

# Om eftertaxering

Av förste taxeringsinspektören Birger Wennberg

## Taxeringsnämnderna och eftertaxeringar.

Enligt 1956 års taxeringsförordning får eftertaxering ej längre åsättas av taxeringsnämnd. I stället har prövningsnämnden gjorts till första instans i sådana frågor. Beslut om eftertaxering fattas efter framställning av vederbörande taxeringsintendent eller kommun, när fråga är om kommunal inkomstskatt. Det sagda innebär emellertid ej att taxeringsnämndernas befattning med eftertaxering alldeles upphört. Enligt 32 § 2 mom. 4) taxeringskungörelsen åligger det sålunda nämnderna att årligen senast den 15 juli göra anmälan till taxeringsintendenten om vid granskningsarbetet något fall påträffats, som kan påkalla eftertaxering. Med hänsyn härtill och med tanke på den särpräglade ställning eftertaxeringsinstitutet fått i taxeringsprocessen kan en redogörelse för institutet måhända vara av intresse för tidskriftens läsekrets.

Eftertaxering kan förekomma beträffande kommunalskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt men dessutom beträffande utskiftningskatt, investeringsavgift för år 1957 samt fondskatt. I denna artikel skola emellertid bestämmelserna i vad avser utskiftningskatt, investeringsavgift och fondskatt ej göras till föremål för närmare studium. Påpekas skall endast, att föreskrifterna om eftertaxering till fondskatt kvarstår i förordningen om ifrågavarande skatt men att reglerna om eftertaxering till utskiftnings-

skatt och investeringsavgift för år 1957 hänvisa till taxeringsförordningens föreskrifter om eftertaxering.

Artikeln har disponerats på följande sätt:

1. Historisk översikt.
2. Eftertaxeringens rättsliga karaktär.
3. Gällande bestämmelser om eftertaxering, förutsättningar m m.
4. Bevisfrågor i eftertaxeringsmål.
5. Eftertaxering och rättssäkerhet.
6. Bör eftertaxeringen göras till ett särskilt rättsmedel?

### 1. Historisk översikt.

Eftertaxeringen infördes i Sverige genom 1902 års förordning om inkomstskatt. Redan några år tidigare hade emellertid förslag väckts om införande av ett sådant institut. Första gången så skedde, var i ett den 2 november 1894 avgivet betänkande med förslag till förordning angående inkomstbevällning. Bevillningskommittéen behandlade i 35 § två fall där eftertaxering borde kunna ske, nämligen för det första då "veterligen oriktigt" meddelande lämnats och inkomst därigenom blivit undandragen från taxering och för det andra då inkomst, som åtnjutits av den skattskyldige "undgått bevillning af annan orsak än att afgifven uppgift varit veterligen oriktig". I det första fallet skulle — då kännedom erhöles om svikligt förfarande — eftertaxering ske för dubbla beloppet av den undandragna inkomsten. Att meddelandet "veterligen" varit orik-

tigt har ansetts innefatta, att ett direkt eller indirekt uppsåt funnits hos den skattskyldige att lämna det oriktiga meddelandet.<sup>1</sup>

Beträffande det andra fallet skulle särskild taxering ske för sålunda obeskattad inkomst, då utredning härom vunnos. Härvidlag åsyftade kommitterade sådana fall, där objektivt sett oriktiga uppgifter lämnats med eventuellt uppsåt, av oaktsamhet eller på grund av ursäktligt missstag. Hit kunde även räknas utelämnande av uppgifter som bort avgivas, likgiltigt om utelämnandet skett med uppsåt eller icke. Hit skulle slutligen kunna räknas sådana fall, där taxeringsmyndigheten själv varit skuld till den oriktiga taxeringen. Enligt kommitténs förslag skulle eftertaxering ske senast inom fem år efter det år, då inkomsten rätteligen bort taxeras. För dödsbo stipulerades ingen särskild tid inom vilken eftertaxering skulle ha skett.

35 § hade ett *tredje* moment av följande lydelse:

”Taxering på grund af denna § skall ske senast inom fem år efter det år, då inkomsten rätteligen bort taxeras, och påföres bevillningen, derest den skattskyldige aflidit, hans dödsbo. Är boet skiftadt, svare bodelegare icke för mera än hvad af bevillningen å hans lott belöper och i intet fall med mera än hela sin lott i boet.”

Kammarrätten anmärkte beträffande det första fallet, att det måste möta ”synnerliga svårigheter” att avgöra om avlämnad uppgift varit veterligen oriktig eller

icke.<sup>2</sup> Beträffande *tiden* för eftertaxerings åsättande föreslog Kammarrätten, att angivna 5 år måtte reduceras till 3 år för att få överensstämmelse med vad som gällde beträffande tid för förmånsrätt för kronoutsylder.<sup>3</sup>

Det förslag, som framlagts av 1894 års kommitterade, överarbetades av en kommitté, som år 1895 fått i uppdrag att ”yttra sig om ej mindre lämpligheten af upptagandet i bevillningslagstiftningen af de nya beskattningsgrunder som blifvit föreslagna i kommittébetänkandet den 2 november 1894, än äfven om det sätt, hvarpå dessa grundsatser blifvit i författningsförslaget tillämpade”. Några omfattande ändringsförslag framställdes emellertid ej beträffande eftertaxeringsinstitutet. Emellertid borde — enligt de kommitterade — uttrycket ”veterligen oriktigt meddelande” förtydligas. Vidare borde särskilda bestämmelser meddelas för det fall, då förmyndare eller god man gjort sig skyldig till svikligt förfarande i nu förevarande avseende.<sup>4</sup>

I en proposition (nr 29), som förelades 1897 års riksdag, återfinnes ett förslag om obligatorisk självdeklaration. I samband härmed föreslogs bestämmelser om eftertaxering i huvudsak anslutande sig till de förslag, som framförts av 1894 års bevillningskommitté och 1895 års kommitté. I propositionen gjordes emellertid det tillägget, att den som mot bättre vetande lämnat oriktig uppgift borde — utöver eftertaxeringen som sådan — kunna åtalas inför allmän domstol och därvid

<sup>1</sup> Jfr K. G. A. Sandström: ”Om taxering” (1940 s. 195. Jfr även J. Bratt: ”Reflektioner kring efterbeskattningsinstitutet”. Sv. SkT. 1936, s. 199 f. Båda författarnas arbeten ha varit till värdefullt stöd vid artikelns tillkomst, den senare ej minst genom sin rättsfallsöversikt. Så har också varit fallet med den översikt över rättsfall som gjorts av Rosenqvist i Sv. SkT. 1948 s. 227 f. f.

<sup>2</sup> K. R. utl. 1895 s. 59 (intaget i Bihang till R. D. prot. 1897, 2 saml. 2 avd. 2 band.) Samma inställning hade även vissa andra remissinstanser, se utl. s. 144.

<sup>3</sup> K. R. utl. 1895, s. 59.

<sup>4</sup> Bet. 1895 s. 32 (intaget i Bihang till R. D. prot. 1897, 2 saml. 2 avd. 2 band.).

ådömas böter, fixerade till fem gånger den undandragna bevillningen.

Förslaget om införande av självdeklaration föll emellertid vid riksdagsbehandlingen och därmed även förslaget om eftertaxering. I ett betänkande, som den 18 maj 1900 avgavs av den ”för utredning angående ändrade grunder för den kommunala beskattningen i nåder tillsatta kommitté” upptogs även regler om eftertaxering. Emellertid skulle eftertaxering enligt förslaget endast få ske vid ”ådagalagt svikligt förfarande” och alltså ej i sådana fall, där inkomst undgått taxering utan den skattskyldiges föranledande.

I anledning av två riksdagsskrivelser (nr 123 och 78) år 1901 bemyndigade Kungl. Maj:t samma år finansministern att för verkställande av utredning och utarbetande av förslag till bestämmelser dels om inkomstskatt dels om självdeklaration tillkalla ”högst tre sakkunniga personer”. De kommitterade,<sup>5</sup> avlämnade den 15 oktober 1901 sitt betänkande.

I betänkandet följdes ej det förslag, som väckts av kommunalskattekommittén året innan, att eftertaxering endast skulle få ske vid ådagalagt oriktigt förfarande. Å andra sidan ansågs, att 1894 års bevillningskommitté och 1895 års kommitté i sina förslag utsträckt möjligheterna till eftertaxering alltför långt i det att eftertaxering skulle få ske även utan den skattskyldiges föranledande. I betänkandet föreslogs därför, att eftertaxering skulle få äga rum *dels* då oriktigt meddelande lämnats — likgiltigt om så skett mot bättre vetande eller ej — *dels* då den skattskyldige underlåtit avlämna uppgift eller in-

fordrad upplysning. Därvid förutsattes i båda fallen, att åtgärden föranlett att inkomst helt eller till någon del undgått taxering.

Departementschefen följde förslaget i den proposition (nr 16), som framlades för — och i denna del även godkändes av — 1902 års riksdag.

Bestämmelser om eftertaxering infördes i 35 § i förordningen den 21 juni 1902 om inkomstskatt. Paragrafen — som sålunda innehåller den första rättsliga regleringen av eftertaxeringsinstitutet — löd:

”Har någon i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning för taxering, lämnat oriktigt meddelande, eller har uppgiftspliktig underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning, och har därav föranletts, att inkomst icke eller endast till någon del blivit taxerad, skall det år, då sådant varder för vederbörande taxeringsmyndighet känt, inkomstskatt påföras den skattskyldige till belopp, som genom berörda förfarande undandragits.”

Det förtjänar påpekas, att genom 1902 års förordning självdeklaration gjordes obligatorisk. Taxeringen avsåg emellertid det löpande årets inkomst, medan deklARATIONEN, som endast tjänade till ofullständig ledning, till väsentlig del innehöll siffror för det föregående året.

