekonomi. Ytterligare en svaghet med denna definition är att den är så bunden till dagens materiella regel-

system att en ändring av detta direkt skulle påverka en av hörnstenarna i processordningen, nämligen saken.

2.4 Utvärdering av de olika alternativen

De skattskyldiga för i dagsläget ofta en talan där de t.ex. yrkar att avdrag skall medges till följd av att en kostnad finns i en förvärvskälla. De skattskyldiga är inte sällan omedvetna om att utgifterna kanske är avdragsgilla i en annan förvärvskälla. Om de inte upplyses om sitt misstag skulle i en sakprocess — med en självständig definition av saken — målet kunna dömas av utan att det prövats huruvida betalningen är avdragsgill på annan grund, dvs. en annan rättslig kvalificering av den gjorda betalningen. En självständig definition av saken enligt den nu behandlade ordningen skulle ge den skattskyldige möjlighet att få sin talan prövad på nytt när en ny grund, dvs. en annan rättslig kvalificering, framkommit. Denna definition skulle vidare fungera bra i en process där domstolen prövar tvistefrågorna och skattemyndigheten räknar ut taxerad och beskattningsbar inkomst m.m. De flesta rättsfrågor har nämligen en naturlig koppling till beräkning av inkomst av en förvärvskälla och därmed för beräkning av underlaget för debiteringen. En annan brist med en självständig definition är att den knappast bidrar till att effektivisera och att göra skatteprocessen billigare. Båda parter kan ju sedan en rättsfråga prövats genom en lagakraftvunnen dom starta en ny process om t.ex. exakt samma betalning. Den utredning och bevisning som var aktuell i det första målet måste i så fall prövas på nytt av domstol. Den enda skillnaden är att domstolen i den senare processen prövar delvis andra rättsfakta som kan ge en annan rättsföljd.

Att låta saken motsvaras av begreppet rättsfråga torde också av andra skäl vara en mindre lämplig lösning för skatteprocessens del. Begreppet rättsfråga och sakfråga har diskuterats av bl.a. Ekelöf i Rättegång I 4:e uppl. s. 25 och Bengt Lindell i hans avhandling "Sakfrågan och rättsfrågan" (1987) samt av rättegångsutredningen (RU) i betänkandet (SOU 1986:1) Högsta domstolen och rättsbildningen (s. 122 ff). RU konstaterar att det till att börja med föreligger förväxlingsrisk mellan sakfråga och det i i RB använda begreppet saken. RB bygger i många fall på en uppdelning i frågor om saken och rättegångsfrågor och då i betydelsen av en uppdelning av processmaterialet i sakfrågor och rättsfrågor. RU anser inte att man bör föra in något av dessa begrepp i en lagstiftning då deras resp. innebörd är omdiskuterad och då gränsdragningen mellan begreppen är svår att dra. Problemen är att sakfråga och rättsfråga kan gå in i varandra och det kan därför, menar RU, i en hel del fall komma att krävas sofistikerade konstruktioner för att uppnå en så fullständig beskrivning som möjligt av begreppen.

Övriga tänkbara definitioner har enligt vad som framgått av det föregående var och en uppenbara nackdelar. En del av dem kan måhända bemästras, men skulle ge en svåröverskådlig processordning. Väljer man ett sakbegrepp som anknyter till vad som tillämpas enligt RB, bör saken i

skatteprocessen lämpligen vara likalydande med *processföremålet* eller *det omprocessade rättsförhållandet*. Sakens identitet i en process blir därmed beroende av hur talan utformas. Samtidigt ges domstolen relativt fritt spelrum att genom vägledning gentemot parterna verka för att alla frågeställningar beträffande t.ex. en förmögenhetsrättslig disposition blir utredda och avgjorda vid ett och samma tillfälle.

Följande exempel kan nämnas för att belysa denna problematik. A yrkar avdrag för kostnaden för all färg som han har använt vid ommålning av sitt kök. Vid en sådan generell utformning av talan kan han inte, efter det att dom meddelats och vunnit laga kraft, återkomma och begära ytterligare avdrag för färg som använts vid ommålning av köket. "Saken", dvs. det omprocessade rättsförhållandet, är *i detta fall* den färg som använts vid ommålning av köket. Om domstolen å andra sidan skulle vägleda A till att precisera sin talan till att konkret ange hur mycket färg som faktiskt åtgått till arbetena i köket, t.ex. femton färgburkar, är processföremålet just dessa femton burkar. Ett annat exempel utgör det fallet att B yrkar avdrag för reparationer av sitt kök. Avdraget medges av länsrätten och domen vinner laga kraft. Kan B därefter begära avdrag för en installation av kylskåp i köket som gjordes i samband med övriga reparationsåtgärder? Om B:s talan i process nr 1 är så allmänt utformad att han vill ha avdrag för *alla* sina kostnader för reparation i köket, utan att han specificerar dem, torde även kylskåpet få anses ingå i den sak som B processar om i den första rättegången. Saken är därför res judicata och B:s talan om avdrag för kylskåp skall avvisas. Det normala i fall av en mycket generellt utformad talan inte bara bör, utan måste av processekonomiska skäl i framtiden vara, att den enskilde efter vägledning från domstolen skall precisera vad talan avser, t.ex. kostnaden för installation av spis, köksfläkt, diskbänk och kylskåp. Kommer inte detta samspel mellan domstol och parter till stånd, föreligger en risk för att en enskild som saknar processvana inte får sin sak prövad i tillräcklig utsträckning. Samtidigt utgör domstolens möjlighet att vägleda parterna ett bra instrument för att de skall kunna få en så fullständig prövning som möjligt av den aktuella frågan.

3 Problem vid taleändring

Regler om taleändring är nära förknippade med sakens identitet. Utgångspunkten för resonemanget är att "samma sak" föreligger så länge de omständigheter som anförs till stöd för ett yrkande tillhör "samma händelseförlopp" eller "samma saksammanhang". En anknytning till de två exemplen i föregående avsnitt ger följande exemplifiering. Antag att A medan processen pågår yrkar ytterligare avdrag för färg utöver de burkar som hans ursprungliga yrkande avsåg. Om A:s ursprungliga talan avsåg färg för ommålning av kök avser det nya yrkandet "samma sak" som det ursprungliga, dvs. färgburkar som använts vid målning av köket. Han kan dock inte utvidga sitt yrkande att avse avdrag för utgift för färg som använts till ommålning av utsidan av hans hus. Ett sådan yrkande

avser en "annan sak" än den som är föremål för process. Om A i stället i sitt ursprungliga yrkande hade yrkat avdrag för färgutgifter på huset, hade ett yrkande om färger hänförliga till utsidan av huset avsett "samma sak" och därför kunnat prövas. Om B yrkar avdrag för reparation av kök kan han utvidga sin talan till att avse installation av ett kylskåp i samband med reparation. Kylskåpet avser "samma sak", dvs. att reparationsåtgärder har vidtagits i köket.

Exemplen visar att sakens identitet är beroende av talans utformning. Exemplen visar även att sakbegreppet får olika innebörd vid fråga om res judicata och vid fråga om taleändring. Vid avgörandet om en sak är res judicata blir sakbegreppet således något snävare än vad begreppet blir vid taleändring. Detta är positivt ur rättssäkerhetssynpunkt. Endast de omständigheter som parterna har anfört i sin talan prövas. Har han endast nämnt två färgburkar, och det finns ytterligare tio färgburkar, omfattas endast de två första burkarna av res judicata. Dessa båda burkar är processföremålet i den första processen. Detta är också positivt ur processekonomisk synvinkel. Då processföremålet endast utgörs av det rättsförhållande som part anför i sin talan behöver han inte ödsla tid med att argumentera om andra förhållanden än det aktuella. Endast de i en talan anförda omständigheterna utgör processföremålet och omfattas av res judicata. (Jfr NJA 1984 s. 733 som refereras i punkt 4. I detta mål ansåg HD att endast åberopade omständigheter ingick i processföremålet i en tidigare rättegång.)

Om det däremot är fråga om taleändring är sakens identitet mycket vidare än i res judicata-fallet. Detta förefaller vara naturligt med hänsyn till att regler om taleändring främst är förestavade av processekonomiska skäl. Allt som hör till eller rör en sak, dvs. hör till "samma händelseförlopp" eller "samma saksammanhang", skall om möjligt avgöras i en och samma process.

4 De allmänna domstolarnas tillämpning

Det finns ingen direkt definition av "saken" i vare sig RB eller dess förarbeten. Begreppet har i stället ansetts gängse i doktrinen och har därför förutsatts vara så bekant att någon definition inte har behövts. Att "saken" inte har definierats i RB torde även bero på svårigheterna att ge en sådan definition i lag. Ett sakbegrepp fanns redan före RB:s tillkomst och innebörden har alltid varit flitigt omdiskuterad i doktrinen (se t.ex. Kallenberg, Civilprocessrätt). Sakbegreppet har dock indirekt definierats genom bestämmelserna i 13 kap. 3 § RB om vad som utgör tillåten taleändring (jfr SOU 1938:44 s. 186). Dessa bestämmelser anknyter till det i RB uttalade sakbegreppet och tillämpningen av de bestämmelserna ger därför ledning i frågan om vad som avses med "saken".

Det har gjorts gällande att de allmänna domstolarna ofta behöver ta ställning till olika processuella frågeställningar hänförliga till sakbegreppets innebörd och reglerna om ändring av talan samt farhågor om att de allmänna förvaltningsdomstolarna kan komma att hamna i samma situa-

tion. Mot detta kan anföras att GTL:s nuvarande regler har gett upphov till tolkningsproblem om innebörden av beloppsprocessen men att dessa frågor har kunnat lösas praktiskt. Det bör i sammanhanget påpekas att även om rättspraxis är relativt riklig i fråga om RB:s taleändringsreglers tillämpning är gränsdragningsproblematiken ändå relativt sällsynt förekommande inom den allmänna domstolsprocessen. Taleändring torde vara vanligast i fråga om justering av åtal i brottmål. Den relativt rikliga förekomsten av rättsfall torde närmast kunna förklaras med det stora antalet tvistemål som handläggs i de allmänna domstolarna och att det ändå rör sig om en lagstiftning som tillämpats i mer än fyrtio år.

