SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 4/1958 **Årg. 8**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Några tankar kring frågan om skönstaxering i anledning av rörelseidkares bristfälliga bokföring

av f. d. kammarrättsrådet O. Ljungberg

A. Inkomstskattesystemet och dess funktion.

För att tjäna såsom bakgrund vid behandlingen av det i rubriken här ovan angivna ämnet synas mig följande synpunkter på inkomstskattesystemet och dess funktion vara värda beaktande.

Med 1902 års förordning om inkomstskatt, avseende statlig sådan, togs första steget till en omdaning av den direkta beskattningen av inkomst, vilken omdaning i nästan ständigt stegrat tempo fullföljts under mer än fem årtionden. Därvid kom huvudvikten alltmer att läggas på den statliga beskattningen, men omdaningen omfattade jämväl kommunalbeskattningen, vars stadganden fr. o. m. 1928 i väsentliga delar också gälla den statliga inkomstskatten.

Det är klart, att, frånsett den betydelsefulla övergången till ett progressivt skattesystem, vilket genom 1902 års förordning inaugurerades, omdaningen inneburit stora och värdefulla reformer på den statliga och kommunala inkomstbeskattningens område. Samtidigt kan man emellertid ej undgå att iakttaga, att lagstiftningen undan för undan givits en synnerligen detaljrik utformning med delvis mycket invecklade och svårtolkade bestämmelser, som understundom inneburit ett frångående av de grunder, varpå systemet vilar, ävensom att de för lagtillämpningen så viktiga utslagen av skattedomstolarna, vil-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

ka utslag föreligga i ett överväldigande antal, i den mån de skulle kunna vara av prejudicerande betydelse, ej alltid äro entydliga. Riksskattenämndens förhandsbesked äro i detta sammanhang också av vikt att omnämna. Systemet har sålunda kommit att få en sådan omfattning och brist på överskådlighet att knappast någon numera behärskar hela detta beskattningsområde.

Förklaringen till ett så föga tillfredsställande förhållande torde till icke oväsentlig del vara att söka däri att skatteuttaget för den statliga inkomstskatten, på den beskattningsbara inkomsten räknat, tid efter annan stegrats och numera nått en särskilt hög nivå. De orättvisor de skattskyldiga emellan, som bestå däri att somliga undgå att bli beskattade i den utsträckning skattelagarna åsyfta, komma nämligen vid skattetryckets stegring att bli större och större och på grund därav mer kännbara och uppmärksammade samt komma till följd av ökad frestelse till skatteundandragande att — oavsett ökningen av skatteklientelet — jämväl öka i antal. Det är alltså för att tillgodose rättvisans krav och givetvis även ur fiskalisk synpunkt en mångfald av stadganden tillkommit, gällande såväl själva skattelagarna som skattekontrollapparaten.

Då det här emellertid är fråga om ett klientel på flera millioner individer med de mest skiftande livsbetingelser samt arbets-, egendoms- och inkomstförhållanden, vilka på grund av teknikens och det ekonomiska livets expansion och förändringar över huvud taget förete ständigt skiftande former, har det ej kunnat undvikas, att skattelagstiftningen med tillhörande kontrollföreskrifter blivit mycket komplicerad och svårhanterlig. Den har också fått sådan utformning, att även medborgare, för vilkas del det ej varit behövligt, blivit strängt bundna i sitt ekonomiska handlande och tillika besvärats med åligganden i olika avseenden för kontroll av ej allenast egna utan även andras deklarationer och uppgifter i övrigt. Trots detta måste tyvärr sägas, att ej heller denna särskilt under det senaste årtiondet verkställda utbyggnad av skattelagstiftning och skattekontroll, liksom ej heller ytterligare åtgärder i samma riktning, synas kunna leda till ett hävande av missförhållandena i fråga om skattesystemets effektivitet. Det lärer nämligen knappast vara möjligt att på denna väg direkt eller indirekt till beskattning återföra ens huvuddelen av de inkomstbelopp, som hittills obehörigen undgått beskattning och vilka enligt en, såsom det antydes, låg beräkning uppskattats till en à två miljarder kronor (se prop. 106/1955 s. 76).

