SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 7/1957 **Årg. 7**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Rättssäkerhet och taxering

Föredrag 1957 inför Föreningen Kalmar läns taxeringsnämndsordförande

Några reflexioner av landskamrerare Bror Alvin

Om man till en början frågar vad som menas med rättssäkerhet, är kanske svaret icke alldeles klart. Man måste i varje fall komma ihåg att rättssäkerheten icke är synonym med begreppet rättvisa. Det begrepp om rättvisa, som vi inom taxeringsmännens led bibringas, är väl närmast det, som framgår av innehållet i våra skattelagar. I varje fall är detta den praktiska synpunkt, som vi har att följa, när det gäller att åsätta taxeringar och det sägs, att taxeringarna skall vara så rättvisa och likformiga som möjligt. Därmed är icke sagt, att enligt mångas uppfattning våra skattelagar innehålla rättvisa bestämmelser i alla hänseenden. Vi kan bara tänka på en sådan sak som storleken av den s. k. marginalskatten, varom mycket olika meningar kan råda. Rättvisebegreppet i beskattningen undergår också ändringar. Vad som ena dagen kan anses vara orättvist anses den andra dagen vara rättvist. Som exempel härpå kan jag anföra det som länsstyrelsen nyss har yttrat sig över ifråga om rätt till avdrag för studieunderstöd. Det kan också vara fråga om ändrad uppfattning beträffande beskattningsbara inkomster etc. Rättvisebegreppet är icke något ifrån början fixerat utan undergår ändringar med hänsyn bland annat till samhällsutvecklingen. Rättssäkerheten däremot måste, ifall den skall fylla sin uppgift, vara entydig, oavsett det materiella innehållet i skattelagstiftningen. Såvitt jag förstår, måste rättssäkerheten avse det förhållandet, att det allmänna respektive de enskilda skattskyldiga skola ha tillförsäkrats ett sådant skydd, att deras rätt alltid blir tryggad. Detta innebär bland annat, att processordningen måste i formellt och reellt hänseende vara så utformad, att ett sådant skydd uppnås. Jag

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

skulle tro, att det väsentliga är just denna fråga om den ordning och den form, som ges i lagstiftningen angående det processuella förfarandet. Genom de regler, som sålunda ges för detta förfarande, har man avsett att skapa en garanti för att de materiella reglerna i skattelagsstiftningen komma att rätt tillämpas på det allmänna och de skattskyldiga. Och därmed kommer jag över till frågan om vad som åligger taxeringsnämnden och dess ordförande.

Man måste då komma ihåg, att taxeringen är icke blott ett uppskattningsförfarande utan även ett rättsförfarande. Den skattskyldige skall ha sin rätt och det allmänna sin. Det gäller med andra ord att skipa rättvisa sådan som densamma kommer till uttryck i skattelagarna. För att man skall kunna komma fram till ett rättvist bedömande, måste man först ha klart för sig de faktiska omständigheter, som bilda den grund på vilken man har att bygga sitt ställningstagande. Det är emellertid så, att man många gånger saknar den kännedom, som är en oundgänglig förutsättning för en rättvis taxering. Deklarationerna äro som bekant många gånger ofullständiga och lämna kanske icke någon upplysning om just det som vi i ett visst eller vissa avseenden vilja veta. Mången handlar då så, att han utgår ifrån att ett visst förhållande är beskaffat på det sättet, som han helt enkelt tror att det är. Det ligger i sakens natur, att ett sådant enkelt förfarande icke uppfyller något som helst krav på rättssäkerhet för den skattskyldige eller det allmänna. Man måste i stället använda de medel, som författningarna anvisa, genom att anmoda vederbörande att komplettera deklarationen med erforderliga uppgifter eller i förekommande fall anmana vissa andra personer att lämna upplysningar. Jag vill erinra om skyldigheten för ordförande att inhämta upplysningar till ledning för en noggrann och tillförlitlig taxering och stadgandet, att ordföranden har att efter sorgfällig beredning göra de anmärkningar och framställningar, vartill ordföranden finner sig äga anledning. Jag måste säga, att det är en ytterst betydelsefull sak att dessa stadganden verkligen följas, eftersom det är på grundval av de faktiska förhållandena, som det rättsliga bedömandet skall ske.

Därtill kommer den omständigheten, att om den skattskyldige klagar i prövningsnämnden, så måste eller bör i varje fall ordföranden göra den erforderliga utredningen, innan han besvarar remissen i anledning av besvären. Jag skall nu nämna några exempel på sådana svar, som har kommit in och som icke är tillfredsställande. Ett exempel är följande: "Klagandens uppgifter kan ej vitsordas utan utredning", ett annat exempel är följande: "Därest klagandens uppgifter angående tidpunkten för utbetalningen är riktig, får jag tillstyrka bifall till besvären." Varken det ena eller andra svaret är vägledande för att prövningsnämnden skall kunna bilda sig en sakligt grundad uppfattning om det berättigade eller oberättigade i de anförda besvären. Jag vill passa på tillfället att framhålla, att meningen med en remiss är, att man skall få upplysningar om de faktiska förhållanden på vilka dels taxeringen grundats, dels ändring eventuellt skall ske. Det är fakta, som vi vill ha fram i och med remissen. Sedan kan det ju vara tacknämligt om ordföranden i ett kvistigt fall också vill ge sig in på en utveckling av gällande rätt, men det anspråket på ordföranden har i varje fall inte jag för min del.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

Den utredning, som sålunda lämnas av ordföranden i taxeringsnämnden, skall vara så fullständig som möjligt och omfatta allt, som är av betydelse för taxeringen. Såsom jag ser det bör det inte endast vara ett åliggande för ordföranden utan snarare en hederssak att infordra sådana upplysningar att den skattskyldige icke skall behöva anföra besvär hos prövningsnämnden enbart av den anledningen, att taxeringen grundats på bristande kännedom hos taxeringsnämnden om de faktiska förhållandena.

