

## Ett initiativärende om skyndsamhetskravet vid omprövning av ett överklagat beslut m.m.

---

Vid *JO Lundins* inspektion av Skatteverket, region Malmö, den 11–13 maj 2004 uppmärksammade hon följande.

I ett ärende rörande 2002 års taxering hade den skattskyldige kommit in med ett överklagande den 25 februari 2003. I akten fanns odaterade anteckningar om vissa vidtagna åtgärder. Skatteverket hade ännu inte omprövat ärendet och överlämnat det till länsrätten för prövning.

JO Lundin beslutade att inom ramen för ett initiativärende granska Skatteverkets handläggning av ärendet. I ett infordrat yttrande anförde Skatteverket genom skattedirektören AA bl.a. följande.

---

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

SKM har den 22 november 2002 i grundläggande beslut om årlig taxering vägrat BB avdrag för utgiftsräntor med 510 259 kr och bestämt överskott av kapital till 1 022 485 kr mot deklarerat belopp 512 226 kr med motiveringen att BB inte styrkt sin rätt till yrkat avdrag, eftersom han inte inkommit med kopia av skuldebrev eller med handling som utvisade att ränta erlagts med yrkat belopp. Av utdrag ur skatteregistret framgår att slutlig skatt bestämts till 860 526 kr.

BB har den 24 februari 2003 överklagat SKM:s beslut till Länsrätten i Skåne län och yrkat avdrag med 510 259 kr. Överklagandet kom in till Skattekontoret i Lund den 25 februari 2003. Till sitt överklagande har han fogat ett telefax den 6 november 2002 från den av BB uppgivna långgivaren, A. & Co. Detta telefax hade han även ingett till SKM den 15 november 2002 och således före det att SKM fattat sitt grundläggande beslut om årlig taxering. Av telefaxet framgår att skulden och räntan per den 23 oktober 2001 uppgick till 79 896 CHF respektive 2 743 099 CHF och per den 4 november 2002 till 54 862 CHF respektive 2 797 961 CHF motsvarande 17 357 078 SEK. Han har i överklagandet anfört att denna handling visade att räntor erlagts med 79 896 CHF, vilket belopp motsvarar yrkat avdrag i svenska kronor, att låneskulden ökats med räntan och att lånet blev omskrivet den 23 oktober 2001. Han har också uppgett att orsaken till att handlingarna var sent inkomna var sjukdom och dödsfall inom familjen. Han har inte begärt att få anstånd med att betala skatten.

Den 13 mars 2003 har SKM beslutat att inte medge anstånd enligt 17 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) med betalning av slutlig skatt med motivering att det i BB:s överklagande inte framkommit sådana omständigheter som kunde antas medföra hel eller delvis befrielse från skatten. SKM fann det inte heller tveksamt att

BB skulle komma att bli skyldig att betala skatten eller att det skulle medföra betydande skadeverkningar för honom eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Den 25 mars 2003 har det per telefax inkommit diverse handlingar med uppgifter om storleken av räntor och skuld till A. & Co vid olika tidpunkter samt ett insättningskvitto och två kontoutdrag från privatkonto för BB hos SEB.

Den 27 mars 2003 har SKM fattat ett nytt anståndsbeslut enligt vilket BB beviljats anstånd med 324 176 kr tills länsrätten avgjort målet.

Enligt en handskriven odaterad tjänsteanteckning har SKM under 2003 och Skatteverket, Malmö, under 2004 haft ett flertal telefonsamtal med BB, vid vilka han uppgett att han arbetar med att få in bevis om att pengarna kommit till Schweiz. Enligt tjänsteanteckningen avvaktade SKM detta.

I en underrättelse den 17 maj 2004 har Skatteverket, Malmö, meddelat BB att hans ärende skulle komma att avgöras i skattenämnd den 9 juni 2004. I underrättelsen har Skatteverket, Malmö, anfört att BB vid ett flertal telefonsamtal beretts tillfälle att visa att han betalat den ränta som han yrkat avdrag för och att han särskilt beretts tillfälle att visa att betalning för räntan inkommit till långivaren CC:s konto i Schweiz men att något svar inte inkommit.

Enligt en underskriven tjänsteanteckning daterad den 21 maj 2004 har BB per telefon denna dag uppgett att han skulle komma in till Skatteverket, Malmö, med uppgifter eller bevis om att hela beloppet med ränta erlagts och att detta skickats via bank till Arlock i Schweiz.