Frågar man så, hur det kan komma sig, att det saknas verkligt effektiva medel till undanröjande av förefintliga möjligheter till ett skatteundandragande, torde — om man ser saken realistiskt och därvid även tar i betraktande den mänskliga faktorns ofullkomlighet — svaret bli, att det beror på skattesystemets egen natur, ett påstående, som kan i korthet belysas genom följande.

Effektiviteten i skattesystemet, som vilar på uppgifter i självdeklaration om åtnjuten inkomst, måste alltid bli starkt beroende av riktigheten av dessa uppgifter.

Det är då först och främst att märka, att feldeklareringar, som i händelse av upptäckt skulle bli föremål för straffrättslig behandling, kunna sättas in under sådana former och på sådana områden, att de trots den numera betydligt skärpta kontrollen fortfarande kunna antagas ligga utanför denna kontroll, medförande att åt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

skilliga skattskyldiga ta chansen att genom dylika feldeklareringar söka nå skattelättnad. Det kan här, när det t. ex. är fråga om bokföringsskyldig rörelseidkare, röra sig om alla grader av straffbar feldeklarering från vårdslöshet beträffande upptagandet av rörelsens inkomst- och utgiftsposter till falsk bokföring med ev. därtill hörande mer eller mindre konstruerade verifikationer.

Dessutom kunna emellertid feldeklareringar förekomma under sådana förhållanden, att straffrättsliga påföljder i anledning av desamma ej gärna kunna förekomma. Där blir fältet öppet för manipulationer eller eljest i högre eller mindre grad avsiktligt vidtagna åtgärder eller gjorda beräkningar med skattelindrande verkan. Så är exempelvis fallet, då felaktigheter i deklarationer på grund av lagstiftningens invecklade beskaffenhet *kunna* bero på en förklarlig okunnighet om vad i olika avseenden gäller och på grund därav framstå såsom mycket ursäktliga. Sistnämnda förhållande har ju till följd att även den som är initierad i saken på grund av bristande bevismöjligheter beträffande subjektiva omständigheter kan göra sig skyldig till skatteundandragande åtgärder utan större risk för straffrättsliga påföljder, vilket kan göra dylika skatteundandraganden ej så litet frekventa. Detsamma gäller emellertid även för det fall, att i deklarationer förekommande uppgifter, som ej äro klart oriktiga, dock äro sådana, att de, om de undersöktes närmare, skulle visa sig icke kunna utan större eller mindre justering läggas till grund för taxering. Sådana uppgifter äro de som hänföra sig till uppskattningar och värderingar och över huvud taget bedömningsfrågor av alla de slag samt tolkningar av författningsbestämmelser och prejudikat.

Att den skattskyldige vidtager åtgärder eller gör beräkningar av nu senast antytt slag med mycket stor försiktighet till sin favör, torde man få utgå ifrån ävensom att han drar sig för att onödigtvis leda taxeringsmyndigheternas uppmärksamhet på saken, enär han gent emot den rutinerade skattekontrollapparaten känner sig i ett underläge. Han har nämligen ofta en känsla av att han saknar förutsättningarna för att effektivt tillvarataga sin rätt utan anlitande av en kostsam skatteexpertis, som återigen för sitt arbete är beroende av att den skattskyldige har förstånd på att framdraga på saken inverkande faktiska förhållanden.

Slutligen kunna enskilda skattskyldiga och företag ha sådana förbindelser och replipunkter i utlandet, att de i förhållande till svensk skattelag kunna ernå skattelättnader till betydande belopp genom åtgärder, som kunna vara ur taxeringssynpunkt oangripliga men också självfallet kunnat föranleda justeringar, om svensk skattemyndighet känt till förhållandena eller haft möjlighet att förskaffa sig kännedom om desamma.