År 1907 omlades beskattningen till att avse föregående års inkomst. Detta skedde genom 1907 års förordning om inkomstskatt. Någon ändring i 1902 års formulering av bestämmelserna om eftertaxering ägde emellertid ej rum. 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhets-skatt medförde en nyhet beträffande tidpunkten för eftertaxerings åsättande. Eftertaxering skulle nämligen få äga rum, då oriktigheten ”kommer till vederbörandes kännedom”. Tidigare hade gällt, att

<sup>5</sup> Kommittén utgjordes av landskamreraren H. Cavalli, kammarrättsrådet J. Östberg och professor David Davidsson med v. häradshövdingen H. Palmgren som sekreterare.

eftertaxering måste ske det år, då oriktigheten ”varder för vederbörande taxeringsmyndighet känd”.<sup>6</sup>

I en proposition (nr 238), som förelades 1914 års riksdag, framlades förslag till bestämmelser om eftertaxering jämväl vid inkomstbevillningen och den därå grundade kommunala beskattningen. Hittills hade nämligen eftertaxering endast kunnat ske vid statsbeskattningen. Riksdagen biföll propositionen och författning utfärdades i ämnet. I vad avsåg möjligheterna till eftertaxering överensstämde författningen i huvudsak med 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

I ett år 1917 avgivet betänkande har kommunalskattesakkunniga föreslagit ett utbyte av orden ”skall, då sådant kommer till vederbörandes kännedom” mot ”skall efter det sådant kommit till vederbörandes kännedom.” Genom den föreslagna formuleringen skulle den tidigare, tämligen opåkallade inskränkningen i rätten till eftertaxering elimineras. — Enligt det dittills gällande stadgandet skulle ju eftertaxering ske omedelbart efter det beskattningsnämnden fått kunskap om felaktigheten.

Motsvarande ändring skedde i 1920 års proposition angående ändring av förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt. Så skedde också i den samma år framlagda propositionen med förslag till kommunalskattelag. Sistnämnda proposi-

<sup>6</sup> Sandström, a. a. s. 199 anför, att de sakkunniga, som avgivit förslag till de år 1910 genomförda författningsändringarna, icke framställt något förslag om någon sådan ändring men att densamma utan motivering återfinnes i prop. till 1910 års riksdag. Emellertid synes de sakkunniga i 7 kap. 21 § ha föreslagit en sådan ordalydelse, varom nu är fråga (se Bih. till R. D. prot. 1910, 2 saml. 2 avd. 6 bandet 3:o) s. 50.

tion antogs emellertid ej av riksdagen. De föreslagna ändringarna infördes i stället i bevillningsförordningen.

I ett betänkande, avgivet år 1924, föreslog kommunalskattkommittén den avfattningen av reglerna om eftertaxering, som återfinnes i 62 § KL och 21 § SF i 1928 års förordning. Ordet ”någon” har här utbytt mot det mera entydiga ordet ”skattskyldig” och vidare har uttrycket ”efter det sådant kommit till vederbörandes kännedom” strukits.

År 1943 ändrades 62 § kommunalskattelagen (SFS 856/1943) i det avseendet, att eftertaxering icke finge ske senare än fem år efter det år ”taxeringen rätteligen bort av beskattningsnämnd i första instans verkställas” i stället för tidigare ”bort äga rum”. Samma år fick 21 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt motsvarande lydelse. (SFS 857/1943.)

I 1947 års förordningar om statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt infördes bestämmelser om eftertaxering i resp. 13 §.

År 1955 vidtogs betydelsefulla ändringar i eftertaxeringsinstitutet. Till grund för ifrågavarande ändringar låg ett förslag av 1950 års skattelagsakkunniga (SOU 1954: 24 s. 153 f.). De sakkunniga föreslog i sitt betänkande, att all inkomst och förmögenhet som tidigare oriktigt undgått beskattning principiellt borde få eftertaxeras. I huvudsak skulle eftertaxering enligt de sakkunniga bli att jämställa med den årliga taxeringen.

Finansministern (prop. 1955: 160 s. 159 f.) erkände visserligen att de hittillsvarande möjligheterna till eftertaxering borde utökas men framhöll å andra sidan att man borde gå fram mera försiktigt än de sakkunniga föreslagit. De tidigare huvud-

principerna om eftertaxering borde i väsentliga hänseenden bibehållas. Som huvudregel borde alljämt gälla, att eftertaxering endast finge tillgripas, när det konstaterats att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller på annat sätt brustit i sin uppgiftsskyldighet. Likaså borde det föreligga orsakssammanhang mellan den skattskyldiges åtgärder och det oriktiga taxeringsresultatet.

1955 års riksdagsbeslut innebär följande. Eftertaxering fick tillgripas först, då det konstaterats, att skattskyldig lämnat oriktig uppgift eller på annat sätt brustit i sin uppgiftsplikt. Bevisbördan (se här om nedan) skulle alljämt i huvudsak läggas på det allmännas representant. I princip skulle det föreligga orsakssammanhang mellan den skattskyldiges åtgärder och det oriktiga taxeringsresultatet. Detta hade hittills i praxis tolkats så att eftertaxering ej ansetts möjlig om det vid deklara-tionsgranskningen bort kunna upptäckas, att felaktig uppgift lämnats. Nu ansågs det tillräckligt om den oriktiga uppgiften faktiskt lett till för låg taxering.

1955 års riksdagsbeslut innebar ytterligare en viktig nyhet. Tidigare hade genom eftertaxering endast direkt påvisbara fel kunnat rättas. Nu öppnades en möjlighet att genom skönstaxering ompröva den ursprungliga taxeringen i dess helhet eller i vart fall i vad den avser den ifrå-gavarande förvärvskällan. Förutsättningen härför var att ett direkt påvisbart fel i den bemärkelse, varom nu är fråga konstaterats, samt att förutsättningar funnes för att rätta detta fel genom eftertaxering.

I december 1955 framlade 1955 års taxeringssakkunniga ett betänkande med förslag till ändrad taxeringsorganisation (SOU 1955: 51) Följande år antog riksdagen nu gällande taxeringsförordning,

vilken trädde i kraft den 1 januari 1958. En av de viktigaste nyheterna häri är, att prövningsnämnden konstruerats som en skattedomstol. Vad beträffar eftertaxeringar överensstäm-ma bestämmelserna härom i 1956 års taxeringsförordning i sak med vad som gällde enligt 1955 års föreskrifter.

## 2. Eftertaxeringens rättsliga karaktär.

Eftertaxeringsinstitutets rättsliga karaktär har diskuterats av flera författare. Bland andra har Sandström<sup>7</sup> år 1940 gjort ämnet till föremål för en ingående undersökning, därvid påpekats att man ur principiell synpunkt kunde tänka sig institutet konstruerat på olika sätt, t ex som ett straffrättsligt förfarande. Denna uppfattning om eftertaxeringens karaktär präglade också de första förslagen till bestämmelser om eftertaxering. Redan i 1901 års betänkande — och alltsedan dess — har emellertid en klar åtskillnad gjorts mellan eftertaxering å ena sidan och straffrättsliga påföljder å den andra. Man kunde vidare tänka sig eftertaxeringen som ett sätt att uttaga skadestånd. Att tillskriva institutet denna funktion vore emellertid lika oriktigt, enär man ju rimligtvis måste skilja mellan en ursprunglig fordringsrätt i och för sig och den skadeståndsfördran, som kan föranledas av någon åtgärd från gäldenärens sida. Så länge fordringsägarens krav utöver den ursprungliga fordringen ej avser någon ersättning för liden skada, kan det framställda kravet ej ha karaktär av skadestånd. Vid eftertaxering utkrävs ju ej ens ränta på skattebeloppet ifråga. Återstode så att betrakta eftertaxeringen såsom ett medel att utkräva ett av staten ej tidigare

<sup>7</sup> Sandström: "Om taxering" s. 204 f.

realiserat fordringsanspråk. Detta är också vad som faktiskt sker vid eftertaxeringen. Man får tänka sig, att en abstrakt skattskyldighet uppkommer vid inkomstens förvärvande (resp. på grund av förmögenhetsinnehav vid taxeringsårets utgång), vilken sedan genom taxering och debitering bestäms till sitt slutliga belopp.

Huvudbestämmelserna om eftertaxering återfinnas nu i 1956 års taxeringsförordning dit de överförts från kommunalskattelagen och andra författningar med materiella bestämmelser på beskattningens område. Anledningen till denna omredigering torde främst vara att söka i det förhållandet, att bestämmelserna om eftertaxering till väsentlig del äro av processuell natur och därför ha sitt naturliga hemvist i taxeringsförordningen och ej i kommunalskattelagen och andra förordningar av materiellt innehåll. Reglerna om beskattningsort och skattesatser ha däremot ej överförts.

Den föreslagna omredigeringen kan emellertid ej anses medföra någon ändring i eftertaxeringens rättsliga karaktär, sådan den ovan beskrivits.

Ej heller torde den omständigheten, att processreglerna i fråga om eftertaxering i 1956 års taxeringsförordning närmats till vad som gäller beträffande besvär, medföra en sådan ändring.

Alltjämt får sålunda anses gälla, att eftertaxeringen — med en "nutida" formulering — kan betraktas som "en särskild taxeringsåtgärd, varigenom man till beskattning upptar inkomst- och förmögenhetsbelopp, som inte medtagits vid den ordinarie taxeringen, med andra ord ett tillägg till denna."<sup>8</sup> Giltigheten i det sagda lär ej kunna förtagas av det förhållandet, att eftertaxering enligt andra stycket

114 § taxeringsförordningen i vissa fall kan bestämmas genom skönsmässig uppskattning av vad sålunda undgått taxering genom att den skattskyldige oriktigt fullgjort sin uppgiftsplikt. I sistnämnda fall skall det kunna antagas, att de uppgifter den skattskyldige lämnat i den förvärvskälla, varom fråga är, ej varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig taxering.