Av en undertecknad tjänsteanteckning daterad den 26 maj 2004 framgår att BB per telefon undrat om han kunde faxa handlingarna eller om han skulle skicka dem i original och uppgett att han skulle återkomma inom några dagar.

Enligt ytterligare en undertecknad tjänsteanteckning den 2 juni 2004 har BB per telefon uppgett att pengarna som har återbetalats för lånet och räntan har legat för disposition till fast kurs på banken och gick definitivt till Arlock i Schweiz i december 2003.

Den 2 juni 2004 har per telefax inkommit dels ett meddelande till BB från Nordea daterat den 12 december 2003, vilket utvisade att ett belopp på 2 925 000 CHF avsänts till en bank i Schweiz och att betalningsmottagaren var A. & Co SA samt att beloppet avsåg återbetalning av lån och ränta. Samma dag har per telefax inkommit ett brev daterat den 19 december 2003 från CC till BB, i vilket CC uppger att han erkänner mottagande av 2 925 000 CHF utgörande slutlig betalning av låneskulden inklusive ränta.

Skatteverket, Malmö, har härefter i obligatoriskt omprövningsbeslut den 17 juni 2004 medgett avdrag med yrkade 510 59 kr [*rätteligen 510 259 kr; JO:s anm.*] under inkomstslaget kapital och anfört att det sammanfattningsvis var Skatteverkets uppfattning att BB genom de handlingar som han företett hade visat att han erlagt ränta med det belopp som han hade yrkat avdrag för.

SKM har den 1 juli 2004 i besked om omräknad slutlig skatt bestämt överskott av kapital till 512 226 kr och satt ned hans skatt med 306 156 kr från 860 526 kr till 554 370 kr.

Av gällande rätt m.m. framgår följande.

Enligt 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, ska Skatteverket se till att ärendena blir tillräckligt utredda. I 6 kap. 6 § första stycket TL sägs att Skatteverket snarast ska ompröva det överklagade beslutet. Av andra stycket i detta lagrum framgår att överklagandet förfaller, om Skatteverket ändrar beslutet så som den skattskyldige begär.

Departementschefen har i prop. 1989/90:74 s. 319 och s. 414 uttalat dels att skattemyndigheten inte får fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut om inte ärendet är tillräckligt utrett, dels att kravet på skyndsamhet i 6 kap. 6 § första stycket TL får

vika för ett gott beslutsunderlag. Vidare har departementschefen på s. 283 f. i nämnda prop. understrukt att ett ärende, innan det når domstol, i princip ska vara färdigutrett men att utredningsskyldigheten inte får drivas in absurdum. Enligt departementschefen skapar en handläggning som innefattar en grundlig utredning visserligen garantier för ett materiellt riktigt beslut men en sådan handläggning kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättssäkerhetssynpunkt.

Dåvarande Riksskatteverket (RSV) har i yttrande i ett JO-ärende (dnr 86-1993), se JO:s ämbetsberättelse 1993/94 s. 214 ff., framfört bl.a. följande.

En mera omfattande utredning torde dock enligt RSV:s uppfattning vara nödvändig endast när det krävs mer omfattande utredning, t.ex. i form av revision eller inhämtande av uppgifter från utlandet. Tidpunkten för det obligatoriska omprövningsbeslutet blir i sådana fall naturligen beroende av omständigheterna i det enskilda fallet såsom revisionens omfattning, SKM:s aktuella arbetsbelastning och den skattskyldiges samarbetsvilja. I nu avsedda fall kan det således bli så att det obligatoriska omprövningsbeslutet inte kan fattas förrän ganska lång tid efter det att den skattskyldiges överklagande kom in till SKM. Det bör dock strykas under att utredningar med anledning av överklaganden på grund av rättssäkerhetsaspekter måste ges hög prioritet. Även om det vid synnerligen omfattande utredningar och då den skattskyldige är mindre samarbetsbenägen måste accepteras en viss tidsutdräkt bör det enligt RSV:s uppfattning dock inte annat än i undantagsfall kunna komma ifråga att det obligatoriska omprövningsbeslutet fattas senare än ett år efter det att överklagandet kom in.

Av Justitieombudsmannens beslut den 27 april 1993 i detta ärende framgår att JO ansett att utredningsskyldigheten inte bör få medföra att den skattskyldige under avsevärd tid går miste om sin rätt att få sin sak prövad av domstol. Enligt JO:s uppfattning krävde rättssäkerheten en snabbare hantering hos skattemyndigheten än den RSV angivit. JO:s beslut mynnade dock inte ut i några konkret angivna tidsfrister för fattande av obligatoriska omprövningsbeslut.