Det har även framförts farhågor om att taleändringsreglerna i 13 kap. 3 § RB skulle vara för restriktiva för en skatteprocess. Det torde därför vara av intresse att något beröra hur de allmänna domstolarna tillämpar 13 kap. 3 § RB. Det finns en riklig och omfattande praxis på området. Här nedan skall endast redovisas ett illustrativt exempel där 13 kap. 3 § RB har tillämpats.

NJA 1984 s. 733 avsåg ett fastighetsköp. Vid köpeförhandlingarna uppgavs att huset renoverats under åren 1975-1977, varvid bl.a. isoleringsarbeten hade utförts i ytterväggar, golvbjälklag och gavlar. Med stöd av ett besiktningsutlåtande yrkade köparen nedsättning av köpeskillingen. Som alternativa grunder uppgav han dels att fastigheten inte var i sådant skick som säljaren lovat och dels att den var behäftad med dolda fel. Av besiktningsprotokollet framgick bl.a. följande fel. 1. Källarisoleringen var undermålig, med drag upp i bottenvåningen som följd. 2. Vindsutrymmet hade isolerats felaktigt, vilket ledde till för dålig ventilation. 3. Fogningen av ytterväggsfasaden var inte fackmannamässigt utförd. Tingsrätten (TR) medgav viss nedsättning för brister som inte var hänförliga till isoleringen. Några år senare yrkade köparen i en ny rättegång att köpeskillingen skulle sättas ned ytterligare. Till stöd för sin talan åberopade köparen nu en ny besiktning som utförts efter den första domen. Vid denna besiktning hade konstaterats att isoleringen av ytterväggarna inte skett i enlighet med föreskrifterna i säljarens låneansökan från tiden för renoveringen. Enligt köparen var det fråga om avvikelser från vad som fick anses utfäst beträffande fastighetens skick. Säljaren invände att köparens talan skulle avvisas, eftersom hela isoleringen hade blivit prövad genom den första domen eller då den nya talan i vart fall avsåg mycket näraliggande delar av huset och därför omfattades av den tidigare domens rättskraft. TR ansåg inte att någon prövning av ytterväggarnas isolering hade skett genom den första domen och ansåg inte heller att det faktum, att det i den första rättegången hade åberopats dolda fel, medförde preklusion av fel i annan del av fastigheten. TR ogillade därför invändningen om processhinder. Hovrätten gjorde ej ändring i TR:s beslut. Högsta domstolen (HD) angav följande tre alternativa lösningar på frågan om res judicata i förevarande fall. 1. Samtliga fel i fastigheten omfattas av den första domen — även de fel som upptäcks först efter den första rättegången. 2. Endast i den första rättegången åberopade fel omfattas av rättskraften hos den första domen. 3. Fel av samma typ som de i

den första rättegången återopade omfattas av rättskraften. HD menade att mot alternativ 1 talade att många fel som är att anse som dolda inte upptäcks förrän vid "extraordinära yttre betingelser". Så länge inte en lagakraftvunnen dom föreligger finns, enligt HD, möjligheter till taleändring enligt 13 kap. 3 § RB. HD ansåg att alternativ 1 var en olämplig lösning bl.a. med hänsyn till behovet av en extensiv tolkning av resningsreglerna. HD menade vidare att alternativ 3 skulle leda till gränsdragningsproblem och skapa osäkerhet i rättstillämpningen, eftersom det skulle innebära en utsträckning av rättskraften. HD ansåg således att alternativ 2, dvs. endast samma fel som återopats vid den första rättegången, skulle omfattas av rättskraften hos domen. HD ansåg att den fråga, varom talan fördes i den andra rättegången inte hade blivit rättskraftigt avgjord genom den första domen. (Jfr även NJA 1951 s. 6 I, 1952 s. 535, 1955 s. 352, 1964 s. 38, 1966 s. 193, 1975 s. 218, 1976 s. 493 samt 1982 s. 320.)

Avgörandet visar att HD:s tillämpning av reglerna i 13 kap. 3 § RB är relativt generös. Samtidigt speglar rättsfallet den betydelse återopandet har för rättskraftens omfattning.

5 Domstolarnas väglednings- och utredningsskyldighet i en sakprocess

En definition av saken som anknyter till RB innebär att flera alternativa yrkanden och rättsliga grunder beträffande en sak oftare kan förekomma. En aktieförsäljning kan t.ex. ge upphov till yrkande om flera skilda vinstberäkningsmetoder, tvårsaktier och äldre aktier, och att beskattningen kan ske efter reglerna för rörelse eller enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. I samtliga fall kan det yrkade beskattningsresultatet bli olika. En direkt anknytning till RB:s regler för dispositiva tvistemål innebär att domstolen är bunden att döma efter de rättsliga grunder parterna återopar. En sådan ordning strider dock mot 8 § FPL. En ändring härvidlag skulle vidare ge parterna möjlighet att disponera över skatteuttaget, vilket inte kan accepteras. Problemen med att samtliga alternativa rättsliga grunder beträffande beskattningsresultatet vid försäljningen av nämnda aktier rättskraftigt avgörs i en process om ett sådant sakbegrepp används, måste därför bemästras genom en aktiv processledning från domstolens sida på det sätt som sker i de indispositiva tvistemålen.

En lösning är att domstolarnas materiella processledning utformas så att de — i likhet med vad förvaltningsmyndighet tillämpar enligt den förvaltningsrättsliga officialprincipen — skall se till att samtliga relevanta omständigheter, som krävs för att uppnå "materiell rättvisa", tas in i processen. På detta sätt kan risken för rättsförluster minimeras. En annan lösning är att parterna åläggs en återopsörda, dvs. att domstolen endast får utnyttja de rättsfakta parterna efter vägledning från domstolens sida fört in i processen, vid sin bedömning. Den mellanform för processledning som kommittén föreslagit (se avsnitt 19.3) är också en möjlig utväg.

Domstolen kan, när den skall dra ut de skatterättsliga konsekvenserna av den lösning de i själva verket gjort av den bakomliggande civilrättsliga frågan om t.ex. vem som äger en fastighet, bli tvingad att beakta alla de materiella skatteregler som aktualiseras av den civilrättsliga frågan. Skattemyndigheten kanske har yrkat att statlig fastighetsskatt skall påföras X som ägare. Med en vid definition av saken kan skattemyndigheten i och för sig, utan att saken ändras, alternativt eller som en utvidgning av talan yrka att X beskattas för alla andra inkomster som tillkommit den som under beskattningsåret skatterättsligt varit ägare till fastigheten i fråga, t.ex. överskott från uthyrning m.m. En annan konsekvens är att en ny talan som grundar sig på de berörda omständigheterna och som avser beskattningen av ägare till den i målet förekommande fastigheten inte kan prövas när domen har vunnit laga kraft. Preklusion av alternativa rättsliga grunder kan förekomma i flera fall, t.ex. olika sätt att beräkna en aktievinst i det föregående exemplet (jfr beträffande civilprocessen Ekelöf SvJT 1957 s. 325, Rättegång II s. 57 och Rättegång III s. 80 f och s. 83).

Denna konsekvens av att ansluta skatteprocessens sakbegrepp till civilprocessrättens innehåll är svår att undvika. Det finns dock även en fördel med konstruktionen. Den som har gjort en förmögenhetsrättslig disposition får i en och samma rättegång alla frågor som är skatterättsligt förknippade med denna bedömda vid ett och samma tillfälle. Det är å andra sidan möjligt att modifiera de konsekvenserna genom att t.ex. låta varje skatteform utgöra en särskild process. Därmed uppnås att en dom i ett inkomstskattemål inte binder parterna och domstolen när förmögenhetsskatten prövas.

3. av Karl-Axel Bladh, Karl-Gunnar Ekeberg och Göran Landerdahl

angående placeringen av de processuella bestämmelserna

Kommittén föreslår att bestämmelserna om processen skall tas in i NTL. Enligt vår mening bör de processuella bestämmelserna i stället placeras antingen i FPL eller i en särskild skatteprocesslag.

Skälen för att ta in processuella regler i NTL är i princip två. Dels kan det vara enklare för de skattskyldiga om reglerna inte sprids på flera lagar, dels är det en vanlig teknik att ta in kompletterande processbestämmelser i annan lag än den särskilda processlagen. Båda dessa skäl är enligt vår mening svaga.

Det kan antas att skatteprocessen också i framtiden blir så komplicerad att det saknar betydelse för de flesta skattskyldiga om bestämmelserna finns i en eller flera lagar. Den skattskyldige måste i stället i en mer lättillgänglig form än genom själva lagen informeras om lagstiftningens innehåll.

Det är i och för sig en vanlig teknik att FPL kompletteras med regler om processen i en annan lag. Som exempel kan nämnas 21-24 §§ i lagen (1981:1243) om vård av missbrukare i vissa fall. Men man måste då komma ihåg att de kompletterande bestämmelserna i sådana fall tas in i en lag som i huvudsak innehåller materiella regler. Däremot passar det illa att i en förfarandelag, som reglerar handläggningen vid en administrativ myndighet, ta in bestämmelser om processen. Det skulle vara som att föra in regler om processen i FL.

Vi anser alltså att man kan bortse från de skäl som åberopats för att ta in reglerna om processen i NTL. I stället bör de processuella bestämmelserna få en sådan lagteknisk ram att de grundläggande skillnaderna enligt RF mellan administrativa och dömande uppgifter framgår klarare än i dag.