Med denna utredningsplikt sammanhänger också ordförandens kommunikationsplikt, d. v. s. stadgandet att "därest under taxeringsarbetet fråga uppkommer att åsätta skattskyldig taxering med avvikelse från avlämnad självdeklaration", ordföranden skall under vissa förutsättningar lämna den skattskyldige tillfälle att yttra sig. Det är också uppenbart, att tillämpning av detta stadgande kan ifrågakomma, utan att någon tidigare utredning rörande innehållet i deklarationen gjorts av ordföranden. Det kan t. ex. vara fråga om en av arbetsgivaren lämnad löneuppgift, som icke stämmer med det lönebelopp, som den skattskyldige har upptagit i sin deklaration. Jag vet, att det finns ordförande, som anser, att innehållet i löneuppgiften äger vitsord utan vidare framför deklarantens egen uppgift. Jag måste framhålla, att en sådan uppfattning är oriktig. Det händer många gånger, att deklaranten har fel men också att arbetsgivarens uppgift av någon anledning blivit oriktig.

Det heter i stadgandet, att kommunikation skall äga rum, där så ske kan. Detta kan, så vitt jag förstår, alltid äga rum, såvida inte åtgärder måste vidtagas i slutet av taxeringsperioden och ordföranden befinner sig i yttersta tidsnöd. Är den skattskyldige sjuk, skall den på ordföranden ankommande åtgärden vidtagas. Men sedan är det en annan sak, om den skattskyldige till följd av sjukdomen inte kan svara och vad betydelse detta kan få. I sådant fall är det ju dock lämpligt, att ordföranden icke utsätter allt för kort tidsfrist, inom vilken den skattskyldige skall yttra sig.

Ordföranden får underlåta att infordra yttrande från den skattskyldige endast i sådana fall, där det är "fråga om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller då eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen icke är för utrednings vinnande behövligt". Den sistnämnda delen av satsen har bl. a. avseende på de fall, då fråga uppkommer om den rätta tolkningen utav ett stadgande. Där kan den skattskyldige i allmänhet icke lämna något bidrag till lösningen av spörsmålet, och under sådana förhållanden är det ju onödigt att fråga honom. Jag vill i detta sammanhang erinra om att ifrågavarande stadgande tillkom vid 1935 års riksdag och att det sålunda är gammalt men att det har haft vissa svårigheter att slå igenom hos nämnderna. Det är, som jag förut påpekat, av största vikt, att bestämmelserna härom iakttages.

Som bekant skall ordföranden lämna den skattskyldige underrättelse om avvikelse, där ändringar har skett i deklarationen. Jag vill nämna några exempel på hur dessa avvikelser icke skall se ut. Här är ett exempel: "Inkomsten av kaférörelsen höjd med 500 kronor." Ett annat exempel: "Enligt inkomna löneuppgifter utgör inkomsten av tjänst 1.800 kronor." Det första exemplet är olämpligt därför att den skattskyldige inte har fått reda på om det har varit inkomsterna eller om det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

är utgifterna, som taxeringsnämnden har slagit ner på, än mindre varför så har skett. Får den skattskyldige inte reda på orsaken härtill, är det ju honom ganska omöjligt att komma in med motbevisning. Det andra exemplet är såsom form av underrättelse desto sämre, som det just oftast användes i sådana fall, där den största tydlighet varit av nöden, nämligen när det föreligger löneuppgifter ifrån ett flertal arbetsgivare. Beträffande utgiftssidan kan jag lämna följande exempel: "Avdrag för underhåll av inventarier medgives med 8.000 kronor." Varpå nedsättningen i avdraget beror, får den skattskyldige mer eller mindre gissa sig till. Han får inte veta, om nedsättningen avser utbytet av den där traktorn eller inköp utav arbetsvagnarna eller något annat. Det är klart, att sådant underrättelseförfarande är mycket otillfredsställande på samma sätt som då en ordförande endast meddelar, att avdrag har medgivits för driftskostnader med 1.484 kronor i stället för yrkade 2.933 kronor.

Jag skulle också vilja rikta kritik emot det sätt, på vilket ordförandena yttrar sig över besvären. Så här skrev en ordförande en gång: "Anhåller, att taxeringsnämndens beslut fastställes." Eller på följande sätt: "Nämnden beslöt att till alla delar vidhålla sitt förut fattade beslut." Andra exempel: "Det kan ifrågasättas, om N.N. tillhör driftspersonalen", eller "Taxeringsnämnden har utgått ifrån att bolaget ersätter klaganden för representationskostnader". Ja, exemplen skulle kunna mångfaldigas. Det är ett berättigat anspråk ifrån den skattskyldige, att han får så klara underrättelser om avvikelsen som möjligt och att skälen för avvikelsen anges på ett sätt, som han är i stånd att begripa. Det är av vikt just därför att rättssäkerheten fordrar, att den skattskyldige skall få en sådan motivering, som säger honom var han skall sätta in sin motstöt mot taxeringsnämndens beslut.