### 3. Gällande bestämmelser om eftertaxering.

Nu gällande eftertaxeringsbestämmelser ha som nämnts överförts från kommunalskattelagen och andra författningar med materiellt innehåll och återfinnas nu i huvudsak i 1956 års taxeringsförordning under §§ 114—116. Ifrågavarande bestämmelser avser statlig och kommunal inkomstskatt samt statlig förmögenhets-skatt. Bestämmelserna äro disponerade på följande sätt. 114 § innehåller förutsättningarna för eftertaxering och omfattningen av härav föranledda taxeringsåtgärder, 115 § reglerar den tid inom vilken eftertaxering får ske och 116 § slutligen behandlar själva proceduren. Vissa bestämmelser av icke processuell natur kvarstår emellertid i kommunalskattelagen. I 62 § föreskrives sålunda, att eftertaxering till kommunal inkomstskatt skall ske i den kommun, där taxeringen bort verkställas om den skett i rätt tid och i 63 § att kommunalskatt på grund av eftertaxering skall påföras efter den utdebiterings-sats, som fastställts att gälla för det år, då eftertaxeringen sker.

I förordningarna om statlig inkomstskatt

<sup>8</sup> Hedborg, Björne, Walberg, Svensson: "Taxeringshandbok", 2 uppl. s. 290. (i forts.: "Hedborg m. fl."). Jfr även Lundevall: "Handbok för taxeringsförfarandet" s. 305.

och statlig förmögenhetsskatt stadgas (13 §) att då eftertaxering skett för sådan skatt, skatten skall bestämmas som om den ursprungliga taxeringen innefattat jämväl vad som eftertaxerats. Vidare stadgas i 14 § 2 mom. av förstnämnda förordning, att eftertaxering till statlig inkomstskatt skall ske i den kommun, där taxeringen bort verkställas om den skett i rätt tid, sålunda en motsvarighet till 62 § KL. För förmögenhetsskattens vidkommande finnes en liknande regel i 14 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt. I 75 § KL och 15 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt regleras dödsbonds ansvarighet för skatt som på grund av eftertaxering påförts dödsboet i stället för den avlidne.

#### **Förutsättningar för rätt till eftertaxering.**

De nuvarande förutsättningarna för eftertaxering återfinnas i 114 § taxeringsförordningen, vilket stadgande lyder:

”Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid taxering, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet föranlett att den skattskyldige icke blivit taxerad eller att han blivit för lågt taxerad till kommunal inkomstskatt inom vederbörande kommun eller till statlig inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt, skall han eftertaxeras för vad som genom berörda förfarande förut undgått taxering. Eftertaxering må dock ej åsättas, om vad som undgått taxering är att anse såsom ringa.

Föreligga sådana omständigheter att eftertaxering skall åsättas och kan på grund av vad sålunda och i övrigt förekommit antagas att av den skattskyldige lämnade uppgifter icke varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig taxering, skall eftertaxeringen åsättas med tillämpning av 21 §.

Vad ovan sagts skall äga motsvarande

tillämpning, om skattskyldig, ehuru uppgiftspliktig, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning.”

I sak överensstämma bestämmelserna med vad som gällde enligt 1955 års föreskrifter.

I paragrafen uppställs fyra<sup>9</sup> förutsättningar för eftertaxering.

Det skall sålunda föreligga:

- A) ett oriktigt eller bristfälligt fullgörande av den skattskyldiges uppgiftsplikt;
- B) den skattskyldige skall ha undgått taxering, som rätteligen skulle ha åsatts honom;
- C) det skall föreligga visst orsakssammanhang mellan vad som ligger den skattskyldige till last och det oriktiga taxeringsresultatet;
- D) det skattebelopp med vilket eftertaxering skall åsättas får ej anses såsom ringa.

Förutsättningarna behandlas nedan punkt för punkt.

#### **A. Ett oriktigt eller bristfälligt fullgörande av den skattskyldiges uppgiftsplikt.**

*Begreppet skattskyldig.*

Här fordras en kommentar. Det torde i detta sammanhang vara fråga om en person, som ej blott är skattskyldig principiellt sett utan även är ”skyldig för skatt” i ordets egentliga mening.<sup>10</sup>

Eftertaxering torde emellertid kunna åsättas en skattskyldig, även om den oriktiga uppgiften lämnats av person, som jämlikt bestämmelserna i 47 § taxeringsförordningen har att fullgöra den skatt-

<sup>9</sup> Några författare anser visserligen att endast tre förutsättningar nämligen a—c) ovan uppställts i paragrafen, men man torde lika väl som här skett kunna medräkna d) som förutsättning.

<sup>10</sup> Jfr. Sandström a. a. s. 208.

skyldiges deklarations- eller uppgiftsskyldighet t ex legal ställföreträdare för fysisk person utan rättshandlingsförmåga. Skulle sålunda en förmyndare eller god man ha deklarerat för en omyndig och därvid ha lämnat oriktig uppgift eller om han rentav försummat deklarerat kan sålunda den omyndige — trots paragrafens ordalydelse — drabbas av eftertaxeringen. Däremot torde eftertaxering ej kunna åsättas då en annan person t ex i kontrolluppgift upptagit felaktiga intäkts- eller avdragsbelopp, som följts vid taxeringen — under förutsättning givetvis att den skattskyldige riktigt fullgjort sin uppgiftsskyldighet.<sup>11</sup>

#### *Uppgift m m.*

Uttrycket ”uppgift” och ”upplysning” kräva likaledes en kommentar. ”Uppgift” torde nu — liksom då det första gången användes i detta sammanhang, nämligen i 1902 års lagstiftning — få anses åsyfta allmän eller särskild självdeklaration. Härav följer att formella brister i en sådan handling ej i och för sig hindrar eftertaxerings åsättande. Skulle sålunda en självdeklaration ej vara vederbörligen undertecknad utgör detta intet hinder för eftertaxering.

Med ”upplysning, avgiven till ledning vid taxering” torde avses sådana upplysningar som åsyftas i 31 § taxeringsförordningen.

#### *Oriktig uppgift.*

Med oriktigt meddelande menas, att det samma är oriktigt, objektivt sett. Huruvida vederbörande skattskyldig varit medveten om att en oriktighet förelåg eller ej är utan betydelse.

Det förtjänar i detta sammanhang påpekas att det för åsättande av eftertaxering är likgiltigt om lämnandet av den oriktiga uppgiften är med hänsyn till den skattskyldiges subjektiva förhållanden straffbart eller ej. Då en fråga uppkommer om rätt till eftertaxering föreligger behöver man överhuvudtaget ej pröva om den skattskyldige handlat med uppsåt eller av vårdslöshet. Omvänt gäller, att den omständigheten att den oriktiga uppgiften kan anses vara ursäktlig ej friar från eftertaxering.

Oriktigheten i avlämnade uppgifter och upplysningar kan bestå i felaktigt påstående t ex om omfattningen av en åtnjuten naturaförmån eller ett förtigande av ett visst sakförhållande. Exempel på det senare utgör obehörigen utelämnade eller för lågt deklarerade inkomstposter. Oriktigheten kan även bestå däri, att det rätta sakförhållandet framställts på ett missvisande sätt.<sup>12</sup>

Som oriktig uppgift får också betecknas ett förnekande av någon omständighet, som faktiskt förelegat.<sup>13</sup>

Till oriktiga uppgifter måste även hänföras felsummeringar och liknande. Huruvida dessa gjorts i räkenskaperna, i anteckningar som legat till grund för deklarationen eller i själva deklarationen torde därvid vara likgiltigt.

#### *Muntligt lämnad uppgift.*

Ett intressant spørsmål är, huruvida en oriktig uppgift, som avgivits *muntligen* kan berättiga till eftertaxering. Den meningen har på 40-talet gjorts gällande,<sup>14</sup> att så ej skulle vara fallet, enär taxeringsförordningen beträffande dylika uppgif-

<sup>11</sup> Hedborg m. fl. a. a. s. 297.

<sup>12</sup> Hedborg m. fl. a. a. s. 296.

<sup>13</sup> Sandström, a. a. s. 211.

<sup>14</sup> Sandström, a. a. s. 210.

ter uttryckligen föreskrevet skriftlig form. Eftertaxeringen vore en rätt ingripande åtgärd mot den enskilde och borde ej tillåtas annat än då dess tillämpning vore fullt klarlagd. Då författningarna utginge ifrån att en uppgift eller upplysning skulle vara skriftlig låge däri även att vederbörande skulle erhålla "den ytterligare betänketid och anledning till det särskilda övervägande, som avgivandet av en skriftlig uppgift påkallar eller föranleder".

Å andra sidan har uttalats följande: "Denna förutsättning beskrives i första stycket så, att den skattskyldige lämnat oriktigt meddelande i uppgift eller upplysning, som är avgiven till ledning vid taxering. Härmed avses i främsta rummet att oriktiga uppgifter förekommer i den skattskyldiges deklaration eller därtill hörande bilagor, räkenskapsutdrag m m även att oriktigheter konstateras i andra uppgifter eller särskilda upplysningar, som muntligen eller skriftligen, efter anmaning eller utan att sådan föregått, lämnats till taxeringsmyndigheterna.<sup>15</sup>

Det sagda torde kunna diskuteras med utgångspunkt från följande exempel. — En skattskyldig har under taxeringsarbetets gång från taxeringsnämndsordföranden erhållit en skriftlig förfrågan angående omfattningen av en åtnjuten bostadsförmån. I deklarationen har den skattskyldige endast uppgivit ett visst värde för förmånen utan angivande av dennas omfattning. Den skattskyldige lämnar nu svaret — ej skriftligen som ordföranden måhända önskat — utan per telefon. Därvid lämnar han en felaktig uppgift om förmånens omfattning i det han uppgiver att bostaden omfattat två i stället för rätteligen tre rum. Sedermera framkommer det rätta förhållandet och fråga blir då om eftertaxering kan åsättas. Något

skriftligt svar har ju ej lämnats. Det synes klart, att eftertaxering måste kunna åsättas i ett sådant fall. Skulle det fordras ett skriftligt svar härvidlag, vore det ju bara för de skattskyldiga att lämna sina uppgifter per telefon för att freda sig emot eventuella eftertaxeringar. Den "ytterligare betänketid" varom talats, har den skattskyldige ju i dessa fall också fått i det att det är den skattskyldige som — när det passar honom — tager initiativ till samtalet med ordföranden.