RSV har i en styrande skrivelse den 3 februari 2003 uttalat följande.

Obligatorisk omprövning enligt taxeringslagen och skattebetalningslagen bör i ärenden som inte kräver ytterligare utredning ske inom en månad. Den utredningsskyldighet som åvilar skattemyndigheten får i normalfallet inte medföra att överlämnandet till länsrätt sker senare än tre månader efter det att överklagandet kom in.

Skatteverket gör följande bedömning.

I det nu föreliggande ärendet har den skattskyldige överklagat SKM:s beslut den 25 februari 2003. Obligatoriskt omprövningsbeslut har fattats först den 17 juni 2004, dvs. nästan ett år och fyra månader efter det att den skattskyldige överklagat.

För tiden den 25 februari 2003–den 17 maj 2004 finns inga tjänsteanteckningar eller handlingar som visar vad som förevarit i ärendet under denna tid, bortsett från den odaterade tjänsteanteckningen.

Enligt den odaterade tjänsteanteckningen har SKM och Skatteverket, Malmö, under tiden efter den 25 februari 2003 haft ett flertal kontakter med BB. Detta sägs också i det yttrande från ansvarig handläggare som fogats till Skatteverkets, Malmö, yttrande till Skatteverket. Av handläggarens yttrande framgår också följande.

Eftersom handläggaren ansåg att det krävdes ytterligare utredning tog han efter beslutet den 25 februari 2003 kontakt med BB och bad honom styrka att han erlagt räntan. Handläggaren berättade för BB att han behövde ytterligare handlingar förutom de redan ingivna som utvisade omskrivningar av lånen, intyg, annan utredning eller handlingar som visade att betalning skett av ränta eller lån. BB uppgav att han skulle ta kontakt med utlånen i Schweiz men meddelade att det

skulle ta tid eftersom utlånan var svår att få tag i. På senhösten 2003 råkade BB ut för en allvarlig olycka som för honom medförde svåra besvär med förlamning och svår smärta under lång tid. Han blev således svårt sjuk och ville styrka räntebetalningen så snart han blev tillräckligt frisk. Handläggaren ansåg att SKM dels på grund av att det var svårt att få tag på utlånan, dels på grund av BB:s skada och sjukdom att han skulle avvakta ytterligare med beslut i ärendet till dess BB hade möjlighet att inkomma med de handlingar som skulle styrka räntebetalningen.

Efter överklagandet den 25 februari 2003 har fattats ett beslut den 13 mars 2003 att inte medge anstånd och därefter ett beslut den 27 mars 2003, vari anstånd medgavs. Några tjänsteanteckningar om anledningen till de båda besluten eller några handlingar som utvisar att BB begärt att få anstånd finns inte.

Enligt gällande rätt är en tid på nästan ett år och fyra månader mellan ett överklagande och ett obligatoriskt omprövningsbeslut i normalfallet inte ett acceptabelt dröjsmål.

Handläggaren av BB:s överklagandeärende har i sitt yttrande uppgett att dröjsmålet berodde på att BB råkat ut för en allvarlig olycka med efterföljande sjukdom i slutet av hösten 2003. BB har själv i sitt överklagande redan den 25 februari 2003 uppgett att orsaken till att handlingarna kommit in sent var sjukdom och dödsfall inom familjen.

Om det är riktigt dels att handläggaren haft en kontinuerlig kontakt med BB under 2003 och 2004, dels att BB uppgett för handläggaren att han var förhindrad på grund av sjukdom att komma in med handlingarna, dels att handläggaren kommit överens med BB att omprövningsbeslut skulle fattas först efter det att BB tillfrisknat och blivit kapabel att inge handlingarna anser Skatteverket att något klander inte kan riktas mot SKM:s åtgärd att låta ärendet vila i avvaktan på detta.

Det finns dock inga godtagbara tjänsteanteckningar under denna tid om detta. Inte heller finns det några tjänsteanteckningar eller andra handlingar som utvisar att BB begärt anstånd med att betala skatten. Enligt Skatteverkets bedömning är avsaknaden av sådana tjänsteanteckningar en allvarlig brist i handläggningen av BB:s ärende.