Då man talar om rättssäkerhet, kan det vara lämpligt erinra om att riksskattenämnden har till uppgift bl. a. att genom rådgivande och vägledande verksamhet främja likformigheten vid taxeringen och i sådant syfte har att granska landskamrerarens förslag till anvisningar för ett kommande års taxering, vilket förslag ju sedermera skall behandlas av prövningsnämnden. Det har nog visat sig, att under de år, riksskattenämnden har varit i verksamhet, en viss utjämning av divergenserna mellan olika län, som till synes icke ha kunnat förklaras av de lokala förhållandena, alltmera vidtagits. Riksskattenämnden har också angivit vissa principer för värdering av olika slag av tillgångar och beträffande avdragsrätten. Riksskattenämndens medverkan att klargöra innebörden av ny skattelagstiftning blir eller är en annan betydelsefull uppgift för nämnden. Jag vill också påminna om att riksskattenämnden har att lämna förhandsbesked rörande skattefrågor då framställning därom göres. Detta förhandsbesked ges formen av ett principuttalande i den med beskedet avsedda frågan gällande viss skattskyldigs taxering för visst eller vissa beskattningsår men är utan verkan för andra fall. Därigenom har den skattskyldige alltså möjlighet att innan han företager viss åtgärd få densamma sakkunnigt belyst ur beskattningssynpunkt. Över riksskattenämndens beslut får talan föras förutom av sökanden av taxeringsintendenten.

Beträffande den ur rättssäkerhetssynpunkt betydelsefulla frågan, huruvida ett partsförhållande föreligger emellan den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

skattskyldige och det allmänna, vill jag hänvisa till vad vederbörande departementschef i propositionen nr 160 år 1955 anfört å sid. 79 och följande. Det påpekas där, hurusom denna fråga tilldrog sig åtskillig uppmärksamhet i de yttranden som avgavs över 1950 års skattelagssakkunnigas förslag till en effektivare taxering. Dessa sakkunniga riktade vissa invändningar emot resonemanget, att ett partsförhållande i egentlig mening skulle föreligga mellan å ena sidan taxeringsmyndigheterna eller dem, som eljest företräder det allmänna, samt å andra sidan den skattskyldige. Departementschefen ansåg för sin del, att förfarandet med åsättande av taxering i första instans aldrig varit konstruerat eller ansetts böra vara konstruerat såsom ett förfarande för avgörande av tvister mellan två parter. Den skattskyldige har att lämna sin deklaration, att lämna infordrade kompletterande upplysningar, eventuellt inför taxeringsnämnden företräda och motivera sina framställda yrkanden samt avvakta nämndens beslut i taxeringsfrågan. När åter en skattskyldig eller annan med behörighet att framställa ändringsyrkande inte åtnöjes med taxeringsnämndens beslut utan för taxeringsfrågan under prövning till högre instans, torde ett verkligt partsförhållande anses uppkomma. Visserligen komplicerades läget såvitt angår prövningsnämnden genom denna nämnds ställning av på en gång beskattningsnämnd och besvärsinstans. Detta torde likväl inte hindra, att förfarandet redan där, med de avvikelser som kunde betingas av särskilda förhållanden, i allt väsentligt vore och även för framtiden borde vara gestaltat såsom ett förfarande för avgörande av tvister emellan parter. Härutöver vill jag för egen del tillägga detta, att med den ändring i taxeringsförordningen, som har gjorts ifråga om prövningsnämndens organisation m. m., karaktären av ett partsförhållande alltmera tydligt framträder.

Beträffande de faktorer, som inverka på utformningen av rättssäkerheten, märkas bl. a. följande. Först ha vi den skattskyldiges egen deklaration och därefter kommer den utredning av ordföranden i taxeringsnämnden, som jag förut har talat om. Jag har framhållit nödvändigheten av att denna utredning göres så allsidig och noggrann som möjligt. Ovanpå den utredningen kommer sedan besvären från den skattskyldiges sida till prövningsnämnden och har icke genom den kommunikation, som förutsättes emellan ordföranden i taxeringsnämnden och den skattskyldige, ett visst sakförhållande blivit klarlagt, har den skattskyldige i egenskap av klagande tillfälle att hos prövningsnämnden framlägga sitt eget bidrag till bevisningen. Jag skall bara nämna några enkla exempel på sådana fakta, som det här kan vara fråga om. Det händer ibland att taxeringsnämnden misstar sig på det antal rum, som den skattskyldige har i sin fastighet, och bostadsvärdet kommer då givetvis att värderas olika allt efter detta antal växlar. Den skattskyldige har exempelvis att visa, att det är två rum och kök, som han har i sitt hus, mot det av taxeringsnämnden antagna antalet tre rum och kök. Eller det kan vara fråga om storleken av resekostnader, med allt vad detta innebär ifråga om specifikationer av olika slag, i synnerhet då det gäller användningen av egen bil. Här dyker också exempelvis frågan upp om avdrag för fördyrade levnadskostnader och på vilket sätt dessa kostnader skäligen bör beräknas. Gentemot vad den skattskyldige såsom part i målet anfört kommer sedan taxeringsintendents inlaga, där

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

det då gäller för taxeringsintendenten att så gott sig göra låter ingå i motbevisning mot det material, som klaganden har förebragt. Sedan man hunnit så långt i processföringen — och enligt de nya reglerna skall intendentens yttrande över besvären alltid delgivas klaganden genom prövningsnämndens kansli — får klaganden tillfälle att ytterligare inkomma med en skrift och efter eventuellt ytterligare skriftväxling kan målet handläggas av prövningsnämnden. Då blir det alltid — i en eller annan form — fråga om bevisningens betydelse i ett taxeringsmål som fängslar uppmärksamheten och därmed kommer vi också in på frågan om bevismedlen och bevisbördans fördelning.