Skulle den skattskyldige åter uppsöka ordföranden för att personligen lämna begärda upplysningar är det mycket lämpligt att taga den skattskyldiges namnunderskrift på vad som nedtecknats vid besöket, detta för att dels få en kontroll på att den skattskyldiges uttalanden uppfattats rätt dels ur bevisningssynpunkt.

#### *Rättelse av påvisbara fel.*

Enligt uttalande i prop. nr 160 år 1955, s. 163, bör eftertaxering normalt endast innefatta rättelse av direkt påvisbara fel. Tidigare beslut i uppskattnings- och rättsfrågor, för vilka förutsättningarna ej ändrats genom nya upplysningar böra därvid lämnas orubbade. — En avvikelse från huvudregeln att fråga skall vara om direkt påvisbara fel har emellertid måst göras i sådana fall där en fullständig omprövning av taxeringarna eventuellt innefattande att skönstaxering åsättes. Detta undantag skall behandlas längre fram.

Det är viktigt, att man ej sammanblandar oriktiga sakuppgifter och oriktiga yrkanden. Det är sålunda endast sakuppgifter, som grunda rätt till eftertaxering, ej den skattskyldiges uppfattning om hur de föreliggande omständigheterna rättsligt skall bedömas.

<sup>15</sup> Hedborg m. fl. a. a. s. 296.

I nyssnämnda prop. (s. 162) har departementschefen vidare anført:

”Till undvikande av missförstånd vill jag framhålla att den regeln icke bör ges den tolkningen, att eftertaxering skall få ske om den skattskyldige korrekt redovisat föreliggande omständigheter i en viss fråga och den skattskyldiges uppfattning i frågan godtagits, ehuru så vid ett senare granskningstillfälle befinnes icke hava bort ske. I dylika fall, där deklarationen och därvid fogade handlingar kan sägas anvisa alternativa lösningar av en föreliggande skattefråga, torde man med fog kunna göra gällande att oriktig uppgift ej lämnats.”

En oriktig värdering av naturaförmåner — en skattskyldig har t ex uppgivit för lågt värde å bostadsförmån — eller yrkande om avdrag för värdeminskning med för högt belopp kan ej heller i och för sig grunda rätt till eftertaxering. Skulle emellertid en felaktig uppgift om förmånens storlek — bortsett från själva värdet ha lämnats eller sakläget framställt felaktigt eller missvisande beträffande värdeminskningens omfattning eller avskrivningsunderlagets storlek, t ex beträffande anskaffningsvärdet, kan eftertaxering ske. Härvidlag har ju den skattskyldige vilselett taxeringsnämnden genom den felaktiga uppgiften.

Om ett öppet yrkande gjorts om avdrag som i och för sig är klart i strid med skatteförfattningarna men detsamma likväl godkänts vid taxeringen torde eftertaxering ej kunna åsättas. Som exempel kan man taga det fall att en skattskyldig av taxeringsnämnden tillerkänts yrkat avdrag för kostnader för resor till och från sommarbostaden. Skulle en skattskyldig korrekt ha redovisat en viss intäkt och härifrån yrkat avdrag dels för kostnader, som varit nödvändiga för intäkternas förvärvande och således avdragsgilla, dels

för ej avdragsgilla utgifter och den skattskyldige fått avdrag även för dessa senare lär eftertaxering ej kunna ske med mindre utgifterna ifråga framställts som i sak innebärande något annat än de i verkligheten äro, t ex om bland diverse utgifter för intäkternas förvärvande inräknats vissa ej avdragsgilla belopp utan angivande vad det rör sig om.

Härav följer att en skattskyldig aldrig kan åsättas eftertaxering om han öppet och korrekt redovisat sina intäkter och utgifter, om det senare till äventyrs konstateras att någon avdragspost ej bort medgivas vid taxeringen. Skulle däremot en inkomstpost ha redovisats netto, kan eftertaxering åsättas, om det senare skulle visa sig att den skattepliktiga nettointäkten överstigit den deklarerade nettointäkten.

I litteraturen har uttalats,<sup>16</sup> att man i sådana fall där en naturaförmån — utan att värderingsgrunderna närmare angivits — värderats oriktigt, får bedöma förutsättningarna för eftertaxering med hänsyn till de individuella omständigheterna. Har en värdering gjorts så felaktigt, att den gett en felaktig bild av ifrågavarande förmån eller avdragspost, får emellertid en oriktig uppgift anses föreligga. (Jfr även RÅ 1959 ref. 34.)

#### *Underlåtenhet att lämna uppgift.*

Jämställt med att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift är enligt 114 § tredje stycket det fall, då den skattskyldige — ehuru uppgiftspliktig — underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning. Med uppgift torde även här avses självdeklaration. Då stadgandet kräver, att den skattskyldige skall ha varit uppgiftspliktig avses såväl omedelbar deklarationsskyldig-

<sup>16</sup> Dryselius: ”Om eftertaxering”, Sv. Skattetidning 1957 s. 8 ff.

het som fall där sådan skyldighet ej förelegat men vederbörande anmanats deklarerera. Stadgandet tager sikte på sådana fall, där en skattskyldig underlåtit deklarerera eller lämnat en ofullständig deklARATION eller underlåtit efterkomma anmaning och till följd härav åsatts en taxering som sedermera visar sig vara för låg, antingen taxeringen åsatts skönmässigt eller på grundval av den skattskyldiges uppgifter.<sup>17</sup>

### **B. Den skattskyldige skall ha undgått taxering, som rätteligen skulle ha åsatts honom.**

Den andra förutsättningen är att den skattskyldige undgått taxering eller att hans taxering bestämts till för lågt belopp t ex om skattepliktig intäkt ej alls upptagits till beskattning eller upptagits med för lågt belopp eller om avdrag medgivits den skattskyldige obehörigen eller med för högt belopp. Denna andra förutsättning får anses uppfylld så snart ett materiellt sett felaktigt taxeringsresultat föreligger till nackdel för stat eller kommun.<sup>18</sup>

### **C. Det skall föreligga visst orsakssammanhang mellan vad som ligger den skattskyldige till last och det oriktiga taxeringsresultatet.**

Före 1956 gällde härutinnan att den skattskyldige skulle ha gjort sig skyldig till ett oriktigt förfarande som *föranlett* att taxering för det år eftertaxering avsåg, ej åsatts eller åsatts den skattskyldige med för lågt belopp. Ett sådant oriktigt förfarande bestod däri att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller — ehuru

uppgiftspliktig — underlåtit lämna uppgift. Lagtextens ord ”därför föranlett” innebar en fordran på orsakssammanhang mellan den oriktiga eller icke avgivna uppgiften och den inträffade respektive icke inträffade beskattningseffekten.

I praxis tolkades bestämmelsen förhållandevis strängt, t o m alltför strängt har det ansetts.<sup>19</sup> Fordringarna sträcktes så långt, att eftertaxering endast åsattes om beskattningsmyndigheten även med iakttagande av normal aktsamhet ej kunnat inse att fel förelegat i uppgift eller att — trots utebliven uppgift — viss skattepliktig inkomst eller förmögenhet bort tagas till beskattning.<sup>20</sup>

I prop. nr 160 år 1955 s. 160 har departementschefen beskrivit läget så, att eftertaxering i praxis i allmänhet ej ansetts böra få äga rum om någon uppgift som lämnats av den skattskyldige i deklARATION eller därvid fogad handling visserligen inte i och för sig kunnat grunda en avvikelse från deklARATIONEN men väl kan sägas ha bort motivera ett inforbrande av närmare upplysningar. Inte heller har eftertaxering ansetts kunna ifrågakomma, om felet kunnat upptäckas vid företagens kontroll, t ex om bokföringsgranskning ägt rum utan att felet därvid observerats.

Departementschefen anför därefter (s. 162):

”Att de nuvarande stränga förutsättningarna för eftertaxering sålunda i väsentliga hänseenden bör bibehållas hindrar emellertid icke att en av dessa förutsättningar, nämligen kravet på orsakssammanhang mellan den skattskyldiges åtgärder och det felaktiga taxeringsresultatet, ges ett i viss mån ändrat innehåll. Detta

<sup>19</sup> Sandström: ”Eftertaxeringsinstitutet i ny gestaltning” Sv.SkT., 1955 s. 358.

<sup>20</sup> Bratt: ”Deklaration och beskattning”, 1961, s. 206.

<sup>17</sup> Jfr Hedborg m. fl. a. a. s. 297.

<sup>18</sup> Jfr Hedborg m. fl. a. a. s. 298.

krav upprätthålles, såsom tidigare antytts, för närvarande förhållandevis strängt. För frågan om man genom eftertaxering skall kunna rätta en oriktig uppgift i en deklaration är det sålunda av väsentlig betydelse, om felet bort kunna upptäckas vid granskningen av deklarationen eller om uppgift förekommit som bort föranleda en närmare kontroll. Att på detta sätt göra en eftertaxeringsfråga helt beroende av den omsorg och skarpsynthet med vilken kontrollen utövats synes ej påkallat. Jag vill i detta sammanhang erinra om att någon prövning av den skattskyldiges skuld inte sker i sådant sammanhang. Det kan ej vara tillfredsställande, att en skattskyldig, som — måhända uppsåtligen eller av grov vårdslöshet — lämnat en oriktig uppgift, undgår eftertaxering enbart på den grund, att felet vid en mycket ingående granskning bort kunna upptäckas. En bättre avvägning synes kunna erhållas genom att göra frågan om eftertaxering beroende av om den oriktiga uppgiften följts eller ej. En regel av sådan innebörd torde i samma utsträckning som den nuvarande tillgodose de berättigade intressen som uppstår kravet på orsakssammanhang.”

I lagtexten till 1956 års taxeringsförordning har frågan om eftertaxering — i överensstämmelse med departementschefens förslag — gjorts beroende endast av att det oriktiga meddelandet *följts* och att därigenom föranletts att taxeringarna bli vit oriktiga.