Förvaltningsrättskipningen var länge integrerad i förvaltningsmyndigheterna. Genom 1971 års förvaltningsreform bröts de dömande uppgifterna ut ur förvaltningen och lades på skatterätterna och länsrätterna. Lagtekniskt tog sig detta uttryck bl.a. i uppdelningen i en förvaltningslag, som reglerar förfarandet i förvaltningen, och en förvaltningsprocesslag, som reglerar processen hos förvaltningsdomstolarna.

Fortfarande finns bl.a. i skatteprocessen kvar uppgifter som inte bör ankomma på domstol. Genom SFK:s förslag slutförs arbetet med att renodla de dömande uppgifterna och vi får en fullständig bodelning mellan skatteförvaltningen och länsrätterna. Detta bör komma till uttryck också lagtekniskt. Bestämmelserna som rör skatteprocessen bör därför inte tas in i NTL.

Ytterligare ett skäl för detta är att NTL:s inledande bestämmelse annars skulle ge intrycket att också länsrätterna taxerar och att de utgör en del av taxeringsorganisationen. Bestämmelserna om skatteprocessen bör i första hand tas in som särregler i FPL.

4. av Tore Lundin

angående var uträkningen av taxerad och beskattningsbar inkomst skall göras (avsnitt 21)

I den nuvarande beloppsprocessen fastställer förvaltningsdomstolarna taxerade och beskattningsbara inkomster och andra uppgifter som behövs för att domen skall verkställas genom omdebitering. Vid höjning av skatten resulterar omdebiteringen i tillkommande skatt och vid sänkning av skatten i återbetalning eller avkortning. SFK föreslår övergång till en sakprocess där domstolarna avgör saken. De ändringar av de taxerade och beskattningsbara inkomsterna, som blir följden av domen, skall verkställas av skattemyndigheterna, som genom särskilt beslut fastställer de taxerade och beskattningsbara inkomsterna m.m. Därefter sker omdebitering med därav följande åtgärder.

Jag är av samma mening som kommittén om övergång från en beloppsprocess till en sakprocess men anser att domstolen även i fortsättningen i domen skall ange de taxerade och beskattningsbara inkomsterna m.m. Som skäl för detta ställningstagande anför jag följande.

Om kommitténs förslag genomförs kommer domstolarnas arbete att minska. Det får dock anses som en nackdel att domstolarna inte ser helheten av domen och att domstolsjuristerna förlorar något av det skattekunnande de har i dag.

Skattemyndigheternas arbetsbörda ökar. Myndigheterna måste på ett annat sätt än i dag läsa igenom hela domen för att bedöma vilka ändringar av taxeringarna som måste göras. Därefter skall myndigheten besluta om taxerade och beskattningsbara inkomster m.m. Ett sådant beslut är överklagbart och kan följaktligen medföra domstolsprövning i frågan om myndigheterna fastställt underlaget för beräkning av skatt på ett riktigt sätt.

Om man beaktar fördelarna för domstolarna att i framtiden inte ange taxerade och beskattningsbara inkomster m.m. och nackdelarna för skattemyndigheterna finner jag att några effektivitetsvinster inte uppkommer. Det bör också beaktas att när domstolen dömer är domstolsjuristerna väl insatta i skattefrågan och bör ganska snabbt kunna bedöma de åtgärder som behövs för att fastställa taxerade och beskattningsbara inkomster m.m. Skattemyndigheterna måste däremot sätta sig in i ärendet innan de kan vidta de erforderliga åtgärderna.

Skattemyndigheterna belastas också på annat sätt. Om myndigheterna överklagar ett taxeringsbeslut är det angeläget att myndigheten inte bara anger den sak som överklagas utan också de ändringar som följer därav. Om t.ex. myndigheten yrkar höjning av inkomst av rörelse eller av jordbruksfastighet för en fysisk person måste myndigheten också enligt min mening ange om avsättning för egenavgifter skall ändras eller om ändring skall ske i annat avseende. Om detta inte sker får den skattskyldige inte klart för sig vad myndighetens yrkande avser och hans förutsättningar att bemöta yrkandet försvåras. På liknande sätt bör skattemyndighe-

ten då den yttrar sig över besvär av en skattskyldig ange vilka följder en taxeringsändring kan få, t.ex. att schablonavdraget för resor till och från arbetet kan påverkas av att inkomst av tjänst sänks. Skattemyndigheterna måste således i samband med överklagande ange de taxeringsåtgärder som blir följden av ändring av saken och sedan dom fallit vidta de taxeringsåtgärder som blir en följd av domen.

För de skattskyldiga innebär kommitténs förslag en försämrad service. När de skattskyldiga fått sin taxering sänkt är de angelägna att få återbetalning så snart som möjligt. Under många år har myndigheterna försökt att snabba upp dessa återbetalningar men ändå tar det upp emot två månader innan utbetalning sker. Detta är en följd av att LSM skall göra omräkning, undersökning skall ske hos kronofogdemyndigheten, restitutionsränta skall uträknas av LSKM och utbetalning skall ske av annan enhet inom den. Myndigheterna har vid ett flertal tillfällen undersökt möjligheterna att snabba upp dessa utbetalningar. Kritiken från allmänheten går främst ut på att restavgift påförs redan dagen efter förfallodagen medan återbetalning kan dröja flera månader.

Jag finner således att kommitténs förslag i detta avseende inte innebär någon effektivitetsvinst och att det blir försämrad service för de skattskyldiga.

Bilaga 1 Sammanfattning av rapporten Skattemålen i kammarrätt

Undersökningen (DV Rapport 1987:5) omfattar skattemål avseende inkomst- och förmögenhetstaxering, skattetillägg och förseningsavgift som avgjorts vid de fyra kammarrätterna under 1985. I redovisningen ingår sammanlagt 1 156 mål som prövats i sak.

Målen har grovt delats in i olika sakfrågor (inkomstslag m.m.). De flesta målen avser endast en sakfråga. För de redovisade målen har 1 551 sakfrågor angetts.

I 91 % av målen är den skattskyldige klagande i kammarrätten. 25 % utgörs av överklagade eftertaxeringsmål. Eftertaxeringsmålen överklagas i högre grad än andra mål. Det är förhållandevis ofta som TI överklagar mål om eftertaxering till kammarrätten. Av TI-besvaren utgör 39 % eftertaxeringar.

Endast 3 % av kammarrättsmålen utgörs av överklagade s.k. E-mål.

Kammarrättsprocessen domineras, liksom länsrättsprocessen, av tvister som rör inkomstslaget tjänst. Totalt 35 % av sakfrågorna utgörs av detta inkomstslag. Man slås vidare av det faktum att skattetillägg är så vanligt förekommande, inte som enskild tvistefråga, utan i kombination med annan tvist.

Tvistebeloppet uppgår till högst 5 000 kr. i 37 % av sakfrågorna. I en femtedel av sakfrågorna överstiger tvisten 25 000 kr.

Ny utredning åberopas bara i 6 % av målen. Det är mycket sällsynt att domstolen själv kompletterar utredningen. Det är också ovanligt att parterna byter grund eller framställer kvittningsyrkanden.

Kammarrättsmålen är till den helt övervägande delen tvistiga. I 88 % av målen bestrider motparten bifall till yrkandena. Bara 6 % är helt otvistiga. Någon skillnad i motpartens inställning i eftertaxeringsmål och andra mål har inte noterats.

Kammarrätten ändrar länsrättens dom i totalt 31 % av de överklagade målen. TI-besvaren bifalls till någon del i 59 %, medan ändring till följd av den skattskyldiges överklagande sker i 27 %.

Överklagade eftertaxeringsmål ändras i något större utsträckning än besvär över ordinarie taxering, nämligen i 36 % på yrkande av den skattskyldige och i 63 % på yrkande av TI.

Ändringsfrekvensen varierar också beroende på vad målet gäller. Mål angående nedsatt skatteförmåga och inkomst av kapital lämnas, liksom

avdrag under inkomst av tjänst, utan bifall i mycket stor utsträckning. Skönstaxeringar ändras däremot i hög grad.

Kammarrätten gör ändring i en något större andel av de mål där den skattskyldige företräts av ombud än i de mål han själv fört sin talan.

I 35 % av sakfrågorna godtar kammarrätten helt länsrättens beslut, såväl domskäl som domslut.

Muntlig förhandling förekommer i 3 % av skattemålen. Den skattskyldige företräds i 16 % av målen av ombud. Rättshjälp förekommer ytterligt sällan.

Bilaga 2 Beräkningar av resurskonsekvenser för skatteförvaltningen

1 Inledning

Resursberäkningarna har huvudsakligen gjorts i form av överarbetningar av de beräkningar som redovisades i betänkandet Förenklad taxering (SOU 1985:42). Vi återger därför relevanta delar av de tidigare bedömningarna i anslutning till de nya.

Vi vill även nu framhålla att det med nödvändighet följer viss osäkerhet med beräkningarna, eftersom de delvis bygger på antaganden om framtida konsekvenser av förändringar som inte genomförts och prövats i praktiken. Vidare bör nämnas att vi inte sett som vår uppgift att göra någon mer ingående bedömning av skattemyndigheternas resurssituation i stort, utan avsikten är att belysa vilka resursmässiga konsekvenser våra förslag till förändringar i verksamheten får.

2 Personalresurser för granskningsorganisationen

2.1 Resurs- och volymuppgifter

Av tabell 1, som gjorts på grundval av RSV:s produktions- och tidsuppföljning av granskningsverksamheten vid 1987 års taxering, framgår vilka resurser i persondagar (pd) som granskningsorganisationen förfogar över och hur de utnyttjas. Av tabellen framgår även uppgifter från 1984 års taxering, vilka låg till grund för våra beräkningar i betänkandet Förenklad taxering.

Tabell 1. Resurser för deklarationsgranskning m.m.