Frågan om bevisbördans fördelning är tämligen omfattande och det är för övrigt mycket svårt lämna någon redogörelse för denna annat än i det första ledet av bevisningen. Som huvudregel gäller ju, att deklarationer, som av den skattskyldige undertecknats på heder och samvete, sanningsenligt och efter bästa förstånd, skall äga vitsord till dess någon eller några omständigheter förebragts, som kan förringa tilltron till deklarationens riktighet. Det är emellertid möjligt, att denna presumtion för deklarationens riktighet, som man bland annat genom dessa formföreskrifter för deklarationens undertecknande har velat skapa, börjat att luckras upp ibland taxeringsmännen på grund av deras erfarenhet om deklarationers otillförlitlighet. Man visar måhända icke längre den respekt för innehållet i en avgiven deklaration, som densamma tidigare kunnat tillvinna sig. Därest taxeringsnämnderna därvid finner anledning föreligga till avvikelse från deklarationen, skall taxeringsnämnden eller dess ordförande på sätt, som jag förut angivit, låta den skattskyldige yttra sig över förslaget till avvikelsen. Det ankommer då på den skattskyldige att söka motbevisa de uppgifter och skäl, på vilka taxeringsnämnderna grundar sitt antagande, att deklarationen skulle vara oriktig. Jag kan inte i detta sammanhang närmare ingå på dessa för rättssäkerheten så betydelsefulla frågor utan ser mig nödgad att inskränka mig till endast ett omnämnande av själva frågeställningen. Jag vill emellertid nämna, att jag, då länsstyrelsen yttrade sig över de skattelagssakkunnigas förslag till effektivare taxering, framhöll nödvändigheten av att denna fråga om bevisning i taxeringsmål upptogs till allmän diskussion, enär en lösning därav enligt min uppfattning torde vara en av grundförutsättningarna för åstadkommande av ett riktigt taxeringsförfarande. Till min glädje har jag också sedan funnit, att 1949 års besvärssakkunniga i sitt yttrande över samma förslag anförde, att det vore en allvarlig brist i det framlagda betänkandet att såsom en följd av de skattelagssakkunnigas negativa ställning till muntlighetsprincipen, frågan om olika till ett muntligt förfarande hörande bevismedel, t. ex. vittnesförhör och syn, inte behandlats. Länsstyrelsen i Kalmar har också beträffande de taxeringssakkunnigas förslag, på vilken den nu gällande taxeringsförordningen vilar, framhållit, att i detta förslag har frågan om vittnesförhör behandlats rörande sådan person, som är uppgiftsskyldig enligt taxeringsförordningen, men att detta vore det enda bevismedel som av de sakkunniga berörts. Länsstyrelsen uttalade därför sitt beklagande av att ingenting åtgjorts för att upptaga denna så viktiga fråga till närmare övervägande. I propositionen har departementschefen emellertid något berört denna fråga, som torde komma att tagas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

upp till närmare prövning i samband med frågan om den administrativa processens utformning över huvud.

Jag har tidigare nämnt, att vi får en ny organisation av prövningsnämnden. Denna organisation skall tillämpas fr. o. m. den 1 januari 1958. Jag har också sagt, att den yttre formen för instanserna är av betydelse för rättssäkerheten. Jag vill nu något beröra frågan om organisationen av prövningsnämnderna, och då märker man till en början, att vid varje prövningsnämnd skall finnas ett kansli. Förslaget om inrättandet av prövningsnämndskanslier uppbäres främst av intresset att göra en åtskillnad emellan den dömande och den fiskaliska verksamheten. Genom den föreslagna anordningen vill man även tillgodose ett effektivitetsintresse, nämligen det, att taxeringssektionens personal inte skall kunna tagas i anspråk för annat än sina egentliga arbetsuppgifter, d. v. s. att utöva taxeringskontroll och bevaka det allmännas intressen i skattemål. Detta prövningsnämndens kansli skall ha till uppgift att se till att alla papper är i sin ordning och att erforderlig skriftväxling emellan parterna, alltså emellan taxeringsintendenten och klaganden eller eventuellt kommun, har ägt rum. Man vill alltså skapa en större trygghet för att tvistefrågan är allsidigt belyst och handlingarna kompletta. Man kan säga, att detta är den yttre ramen och att den ramen visserligen inte bör överskattas men den har säkerligen sitt värde.