Motsvarande skall enligt paragrafens tredje stycke gälla vid underlåtet fullgörande av uppgiftsskyldigheten — en föga lättförståelig föreskrift. Förevarande stadgande torde få tolkas så, att orden ”samt har meddelandet följts” betyder, att det underlåtna avgivandet av deklaration medfört att ej någon taxering åsatts samt att underlåtenheten att lämna infordrad upplysning medfört att ingen åtgärd vidtagits i det avseende, den infordrade upplysningen avsett.<sup>21</sup>

Här nedan skall först behandlas fall där fråga är om oriktig uppgift (a) och därefter fall där fråga är om tillämpning av paragrafens sista stycke (b).

a) *Kravet på orsakssammanhang på grund av oriktig uppgift.*

Det krav som numera uppställs på orsakssammanhang kan beträffande fallet a) ovan beskrivas så, att det är likgiltigt om den oriktiga uppgiften bort kunna upptäckas vid granskningsarbetet eller ej. Det är tillfyllest om den oriktiga uppgiften *följts* vid taxeringen.

Det sagda innebär — jämfört med äldre rätt — att avseende ej längre fästes vid den grad av ”omsorg och skarpsynthet” som beskattningsmyndigheten nedlagt vid taxeringskontrollen. Häri ligger en presumtion för att det oriktiga taxeringsresultatet orsakats av det oriktiga meddelandet. Innebörden härav kan belysas av några exempel: Om beskattningsmyndigheten haft tillgång till en kontrolluppgift från arbetsgivaren och denna uppgift utvisar att den skattskyldige under beskattningsåret uppburit ett högre inkomstbelopp än som redovisats av den skattskyldige i dennes deklaration — som följts av taxeringsnämnden — torde eftertaxering numera kunna ske. Härvid förutsättes givetvis, att det av arbetsgivaren uppgivna inkomstbeloppet är det riktiga. Likaså kan eftertaxering under motsvarande förutsättningar numera åsättas om felräkning skett i deklaration eller vidfogade handlingar oaktat felräkningen bort kunna upptäckas vid taxeringskontrollen.<sup>22</sup> Härmed lär kunna jämföras att exempelvis

<sup>21</sup> Sandström: ”Eftertaxeringsinstitutet i ny gestaltning” Sv.SkT. 1955 s. 369.

<sup>22</sup> I sistnämnda fall kan rättelse även ske i enlighet med bestämmelsen i 101 § TF.

medel, inestående å skogskonto väl redovisats på jordbruksbilagan men ej upptagits bland förmögenhetstillgångarna.<sup>23</sup>

En fråga blir, hur bedömandet skall ske i sådana fall där tillgängliga räkenskaphandlingar utvisa korrekta uppgifter men i deklaraionsblanketten eller föreskriven bilaga därtill införts felaktiga uppgifter t ex om nettovinsten enligt Vinst- och Förlustkontot är 4.700 kr men till bil. 8 a överförts 2.700 kr. Även här lär merendels eftertaxering kunna ske d v s man får utgå ifrån att oriktig uppgift lämnats, som — om densamma följts — grundlagt förutsättningar för eftertaxering. Tidigare kunde eftertaxering ej åsättas i sådana fall.

Skulle emellertid den korrekta uppgiften tydligt ha angivits och den å blanketten införda uppgiften ha formen av ett yrkande att ett visst förhållande ur skattsynpunkt skall bedömas så eller så, är ej fråga om en oriktig uppgift och eftertaxering kan följaktligen ej åsättas.<sup>24</sup>

En annan fråga är om eftertaxering kan ske i fall, sådant som det följande. Ett klart oriktigt meddelande har lämnats och detta föranlett att en avvikelse skett vid taxeringen. En skattskyldig har t ex uppgivit att hans inkomst från en arbetsgivare uppgått till visst belopp, t ex 10.000 kr men taxeringsnämnden har ej godtagit denna uppgift utan ansett att inkomsten enligt kontrolluppgift från samme arbetsgivare utgjort 12.000 kr och taxerat den skattskyldige för detta belopp. Sedermera visar det sig att taxeringen — den verkställda höjningen till trots — blivit 2.000 kr för låg, varför fråga uppkommit om eftertaxering.

Härom har anförts:<sup>24</sup>

<sup>23</sup> Jfr Hedborg m fl a. a. s. 300.

<sup>24</sup> Hedborg m fl a. a. s. 301.

”Stundom kan det även i sådana fall vara anledning anlägga i huvudsak enahanda synpunkter som de förut anförda. Den oriktiga uppgiften kan, i vart fall om avvikelser från den skattskyldiges uppgifter endast rör detaljer eller eljest inte inneburit ett egentligt underkännande av den skattskyldiges uppgifter, antagas ha påverkat bedömandet vid taxeringens åsättande och frågan med vilken noggrannhet taxeringskontrollen skett träder härigenom i bakgrunden. (Jfr beträffande äldre praxis RÅ 1949 ref. 15 och 1954 not 1501.) Har däremot den myndighet, som beslutat den ursprungliga taxeringen, i det hänseende varom fråga är inte godtagit den skattskyldiges uppgifter utan, om än med ledning av otillräcklig utredning, företagit en uppskattning av intäkt- eller avdragsposter, torde det icke kunna anses att taxeringen<sup>25</sup> följts. Kravet på kausalitet blir då detsamma som i det i paragrafens tredje stycke angivna fallet; legalpresumtionen att den skattskyldiges förfarande föranlett den för låga taxeringen gäller alltså inte, se det nedan närmare behandlade rättsfallet RÅ 1959 ref. 34, som dock bedömdes enligt äldre rätt.”

Kan då eftertaxering ske i exemplet ovan? Det är visserligen svårt att fixera en verkligt hållbar grundval för eftertaxering i den angivna situationen men det förhåller sig väl så, att paragrafen knappast kan täcka varje tänkbar situation. Ett förbud mot eftertaxering i ett fall som det ovan skisserade, verkar emellertid ej rimligt. — Kanske man också kan resonera som så: 114 § talar om att ”meddelandet följts *eller* har eljest meddelandet föranlett etc”. I förevarande fall kan man kanske påstå, att det ursprungliga meddelandet i alla fall medverkat till och föranlett en för låg taxering. Även ett sådant resonemang skulle ge till resultat att eftertaxering kan ske.

<sup>25</sup> Felskrivning? Bör väl vara ”deklaration”!

b) *Kravet på orsakssammanhang på grund av underrättelse att avlämna uppgift eller upplysning.*

Har en skattskyldig underlåtit avlämna uppgift eller upplysning, som han varit pliktig lämna till ledning för taxering, torde det kunna sägas, att det är avsaknaden av denna uppgift som merendels förorsakat den för låga taxeringen. Lundevall<sup>26</sup> hävdar, att om det oriktiga taxeringsresultatet å andra sidan skulle kunna "tillskrivas taxeringsmyndigheten" så "lärrer eftertaxering vara utesluten". Innebörden av det sagda har exemplifierats på följande sätt. "Sålunda torde, trots att den skattskyldige icke avgivit självdeklaration, eftertaxering icke kunna ske för inkomstbelopp, som författningen enligt bragts till taxeringsnämndens kännedom genom kontrolluppgift men som nämnden underlåtit taxera i föreskriven ordning." Man kan icke värja sig för tanken att Lundevall med uttrycket "tillskrivas taxeringsmyndigheten" närmast velat åstadkomma en kärnfull formulering. Exemplet som sådant är ej lätt att förstå. Detsamma förutsätter tydligen, att deklaration eller annan uppgift till ledning för taxering ej inkommit från den skattskyldige. Skulle så vara fallet, torde det emellertid vara uppenbart, att förutsättningar för eftertaxering äro för handen.<sup>27</sup>

Tidigare gällde, att eftertaxering ej fick ske, då viss inkomst ej redovisats i deklarationen men det av densamma likväl framgick, att den skattskyldige på ett eller annat sätt uppburit inkomst.

Denna grundsats kan icke längre anses gälla. I den nya lagstiftningen uppställs nämligen strängare krav än tidigare på att

sakförhållandena i deklarationen redovisas på ett tillräckligt klarläggande sätt. Vidare gäller, att ett bristfälligt fullgörande av deklarationsskyldigheten ej längre fränkännes verkan som orsak till att taxeringsresultatet blivit oriktigt, ändå att taxeringsnämnden vid deklarationsgranskningen eventuellt ej verkat med tillräcklig "omsorg och skarpsynthet."<sup>28</sup>

#### **D. Det skattebelopp med vilket eftertaxering skall åsättas får ej anses såsom ringa.**

Med "ringa" menas att det skall vara fråga om ett skattebelopp som absolut sett inte är ringa och som ej heller framstår som mindre betydelsefullt i förhållande till den skattskyldiges samlade skattebörda (SOU 1955: 51 s. 204). Tydligt är att taxeringsmyndigheterna ej böra åsätta eftertaxeringar i bagatellartade fall. Detta innebär emellertid ej att ett i och för sig obetydligt belopp ej bör eftertaxeras därför att den skattskyldige haft en ovanligt stor inkomst. Det har påpekats<sup>29</sup> att man beträffande eftertaxeringar ej bör tillämpa en lägre gräns än för yrkanden beträffande den ordinarie taxeringen. Överhuvudtaget torde stadgandet ej innebära någon ändring i tidigare praxis.

I anslutning till stadgandet att eftertaxering ej får ske beträffande ringa belopp har i nyutkommen skattelitteratur<sup>30</sup> diskuterats, huruvida eftertaxering kan underlåtas, om det av annan orsak än att det undandragna beloppet är ringa skulle framstå som uppenbart *oskäligt* att sådan taxering åsattes.

Frågan har blivit aktuell genom att

<sup>26</sup> Lundevall a. a. s. 316.

<sup>27</sup> Jfr även Hedborg m fl a. a. s. 301.

<sup>28</sup> Lundevall a. a. s. 317.

<sup>29</sup> Dryselius, a. a. s. 13.