	1987		1984	
	Pd	%	Pd	%
1. Deklarationsgranskning				
a) Rörelsedekl	115 530	33,3	115 940	40,9
b) Förenklade dekl	24 270	7,0	-	-
c) Övriga dekl	52 270	15,1	48 220	17,0
Delsumma deklarationsgranskning	192 070	55,4	164 160	57,9
2. Fördjupad kontroll (TN-revisioner/taxeringsbesök)	26 530	7,6	16 000	5,7
Summa effektiv gransknings-tid	218 600	63,0	180 160	63,6
3. Andra arbetsuppgifter/övrig tid	128 530	37,0	103 090	36,4
Totalt	347 130	100,0	283 250	100,0

I tabell 2 och 3 redovisas uppgifter om mängden deklarationer, utförda revisioner m.m. vid 1987 och 1984 års taxering. I deklarationsantalet för 1984 ingår ca 700 000 s.k. utbodeklarationer. Sådana deklarationer förekommer inte längre.

Tabell 2. Volymen för tjänstegranskning

	1987	1984
1. Deklarationsgranskning		
a) Rörelsedekl	1 449 800	1 352 000
b) Förenklade dekl	3 167 200	-
c) Övriga dekl	1 719 800	3 064 000
Summa	6 336 800	4 416 000
2. Fördjupad kontroll		
a) Taxeringsbesök	1 646	2 048
b) TN-revisioner	5 131	3 991

Tabell 3. Antalet fritidsgranskade deklarationer¹⁾

	1987	1984
1. Rörelsedekl	155 400	157 500
2. Övriga dekl	576 400	2 950 700
Summa	731 800	3 108 200

¹⁾ Vid 1988 års taxering avses högst 500 000 deklarationer fritidsgranskas inom ramen för granskningsorganisationens tillgängliga resurser.

I betänkandet Förenklad taxering angav vi att den totala personalresurs, som vid 1984 års taxering användes för handläggande uppgifter inom granskningsverksamheten (280 000 pd — jfr tabell 1) omräknat på heltidsbasis, motsvarade ca 1 645 årsarbetskrafter (åa). Omräkningen gjordes med utgångspunkt i den egentliga granskningsperioden, som beräknades till 170 dagar. Den effektiva granskningstiden, som togs till huvudsaklig utgångspunkt för beräkning av resursbehovet, uppgick 1984 till 180 000 pd. Motsvarande omräkning av personalresurserna vid 1987 års taxering ger resultatet ca 2 040 åa. Skillnaden är nära 400 åa. Det resurstillskott som skett mellan 1984 och 1987 uppgår emellertid endast till 148 åa i form av nya tjänster vid LSM inför genomförandet av reformen förenklad självdeklaration. Övriga ca 250 åa har således tillförts granskningsverksamheten genom omdisponeringar från andra områden. I vad mån detta skett genom att faktiskt utrymme funnits för omfördelning eller om vissa uppgifter eftersatts e.d. saknar vi närmare kännedom om. Den effektiva granskningstiden för 1987 uppgick till drygt 218 000 pd. Det innebär en ökning med närmare 40 000 pd.

2.2 Resursbehov för den årliga taxeringen

2.2.1 Tidigare bedömning

I betänkandet Förenklad taxering beräknade vi att det skulle krävas ett resurstillskott om 165 åa för att bemanna granskningsorganisationen fullt ut, dvs. en helt slopad fritidsgranskning. Resursbehovet beräknades utifrån följande förutsättningar (bilaga 7 p. 1.2).

I. Det totala antalet deklarationer beräknades till 6,8 miljoner.

II. Antalet skattskyldiga som kan tänkas utnyttja den förenklade självdeklarationen beräknades till 4 miljoner. Härav antogs 20 %, eller 800 000, kräva manuella kontrollåtgärder eller annan mer tidskrävande utredning utöver den datamässiga behandlingen och den översiktliga formalgranskningen. Produktionstalen för de förenklade deklarationerna beräknades till 300 deklarationer/dag för formalgranskningen och 40 deklarationer/dag för den tillkommande manuella granskningen.

III. Resursbehovet för övriga löntagardeklarationer beräknades till 20 deklarationer/dag med utgångspunkt i RSV:s uppföljningsstatistik. Antalet övriga löntagardeklarationer beräknades till 1,3 miljoner.

IV. Beträffande det svärgranskade materialet anförde vi att minst den resurs, som enligt RSV-statistiken för 1984 års taxering användes för rörelsegranskning och fördjupad kontroll ($115\,940 + 16\,000 = 131\,940$ pd), borde avsättas. Antalet rörelsedeklarationer beräknades till 1,5 miljoner.

Utifrån dessa förutsättningar beräknades det sammanlagda resursbehovet för den årliga taxeringen till 235 000 pd enligt sammanställningen i tabell 4.

Tabell 4. Resursbehov för årlig taxering enligt tidigare bedömning

Förenklade dekl	
a) formalgranskning (4 000 000/300)	13 000 pd
b) utredningsfall (800 000/40)	20 000 pd
Övriga löntagardekl (1 300 000/20)	65 000 pd
Svårgranskade dekl inkl. taxeringsbesök och TN-revision	132 000 pd
Tillägg på grund av dagtidssammanträden i skattenämnd	5 000 pd
Summa	235 000 pd

Jämfört med de disponibla resurserna (180 000 pd) framkom en brist på ca 55 000 pd. Vi räknade med att 35 000 pd härav kunde täckas genom omdisposition av tillgängliga resurser. Vi gjorde den bedömningen med utgångspunkt i följande punkter.

1. En förlängning av granskningsperioden till den 30 november skulle medföra ett resurstillskott "på papperet" med 30 000 pd.

Som en "positiv faktor" framhölls att uttag för kompensationsledighet med anledning av kvällssammanträden med TN inte blir aktuellt. Sammanträden med skattenämnd förutsattes ske på dagtid. Vidare anförde vi att under den s.k. mellanperioden måste en stor del av resurserna utnyttjas för väsentliga insatser beträffande kontrolluppgiftsrevisioner, annan kontrollverksamhet, omfattande utbildningsinsatser m.m. Dessa aktiviteter måste med en förlängd granskningsperiod delvis förskjutas i tiden och utföras mera koncentrerat. Som ett nettotillskott för granskningsändamål beräknade vi under denna punkt 15 000 pd.

2. Vi räknade med att personalresurser vid LSM skulle kunna frigöras vid slopande av fritidsgranskningen och övergång till en ny beslutsordning. Framför allt räknade vi med att assistent- och biträdesresurser skulle komma att frigöras från arbete med administration av material till/från taxeringsfunktionärer, beräkning av PGI avseende fritidsgranskade deklarationer m.fl. uppgifter. Vissa handläggaresurser — för rådgivning m.m. till fritidsfunktionärer, för handläggning av sanktionsavgifter avseende fritidsgranskade deklarationer m.fl. uppgifter — beräknades även kunna omdisponeras. De frigjorda resurserna beräknades till största delen kunna utnyttjas för behandling av de förenklade deklarationerna. Tillskottet uppskattades till 15 000 pd.

3. Den i betänkandet Förenklad taxering föreslagna ordningen med tidigarelagd skattsedelsutskrift för skattskyldiga som taxerats på grundval av förenklad självdeklaration avsågs kombineras med ändrad ordning för förtidsåterbetalning av skatt för berörda skattskyldiga. Vi beräknade att ett minskat antal förtidsåterbetalningar skulle ge möjlighet till resursomfördelning till granskningsområdet med 5 000 pd.

Sedan hänsyn tagits till nu nämnda möjligheter till omdisposition av

resurserna kvarstod en resursbrist på 20 000 pd effektiv granskningstid. Uppräknat på årsbasis utifrån en beräknad effektiv granskningstid under taxeringsperioden om 120 dagar per person innebar detta ett behov av resurstillskott på 165 åa.

2.2.2 Ny bedömning

Med utgångspunkt i numera tillgängliga uppgifter bör resursbehovet beräknas enligt följande.

I. Det totala antalet deklARATIONER har ökat med 0,3 miljoner till 7,1 miljoner. En betydande del av ökningen består av rörelsedeklarationer.

II. Antalet skattskyldiga som faktiskt använde förenklad självdeklARATION vid 1987 års taxering uppgick till 3,2 miljoner. Enligt RSV:s preliminära beräkningar kommer antalet taxeringar på grundval av förenklad självdeklARATION att uppgå till 3,5 miljoner vid 1988 års taxering. Den ökade användningen av förenklad självdeklARATION beror till viss del på smärre ändringar i regelsystemet. Ökningen har även sin grund i ett ökat förtroende.

På vilken nivå antalet förenklade deklARATIONER kommer att stabilisera sig är det för tidigt att nu bedöma. Här spelar de materiella reglerna en avgörande roll. En viktig faktor är schablonavdraget under inkomst av tjänst. Med oförändrade regler torde schablonavdraget successivt urholkas, vilket ofrånkomligen minskar antalet förenklade självdeklARATIONER betydligt. Vi utgår emellertid från att de anpassningar av reglerna som behövs för att behålla i vart fall nuvarande antal förenklade deklARATIONER vidtas. Vi utgår därför från en volym om 3,5 miljoner.

Andelen förenklade deklARATIONER som "slogs ut" för manuella åtgärder uppgick vid 1987 års taxering till ca 20 %. Till en del rörde det sig om intrimningsproblem. Andelen deklARATIONER som faktiskt behövde särskilda åtgärder uppgick endast till ca 10 %. Vissa anpassningar har gjorts i rutiner m.m. inför 1988 års taxering. Det får förmodas att det efter hand sker en nedgång av "utslagningen". Vi räknar med att andelen deklARATIONER som i ett intrimmat förfarande behöver åtgärdas manuellt uppgår till 10 % eller antalsmässigt ca 350 000. Då förutsätts att de anpassningar av de materiella reglerna som torde behövas inte medför några påtagliga förändringar av granskningsrutinerna.