En annan nyhet, som sammanhänger med rättssäkerheten, är stadgandet att taxeringsintendenten icke längre får vara närvarande i prövningsnämnden. I praxis har det ju varit så, att taxeringsintendenten varit närvarande inte endast vid föredragningen utan också fått sitta med, då överläggningen skett. Det har ansetts vara betingat utav praktiska skäl. Nu är det emellertid slut på detta förfaringssätt. Man har ansett, att ledamöterna i prövningsnämnden måste få en mera självständig ställning även till det yttre, så att de icke ens kunna misstänkas för att under överläggningen ha tagit intryck av taxeringsintendentens närvaro och vad han i prövningsnämnden där kan ha yttrat under en överläggning. Man har ansett, att detta har varit särskilt betydelsefullt för allmänhetens uppfattning om prövningsnämndens ställning såsom opartiskt dömande organ. Meningen med reformen i taxeringsförordningen har ju varit, att man vill införa bestämmelser, som möjliggör att prövningsnämnden skall ha karaktär av domstol. Nu bör emellertid i det sammanhanget tilläggas, att i sådan egenskap prövningsnämnden principiellt skall hålla sig inom ramen för de framställda yrkandena men eftersom det många gånger händer, att en skattskyldig själv inte förstår att tillvarataga sina intressen, skulle det vara stötande att åsätta en taxering, som icke vore materiellt befogad. Länsstyrelsen i Kalmar ansåg därför i sitt yttrande, att prövningsnämnden i allt fall borde bibehållas initiativrätt ifråga om sänkning av taxeringen utöver yrkat belopp, och så har också nu blivit fallet i den nya taxeringsförordningen.

Vi ha nu i taxeringsförordningen bestämmelser om muntlig förhandling och sådan skall hållas, när framställning därom göres av part, såvida förhandlingen icke uppenbarligen skulle vara utan gagn eller eljest framstå såsom opåkallad. Prövningsnämnden kan också utan att part gjort framställning därom förordna om muntlig förhandling. Till sådan förhandling skall parterna kallas och präv-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

ningsnämnden kan kalla även annan person, såvida han är uppgiftsskyldig enligt taxeringsförordningen. Den skattskyldige må, när så finnes erforderligt, vid vite föreläggas att inställa sig personligen. Vid den muntliga förhandlingen får utöver ledamöter och tjänstemän i prövningsnämnden endast de, som kallats till förhandlingen, vara närvarande, såvida den skattskyldige icke begär, att förhandlingen skall vara offentlig. Det sistnämnda medgivandet får just ses ur den synpunkten, att allmänheten, ifall den skattskyldige så tillåter, skall få tillträde till förhandlingarna och därigenom få insyn och möjlighet att rikta kritik emot sättet för förhandlingarnas bedrivande och vad där förekommer. Detta är alltså, kan man säga, möjligen en säkerhetsventil ur rättssäkerhetssynpunkt. Part kan biträdas av sakkunnig eller annan person liksom han också har rätt att i allmänhet inställa sig genom ombud. Vid den muntliga förhandlingen skall föras protokoll, men parts utveckling av talan skall dock icke upptagas i protokollet, där det ej är påkallat av särskilda skäl. Rätten till muntlig förhandling i prövningsnämnden infördes redan år 1943, och man kan säga, att denna rätt utnyttjas nu mer än tidigare av de skattskyldiga, fastän icke i så stor omfattning, som man kunde ha anledning antaga med hänsyn till de fördelar, som en muntlig förhandling utan tvekan innebär. Dels är denna möjlighet i allmänhet inte så känd och dels medför ju förfarandet vissa kostnader, som i brist på andra bestämmelser måste bäras av klaganden. En svaghet i bestämmelserna om det muntliga förfarandet är emellertid, att inga regler ges ifråga om kostnaderna för inställelsen annat än beträffande ersättningen till vittnen. De sakkunniga ha ansett det ligga utanför uppdraget att behandla frågan om rättegångskostnader i taxeringsmål.

En mycket viktig fråga ur rättssäkerhetssynpunkt måste anses vara bestämmelserna om omröstningen i den beslutande instansen. Först må jag nämna, att prövningsnämnden icke är beslutför med mindre än ordföranden och tre andra ledamöter eller suppleanter är tillstädes. Om det uppstår skiljaktiga meningar inom prövningsnämnden, och alltså omröstning måste anställas, skall denna vara öppen och den meningen blir gällande, vilken flertalet biträtt, eller, om rösterna utfalla lika, den som länder till den skattskyldiges förmån. Kan denna grund inte tillämpas, gäller den mening som biträdes av ordföranden. Bestämmelserna om omröstningen innebär alltså i princip, att den mening blir gällande, som omfattas av majoriteten inom prövningsnämnden. Detta betyder, att exempelvis i ett sådant fall, där någon ledamot yrkar bordläggning av ett mål för ytterligare utredning, blir utgången av bordläggningsyrkandet beroen på om detsamma vinner majoritet. Jag för min del har ansett, och det har också varit länsstyrelsens mening, att detta icke är tillfredsställande, eftersom, trots förberedelserna av målen på länsstyrelsen, det naturligtvis kan tänkas, att ett förbiseende har ägt rum och att ett mål borde ytterligare göras till föremål för utredning. I synnerhet kan detta vara fallet, då det gäller de skönsmässiga taxeringarna. Fall har också förekommit, då majoriteten i prövningsnämnden avslagit ett inom prövningsnämnden framställt yrkande om bordläggning, vilket jag, som sagt, ansett och anser vara mycket otillfredsställande. En annan fråga, som jag anser icke borde vara föremål för majoritetsbeslut, är frågan om uppskattningen av det belopp, som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

åsättes i samband med skönsmässiga taxeringar. Jag har menat, att dessa skönsmässiga taxeringar, som ju kunna förekomma vid alla förvärvskällor och avse såväl inkomster som utgifter, är så pass känsliga och svårbedömliga, att man borde ha större garanti för att man kommer sanningen nära och därför föreslagit, att det skulle föreligga kvalificerad majoritet, för att skönsmässiga taxeringar i varje fall beträffande inkomstsidan, där dessa är av den största betydelsen, skulle kunna få åsättas.

