

Om likformighet och rättvisa

Av länsassessor Jan Sundin

Jämlikt 1 § taxeringsförordningen skall iakttagas, att taxeringarna bli överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Detta skall enligt stadgandet iakttagas vid taxering.

Denna bestämmelse anses ofta tillhöra de grundläggande stadgandena i taxeringsförordningen. Det kan vara av intresse att något undersöka vad detsamma kan anses innebära.

I 1928 års taxeringsförordning fanns som bekant ett stadgande av i stort sett samma innehåll som den nyss återgivna föreskriften. Stadgandet återfanns i 109 §, enligt vilken beskattningsnämnderna skulle vid fullgörandet av sina uppdrag ställa sig till ovillkorlig efterrättelse de föreskrifter, skatte- och taxeringsförfattningarna innehöllo, samt, efter samvetsgrann prövning av meddelade uppgifter och för övrigt kända förhållanden, efter bästa förstånd åsätta taxering, så att densamma bleve i möjligaste måtto likformig och rättvis.

Man kan alltså konstatera, att lagstiftaren velat uppställa tre olika principer vid taxeringsförfarandet: för det första att skatteförfattningarna följas, för det andra att taxeringarna bli likformiga och för det tredje att de bli rättvisa.

Bestämmelsen i 109 § taxeringsförordningen av år 1928 riktade sig uttryckligen till beskattningsnämnderna. Till dessa räknades enligt samma förordning — utom taxeringsnämnderna — även prövningsnämnden. Båda dessa nämnder hade till uppgift att åsätta taxering. Där emot hade kammarrätten och regerings-

rätten icke till uppgift att åsätta taxering. Bestämmelsen i 1928 års taxeringsförordning riktades därför icke till dessa skattedomstolar.

I 1956 års taxeringsförordning riktas icke de av lagstiftaren framhållna önskemålen till beskattningsnämnderna. I stället talas helt allmänt om att principerna skola iakttagas vid taxering. Vem som skall iakttaga dem utsäges icke.

Vad uttrycket taxering innebär har under årens lopp varit föremål för åtskillig diskussion. Jag har icke för avsikt att här redogöra för de olika meningar, som härvid framkommit. Det kan vara tillräckligt att hänvisa till Sandströms verk *Om taxering*. Sandström kommer fram till att med taxering avses en i beskattningssyfte företagen prövning av storleken av en persons inkomst eller förmögenhet ävensom, i förekommande fall, påförandet av taxerad inkomst samt uträknande av beskattningsbar inkomst. Jag tror, att de flesta numera definiera begreppet taxering på samma sätt som Sandström.

Taxering beslutas eller åsättes av beskattningsnämnder. Till dessa räknades tidigare såsom nyss sagts utom taxeringsnämnd även prövningsnämnd. Numera har prövningsnämnden emellertid förvandlats till en beskattningsdomstol med uppgift allenast att pröva besvär, som anförts av någon part i taxeringsprocessen. Prövningsnämnden är sålunda icke längre beskattningsnämnd, och det är därför felaktigt att säga, att prövningsnämnden åsätter taxering. Det är uppenbart, att kammarrätten insett, att prövningsnäm-

den undergått denna förvandling: tidigare anfördes alltid i kammarrättens utslag, att prövningsnämnden "taxerat" viss skattskyldig till vissa belopp. Numera skriver kammarrätten som bekant i stället, att prövningsnämnden "bestämt den skattskyldiges taxering" till vissa belopp.

På samma sätt som prövningsnämnden "bestämmer en taxering" efter anförda besvär, bestämmer kammarrätten och regeringsrätten en taxering. Härav följer sålunda, att formuleringen "åsätta taxering" bör vara förbehållen taxeringsnämnderna.

Även om skattedomstolarna — till vilka numera bör räknas även prövningsnämnd — sålunda icke "åsätta taxering", är det tydligt, att desamma pröva storleken av en persons inkomst eller förmögenhet. Med hänsyn härtill kan man kanske med visst fog säga, att stadgandet i 1 § taxeringsförordningen bör vara riktat även till skattedomstolarna.