Produktionstalet för det samlade arbetet (såväl formalgranskning som utredning av "utslagsfall") med granskningen av de förenklade självdeklARATIONERNA uppgick under 1987 års taxering till 130 deklARATIONER/dag som ett riksgenomsnitt. Stora variationer förekom emellertid i landet. Resultatet kan jämföras med det planeringstal (250 deklARATIONER/dag) som RSV satte upp för det första året med det nya förfarandet. Utfallet får ses mot bakgrund av att en del inledande svårigheter följer av en så omfattande förändring. Inledningen komplicerades ytterligare av arbetsmarknadskonflikten inom skatteförvaltningen strax före 1987 års taxering, som bl.a. medförde en senareläggning av deklARATIONSTIDPUNKTEN.

Vi bedömer att de av oss tidigare angivna normtalen i stort får anses realistiska för ett intrimmat förfarande. Följande anpassningar föreslås emellertid. Normtalet för formalgranskningen bör sänkas till 275 deklARATIONER/dag. För utredningsfallen bör tillägg göras med det oförändrade normtalet 40 deklARATIONER/dag, men räknat efter en "utslagsprocent" om 10 i stället för 20.

De ändrade normtalen kan belysas med följande beräkningar på 1987 års volymer. Med tillämpning av normtalen i tidigare bedömning framkommer ett resursbehov om ca 26 000 pd. Med tillämpning av de nu föreslagna normtalen framkommer ett resursbehov om ca 20 000 pd. Den faktiska resursanvändningen under 1987 var ca 24 000 pd. Skillnaden mellan de faktiskt använda resurserna och de enligt de föreslagna normtalen beräknade resurserna är ca 4 000 pd. Vi bedömer emellertid att den lägre resursen varit tillräcklig i en situation med intrimmade rutiner m.m. Den bedömningen grundar sig bl.a. på underhandsinformation från RSV, som indikerar en ökad produktion vid 1988 års taxering.

I resursberäkningen utgår vi från en framtida volym av 3,5 miljoner förenklade deklARATIONER, vilket ger ett resursbehov om $(3\,500\,000:275 + 350\,000:40 =)$ 21 500 pd. Detta innebär ett resursbehov som är något lägre än nuvarande faktiskt använda resurser. Vi räknar med en kalkylmässig minskning av nuvarande resurser med 2 500 pd.

III. Vid 1987 års taxering fritidsgranskades 576 400 s.k. övriga löntagardeklARATIONER. Uppgift föreligger inte om antalet för 1988. Som nämnts i anslutning till tabell 3 skall sammanlagt högst 500 000 deklARATIONER få fritidsgranskas detta år. Den ökade tjänstegranskningen skall utföras inom ramen för de tillgängliga resurserna. Vi utgår från att samtliga deklARATIONER som sålunda överförs till tjänstegranskning är övriga löntagardeklARATIONER. Om man samtidigt utgår från att 155 000 fritidsgranskade deklARATIONER utgörs av rörelsedeklARATIONER kvarstår 345 000 övriga deklARATIONER. Eftersom granskningsorganisationen inte kan klara av denna ytterligare deklARATIONSMÄNGD måste ytterligare resurser tillskjutas. De aktuella deklARATIONERNA är enligt inhämtade uppgifter relativt svårgranskade. De har lagts ut för fritidsgranskning främst med anledning av att de inte stämt in i skattemyndigheternas olika "snabbgranskningsrutiner" (s.k. E-rutiner och motsvarande). Vi bedömer att det normtal vi använde i vår tidigare beräkning, 20 deklARATIONER/dag, är realistiskt. Detta ger ett beräknat resurstillskott om $(345\,000:20 =)$ 17 000 pd.

IV. Som nyss nämnts antas 155 000 rörelsedeklARATIONER fritidsgranskas vid 1988 års taxering. Att denna mängd deklARATIONER fortfarande fritidsgranskas beror till stor del på en ökning av antalet deklARATIONER. Vi bedömer att ett resurstillskott krävs för att dessa deklARATIONER skall kunna tas om hand av granskningsorganisationen i det nya förfarandet. Resursberäkningen bör ske med det produktionstal som tillämpas för motsvarande tjänstegranskade deklARATIONER, 15 deklARATIONER/dag. Detta ger ett beräknat resurstillskott om 10 500 pd.

V. Tidigare bedömning om ett resurstillskott för nämndsammanträden på dagtid bör oförändrat sättas till 5 000 pd.

Det framräknade behovet av resurstillskott kan utifrån vad nu sagts beräknas till $(-2\,500 + 17\,000 + 10\,500 + 5\,000 =)$ 30 000 pd effektiv granskningstid.

Det beräknade resursbehovet bör till viss del kunna täckas genom omdispositioner av tillgängliga resurser. Vi bedömer att så kan ske med 19 000 pd. Underlaget för den bedömningen är följande.

1. Det nettotillskott som kan tillgodogöras för granskningsändamål på grund av förlängd granskningsperiod bör beräknas lägre än tidigare antagna 15 000 pd. Vi har då beaktat olika faktorer som framkom vid remissbehandlingen av betänkandet Förenklad taxering eller som påpekats under det fortsatta utredningsarbetet.

Till att börja med bör granskningsarbetet avslutas i så pass god tid att skäligt utrymme ges för eventuella erinringar från de skattskyldiga. Detta innebär att mindre tid kan användas för "grundläggande" granskningsarbete men i gengäld ökar i motsvarande mån resursutrymmet för omprövning. Detta bör ge utrymme för en viss kvalitetshöjning av besluten under taxeringsperioden.

Ett annat förhållande är en konsekvens av förslaget om tidigarelagd skatteavräkning. Den ordningen torde komma att kräva vissa resurser för service m.m. (s.k. klagomur) omkring halvårsskiftet taxeringsåret. I och för sig innebär detta endast en förskjutning från december taxeringsåret, men problemet är att belastningen flyttas från icke-granskningsperiod till granskningsperiod. Genom att granskningspersonal i vart fall delvis måste tas i anspråk för den nu nämnda uppgiften — andra resurser finns inte att tillgå — måste arbetstiden kompenseras under övrig tid av granskningsperioden.

Ett ytterligare förhållande, som inte beaktades i betänkandet, är att delar av granskningspersonalen efter utgången av nuvarande taxeringsperiod utför uppgifter inom debiteringsområdet. Det avser bl.a. arbetet med särskild beräkningsgrund (s.k. stående jämkningar) och debitering av B-skatt. Nu angivna faktorer, vilka är de viktigaste som framförts, är av karaktären att de följer av arbetscyklerna i övriga arbetsområden. De är relativt opåverkbara. Vi uppskattar att tidigare beräkning bör justeras ned till ett nettotillskott för granskningsändamål om 10 000 pd.

2. Beträffande möjligheterna att disponera om personal som arbetar med stöd åt och administration av fritidsorganisationen har förutsättningarna ändrats en hel del sedan tidigare beräkning. Fritidsgranskningen har gått ned från drygt 3 miljoner deklarationer vid 1984 års taxering till ca 750 000 deklarationer vid 1987 års taxering och beräknade 500 000 deklarationer vid 1988 års taxering. Det innebär att andelen fritidsgranskade deklarationer minskat från drygt 40 % till mindre än 10 % under de senaste åren. I samband med denna minskning har personal redan i stor utsträckning omdisponerats. Bl.a. har granskningen av förenklade själv-

deklarationer vid 1987 och 1988 års taxeringar till viss del utförts av personal som tidigare arbetat som stödresurs till fritidsorganisationen.

Ett annat förhållande är att arbetsuppgifter som avser hantering av material till/från taxeringsfunktionärer och liknande uppgifter till viss del utförs av extrapersonal som anvisas av bl.a. arbetsmarknadsstyrelsen. Därvid har framförts att dessa resurser inte kan "intecknas" vid beräkning av resursbehovet för det nya taxeringsförfarandet. Efter det att hänsyn tagits till dessa faktorer beräknar vi att det nettotillskott som kan tillföras granskningsverksamheten uppgår till 4 000 *pd*.

3. Resurstillskottet på grund av minskat antal förtidsåterbetalningar bör, i likhet med vad vi tidigare beräknat, sättas till 5 000 *pd*. Detta förutsätter givetvis att den tilltänkta ordningen med tidigarelagd skattsedelsutskrift m.m. kommer till stånd. En närmare beräkning av effekterna av den ändrade ordningen kan göras i samband med att de detaljerade förslagen läggs fram. Som framgår av avsnitt 2 ankommer den uppgiften numera på RSV.

Den nya bedömningen av resursbehovet för årlig taxering resulterar i en resursbrist på 11 000 *pd* effektiv granskningstid. Denna brist avser i huvudsak resurser för rörelsegranskning. Den effektiva granskningstiden för rörelsedeklarationer är för närvarande ca 100 dagar. Med en förlängd granskningsperiod bör den effektiva granskningstiden kunna utsträckas åtminstone 15 dagar, utan att tiden för eventuella erinringar mot taxeringsbesluten blir för kort. Omräkning till årsbasis bör således ske efter en effektiv granskningstid på 115 dagar, vilket ger 95 *da*.

2.3 Resursbehov för omprövningsförfarandet m.m.

2.3.1 Tidigare bedömning

Som en grund för resursberäkningar för omprövningsförfarandet — och även för beslutsorganisationen — beräknade vi i betänkandet Förenklad taxering (avsnitt 4.2.3) antalet ärenden på följande sätt. Vi utgick från antalet omprövningar i TN vid 1984 års taxering och besvär till länsrätt avseende inkomst- och förmögenhetstaxering kalenderåret 1984. Våra bedömningar grundades vidare på en deklaraionsundersökning avseende 1984 års taxering samt en undersökning av skattemålen i länsrätt. Dessa undersökningar redovisades i betänkandet (bilaga 2 och 3).