Jag har förut talat om att det är av största vikt, att taxeringsnämnderna ger klara och tydliga besked, varför en deklaration icke har godtagits. I ett i dagarna avgivet förslag till fullföljdsbegränsning i skattemål har de sakkunniga uttalat, att beträffande kammarrättens utslag en redogörelse för beskattningsmyndigheternas åtgärder i samtliga relevanta delar samt för yrkandena i målet måste lämnas. Det måste nämligen klart framgå i vilka hänseenden parternas ståndpunkter skilja sig ifrån varandra och vad som alltså varit föremål för tvist. De sakkunniga kritisera skrivsättet i kammarrätten i vissa hänseenden, såsom t. ex. då kammarrätten skriver, att densamma "finner ej skäl göra ändring i de överklagade taxeringarna" eller "finner besvären icke föranleda bifall" m. m. dylikt utan att föregående motivering ger parten erforderlig ledning vid ett överklagande. Om det är av vikt att kammarrättens utslag avfattas på ett klart och tydligt sätt, är det av lika stor vikt såväl att taxeringsnämndernas beslut som också prövningsnämndens klart och tydligt ger en fullgod motivering för beslutet. Det är min förhoppning, att då jag nu så starkt har understrukit nödvändigheten av att lämna en ordentlig motivering beträffande besluten, detta skall sätta spår efter sig i taxeringsnämndernas arbete, och jag hoppas också, att det skall bli fallet beträffande prövningsnämndernas beslut, som nu kommer att avfattas av den jurist, som skall förestå prövningsnämndens kansli.

Beträffande ändringsfrekvensen kan jag nämna, att enligt undersökning, som jag gjorde för ett par år sedan beträffande prövningsnämnden i Kalmar län, avslog denna prövningsnämnd, i mycket grova tal räknat, ungefär en tredjedel av besvären. Omkring ⅓ fick delvis bifall och omkring ⅓ fick helt bifall. Som jämförelse kanske det kan vara av intresse att nämna, att ändringsprocenten för under år 1940 avgjorda beskattningsmål i kammarrätten utgjorde 33 % och i regeringsrätten 19,6 %. Den sistnämnda siffran har avsevärt ändrats under senare tid och uppgår nu enligt uppgift i den förut nämnda utredningen angående fullföljdsbegränsningen i skattemål beträffande inkomsttaxeringsmålen under år 1954 till 32 % och under år 1955 till 26 %. Det är här också av intresse att nämna, att i skönstaxeringsmålen ändringen i regeringsrätten under sagda år uppgick till icke mindre än 40 respektive 37 %.

Om man då frågar hur det kommer sig, att prövningsnämnden ändrar taxeringsnämndernas beslut, så blir svaret, att detta kan bero på dels ett nytt prejudikat, dels på en inträffad omsvängning i tänkesättet hos prövningsnämnden i sådana fall, där taxeringsnämnden har gått efter ett tidigare prövningsnämndsbeslut, dels kan ändringen bero på att prövningsnämnden har en annan sammansättning än tidigare, därigenom att en suppleant måhända har inkallats och kommer att fälla utslaget. Ändringarna i taxeringsnämndens beslut,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

som prövningsnämnden vidtar, beror emellertid i allmänhet på en bättre utredning i målet än vad som har förelegat hos taxeringsnämnden. Där kan det alltså ha brustit i taxeringsnämndsordförandens omsorg om utredningen. Han har kanske inte tagit reda på storleken av bostaden, inte tillräckligt undersökt värdet utav den skattskyldiges egna uttag ur rörelsen, bedömt fri kost såsom fritt vivre m. m. sådant. Särskilt i uppskattningsfrågor är det ju klart, att man kan ha olika meningar utan att därför något påvisbart fel kan ha blivit begånget. I allmänhet är det dessa orsaker, som ligger till grund för de ändringar i taxeringsnämndernas beslut, som vidtages i prövningsnämnden, men det kan också inträffa, att en rättsfråga kommer under diskussion, där prövningsnämnden har en annan mening än taxeringsnämnden. Att prövningsnämnden ändrar taxeringsnämndens beslut, då enligt prövningsnämndens uppfattning skäl därtill föreligger, är inte märkligare än att hovrätten eller högsta domstolen ändrar utslag, som har fattats utav härads- eller rådhusrätterna.