Frågan dryftades något i det betänkande, som avgavs av 1950 års skattelagssakkunniga (SOU 1954:24). De sakkunniga konstaterade, att såsom huvudprincip för den taxeringsverksamhet, som ägde rum för beskattningsändamål, brukade uppställas, att taxeringarna skulle överensstämma med skatteförfattningarna samt vara i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Uttryckliga föreskrifter — sade de sakkunniga — hade i gällande taxeringsförordning i detta hänseende meddelats i fråga om taxeringsintendentens uppgifter (93 och 97 §§) samt beskattningsnämndernas verksamhet (109 §). Nämnda princip borde emellertid enligt de sakkunniga vara vägledande för taxeringsförfarandet i dess helhet och borde sålunda beaktas även vid full-

görandet av deklara-tions- och uppgiftsskyldighet liksom under besvär-förfarandet. Därför borde föreskriften ingå bland de inledande stadgandena i taxeringsförordningen.¹

Enligt de skattelagssakkunniga skulle 1 § erhålla följande lydelse:

"Taxering till beskattning enligt kommunalskattelagen samt enligt förordningarna om statlig inkomstskatt och om statlig förmögenhetsskatt sker i den ordning nedan stadgas. Därvid skall iakttagas, att taxeringen blir överensstämmande med nämnda skatteförfattningar samt i möjligaste måtto likformig och rättvis."

Frågan synes helt hava förbigåtts i 1955 års betänkande (SOU 1955:51) liksom i 1956 års proposition (nr 150).

Det vill synas som om lagstiftaren i stort sett godtagit den i 1954 års betänkande föreslagna lydelsen av 1 § taxeringsförordningen; jag bortser därvid från att lagstiftaren i någon mån använt andra uttryck än de skattelagssakkunniga. I konsekvens härmed ligger det nära till hands att antaga, att lagstiftaren även anslutit sig till de motiv, som uttalats av de skattelagssakkunniga. Med hänsyn härtill torde man få stöd för den tidigare uttalade uppfattningen, att maningen i 1 § taxeringsförordningen riktas icke blott till beskattningsnämnderna utan även till de besvärprövande instanserna.

Å andra sidan måste man fråga sig, om lagstiftarens maning även är avsedd att riktas till andra än beskattningsnämnder och beskattningsdomstolar. Vad taxeringsintendenten angår är denne som bekant numera part i taxeringsprocessen. Såsom sådan skall han enligt 17 § taxeringsförordningen bland annat verka för att taxeringarna bli likformiga och rätt-

¹ A. a. sid. 174 o. f.

visa. Däremot åsätter eller prövar han icke taxering. Med hänsyn härtill kan maningen i 1 § taxeringsförordningen icke rimligen riktas till taxeringsintendent.

Vad beträffar den skattskyldige är som bekant även denna part i taxeringsprocessen. Enligt de skattelagssakkunniga skulle emellertid principerna i 1 § taxeringsförordningen vara vägledande även för denne, närmare bestämt vid fullgörandet av deklarationsskyldigheten. När man läser detta, kan man icke undgå att erinra sig ett känt yttrande av en ledamot² av Supreme Court i USA: "I like to pay taxes. With them I buy civilisation". Det vill onekligen synas som om de sakkunniga med sitt förslag velat uppnå ett förfarande, i vilket de skattskyldiga, besjälade av samma positiva anda som den amerikanske domaren, verkligen aktivt medverkade till materiellt riktiga taxeringar eller m. a. o. till likformighet och rättvisa.

Vad de sakkunniga menat med sitt återgivna uttalande må lämnas därhän. Det torde dock stå klart, att den skattskyldige lika litet som taxeringsintendenten åsätter eller prövar taxering. Maningen i 1 § taxeringsförordningen kan därför rimligen icke vara riktad till den skattskyldige. En annan sak är, att man kan anse det önskvärt, att alla skattskyldiga lämna riktiga deklarationer.

Undersöker man därefter stadgandets närmare innebörd, framgår av detsamma till en början, att det skall iakttagas, att taxeringarna — härmed torde åsyftas beslutet om åsättande eller bestämmande av taxering — överensstämma med skatteförfattningarna. Detta ligger onekligen

² Återgivet av Helmers i dennes avhandling Kringgående av skattelag, sid. 496.

— som även författarna till Taxeringshandbok (2 uppl. sid. 5) funnit — i sakens natur. Man frågar sig, varför lagstiftaren velat inskräpa vikten härav. I andra författningar av processrättslig natur återfinner man icke någon liknande bestämmelse. Vid taxering liksom vid all annan tillämpning av lagar och författningar är man givetvis skyldig att följa givna författningsbestämmelser. För övrigt måste man fråga sig, varför lagstiftaren begränsat sig till skatteförfattningarna. Även andra författningar — ofta av civilrättslig natur — bliva ej sällan aktuella, när fråga är om taxering. Lagstiftaren kan väl icke rimligen mena, att de beslutande myndigheterna skulle vara obundna av dessa författningar.