I. Omprövningar avseende löpande taxeringsår beräknades till 100 000. Utgångspunkten var antalet omprövningar i TN som uppgick till 105 000. Vi räknade med att behovet av 5 000 omprövningar skulle falla bort med anledning av reformen förenklad självdeklaration. Här avsågs i första hand de generellt gällande materiella förenklingarna. Av kvarvarande 100 000 omprövningar bedömdes 20 000 vara av rättelsekaraktär så att de kunde avgöras av enskilda tjänstemän utan medverkan av skattnämnd. Resterande 80 000 omprövningar bedömdes böra avgöras av skattemyndigheten i nämndsammansättning.

II. Omprövningar avseende äldre taxeringsår på skattskyldigs initiativ beräknades till 35 000. Här utgick vi från antalet skattskyldigbesvär till länsrätt som uppgick till 75 000. Av dessa antog vi, med ledning av resultatet av vår länsrättsundersökning, att 20 000 (ca 25 %) hade varit föremål för omprövning i TN. De ansågs därför böra frånräknas denna delpost då de redan räknats med i volymen för den årliga omprövningen. De ändrade reglerna i anslutning till reformen förenklad självdeklaration beräknades medföra ett bortfall av 20 000 ärenden. Av kvarvarande 35 000 ärenden, initierade av skattskyldiga, räknade vi med att 10 000 skulle kunna avgöras av enskilda tjänstemän, medan 25 000 behövde föredras i skattenämnd.

III. Omprövningar avseende äldre taxeringsår på skattemyndighets initiativ beräknades till 25 000. Här utgick vi från antalet TI-besvär och ansökningar om eftertaxering, sammanlagt 30 000. Vi antog att 5 000 ärenden skulle falla bort på grund av de ändrade materiella reglerna i samband med reformen förenklad självdeklaration. Vi uppskattade att 10 000 ärenden skulle kunna avgöras av enskilda tjänstemän och 15 000 av myndighet i nämndsammansättning.

IV. Vi räknade även med att de grundläggande besluten skulle fattas med skattenämnden i 10 000 ärenden. Det rör sig om fall med svårare skälighets- och bedömningsfrågor. Slutligen beräknade vi att skattenämnden skulle ompröva 5 000 beslut i fråga om skattetillägg och förseningsavgift.

Sammanfattningsvis beräknade vi antalet ärenden på sätt som framgår av tabell 5. Uppgifter markerade med * togs med som grund för resursberäkningarna för handläggning av omprövningsärenden. För övriga uppgifter lämnas förklaringar i fotnot.

Tabell 5. Vissa volymer i tidigare bedömning

	Beslut av tjänstemän	Beslut av skattenämnd	Summa
1. Omprövningar avseende löpande taxeringsår	20 000 ¹⁾	80 000 ¹⁾	100 000
2. Omprövningar avseende äldre taxeringsår på skattskyldigs initiativ	10 000*	25 000*	35 000*
3. Omprövningar avseende äldre taxeringsår på skattemyndighets initiativ	10 000*	15 000*	25 000*
4. Övriga ärenden			
– grundläggande taxeringsbeslut	¹⁾ ²⁾	10 000 ²⁾	10 000
– omprövning av skattetillägg/ förseningsavgift		5 000 ²⁾	5 000
Summa	40 000	135 000	175 000

¹⁾ Resursbehovet för handläggning täcks inom resurserna för årlig taxering.

²⁾ Volymerna är inte särskilt beräknade. Arbetsuppgifterna ingår i det löpande granskningsarbetet.

Resursberäkningarna (jfr betänkandet Förenklad taxering bilaga 7 avsnitt 1.3) gjordes enbart för handläggning av omprövningar avseende äldre år. Resurserna för handläggning av löpande års ärenden ansågs böra inkluderas i resurserna för årlig taxering — dvs. samma ordning som tillämpas för resursberäkning i nu rådande organisation.

Resursbehovet för handläggning av omprövningsärenden beräknades med ledning av följande normtal.

- a) Otvistiga ärenden (= beslut av tjänsteman) 5 ärenden/dag
- b) Tvistiga ärenden (= beslut med skattenämnd) 2 ärenden/dag

Det framräknade resursbehovet framgår av tabell 6.

Tabell 6. Resursbehovet för omprövning enligt tidigare bedömning

	Antal	Resursbehov
1) Omprövning initierad av skattskyldig		
a) Otvistiga	10 000	2 000 pd
b) Tvistiga	25 000	12 500 pd
2) Omprövning initierad av skattemyndighet		
a) Otvistiga	10 000	2 000 pd
b) Tvistiga	15 000	7 500 pd
Summa	60 000	24 000 pd

Det sammanlagda resursbehovet 24 000 pd omräknades till 120 aa, eftersom handläggningen bedömdes kunna fördelas under hela året, dvs. med 200 dagar/år.

Förutom handläggning av omprövningsärenden räknade vi med att resurser skulle komma att krävas för handledning och rådgivning, medverkan i revisioner samt för handläggning av ärendegrupper som föreslås överföras från länsrätt till skattemyndighet, sekreterarfunktion åt skattenämnderna m.fl. ändamål.

Vi räknade med att dessa uppgifter skulle motsvara ett resursbehov av 50 aa. Efter ett administrationspåslag om 15 % framkom ett sammanlagt resursbehov för omprövningsförfarandet på 200 aa.

Vi underströk att ärendena ofta är av komplicerad natur och att arbetsuppgifterna för berörda befattningshavare i allmänhet kunde bedömas bli kvalificerade och kräva hög kompetens. Tjänsterna förutsattes därför bli förhållandevis högt placerade.

2.3.2 Ny bedömning

I. Vad gäller de beräkningar vi gjorde i betänkandet Förenklad taxering beträffande volymerna för omprövning i TN finns inte tillgång till nyare uppföljningsuppgifter. Inget har emellertid kommit fram som tyder på att de beräkningar som redovisats under punkt I i föregående avsnitt bör ändras nu.

II. Beräkningarna under punkt II i föregående avsnitt utgick från volymen skattskyldigbesvär till länsrätt. Antalet sådana besvär har minskat från ca 75 000 under 1984 till ca 55 000 under 1987. Minskningen med 20 000 är den volym vi räknade med totalt på grund av ändrade materiella regler. Minskningen har emellertid i huvudsak skett före genomförandet av förfarandet med den förenklade självdeklarationen och de i samband därmed införda reglerna som förväntades minska besvärsmängden. En betydande del av förändringen torde vara en följd av de liberalare reglerna avseende påföring av skattetillägg men även andra faktorer kan ha spelat in, t.ex. anpassningar av ambitionsnivåerna i granskningsarbetet. Det är för tidigt att dra några slutsatser om hur besvärsvolymer kommer att utveckla sig. Vi finner det därför rimligt att i det här sammanhanget tills vidare utgå från tidigare beräknad volym, dvs. sammanlagt 55 000 ärenden. Det bör noteras att denna volym endast är en utgångspunkt för att beräkna antalet omprövningar i det nya förfarandet. Som framgår i bl.a. avsnitt 4 i denna bilaga utgår vi från att den framtida besvärsvolymen kommer att ligga omkring 30 000.

I ett avseende finns anledning att vidta en ändring i beräkningsunderlaget. Det gäller de 20 000 ärenden som i nuvarande ordning ingår både bland omprövningsärenden i TN och bland mål i länsrätt. Vi beaktade inte dessa ärenden i vår tidigare beräkning. Det bör ske nu.

Enligt vår länsrättsundersökning skilde sig hithörande ärenden markant från övriga, ej omprövade ärenden. T.ex. var ändringsfrekvensen för denna grupp mindre än hälften jämfört med ärenden som inte omprövats av TN. På goda grunder kan man utgå från att det framtida omprövningsförfarandet blir betydligt effektivare än det nuvarande. De skattskyldiga torde normalt få ett större förtroende för de avgöranden som sker inom skattenämnden än de har för motsvarande TN-avgöranden. Detta bör verka dämpande på volymerna. En viss mängd fall torde ändå aktualiseras för förnyad omprövning. Det gäller även andra ärenden än de som nu diskuteras. En sådan ordning får emellertid anses vara av godo. Ett syfte med reformen är ju att försöka nå avgöranden i första instans i stället för att flytta upp ärenden i länsrätt. Ofta kan det vara relativt lätthanterliga frågor som aktualiseras vid en förnyad omprövning. Det kan röra sig om ytterligare förtydliganden som krävs för att slutföra ett ärende. I vissa fall kanske den skattskyldige inte "inser allvaret i situationen" förrän efter det att ett omprövningsbeslut är fattat.

Hur volymen av ärenden, som i det framtida förfarandet förekommer i en förnyad omprövning, skall beräknas finns det ingen enkel lösning för. Som nyss anförts torde mönstret för förnyad prövning ändras så att ärendantalet går ned. Samtidigt bör finnas en marginal för handläggning av ärenden som annars hänvisas till länsrätt. Vi uppskattar att volymen för förnyade omprövningar kan komma att uppgå till 10 000 ärenden. Dessa ärenden torde behandlas med skattenämnd. Resursbehovet för ärendena bör dock vara lägre än för övriga skattenämndsärenden, eftersom de får förutsättas vara i allt väsentligt färdigutredda i samband med tidigare omprövning. Det synes lämpligt att resursbehovet beräknas med ut-

gångspunkt i det normala som vi använder för de otvistiga omprövningarna, dvs. 5 ärenden/dag.

III. Tidigare beräkning i föregående avsnitt bygger på volymen TI-besvär till länsrätt. Här har volymen sjunkit från 30 000 till 15 000 från 1984 till 1987 eller med 10 000 ärenden mer än vad vi räknade med i ett utbyggt förfarande. Enligt vad vi erfarit är detta inte ett uttryck för minskade behov utan enbart en följd av att resurserna för offensiv verksamhet av tvingande skäl använts inom andra områden. Vi finner inget skäl att frånga tidigare bedömning av ärendevolymen, dvs. 25 000 ärenden.