Ur rättssäkerhetssynpunkt är det naturligtvis betydelsefullt, att alla mål får föras upp i högsta instans. Nu föreligger emellertid ett förslag att avskära denna möjlighet på så sätt, att för fullföljd till regeringsrätten kommer att fordras särskilt tillstånd, s. k. prövningstillstånd. Införandet av en sådan föreskrift är helt dikterat av den stora arbetsbalans i regeringsrätten, som råder. Vid 1955 års utgång balanserade i regeringsrätten 6.102 mål, varav omkring 90 % eller 5.411 utgjorde skattemål. Som bekant har regeringsrätten förstärkts med ytterligare ett antal ledamöter under senare år, men denna balans synes icke kunna avhjälpas därigenom. Det har därför ansetts nödvändigt att vidtaga annan åtgärd, varvid man nu närmast tänker på en fullföljdsbegränsning genom prövningstillstånd. Det är klart, att rättssäkerhetssynpunkten inte blir på detta sätt helt tillgodosedd, men å andra sidan har praktiska skäl ansetts tala för en sådan begränsning, som jag nu nämnt.

Till frågan om rättssäkerheten hör också frågan om inrättandet av specialdomstolar i skattemål eller de vanliga skattedomstolarnas förseende med sakkunniga bisittare. Emot önskemålet att den domstol, som såsom sista instans skall avdöma skattemål, besitter särskild förtrogenhet med skattefrågor, kan åberopas det icke mindre viktiga kravet, att sambandet mellan den allmänna rättsskipningen även på det speciella rättsområdet icke får åsidosättas. Man har menat, att icke sällan förekommer frågor, som för sitt rätta avgörande förutsätter kännedom om den allmänna rätten. En rättshandling, som enligt civilrättsliga regler skall bedömas på ett visst sätt, måste även skatterättsligt bedömas på samma sätt, därest icke skattelagstiftningen uttryckligen reglerar frågan annorlunda. I processuellt hänseende bör också inom den administrativa processen rättegångsbalkens regler i tillämpliga delar lända till efterrättelse, och en specialdomstol för skattefrågor måste därför äga kännedom om dessa processuella normer. Man är rädd för att en specialdomstols rättsskipning skulle komma att behärskas av andra rättsgrundsatser än dem, som gälla i fråga om rättsskipningen i övrigt. Bättre kunde det kanske vara med sakkunniga bisittare. Om jag då i detta hänseende tänker på förhållandena inom en prövningsnämnd, så torde det i allmänhet förhålla sig så, att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

icke så många ledamöter behärskar bokföringstekniken och de spörsmål i övrigt som uppkommer i samband med handläggningen av ett s. k. bokgranskningsmål. Efter den nya organisationen, då partförhållandet är så klart emellan taxeringsintendenten och den skattskyldige, synes det mig vara av vikt, om en sådan anordning kunde införas, framförallt av den anledningen, att den bevisning, som taxeringsintendenten har att förebringa och som i bokgranskningsmålen består av en av honom underställd personal verkställd granskning ur allmän synpunkt kan ifrågasättas besitta den objektivitet som erfordras, för att densamma skall kunna godtagas såsom ett tillförlitligt underlag för prövningsnämndens bedömande. Man får ju komma ihåg, att partställningen har skärpts och att prövningsnämnden icke ensidigt kan lita på det material, som förebragts av en part, vare sig denna part är en skattskyldig eller taxeringsintendenten. I sådana fall synes det mig vara önskvärt, om man i prövningsnämnden hade sakkunniga bisittare med insikt i företagsekonomi och bokföring. En möjlighet vore att prövningsnämnden genom anlitande av sakkunniginstitutet under den förberedande handläggningen finge råd och upplysningar av en utomstående sakkunnig.

Självklart är att ur rättssäkerhetssynpunkt besvärsrättens utformning är av stor betydelse. Besvären skall framdeles av den skattskyldige anföras senast den 15 augusti under taxeringsåret och av kommun före utgången av augusti månad. Taxeringsintendenten får anföra besvär intill utgången av april månad året efter taxeringsåret. Besvär kan emellertid anföras i särskild ordning och för besvärsrätten i detta fall gäller olika besvärstider. Besvär skall anföras inom ett år efter det den skattskyldige erhållit debetsedel i det fall, att han icke under taxeringsåret fått debetsedel på slutlig skatt i anledning av den taxering, som det är fråga om. Besvär skall anföras före utgången av året efter taxeringsåret, om den skattskyldige icke fått underrättelse om avvikelse senast den 15 juli. Men vi har också en besvärstid på fem år efter taxeringsåret i de i den nya taxeringsförordningen under § 100 angivna fall, som i huvudsak berör frågor om taxering av inkomst och förmögenhet av icke skattepliktig natur jämte andra liknande omständigheter. Jag hänvisar till författningstexten. Inom samma tid får också besvär anföras ifall den skattskyldige underlåtit att avge deklaration, om han taxerats till väsentligt högre belopp än som svarar mot inkomsten eller förmögenheten eller om han eljest kan åberopa omständigheter eller bevis, som bort föranleda väsentligt lägre taxering.