<sup>30</sup> Hedborg, m fl a. a. andra uppl. s. 298 f.

riksdagen i den år 1959 antagna förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning i 20 § infört en bestämmelse att efterbeskattning enligt förordningen ej må äga rum om det med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt att sådan beskattning skedde. Det bör betonas, att reglerna om efterbeskattning eljest i huvudsak överensstämmer med taxeringsförordningens eftertaxeringsregler. Bevillningsutskottet ansåg det ej uteslutet att liknande hänsynstagande skulle kunna ske när det gällde eftertaxering enligt taxeringsförordningen trots att motsvarande ändring ej gjordes i 114 §. Tvärtom betonade utskottet (bet. 1959: 3 s. 33 f.), att den princip som utskottet sålunda velat lagfästa självfallet även torde gälla i fråga om de direkta skatterna, ehuru frågan i det praktiska livet där ej syntes ha samma aktualitet.

I förordningen om allmän varuskatt (§ 35) inflöt motsvarande stadgande utan närmare motivering.

I nyssnämnda litteratur har det uttalats, att det kan vara tveksamt vilka slutsatser som för taxeringsförordningens del kan dragas av det återgivna. Uppenbarligen kunde ej komma ifråga att e contrario draga den slutsatsen att eftertaxering nödvändigtvis måste ske i alla fall, där de yttre förutsättningarna föreläge. Å andra sidan vore den principiella skillnaden stor mellan direkt och indirekt skatt.<sup>31</sup> De indirekta skatterna äro sk övervältringsskatter men vid eftertaxering kan merendels ingen övervältring av skatt äga rum. Det sagda hindrade ej att rent undantagsvis även en eftertaxering kan framstå som med hänsyn till omständigheterna uppen-

<sup>31</sup> Om direkta och indirekta skatter, se t ex Skattenytt 1959 s. 351 f.

bart oskälig. Efter att ha konstaterat, att det vore känt att taxeringsmyndigheterna i praktiken stundom avstått från eftertaxering framhålls avslutningsvis följande: ”Såsom hittills skett i praktiken, lärer väl även framdeles taxeringsintendenten få pröva, om det är försvarligt att underlåta framlägga något yrkande i saken.”

I vilken utsträckning taxeringsmyndigheterna avstå från eftertaxering i hit-hörande fall är svårt att säga. Orsaken härtill är givetvis, att sådana beslut i allmänhet fattas redan på taxeringsintendentstadiet d v s innan prövningsnämnden fått någon framställning om eftertaxering. Beslut att avstå från eftertaxering fattas dessutom tämligen formlöst. Några skriftliga beslut synas t ex ej förekomma, såvitt är bekant. Att döma av svaren på en del förfrågningar som jag gjort på vissa länsstyrelser synes det nyssnämnda uttalandet, att taxeringsmyndigheterna i praktiken stundom avstå från eftertaxering i sådana här fall, riktigt.

Med hänsyn härtill kan det ifrågasättas, huruvida ej i 114 § taxeringsförordningen borde — som ett sista stycke — införas en bestämmelse om att eftertaxering ej må äga rum om det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att sådan beskattning sker.

Visserligen blir väl frågan ej så ofta aktuell i praktiken. Närmast för taxeringsintendenterna borde emellertid förefintligheten av en sådan lagfäst regel utgöra ett visst trygghetsmoment vid tillämpningen av eftertaxeringsbestämmelserna. Något av den tveksamhet som nu råder var gränserna för myndigheternas befogenheter går<sup>32</sup> skulle måhända för-

<sup>32</sup> Hedborg, m fl a.a. s. 299.

svinna. Så småningom kunde väl också skapas vissa enhetliga normer för de olika länen angående tillämpningen av stadgan-  
det.

#### *Skönsmässigt åsatt eftertaxering.*

Tidigare har i princip endast direkt påvisbara fel kunnat rättas genom eftertaxering medan en omprövning av de åsatta taxeringarna därutöver ansetts utsluten.

Detta får fortfarande anses vara huvudregeln. Emellertid har denna huvudregel ett viktigt undantag, meddelat i andra stycket av 114 § och innebärande att *skönstaxering* i visst fall får åsättas. Den tidigare åsatta taxeringen kan sålunda under viss förutsättning komma att omprövas helt eller i varje fall beträffande den aktuella förvärvskällan. Nämda förutsättning är att ett direkt påvisbart fel<sup>33</sup> konstaterats och att rättelse härav kan ske genom eftertaxering *och* att det på grund av vad i övrigt förekommit kan antagas att den skattskyldige lämnat uppgifter som, i allt fall ej i den förvärvskälla varom är fråga, ej varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig taxering.

I sådana fall kan man med fog anse, att den tidigare åsatta taxeringen grundats på helt felaktiga förutsättningar och att en fullständig omprövning, eventuellt innefattande en *skönstaxering* ej behöver möta betänkligheter (Jfr prop. 1955: 160 s. 163). Det ligger i sakens natur att undantagsbestämmelsen i praktiken får sin största betydelse inom rörelsesektorn. Man har anledning förmoda, att beslut om

<sup>33</sup> Innebörden härav är att storleken av det belopp som undandragits från beskattning i allmänhet skall kunna direkt anges. (Jfr Dryselius a.a. s. 12, där frågan vidare utvecklats.)

sådana omprövningar varom nu är fråga regelmässigt kommer att föregås av taxeringsrevisioner, därvid man alltså kunnat konstatera ej blott att den skattskyldige inom den förvärvskälla varom fråga är redovisat för lågt belopp utan även att den verkliga inkomsten som kan antagas vara ännu större endast kan beräknas efter skänsmässiga grunder. En undersökning om frekvensen av skänsmässiga eftertaxeringar gjordes i samband med tillkomsten av denna artikel på landets prövningsnämnder. Fråga var härvid om 1959 och 1960 års taxeringar.

Av svaren att döma har *skönstaxeringar* eftertaxeringsvis kommit till användning i genomsnitt allenast 2—3 gånger per taxeringsår och län.

#### **Tidsfrister för eftertaxering.**

I 115 § anges den tid inom vilken fråga om eftertaxering må prövas.

Författningsrummet lyder:

”Eftertaxering må icke ske med mindre fråga därom prövats inom fem år efter det år, då taxeringen rätteligen verkställas i första instans. Har den skattskyldige avlidit, åsättes eftertaxering hans dödsbo, dock att sådan eftertaxering icke må ske med mindre fråga därom prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.”

Även om en skattskyldig lämnat en felaktig uppgift har han behov av att inom rimlig tid få ett definitivt besked om sin skatteskuld. Vissa tidsgränser ha därför måst uppsättas.

Såsom ovan antytts, gällde tidigare beträffande tiden för eftertaxering att sådan taxering skulle ha åsatts inom fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. Denna regel har i praxis tolkats så, att beslut om

åsättande av eftertaxering skulle ha fattats inom den angivna tiden (Se t. ex. RÅ 1942 ref. 8).<sup>34</sup>

Numera är det tillräckligt, om fråga om eftertaxering *prövats* inom fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. Detta innebär att frågan om eftertaxering kan hållas öppen betydligt längre än tidigare. En prövning — om än med negativt resultat för taxeringsintendenten — måste emellertid ha skett minst en gång i behörig instans inom 5-årsperioden.

Beträffande dödsbo gäller särskilda tidsgränser. Här har man uppställt en tvåårsgräns i stället för en femårsgräns. Härvidlag löper tiden från utgången av det kalenderår under vilket bouppteckningen ingivits för registrering.

Eftertaxering kan i viss omfattning ske redan samma år som den ordinarie taxeringen ägt rum. (SOU 1955: 51 s. 202.) Tidigare torde man i praktiken ha sökt undvika ett sådant förfaringsätt, enär man ansett det tvivelaktigt, om detsamma vore formellt riktigt. Givetvis bör man ej tillgripa ett så extraordinärt förfarande som eftertaxering så länge rättelse står att vinna genom besvär i vanlig ordning.

I eftertaxeringsmål är fråga om rättelse av taxering i visst eller vissa avseenden, vilka skola angivas i framställningen om åsättande av eftertaxering. Vid fullföljd av talan om eftertaxering, torde därför yrkande om rättelse ej kunna prövas av högre instans i annat avseende än det, varom fråga varit i prövningsnämnd. Detta gäller även om yrkandet beloppsmässigt rymmes inom den ursprungligen uppdragna ramen för yrkandet. Detta torde också framgå av rättsfallet. RÅ

<sup>34</sup> Jfr å andra sidan RÅ 1949 ref. 15.

1955 ref. 12. I detta fall utgick tiden för åsättande av eftertaxering under skriftväxlingen i Regeringsrätten. Taxeringsintendenten yrkade att — därest den åsatta taxeringen skulle nedsättas — mot nedsättningen finge avräknas de belopp, beträffande vilka han i målet ytterligare yrkat eftertaxering. Taxeringsintendentens yrkande avslogs emellertid av RR.

Om utgången av detta mål säger Lundevall:

”Härav får trots att preklusionstiden för talan om eftertaxering numera icke är bestämd på samma sätt som gällde för nämnda mål, dragas den slutsatsen, att, om talan rörande eftertaxering föres i flera av varandra oberoende punkter, för varje punkt kräves, att frågan skall ha prövats inom föreskriven tid och att, om yrkandet på någon punkt icke vunnit bifall hos underinstans, talan i föreskriven ordning fullföljts, för att yrkandet skall kunna bifallas av den högre instansen. Att kvittningsvis åberopa förhandenvärdet av sådan grund för eftertaxering som icke blivit väckt resp. fullföljd i föreskriven ordning, kan även med nu gällande regler svårigen vara tillåtet.”

Tidsbestämmelserna i 1956 års taxeringsförordning skola enligt övergångsbestämmelserna äga tillämpning i eftertaxeringsmål, varom fråga väckts efter den 1 januari 1958 medan äldre bestämmelser skola gälla i mål där frågan väckts före nämnda tidpunkt.

Vid utformningen av 1956 års taxeringsförordning har man sökt närma bestämmelserna om eftertaxering till vad som gäller beträffande extraordinära besvär. Så har skett beträffande tiden för eftertaxering — med vissa undantag. Detta har också skett beträffande förfarandet enligt det följande.