De svårigheter, som sålunda föreligga att upprätthålla en rättvis tillämpning av inkomstskattelagarna äro så mycket större som de åtgärder, vilka för sådant ändamål vidtagas, icke kunna vara av vilken stränghet och grundlighet som helst. Det gäller nämligen för lagstiftaren att se till *dels* att något avkall icke göres på den för skattesystemet grundläggande principen att ingen skall behöva skatta för mer än sin verkliga inkomst *dels och* att taxeringsapparaten och kostnaderna för densamma ej bliva orimliga. Det som det här

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

alltså kommer an på är att finna den rätta avvägningen mellan kravet på rättssäkerhet och skydd mot onödigt intrång på den enskildes handlingsfrihet och privatliv samt kravet på kostnadsbegränsning, å ena sidan, och kravet på bättre deklarationer och kontrollmöjligheter, å andra sidan. Såsom framgår av remissvaren på 1950 års skattelagssakkunnigas betänkande med förslag till effektivare taxering (prop. 160/1955) har denna synpunkt också starkt understrukits av de hörda myndigheterna.

Då här talas om nödvändigheten av en intresseavvägning, må framhållas, att det är något, som statsmakterna städse aktat nödigt att söka nå. Det är emellertid uppenbart, att ju mer skattetunga, som lagts på inkomsten, med därav följande *dels* proportionsvis större skatteförlust vid ett skatteundandragande *dels ock* en större frestelse till ett skatteundandragande, desto mer har vid intresseavvägningen den enskildes rätt kommit i kläm. Tillspetsningen av dessa motsatta intressen innebär ju, att med en strävan från det allmännas sida att genom kraftigt verkande åtgärder söka förebygga ett skatteundandragande följer risk för den enskilde att i särskilda fall bli beskattad för mer än sin verkliga inkomst.

Med anknytning till dessa allmänna och i rättssäkerhetens intresse framhållna synpunkter på nu senast genomförda lagstiftningsåtgärder på inkomstbeskattningens område kan konstateras, att den ändring i K. L., varigenom skönstaxering numera legaliserats som ett skatterättsligt institut, i sin praktiska tillämpning just kan få i ovannämnda avseende icke önskvärda verkningar ;och därmed är jag inne på det ämne, som det synes mig värt att ägna någon liten extra uppmärksamhet.

B. Skönstaxering.

1. *Lagstiftning.*

Sedan länge har vid de årliga taxeringarna utan stöd av någon uttrycklig lagbestämmelse den praxis förekommit, att, i händelse av ett så otillförlitligt deklarationsmaterial, att med korrigering allenast av påvisbara fel i detta material en riktig taxering ej kunnat uppnås, en uppskattning ”efter skön” ägt rum, innebärande att man, åtminstone vad angår de tidigare år som ligga inom mitt erfarenhetsområde, såsom en nödfallsutväg med starkt begränsad räckvidd *beräknat* vad den skattskyldiges inkomst lägst kunnat belöpa sig till. Det är detta förfarande, som följer allmänna grunder och utesluter en detaljerad redovisning för det sätt, varpå den uppskattade inkomsten byggts upp, som benämnes skönstaxering och som i viss mån är en återklang av det sätt, varpå inkomsten i en förgången tid i allmänhet togs till beskattning.

Vid eftertaxering kunde emellertid enligt praxis allenast påvisbara fel rättas, och vid sådan taxering kunde alltså skönstaxering ej äga rum.

I berörda förhållanden har genom beslut vid 1955 års riksdag ändringar vidtagits. Sålunda infördes då — med tillämpning fr. o. m. 1956 — i 57 b § i taxeringsförordningen av den 28 september 1928 ett stadgande, vilket återfinnes i 21 § i den nya fr. o. m. i år gällande taxeringsförordningen av den 23 nov. 1956 och som är av följande lydelse. ”Har deklaration ej avgivits eller kan, på grund av brister i deklaration eller bristfälligt underlag för sådan, skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla icke tillförlitligen beräknas, skall inkomsten uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omstän-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

digheter såsom verksamhetens art och omfattning finnes skäligt."