I detta sammanhang må också nämnas några ord om det nya eftertaxeringsinstitutet. Som huvudregel gäller alltjämt, att eftertaxering endast får tillgripas, när det konstaterats, att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller på annat sätt brustit i sin uppgiftsplikt. Likaså bör även enligt de nya bestämmelserna orsakssammanhang finnas mellan den skattskyldiges åtgärder eller underlåtenhet och det oriktiga taxeringsresultatet, som man vill rätta genom eftertaxering. Bevisbördan ligger alltjämt i huvudsak på det allmännas företrädare. De nya bestämmelserna begränsa emellertid kravet på orsakssammanhang till att avse det förhållandet, att den felaktiga uppgiften följts och att taxeringen på grund därav blivit för låg. Eftertaxeringsfrågan är sålunda icke längre beroende av den omsorg och skarpsynthet,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

med vilken kontrollen tidigare utövats. Normalt kan eftertaxering endast innefatta rättelse av direkt påvisbara fel. Tidigare beslut i uppskattnings- och rättsfrågor, för vilka förutsättningarna ej ändrats genom nya upplysningar, skola lämnas orubbade. Emellertid kan eftertaxering i vissa fall innefatta även skönstaxering, nämligen då en senare gjord utredning ger vid handen, att den skattskyldiges deklarationsuppgifter över huvud icke i den förvärvskälla, varom fråga är, varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig taxering. Beträffande tiden för eftertaxering gällde tidigare, att eftertaxeringen skulle ha åsatts inom fem år efter det år, då taxeringen bort verkställas i första instans. De nya bestämmelserna angiva som förutsättning, att fråga om eftertaxering prövats av beskattningsnämnd inom fem år. Härigenom möjliggöres eftertaxering i högre instans, som har att efter femårsperiodens utgång taga ställning till taxeringsintendentens yrkande härom. Ur rättssäkerhetssynpunkt är de nya bestämmelserna till förmån för det allmänna, som dels har större möjligheter att bryta upp en tidigare taxering, dels får frågan prövad inom en vidare tidsram än vad som förut gällde. Ur den skattskyldiges synpunkt är detta givetvis en nackdel, men å andra sidan måste väl sägas, att om en skattskyldig undgått en riktig taxering, det allmänna bör ha större möjligheter än tidigare att få den felaktiga taxeringen tillrättalagd.

Jag har tidigare framhållit, att en svaghet i bestämmelserna om det muntliga förfarandet inför prövningsnämnden är, att inga regler ges ifråga om kostnaderna för inställelsen annat än beträffande ersättning till vittnen. Jag vill här tillägga, att en sådan begränsning av rätten till ersättning enligt min uppfattning kan vara mycket betungande för den klagande, som själv inställer sig hos prövningsnämnden och eventuellt är åtföljd av en sakkunnig person. Detta gäller om den skattskyldige processar i prövningsnämnden. Men på samma sätt kan det också vara i överinstanserna. Såsom i hög grad otillfredsställande framstår för mig exempelvis det förhållandet, att ingen ersättning för kostnaderna erhålles, om klaganden vinner ett mål, som genom ett yrkande av taxeringsintendenten anhängiggjorts, och där klaganden måste vidkännas utgifter för viss expertis. Genom en åtgärd från det allmännas sida — den må primärt framstå såsom hur berättigad som helst — har den enskilde tillfogats en förlust, som han får bära, fastän det icke har kunnat visas, att han har gjort det allmänna någon orätt. Denna förlust kan uppgå till betydande belopp och jag kan peka på ett fall, där kostnaden för expertisen uppgick till 2.000 kronor, som den skattskyldige fick betala själv, fastän han vann målet, som var framkallat genom ett yrkande från taxeringsintendentens sida. Jag har den uppfattningen, att rättvisan kräver att det allmänna håller medborgarna skadeslösa för sådana utgifter, som de tvingas att utgiva för att undgå ett orättmätigt krav från det allmännas sida. Det kan också tänkas, att den enskilde fått vidkännas sådana utgifter för expertis, genom vars anlitande sådana förhållanden klarlagts, att taxeringsintendenten icke ens anser sig böra framställa något yrkande om höjning av taxeringen. Nu har man gentemot detta resonemang invänt, att om ersättning borde utgå till en skattskyldig under angivna förhållanden, samma rätt till ersättning för det allmänna borde föreligga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48

gentemot den skattskyldige, om denne förlorade sitt mål. I princip kan jag också vara med på detta, men frågan om det allmännas rätt till ersättning behöver icke kopplas samman med frågan om den vinnande skattskyldiges rätt till ersättning, enär det för den sistnämnda är alldeles likgiltigt, huruvida det allmänna uttager eller underlåter att uttaga ersättning för kostnader hos en förlorande part. Den vinnandes förlust i form av utgifter för processen kan ju icke täckas genom att det allmänna avstår från sin rätt till ersättning hos en annan skattskyldig. För vår länsstyrelse har frågan om ersättning för rättegångskostnad i taxeringsmål framstått såsom ett rättvisekrav, och länsstyrelsen har hemställt, att denna fråga skall göras till föremål för utredning.

Såsom avslutning skulle jag vilja framhålla, att den nya taxeringsförordningen innebär vissa betydande framsteg i förhållande till den gamla. Framförallt tänker jag då på de rätt dunkla punkter, som tidigare fanns, exempelvis frågan om partställningen, om processförfarandet i prövningsnämnden o. s. v. Emellertid återstår enligt min uppfattning också mycket att göra för att få processordningen i hela dess vidd tillfredsställande. Det jag nu framför allt skulle önska få förordningen kompletterad med vore dels bestämmelser om bevisningen, dels närmare utformning av omröstningsinstitutet inom beskattningsnämnderna och skattedomstolarna rörande bordläggning och åsättande av skönstaxeringar, dels bestämmelser angående ersättning för processkostnader i taxeringsmål.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:48