### **Behörig myndighet, handläggning och fullföljd.**

Om bla behörig myndighet handlar 116 §. Densamma lyder:

”Fråga om eftertaxering prövas, efter framställning från taxeringsintendent eller, i fråga om kommunal inkomstskatt, från kommun, av den prövningsnämnd, som haft att upptaga besvär rörande den skattskyldiges taxering det år framställningen avser.

Om handläggning av sådan framställning, så ock om fullföljd av talan mot beslut rörande eftertaxering skall i tillämpliga delar gälla vad förut i denna förordning är stadgat rörande handläggning av besvär över taxeringsnämnds beslut och om fullföljd av talan mot prövningsnämnds beslut rörande taxering.”

Förfarandet vid eftertaxering har sålunda reglerats i nära anslutning till vad som gäller beträffande extraordinära besvär.

Som tidigare påpekats är prövningsnämnden första instans vid åsättande av eftertaxering. Yrkande om eftertaxering kan göras av såväl taxeringsintendenten i länet som av envar befattningshavare, som förordnats att handlägga å taxeringsintendenten ankommande göromål (3 § 2 st TF). Beträffande taxering till kommunal inkomstskatt kan framställning om eftertaxering även göras av vederbörande kommun. Framställningen göres till prövningsnämndens kansli. (75 §.)

Sedan framställning om eftertaxering inkommit till prövningsnämndens kansli handlägges densamma i fortsättningen på samma sätt som vanliga besvär, därvid bestämmelserna i 77—94 §§ bliva tillämpliga. Längdföring m m regleras i 54 § taxeringskungörelsen.

Bestämmelserna om begränsning av rätten till fullföljd i den högsta instansen gäller ej beträffande eftertaxeringsmål.

Prövningsnämndens beslut kan nämligen överklagas i vanlig ordning till kammarrätten och fullföljas till regeringsrätten. (95—98 §§). Reglerna i 99—101 §§ om extraordinära besvär gälla även beträffande överklagande efter den ordinära besvärstidens utgång av prövningsnämndens beslut att åsätta eftertaxering. Likaledes bliva de i 105—113 §§ meddelade gemensamma bestämmelserna rörande besvär tillämpliga beträffande eftertaxeringsmål.

### **Ikraftträdandebestämmelser.**

De ändringar i 1928 års taxeringsförordning, som beslöts år 1955, trädde i kraft den 1 januari 1956. 1956 års taxeringsförordning åter trädde i kraft den 1 januari 1958. Några särskilda övergångsbestämmelser meddelades ej till 1955 års ändringar. Beträffande 1956 års taxeringsförordning har i punkt 3 e) i övergångsbestämmelserna stadgats, att fråga om eftertaxering, som väckes efter den 31 dec. 1957, skall handläggas och prövas enligt bestämmelserna i den nya förordningen. Eftertaxeringsbestämmelserna i 1956 års taxeringsförordning får i viss utsträckning retroaktiv tillämpning (Jfr prop. 1956: 150 s. 315 f.).

För prövningsnämndens vidkommande gäller sålunda, att nämnden fr o m den 1 januari 1958 skall tillämpa reglerna i 1956 års taxeringsförordning därest eftertaxeringsfrågan väckts den 1 januari 1958 eller senare. Har frågan väckts under tiden 1 januari 1956—31 december 1957 skola 1955 års regler tillämpas medan äldre regler bliva tillämpliga om frågan väckts före den 1 januari 1956.

Taxeringsnämndens möjlighet att åsätta eftertaxeringar har upphört den 1 januari 1958. Efter sagda datum blir pröv-

ningsnämnden i stället första instans i eftertaxeringsmål.

Beträffande kammarrätten och regeringsrätten gäller i förekommande fall detsamma som ovan sagts beträffande prövningsnämnden.

#### 4. Om bevisfrågor i eftertaxeringsmål.

Beträffande bevisskyldigheten kan — när det gäller den årliga taxeringen — sägas, att sanningsplikt anses omfatta — och bevisvärde tillkomma — sådana faktiska uppgifter som lämnats i deklaration medan så ej är fallet beträffande bedömningsfrågor eller lagtolkningsfrågor. Beträffande fakta återigen anses uppgifter, som lämnats om faktiska förhållanden i eller i samband med självdeklarationen äga bevisvärde men att detta värde kan nedsättas i högre eller lägre grad alltefter som omständigheter yppas, som minska trovärdigheten av uppgifterna i fråga. Skulle dylika omständigheter framkomma under taxeringsarbetet skall emellertid den skattskyldige lämnas tillfälle inkomma med förklaring och i samband härmed söka prestera den utredning som är möjlig för att gendriva den mot deklarationen framställda anmärkningen. Givetvis kan man ej kräva att den skattskyldige på alla punkter skall vara i stånd att visa deklarationens riktighet. Taxeringsnämnden har att efter övervägande av vad som kan anföras för och emot deklarationens riktighet — fatta sitt beslut. Detta beslut skall komma så nära det rätta som det överhuvudtaget är möjligt. Det är härvid att märka, att nämnden *ej mot sin övertygelse* behöver känna sig bunden av de uppgifter som lämnats i deklarationen. Om nämnden funnit sig föranlåten avvika från deklarationen skall emellertid skälen till den gjorda avvikelserna uppgivas i de un-

derrättelser, som enligt 69 § 1 mom. taxeringsförordningen skall tillställas den skattskyldige. Därvid skola skälen redovisas med sådan tydlighet, att den skattskyldige kan ingå på bemötanden av dessa skäl.

När det åter gäller *eftertaxering* måste helt naturligt större krav uppställas på bevisningen, som i detta fall i allmänhet åligger myndigheterna, än vad som gäller vid den årliga taxeringen. Eftertaxering är ju en extraordinär åtgärd, som kan vidtagas endast under vissa i laglig ordning uppställda förutsättningar. Det måste därför ankomma på taxeringsintendenten att visa att förutsättningar för eftertaxering föreligger. Därvid bör visas, ej endast att den skattskyldige fullgjort sin uppgiftsskyldighet på ett oriktigt sätt eller till äventyrs ej alls fullgjort densamma och därför ej taxerats på ett riktigt sätt; det åligger dessutom den skattskyldiges motpart att visa att och i vilken utsträckning taxeringen blivit oriktig. Detta framgår tydligt av det kända rättsfallet, R Å 1927 ref. 9, vilket alltjämt får anses äga giltighet.

Huru stora krav skall då ställas på taxeringsintendentens bevisskyldighet i eftertaxeringsmål? Klart är, att särskilt stora krav måste uppställas på dennes bevisning när det i framställningen påstås att den skattskyldige haft inkomster, som ej deklarerats. Det är ju alldeles naturligt, att den skattskyldige kan ha mycket svårt att — kanske flera år efter ett inkomstförvärv — visa att han ej haft vissa inkomster.

Skulle den skattskyldige bestrida, att någon av förutsättningarna är för handen, har han att framlägga skäl och eventuella bevis för sitt påstående.

Om en skattskyldig i stället skulle an-

hålla om att kvittningsvis få göra avdrag för något eller några tidigare ej yrkade utgifter för ifrågavarande intäkters förvärvande får han anses beviskyldig här för i likhet med vad som gäller vid årlig taxering. (Jfr R Å 1946 not 1173.)

I likhet med vad som gäller beträffande den årliga taxeringen kan bevisbördan flera gånger komma att flyttas över från den ena parten till den andra. Såsom fallet är vid bevisfrågor inför allmän domstol måste man stundom också taga hänsyn till att den ena parten kan ha mycket lätt och den andra mycket svårt att lämna upplysningar om ett visst förhållande.

Bevisningens värde avgöres enligt den fria bevisprövningens principer. Denna fria bevisprövning — för de allmänna domstolarnas del reglerad i 35 kap. 1 § R B — innebär att domstolen skall efter samvetsgrann prövning av allt som förekommit avgöra vad i målet är bevisat. Det bör betonas, att denna fria bevisprövning ingalunda innebär att domstolen vid bevisprövningen kan handla godtyckligt. Varje omständighet som förekommer i målet och är av betydelse för bevisprövningen skall bedömas objektivt.

En viss kontroll av hur denna bevisprövning sker finnes för domstolarnas del däri att grunderna för beslutet skola angivas. Beträffande förhållandet härutinnan, när fråga är om skattemål, har *Björne* anfört:

”— — — Så ej i skattemål, där bevisvärderingen oftast döljes under uttryck, som inte ger några egentliga upplysningar. Att detta bereder stora svårigheter både för dem som har att bevaka det allmännas intressen beträffande taxeringar och för de skattskyldiga är uppenbart. En redovisning av bevisprövningen i alla taxeringsmål torde medföra stora svårigheter men mycket skulle säkert vinnas om exem-

pelvis den högsta instansen i lämpligt antal mål redovisade sin bevisprövning på sådant sätt, att parterna å ömse sidor därigenom kunde få ledning för bedömning av vad som fordras av dem i utredningshänseende.”<sup>35</sup>

## 5. Eftertaxering och rättsäkerhet.

På eftertaxeringens område skära viktiga allmänna rättsgrundsatser varandra. Mot vikten av att en taxering blir likformig och rättvis står kravet på rättsäkerhet, d. v. s. den enskildes behov av trygghet mot att beslut, som vunnit laga kraft ej skola kunna rivas upp i mer eller mindre extraordinär väg.<sup>36</sup> Här nedan har antecknats några punkter av betydelse i frågan.

Ur rättsäkerhetssynpunkt äro de nya bestämmelserna om eftertaxering till fördel för det allmänna, som har större möjligheter både att få tidigare åsatt taxering uppbruten, ytterst genom skönstaxering, samt att få frågan om eftertaxering prövad inom en vidare tidsram än vad som gällde förut. Det sagda är helt naturligt till nackdel ur den skattskyldiges synpunkt. Å andra sidan måste det betonas, att tidigare meddelade möjligheter för det allmänna att få en felaktig taxering rättad stundom varit alltför snävt tilltagen.<sup>37</sup>

Ur rättssäkerhetssynpunkt är det av stor betydelse, att garantier skapas för att mål och ärenden bliva föremål för en sakkunnig och objektiv prövning samt att den skattskyldige tillerkännes en med motparten likvärdig ställning i processen. Ur denna synpunkt är det utan tvekan till

<sup>35</sup> Björne: ”Något om bevisning och bevisprövning i taxeringsmål.” Stencil 1956.