Vid 1955 års riksdag gåvos tillika åt bestämmelserna i 62 § K. L. om eftertaxering en betydligt vidgad användning. Enligt dessa nya efterbeskattningsregler, som numera — till innehållet i huvudsak oförändrade — återfinnas i 114 § i den nya taxeringsförordningen, har sådan avvikelse skett från principen att genom eftertaxering allenast påvisbara fel rättades, att det stadgats, att, därest den skattskyldiges deklarationsuppgifter för vissa tidigare år över huvud taget icke varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig taxering, eftertaxering skall åsättas med tillämpning av de i förberörda 21 § T. F. intagna bestämmelserna om skönstaxering.

Att införandet i lagen av ett särskilt stadgande om skönstaxering är avsett att utgöra en skärpning av vad i sådant avseende i praxis tidigare tillämpats, framgår av vad 1950 års skattelagssakkunniga härom yttrat (prop. 160/55 s. 83). Sålunda framhålla de sakkunniga, att bedömningen borde bli strängare än vad som stundom dåmera vore fallet vid dylik taxering, samt tillade, att trots att fel av sådan art påvisats, att tilltron till bokföringens och deklarationens tillförlitlighet över huvud taget måste anses allvarligt rubbad, man såge många exempel på att en deklaration fränginges endast i de avseenden, där felaktigheter direkt påvisats.

Vid sitt tillstyrkande av införande av bestämmelser om skönstaxering yttrade departementschefen bl. a. följande (s. 101). "Därigenom blir på ett tydligare sätt markerat för de skattskyldiga angelägenheten av korrekta uppgifter och nödvändigheten av att i förekommande fall föra och bevara erforderliga anteckningar eller på annat sätt sörja för ett tillfredsställande underlag för deklarationen. Skönstaxering bör emellertid icke såsom i de sakkunnigas förslag uppställas såsom en sanktion för uppsåtligt eller oaktsamt åsidosättande av bokförings- eller anteckningsskyldighet eller skyldighet att förvara handlingar och för övrigt icke heller anknytas till brister av mer formell art. Å ena sidan bör rätten att använda skönstaxering vara oberoende av om uppsåt eller oaktsamhet kan antagas föreligga. Å andra sidan bör försummelser från den skattskyldiges sida icke medföra, att skönstaxering tillgripes, om den skattskyldiges inkomster ändå kan beräknas med tillbörlig noggrannhet på grundval av föreliggande material. Skönstaxeringen innebör en utväg, som bör tillgripas när inkomsterna icke kan beräknas på annat sätt. *Syftet med skönstaxeringen får i och för sig självfallet icke vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet* (kurs här). I enlighet härmed bör utsägas i författningstexten, att skönstaxering skall åsättas till belopp, som med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning finnes skäligt".

Såsom ett allmänt intryck av den nya lagstiftningen om skönstaxering torde kunna sägas, att taxeringsorganen måste känna sig ha fått ett mycket starkt stöd för vidtagande av åtgärder av nämnda slag och att till följd härav samt därigenom att bokgranskningen numera kan beräknas bli ett normalt och därför oftare anlitat kontrollmedel en skönstaxering, som åsättes på grund av resultatet av en bokgranskning, kan antagas bli mycket vanligare än förr.