I författningsrummet uttalas emellertid, att det skall iakttagas, att taxeringarna bliva icke blott överensstämmande med skatteförfattningarna utan tillika likformiga och rättvisa. Detta är utan tvekan en smula dunkelt. För det första säger lagstiftaren, att man skall följa skatteförfattningarna — icke allenast i möjligaste måtto. Därefter uttalas, att man skall eftersträva likformighet och rättvisa. Logiskt sett kan stadgandets andra del icke gärna innebära, att man äger åsidosätta givna författningsbestämmelser, eftersom man redan ålagts att utan inskränkning följa författningarna. Med hänsyn härtill blir stadgandets andra del om likformighet och rättvisa utan mening. Det är nämligen uppenbart, att man är skyldig att följa givna föreskrifter, även om tillämpningen leder till olikformighet och orättvisa.

När man därefter undersöker stadgandets andra del närmare, lägger man märke till att lagstiftaren framhållit två önskemål: likformighet och rättvisa.

Först kommer likformighetskravet. Av detta kan man till äventyrs vara benägen att draga den slutsatsen, att om en viss taxeringsåtgärd leder till ett i och för sig "rättvist" resultat — vad därmed må åsyftas lämnas därhän — man det oaktat skulle vara skyldig att döma på ett annat sätt, nämligen om resultatet leder till bristande likformighet. Antag att en taxeringsnämnd fastställt ett visst värde för ett antal tjänstebostäder av inbördes likartad beskaffenhet. Allenast en av berörda skattskyldiga anför besvär över taxeringen. Prövningsnämnden — eller någon annan besvärsprovande instans — finner det av taxeringsnämnden fastställda värdet uppenbart för högt. "Rättvisan" kräver således, att prövningsnämnden bifaller besvären och nedsätter taxeringen. Man frågar sig då, om prövningsnämnden är förhindrad att göra detta, eftersom likformighetskravet då eftersättes. Naturligen är det icke rimligt att kräva att prövningsnämnden i ett dylikt fall ogillar besvären.

Man kan också peka på ett annat exempel. Antag att en skattskyldig gjort en viss transaktion. Taxeringsintendenten hävdar, att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att uppnå en obehörig skattevinst. Transaktionen bör därför enligt intendenten i beskattningshänseende betraktas som en nullitet. Prövningsnämnden finner emellertid, att transaktionen måste godkännas. Givetvis kan prövningsnämnden då icke taga hänsyn till att måhända andra skattskyldiga av okunnighet eller av annan orsak underlåtit att göra samma transaktion med påföljd att deras skattebördor blir åtskilligt tyngre.

Av det anförda följer, att i varje fall skattedomstolarna icke kunna vara bundna av att vid tillämpningen av skatte- och taxeringsförfattningarna iakttaga kravet på likformighet. För dessa kan allenast en princip vara vägledande, nämligen den, att varje taxering, som efter besvär drages inför deras prövning, skall bedömas uteslutande med utgångspunkt från givna bestämmelser. En helt annan sak är, att det är angeläget, att skattedomstolarnas rättstillämpning blir enhetlig.

Beträffande kravet på rättvisa vid taxering kan man inskränka sig till att säga, att det — såsom redan Olaus Petri funnit — är önskvärt att rättvisa skipas.

Vad angår taxeringsnämnderna är det tillräckligt att framhålla, att samma principer, som gälla för skattedomstolarna, böra vara gällande för taxeringsnämnderna.

Önskemålet om likformighet och rättvisa vid taxering reduceras sålunda till ett tämligen betydelselöst och intetsägande stadgande i taxeringsförordningen. Man har svårt att komma ifrån att stadgandet icke innebär någonting annat än en allmän maning till beskattningsnämnderna och de besvärsprovande instanserna att "i möjligaste måtto" söka eftersträva enhetliga och materiellt riktiga beslut.

En helt annan sak är givetvis, att det är värdefullt, att riksskattenämndens verksamhet liksom prövningsnämndernas anvisningar bidrager till enhetlighet vid rättstillämpningen. Men det är då — såsom framgår av det anförda — icke fråga om taxering.