Fr.o.m. den 17 maj 2004 har dock en fullständig dokumentation gjorts av vad som förekommit i BB:s ärende. Eftersom BB fått bifall till sitt yrkande och han haft anstånd med att betala skatten har han inte lidit någon rättsförlust på grund av bristerna i handläggningen.

I sitt beslut den 23 november 2004 anförde *JO Lundin* följande i bedömningsdelen.

### **Tjänsteanteckningar**

Enligt 15 § förvaltningslagen (1986:223) skall uppgifter som en myndighet får på annat sätt än genom en handling och som kan ha betydelse för utgången i ärendet antecknas av myndigheten, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Tjänsteanteckningar skall vara daterade och undertecknade av den tjänsteman som har gjort dem innan de läggs till övriga handlingar i ärendet.

Det är givetvis viktigt att myndigheterna uppfyller sin dokumentationsskyldighet. Kravet på dokumentation har betydelse på flera sätt. Dokumentationen underlättar bl.a. för en överordnad instans att vid överklagande skaffa sig en självständig inblick i beslutsunderlaget och är också viktig vid JO:s granskning av hur myndigheterna handlägger sina ärenden. Den möjliggör över huvud en kontroll i efterhand av vad som hänt i ett ärende. (Se härom bl.a. Trygve Hellners och Bo Malmqvist, Förvaltningslagen med kommentarer, 2003, s. 158.)

Skatteverket har i sitt remissvar medgivit att det är en allvarlig brist i handläggningen av det aktuella ärendet att det saknas godtagbara tjänsteanteckningar. Jag delar Skatteverkets bedömning i denna del.

### **Skyndsamhetskravet vid omprövning av ett överklagat beslut**

I 6 kap. 3–7 §§ taxeringslagen (1990:324), TL, finns bestämmelser om hur ett överklagande från en skattskyldig skall hanteras. Där framgår bl.a. följande.

Skatteverket skall pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid och om så är fallet snarast ompröva det överklagade beslutet. Om Skatteverket ändrar sitt beslut i enlighet med den skattskyldiges yrkande förfaller överklagandet. I andra fall skall Skatteverket överlämna överklagandet, omprövningsbeslutet och övriga handlingar i ärendet till länsrätten. Om det föreligger särskilda skäl får Skatteverket överlämna handlingarna utan föregående omprövning.

Som framgår har Skatteverket en i princip obligatorisk skyldighet att ompröva det överklagade beslutet. Denna omprövning skall enligt lagtexten ske snarast (6 kap. 6 § TL). Detta kan inte uppfattas på annat sätt än att skattemyndigheten skall behandla dessa ärenden med förtur. Endast i undantagsfall bör ett överlämnande ske senare än någon eller några månader från det att överklagandet kom in till skattemyndigheten (jämför t.ex. JO:s beslut den 17 september 2004, dnr 342-2003).

Den omständigheten att omprövningen skall ske snarast får dock inte hindra att ärendet blir tillräckligt utrett. I förarbetena till bestämmelsen (prop. 1989/90:74 s. 319) anför departementschefen bl.a. följande:

För att en omprövning skall bli meningsfull krävs vidare att ärendet är tillräckligt utrett. Det bör därför åligga skattemyndigheten att göra den utredning som behövs. Detta kan i vissa fall medföra att omprövningen drar ut på tiden men det är enligt min mening att föredra framför en ordning där outredda och oomprövade beslut överlämnas till domstolen.

Av utredningen i ärendet framgår att BB:s överklagande kom in till skattemyndigheten den 25 februari 2003 och att myndigheten fattade sitt obligatoriska omprövningsbeslut först den 17 juni 2004. Det dröjde således ett år och fyra månader innan myndigheten tog ställning i frågan. En så lång handläggningstid är i normalfallet givetvis inte acceptabel.

Jag saknar anledning att ifrågasätta uppgiften om att handläggaren har haft en kontinuerlig kontakt med BB under handläggningen och att BB på grund av sjukdom har varit förhindrad att komma in med handlingarna samt att handläggaren har kommit överens med honom om att omprövningsbeslut skulle fattas först efter det att han tillfrisknat och blivit kapabel att ge in handlingarna. Skatteverket har vidare i sitt remissvar uppgivit att BB inte har lidit någon rättsförlust på grund av bristerna i handläggningen eftersom han har fått bifall till sitt yrkande och att han har haft anstånd med att betala skatten. Mot denna bakgrund och vid en samlad bild av omständigheterna i ärendet finner jag inte anledning att framföra kritik mot myndigheten för handläggningstiden.