För att få en mer koncentrerad och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

överblickbar bild av skönstaxeringsinstitutets tillämpning kommer jag, såsom också av rubriken till denna uppsats framgår, att i det efterföljande uppehålla mig vid allenast de fall, som säkerligen äro de i nu ifrågavarande avseende mest känsliga, nämligen skönstaxering, åsatt bokföringsskyldiga rörelseidkare. Tillika bör här framhållas, att, då det i det följande talas om underkännandet av rörelseidkares bokföring och i anledning därav åsatt skönstaxering, det förutsättes, att underkännandet föregåtts av någon form av bokgranskning samt att en i anledning av bokföringens underkännande åsatt skönstaxering vid det tillfälle då den åsättes — vare sig det är taxeringsnämnd eller prövningsnämnd som gör det — från denna myndighets sida är avsedd såsom en definitiv uppskattning.

2. Betydelsen ur bevisningssynpunkt av underkännandet av rörelseidkares bokföring m. m.

Vad så beträffar betydelsen ur bevisningssynpunkt av underkännandet av en rörelseidkares bokföring såsom underlag för taxering, får man komma ihåg, att bokföringens underkännande är ett spörsmål av i regel mycket allvarlig art. Är det nämligen så att den skattskyldiges bokföring anses så otillförlitlig, att den ej lägges till grund för taxeringen, kommer hans ställning vis- à -vis skattemyndigheterna att undergå en djupt ingripande förändring. Han berövas genom ett dylikt beslut möjligheten att genom en mer individualiserad beräkning bygga upp ett försvar mot framställda skattekrav och blir hänvisad till att genom en mer allmänt lagd bevisföring söka vinna en — efter det brister i bokföringen konstaterats — ofta ganska svåruppnådd förståelse för sina synpunkter.

Underkännandet av bokföringen blir alltså i fall, om vilka nu är fråga, det avgörande momentet vid taxeringsmyndigheternas förslag om ökad taxering. Detta avgörande fälles emellertid i realiteten ej av taxeringsmyndigheten utan av en inom taxeringsrevisionen verksam bokgranskare och är, även om skälen för bokföringens underkännande måste underställas taxeringsintendenten, praktiskt taget utan appell vad angår ett underkännande av bokföringen på grund av däri påvisade fel. Bokgranskaren är ju experten, som satt sig in i bokföringen mer eller mindre detaljerat och allenast i exeptionella fall lärer han i sådant avseende bli desavouerad.

Emellertid är det ej sagt, att en bokföring, som bokgranskaren på grund av däri påvisade brister funnit utgöra ett otillfredsställande deklarationsunderlag, därest man komme de inre sammanhangen på spåren, verkligen är så dålig, att den ej bort läggas till grund för taxering. I all sin ursprunglighet kan nämligen en bristfällig bokföring vara ett bättre uttryck för inkomstens storlek än en efter granskning oklanderlig befunnen sådan, i vilken enligt vad tidigare redan antytts kan dölja sig ej blott felaktiga beräkningar utan även uppgifter, som äro positivt oriktiga men ej kontrollerbara. Sistnämnda bokföring måste ju godtagas, därest ej dess allmänna oriktighet på ett alldeles särskilt sätt göres sannolik. Bevisningen härutinnan, som det åligger taxeringsmyndigheten att prestera, måste vara stark.

Då fel i bokföringen konstaterats, bero dessa bristfälligheter ofta på att rörelseidkaren själv ej har någon större insikt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

på bokföringsområdet. Är då hans rörelse — utan att vara obetydlig — dock ej så stor eller av det slag, att han kan hålla sig med permanent anställd personal för ändamålet, blir han hänvisad till att låta någon bokföringskunnig, som kanske honom ovetande ej är av så hög standard, med vissa tidsmellanrum taga del av anteckningar och verifikationer han under mellantiden samlat och efter dem lägga upp bokföringen. Detta är nog ett ganska vanligt sätt att gå tillväga, och det är klart, att en sådan bokföring, vilken tilläventyrs är den enda som affärsverksamheten kan bära, kan bli felaktig och att det är mycket svårt att avgöra, om eller i vad mån en större eller mindre grad av avsiktlighet härvid spelar in. Anmärkningsvärt är alltså, att risken för att få skönstaxering sig åsatt på grund av bristfälligheter i bokföringen i stor omfattning drabbar mindre rörelseidkare utan större förstånd på eller erfarenhet av bokförings- och taxeringsfrågor.