IV. Antalet grundläggande beslut som skall avgöras med skattenämnden bör justeras upp från 10 000 till 25 000. Detta är en följd av riksdagens beslut med anledning av prop. 1986/87:47 (jfr avsnitt 2.1.1).

Volymen ärenden avseende skattetillägg/förseningsavgift som skall avgöras med skattenämnd bör beräknas till oförändrade 5 000. I tidigare bedömning räknade vi inget tillkommande resursbehov för detta område. Vi grundade detta på att de särskilda avgifterna redan i dagens ordning såväl påförs som omprövas av skattemyndighet. Handläggning i skattenämnd kommer emellertid att medföra visst merarbete. Det finns vidare skäl att skapa ett ökat utrymme för omprövning av de särskilda avgifterna. I sammanhanget kan erinras om att det vid handläggning av dessa frågor i förvaltningsdomstol numera finns utökade möjligheter till muntlig förhandling. För att säkerställa att omprövning av ärenden om särskilda avgifter kan ske på ett tillfredsställande sätt hos skattemyndigheterna bör ett visst resurstillskott ske. Normalt torde dessa ärenden behandlas samordnat med bakomliggande taxeringsfrågor. För att täcka resursbehovet bör det vara tillräckligt att använda normala 5 ärenden/dag.

V. I avsnitt 21 har vi föreslagit att skattemyndigheten skall utföra de taxeringsåtgärder som behövs i anledning av domstols dom. Detta är en nyttillkommande uppgift som kräver vissa resurser hos skattemyndigheterna. I de fall domstolen vidtar ändring i ett överklagat taxeringsbeslut, skall skattemyndigheten fatta ett beslut om taxeringsåtgärder som meddelas den skattskyldige. Detta beslut skall även ligga till grund för omdebitering m.m. I efterföljande led förutsätts arbetet ske i princip oförändrat, och resursbehovet påverkas därför inte.

Som grund för resursberäkningen för ärenden om taxeringsåtgärder måste beräknas antalet domar som innebär ändring av taxeringsbeslut. Vi utgår till att börja med från vårt tidigare antagande om att det totala antalet överklaganden till länsrätt uppgår till 30 000. Ändringsfrekvensen i dagens ordning är, enligt vår länsrättsundersökning, relativt hög — drygt 70 %. Detta är emellertid en följd av den stora andelen otvistiga mål, där frågan ofta gäller rättelse av misstag. Dessa frågor kommer att falla bort från domstolsbehandling genom det nya omprövningsförfarandet. Som ledning för utgången av tvistiga mål kan man se på utgången för mål i kammarrätt — som framgår av rapporten (DV 1987:5) Skatte-

målen i kammarrätt. Ändringsfrekvensen var enligt rapporten ca 30 %. Den frekvensen synes rimlig att utgå från i de nu aktuella beräkningarna. Antalet ärenden om taxeringsåtgärder som följd av länsrättsavgöranden kan då beräknas till 9 000 (30 % av 30 000).

Antalet kammarrättsmål får antas minska med anledning av det nya förfarandet. Vi uppskattade i betänkandet Förenklad taxering antalet kammarrättsmål till ca 9 000. Med oförändrad ändringsfrekvens (30 %) kan antalet ärenden om taxeringsåtgärder beräknas till 2 700. Vi räknar med avrundade 3 000 och inkluderar då även de fåtal ärenden som kan initieras av regeringsrättsavgöranden.

Tidsåtgången för taxeringsåtgärderna beräknas motsvara den som vi utgår från beträffande otvistiga omprövningar, dvs. 5 ärenden/dag.

Med utgångspunkt i vad som anförts nu bör tidigare beräknade 24 000 pd för handläggning av omprövningsärenden m.m. ökas med 5 400 pd till 29 400 pd (10 000 förnyade omprövningar, 5 000 omprövningar av särskilda avgifter och 12 000 ärenden om taxeringsåtgärder — samtliga med tillämpning av normtalet 5 ärenden/dag). Avrundning bör ske till 30 000 pd. Då kan även inkluderas tid för tillkommande handläggning av ärenden enligt 43 § 1 mom. KL (jfr förslag i avsnitt 6.2.11). Resurserna motsvarar på årsbasis 150 aa före administrativa påslag, mot tidigare beräknade 120 aa.

Tidigare beräknat resursbehov för övriga tillkommande uppgifter, 50 aa, bör oförändrat tillföras. Slutligen bör i likhet med tidigare beräkning göras ett administrativt påslag med 15 %. Det sammanlagda resursbehovet blir då 230 aa.

3 Resurser för den nya beslutsorganisationen i första instans

3.1 Förutsättningar

I betänkandet Förenklad taxering beräknade vi (bilaga 7, p. 2.2) kostnaderna för ledamöter och ordföranden i skattenämnderna med utgångspunkt i 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.

Följande förutsättningar har förändrats. Antalet ärenden bör höjas med 25 000 till 160 000 — 15 000 på grund av ökat antal grundläggande beslut och 10 000 på grund av förnyade omprövningar (jfr föregående avsnitt).

Vidare skall fem lekmän, i enlighet med riksdagens principbeslut, delta vid sammanträdena. Övriga förutsättningar bör fortfarande gälla.

Tidigare räknade vi med att mellan 6 000 och 8 000 sammanträden skulle hållas, vilket innebär mellan ca 16 resp. 22 ärenden per sammanträde. Utifrån det ökade antalet ärenden räknar vi med att antalet sammanträden blir mellan drygt 7 000 (22 ärenden/sammanträde) och 10 000 (16 ärenden/sammanträde). Vi grundar nu resursberäkningarna på medeltalet 8 500 sammanträden (ca 19 ärenden/sammanträde).

3.2 Ledamöter

Kostnaderna för lekmännens medverkan beräknades tidigare till mellan 15 och 19 milj. kr. Utgångspunkten var 6 000 resp. 8 000 sammanträden och en kostnad per sammanträde och ledamot om 600 kr. (450 kr. i arvode och 150 kr. i genomsnittlig rese- och traktamentsersättning).

Med de ändrade förutsättningarna bör kostnaderna för lekmanaledamöterna beräknas på följande sätt.

$8\,500 \text{ sammanträden} \times 5 \text{ ledamöter} = 42\,500 \text{ sammanträdesdagar} \text{ à } 600 \text{ kr.} = 25 \text{ milj. kr.}$

3.3 Ordföranden

För ordförandeskap i skattenämnden räknade vi tidigare med sammanträdestid (en halv dag) för 6 000 sammanträden med tillägg för förberedelser och efterarbete motsvarande dubbla sammanträdestiden (en hel dag). Det sammanlagda behovet beräknades till 45 åa.

Med de ändrade förutsättningarna bör resurserna för ordförandeskap beräknas till $1,5 \text{ pd} \times 8\,500 \text{ sammanträden} = 12\,750 \text{ pd}$ eller omräknat till årsbasis 65 åa.

I betänkandet Förenklad taxering anförde vi att i de fall myndighetschefen tjänstgör som ordförande i skattenämnd detta får anses vara ett tjänsteåliggande. I dessa fall ansåg vi inte att uppgiften skulle arvoderas särskilt. För andra befattningshavare som skall tjänstgöra som ordförande eller vice ordförande ansåg vi däremot att en kompensation i form av ett särskilt arvode låg nära till hands. Vi beaktade emellertid inte detta särskilt i kalkylen. Frågan bör emellertid belysas som ledning för resurstilldelningen för det framtida förfarandet. Något direkt underlag för en beräkning finns varken vad gäller antalet sammanträdesdagar, som skall ersättas, eller lämpligt arvode. Som ett exempel på omfattningen av kommande kostnader kan anges att om hälften av sammanträdena leds av annan än myndighetschefen och samma arvode utgår som till lekmanaledamöterna (dvs. 450 kr.) blir kostnaden omkring 2 milj. kr.

4 Konsekvenser för processverksamheten

4.1 Tidigare bedömning

I betänkandet Förenklad taxering (bilaga 7, p. 3.1) beräknade vi att ca 180 åa handläggare och ca 70 åa assistenter/biträden (benämns i det följande "övriga") skulle kunna frigöras från LSKM:s (tidigare länsstyrelsernas) besvärsheter på grund av minskad processverksamhet.

Ett sammandrag av de tidigare bedömningarna framgår av tabell 7.

Tabell 7. Resursberäkningar för processverksamheten enligt tidigare bedömning

	Handläggare	Övriga	Totalt
Befintlig total resurs vid besvärsheterna	421 åa	191 åa	612 åa
därav för process på taxeringsområdet samt anståndsärenden	348 åa	120 åa	463 åa
avgår beräknat behov för process på taxeringsområdet samt anståndsärenden	. /. 168 åa	. /. 50 åa	. /. 221 åa
Resurs att omdisponera	ca 180 åa	70 åa	250 åa

Beräkningarna i tabell 7 baserar sig på en enkät avseende budgetåret 1983/84 (jfr bilaga 5 till betänkandet Förenklad taxering) och på följande antaganden.

- 30 000 ärenden/år i länsrätt
- 9 000 ärenden/år i överinstans
- en handläggare producerar 250 länsrättsärenden/år
- en handläggare producerar ca 500 överinstansärenden/år.

Det kan nämnas att enligt enkäten producerade en handläggare i genomsnitt ca 400 länsrättsärenden eller ca 575 ärenden i överinstans per år.

Vi redovisade även en försiktigare bedömning som främst baserades på en framtida volym om 50 000 ärenden/år i länsrätterna. Enligt denna beräknades ca 130 handläggare och ca 50 övriga kunna omdisponeras.