<sup>36</sup> Dryselius, a.a. s. 8 f.

<sup>37</sup> Jfr Alvin: ”Rättssäkerhet och taxering”, Skattentytt 1957 s. 180.

fördel för den skattskyldige att prövningsnämnden — med dess nuvarande ställning som enbart besvärsprovande instans — gjorts till första instans i eftertaxeringsmål, huru noggrant de flesta taxeringsnämnder än förfarit vid tillämpningen av eftertaxeringsreglerna. I prövningsnämnden kan nämligen den skattskyldige och taxeringsintendenten hävda sina synpunkter som likaberättigade parter. Garanti för att den kontradiktoriska principen skall iakttagas, d v s att den skattskyldige får tillfälle att avgiva yttrande och att försöka vederlägga vad som anförts av motparten, är tvivelsutan större då målet beredes av prövningsnämndens kansli än i en taxeringsnämnd. I prövningsnämnden finnes också möjlighet för en skattskyldig att få till stånd muntliga förhandlingar i eftertaxeringsmål. Slutligen måste man hålla i minnet, att bestämmelserna om eftertaxering innebära ett förfarande av extraordinär natur och att fråga är om undantagslagstiftning, där man måste tolka bestämmelserna restriktivt och ytterst noga se till att förutsättningarna äro uppfyllda, vilket stundom är vanskligt.

Den genom 1955 års riksdagsbeslut åt prövningsnämnderna givna möjligheten att i vissa fall åsätta eftertaxering skönmässigt kan vid första påseende inge betänkligheter ur den synpunkt varom här är fråga. För det första är emellertid möjligheterna till sköntaxering relativt strängt kringgårdade och för det andra synes — av den förut omtalade utredningen att döma — något missbruk härutinnan i praktiken ej behöva befaras.

Att vissa eftertaxeringsbeslut kunna bli oskäligen har tidigare omtalats. Det har därvid påpekats, att frågan eventuellt borde lösas lagstiftningsvägen. Det har å andra sidan konstaterats, att taxeringsin-

tendenterna till synes iakttaga, att några oskäligen taxeringar ej åsättas, oaktat några lagfästa regler härom ej finnas.

Såsom nämnts finnes möjlighet för en skattskyldig att föra sin talan upp i högsta instans — d v s regeringsrätten. Att så kan ske måste betraktas som en rättssäkerhetsgaranti av största betydelse.

Vad som emellertid synes mindre tillfredsställande är den tidigare omnämnda bristen på bevisvärderingar i beskattningsdomstolarnas motiveringar. Egentligen gäller detta ej blott beträffande de två högsta instansernas utslagsskrivningar; det måste även anses tillämpligt beträffande prövningsnämndsbeslut om eftertaxering. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det i hög grad angeläget att rättskipningsmetoderna komma till klart uttryck i domen.<sup>38—39</sup>

Som mindre tillfredsställande måste även det förhållandet betecknas, att en skattskyldig i mål, där prövningsnämnden avslagit taxeringsintendentens yrkande om eftertaxering ej kan erhålla någon som helst ersättning för sina kostnader i samband med målet. — Det sagda gäller emellertid ej blott i eftertaxeringsmål utan är gällande för taxeringsmål överhuvudtaget.

Ur rättssäkerhetssynpunkt bör också beaktas den olägenhet det kan innebära för en skattskyldig att — särskilt med tanke på nuvarande knapphet på kapital — flera år efter den ordinarie beskattningsåtgärden få betala ytterligare skatt.

<sup>38</sup> Bolding: "Bevisbördan och den juridiska tekniken" (akademisk avhandling) s. 110.

<sup>39</sup> Beträffande motiveringar och rättssäkerhetsfrågor i allmänhet se Westerberg: "Debatten om rättssäkerheten i förvaltningen" i Minnesskrift, utgiven av jur. fak. i Stockholm 1957, s. 241 ff.

## 6. Bör eftertaxering vara ett särskilt rättsmedel?

Ett taxeringsbeslut kan principiellt vinna rättskraft mot det allmänna.<sup>40</sup> Ändring kan emellertid i vissa fall ske till den skattskyldiges förmån<sup>41</sup> genom ett extraordinärt förfarande, reglerat i 99—104 §§ taxeringsförordningen. Vid sidan härav kan också resning och återställande av försutten tid komma ifråga.

När det gäller att i efterhand åstadkomma rättelse i för låga taxeringar får detta ske genom eftertaxering.

Oaktat eftertaxeringsinstitutet har mycket gemensamt med ett extraordinärt rättsmedel har det ej konstruerats som ett rättsmedel utan får — som tidigare påpekats — snarare anses innebära en särskild taxeringsåtgärd, varigenom man i efterhand beskattat vissa inkomst- och förmögenhetsbelopp, som ej medtagits vid den ordinarie taxeringen, med andra ord ett tillägg till denna.

Liksom fallet vid ett extraordinärt rättsmedel blir vid eftertaxering det en gång träffade, i princip slutgiltiga avgörandet beträffande en viss taxering ej längre bestående. Särskilt markant har detta blivit sedan 1955 års riksdag i samband med vidtagandet av vissa åtgärder till vinnande av effektivare taxering givit myndigheterna möjlighet att åsätta eftertaxering även i sådana fall, där en senare gjord utredning visar, att den skattskyldiges uppgifter över huvud ej, eller i vart fall i den förvärvskälla varom fråga är, varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för taxering. Härvidlag kan ju — som tidigare påpekats — en fullständig

<sup>40</sup> Jfr Westerberg, "Om rättskraft i förvaltningsrätten", s. 596.

<sup>41</sup> Men även till dennes nackdel, se 101 § taxeringsförordningen.

omprövning av den tidigare åsatta taxeringen ske, eventuellt genom skönsmässig uppskattning av inkomsten eller förmögenheten, i dess helhet eller i viss del. I sådant fall får det anses att eftertaxeringen i realiteten utgör en helt ny taxering, som ersätter den tidigare åsatta. Att sedan den tidigare taxeringen formellt kvarstår i förevarande fall och att eftertaxeringen tekniskt kommer till stånd genom ett tillägg till den tidigare verkställda, innebär rimligtvis ej någon ändring i vad nyss sagts.<sup>42</sup>

Det har också av lagstiftaren ansetts följdriktigt, att i 1956 års taxeringsförordning utforma proceduren vid eftertaxering i nära anslutning till vad som gäller för extraordinära besvär.

En remissinstans, besvärssakkunniga, hade i yttrande över 1955 års taxerings-sakkunnigas betänkande föreslagit en sammanarbetning av eftertaxering och extraordinära besvär till ett gemensamt extraordinärt rättsmedel. Om detta förslag anförde departementschefen (prop. nr 150 år 1956 s. 315):

"Beträffande eftertaxering föreslår de sakkunniga vissa ändringar av innebörd bl a att bestämmelserna i ämnet flyttas från kommunalskattelagen och övriga skatteförfattningar till den nya taxeringsförordningen. Vidare förordnas, att frågor om eftertaxering skall väckas i prövningsnämnd och att förfarandet utformas i anslutning till besvärsförfarandet. Dessa förslag, som endast mött få erinringar, kan jag tillstyrka. Den av besvärssakkunniga väckta tanken att sammanarbeta eftertaxering och extraordinära besvär till ett extraordinärt rättsmedel kan i och för sig synas tilltalande. De i betänkandet föreslagna reglerna innebär också att instituten ifråga, som båda reglerar möjligheterna att i efterhand vinna rättelse i

<sup>42</sup> Hedborg m fl a.a. s. 291.

laga kraft vunna taxeringar, närmas till varandra. Att helt sammanarbeta de nu ifrågavarande bestämmelserna synes dock ej böra ske.”

Någon närmare motivering lämnades ej.

Mot bakgrunden av vad här sagts kan det vara värt att något diskutera frågan om införande av ett sådant för eftertaxering och extraordinära besvär gemensamt extraordinärt rättsmedel.

Att som nu är fallet, i samma förordning ha två institut vid sidan om varandra med i princip samma funktion, nämligen att i efterhand åstadkomma rättelser i för högt eller för lågt åsatta taxeringar, synes mindre ändamålsenligt. Att tvekan vid tillämpningen också uppkommit har omvittnats i litteraturen.<sup>43</sup> Utan att vilja tillmäta detta förhållande alltför stor betydelse, dristar jag mig säga, att ett sammanarbetande av instituten utan tvekan skulle hälsas med tillfredsställelse. Av de fördelar, som skulle bli följden av ett

sådant arrangemang, kan nämnas att större enhetlighet skulle uppnås samt att överskådligheten i förordningen blir större. Vidare skulle den inkonsekvens försvinna, vilken nu föreligger genom att taxeringsintendenten jämlikt 101 § har möjlighet att åstadkomma rättelser av felräkningar genom såväl extraordinära besvär som genom eftertaxering. Vid ett eventuellt sammanarbetande finge man givetvis taga upp till diskussion, om det kan anses riktigt, att det allmännas representant också framgent skall ha att anföra besvär i nu förevarande sammanhang på andra tidsvillkor än den skattskyldige nu har vid anförande av extraordinära besvär. Förslagsvis skulle ett sammanarbetande av instituten lagtekniskt kunna lösas på följande sätt. 114—116 §§ skulle upphöra att gälla. 100 § däremot skulle kvarstå oförändrad. Innehållet i de paragrafer, som skulle utgå, d v s 114—116 §§, kunde överföras till 101 §, eventuellt som ett eller flera nya moment.

---

<sup>43</sup> Sandström, a.a. s. 220, låt vara att därvid fråga var om dåvarande 123 § 4 mom.