4.2 Ny bedömning

4.2.1 Befintliga resurser

Uppgifter rörande 1986 års processverksamhet, som i olika sammanhang insamlats av RSV (rapportering för medelsfördelning, anslagsframställning, produktion av länsrättsärenden) utvisar att 69 % av besvärsheternas sammanlagda löneresurs disponeras för processverksamhet inom taxeringsområdet. Det totala antalet åa uppgick per den 1 januari 1986 till 629 och 1987 till 644. För 1986 bör man kunna räkna med ett genom-

snitt på 638 åa. En proportionering ger vid handen att 440 åa disponerades för process. För administration, utbildning m.m. disponerades drygt 16 % av löne-medlen. Ett "administrationspåslag" bör därför beräknas till ca 15 % per åa. Sammantaget kan resursåtgången för process beräknas till $(1,15 \times 440 \text{ åa} =) 506 \text{ åa}$.

Av tillgängliga siffror för 1986 framgår att 28 % av den arbetstid som redovisas för processverksamhet avser personal med lönegrad N 10 och därunder. Om detta kan tas till utgångspunkt för fördelning på handläggare och övriga skulle den för process inom taxeringsområdet disponerade resursen fördela sig på 364 handläggare och 142 övriga mätt i åa.

4.2.2 Produktion

Under 1986 uppgick produktionen av länsrättsärenden till 92 274. Produktionen av ärenden i överinstanser kan beräknas till ca 12 000 ärenden. Beräkningen har gjorts med utgångspunkt i antalet avgjorda ärenden. Sammanlagt producerades enligt denna beräkning 104 274 ärenden.

Det måste i sammanhanget beaktas att besvärsheterna disponerade externa resurser motsvarande närmare 4 % av lönekostnaderna för den egna processresurser för att åstadkomma denna produktion. Vi beräknar därför att besvärsheterna med sina egna resurser producerat ca 100 000 ärenden.

Årsproduktion per handläggare kan då beräknas till 323 ärenden $(\frac{150\,000}{0,85 \times 364})$ exkl. administrationspåslag och 275 ärenden $(\frac{100\,000}{367})$

inkl. administrationspåslag. Dessa produktionstal avser ett genomsnitt av målen i samtliga instanser.

4.2.3 Beräknat resursbehov

Vår tidigare bedömning baserade sig på antagandet att antalet mål i länsrätt skulle uppgå till 30 000 per år och i överinstans till 9 000 per år. Någon grund att korrigera detta antagande finns inte.

Däremot kan det finnas anledning att korrigera våra tidigare antaganden beträffande produktionstal, dvs. 250 länsrättsmål eller 500 mål i överinstans per åa. Erfarenheten visar att skattemålen blivit alltmer komplicerade och tidsödande. Inte minst det ökade inslaget av muntlighet i processen bidrar till detta. Produktionstalet har sedan 1983/84 sjunkit från ca 400 till drygt 300 ärenden per år och handläggare. Det kan nämnas att produktionen av länsrättsärenden sjunkit med 16 % från 92 274 ärenden under 1986 till 77 498 under 1987.

Det finns anledning att anta att målens svårighetsgrad kommer att fortsätta att öka och därmed också tidsåtgången. Satsningarna på kontrollområdet leder till att alltmer komplicerade transaktionsmönster upptäcks. Fr.o.m. 1987 års taxering övertar LSKM också den tidigare mellankommunala målgruppen. Erfarenhetsmässigt genererar denna målgrupp komplicerade ärenden som ofta tar lång tid att hantera.

Dessutom måste beaktas att personalens utbildningsbehov eftersatts bl.a. genom den kraftiga satsningen på att arbeta bort överbalanser av ärenden.

Med utgångspunkt i vad nu sagts bedömer vi att normtalet för mål inom taxeringsområdet bör sättas till 200 mål per år. Normtalet bör användas för resursberäkningen för såväl länsrätts- som överinstans-ärenden. Det bör vidare inkludera behandling av anståndsärenden till den del dessa skall ankomma på processförarna. Nu angiven metod är något grövre än den tidigare tillämpade, men vi har funnit att en nedbrytning i delområden inte är meningsfull. Behovet av handläggarresurser beräknas till $(39\,000:200 =) 195$ år.

I vår tidigare bedömning hade vi en proportion mellan handläggare och övrig personal på 1:3. Vi har inte nu funnit anledning till annan bedömning. Behovet av övrig personal kan därför beräknas till $(195:3 =) 65$ år.

Administrationspåslag, 15 %, bör beräknas för såväl handläggare som övrig personal. Det framtida behovet för process på taxeringsområdet kan beräknas till 224 år i handläggarresurs och 75 år i övrig resurs.

En sammanställning av vår nya bedömning redovisas i tabell 8.

Tabell 8. Resursberäkningar för processverksamheten enligt ny bedömning

	Handläggare	Övriga	Totalt
Befintlig resurs för process på taxeringsområdet samt anståndsärenden	364 år	142 år	506 år
avgår beräknat behov	. / . 224 år	. / . 75 år	. / . 299 år
Resurs att omdisponera	140 år	67 år	207 år

Bilaga 3

SFK:s förslag till taxeringsförfarande och skatteprocess i översikt

Processuella regler	Inkomståret	Taxeringsåret	År 1	Åren 2-5	År 6 och följande
Hos myndigheterna saknar övergång till sakprocess i princip betydelse. Vid omprövning av fråga som är eller har varit under domstolsprövning och i förnyat eftertaxeringsärendet är den dock relevant	LSM	Preliminär skatt (skattsedlar, jämkning, betalningskontroll m.m.) Förberedelse för taxering	Omprövningsrätt både för de skattskyldiga och skattemyndigheterna	Omprövning på den skattskyldiges initiativ. På skattemyndighetens initiativ: Omprövning till skattskyldigs fördel och genom eftertaxering	Omprövningsbeslut beträffande ärenden där skattskyldigs ansökan kommit in senast 31/12 år 5. På skattemyndighetens initiativ: Viss begränsad rätt till omprövning till skattskyldigs fördel och genom eftertaxering
	LSKM	Ledning Förberedelse för taxering Bevis- och betalningssäkring	15/2, 31/3 Deklaration. T.o.m. 30/11 Taxeringsbeslut. Avgiftsbeslut. Omprövning. 15/12 Skattsedlar. 15/2, 31/3 Deklaration. T.o.m. 30/11 Taxeringsbeslut. Omprövning.	Överklagande, processföring	
	RSV	Ledning Föreskrifter och råd	Ledning, föreskrifter och råd, överklagande, processföring		
	RN	Förhandsbesked			
Sakprocess men generös rätt att ändra talan	LR	Överklagade preliminärskattebeslut. Överklagande bevis- och betalningssäkringsbeslut	Överklagade omprövningsbeslut		
Sakprocess. Begränsad rätt att ändra talan. Inga fullföljdsbegränsningar	KR	Besvär i den mån LR:s beslut är överklagbara (avser främst preliminär skatt) Ledning, processföring	Överklagade länsrättsmål		
Sakprocess. Dispens fördras för de skattskyldiga. RSV ensamt behörig att överklaga och föra talan för det allmänna. Ej dispenskrav för RSV	RR	Överklagade förhandsbesked	Överklagade förhandsbesked. Mål som fått dispens	Mål som fått dispens	Resning m.fl. liknande mål

Statens offentliga utredningar 1988

Kronologisk förteckning

1. Översyn av utlänningslagstiftningen. A.
2. Kortare väntan. A.
3. Arbetsolycka — "olycka" eller arbetsmiljöbrott? A.
4. Kunskapsöverföring genom företagsutveckling. UD.
5. Samerätt och sameting. Ju.
6. Provning och kontroll i internationell samverkan. I.
7. Frihet från ansvar. Ju.
8. En ny skyddslag. Fö.
9. Sverigeinformation och kultursamarbete. UD.
10. Rätt adress. Fi.
11. Öppenhet och minne. U.
12. Civil personal i försvaret. Fö.
13. Handel med optioner och terminer. Fi.
14. Översyn av bostadsrättslagen. Bo.
15. Medborgarkommissionens rapport om svensk vapenexport. SB.
16. SÄPOrhetpolisens inriktning och organisation. Ju.
17. Reklamskatten. Fi.
18. Rapport av den parlamentariska kommissionen med anledning av mordet på Olof Palme. Ju.
19. U-lands- och biståndsinformation. UD.
20. En förändrad ansvarsfördelning och styrning på skolområdet. U.
21. Ny taxeringslag — Reformerad skatteprocess. Del I. Fi.

Statens offentliga utredningar 1988

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Medborgarkommissionens rapport om svensk vapenexport. [15]

Justitiedepartementet

Samerätt och sameting. [5]

Frihet från ansvar. [7]

SÄPO — Säkerhetspolisens inriktning och organisation. [16]

Rapport av den parlamentariska kommissionen med anledning av mordet på Olof Palme. [18]

Utrikesdepartementet

Kunskapsöverföring genom företagsutveckling. [4]

Sverigeinformation och kultursamarbete. [9]

U-lands- och biståndsinformation. [19]

Försvarsdepartementet

En ny skyddslag. [8]

Civil personal i försvaret. [12]

Finansdepartementet

Rätt adress. [10]

Handel med optioner och terminer. [13]

Reklamskatten. [17]

Ny taxeringslag — Reformerad skatteprocess. Del I. [21]

Utbildningsdepartementet

Öppenhet och minne. [11]

En förändrad ansvarsfördelning och styrning på skolområdet. [20]

Arbetsmarknadsdepartementet

Översyn av utlänningslagstifningen. [1]

Kortare väntan. [2]

Arbetsolycka — "olycka" eller arbetsmiljöbrott? [3]

Bostadsdepartementet

Översyn av bostadsrättslagen. [14]

Industridepartementet

Provning och kontroll i internationell samverkan. [6]





ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM,
TEL: 08-739 96 30, FAX: 08-739 95 48.
INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.