3. *Skönstaxering kan komma att innebära för hög taxering.*

Då såsom förut framhållits den omständigheten att skönstaxering numera lagfästs såsom ett skatterättsligt institut och de förutsättningar, varunder det skett, kan föranleda skatterevisionen att oftare och kraftigare ingripa i fall av bristfällig bokföring än vad tidigare varit fallet, lärer ej heller kunna undgås, att i betydligt vidgad omfattning fall kunna förekomma, då skattskyldig får taxering sig åsatt till högre belopp än som motsvarar hans verkliga inkomst. I vilken utsträckning så kan komma att ske, är naturligtvis omöjligt att statistiskt belysa. Att emellertid denna fatalitet kan inträffa, framgår därav, att ej sällan genom besvär till högre instans en nedsättning i det skönsmässigt beräknade inkomstbeloppet kommer till stånd och att detta resultat uppnåtts på grund av det sätt, varpå besvären motiverats. Det bör nämligen observeras, att, då genom bokföringens underkännande bevisskyldigheten omkastas så att den skattskyldige har att visa, att han ej haft viss påstådd inkomst av rörelse, svårigheterna att på ett riktigt sätt utföra besvärstalan med åberopande av just de i det särskilda fallet relevanta omständigheterna understundom kunna vara mycket stora, särskilt för den som är i skatterättsliga förhållanden obevandrad, något som nog merendels är fallet. Det är därför tydligt, att genom skönstaxering, som mången gång måste utgå från mycket lösliga hållpunkter, den enskildes rätt, om också i undantagsfall, måste komma att kränkas. En skönstaxering är ju i varje fall beloppsmässigt något av en gissning, och det säger sig självt, att en sådan kan komma att slå slint åt såväl det ena som det andra hållet.

4. *Riktigt att lagstiftning om skönstaxering vid "årets" taxering finnes men en komplettering med vissa anvisningar kan synas lämplig.*

Om man efter allt detta ställer sig frågan, huruvida det varit riktigt att göra skönstaxeringen till ett lagfäst institut, torde svaret härå vad angår "årets" taxering böra bli jakande, och det därför, att det i praktiken visat sig nödvändigt att ha denna extra ordinarie åtgärd att tillgripa i fall då skattesystemets s. a. s. egna resurser ej räcka till. När alltså på detta sätt skönstaxeringen numera framträder som ett lagfäst institut, bör man därför ej blunda för det faktum, att förfaringssät-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

tet innebär ett avsteg från skattesystemets ledande princip, att deklarationsuppgifterna — när sådana avlämnats — äro avsedda att utgöra det betydelsefulla underlaget för taxeringen. Likaledes måste man räkna med att förfaringssättet såsom nyss framhållits kan komma att innebära en rättskränkning, som icke behöver vara mindre verklig därför att den — genom att ej kunna på ett individuellt sätt angripas — ej kan exakt fastställas utan blott kan åtkommas genom en allmänt lagd bevisning, vilken den enkle medborgaren ofta saknar förmåga att på ett övertygande sätt lägga fram och vid vars värdebedömning subjektiva uppfattningar kunna få stort spelrum. Det måste alltså ställas stora fordringar på säkerheten i omdömet hos de taxeringsorgan, som syssla med dessa frågor.

Sedan bristfälligheter i bokföringen konstaterats av beskaffenhet att göra densamma oägnad som underlag för taxeringen, kommer som en följd härav uppskattningen av inkomsten till visst belopp. Det ligger då också mycket nära till hands att betrakta denna inkomstuppskattning icke blott, vad den är avsedd att vara, såsom en följd av utan såsom en påföljd dvs. ett straff för den bristfälliga bokföringen. Kommer man emellertid in på den tankegången och som sagt det ligger mycket nära till hands, är fara värt, att det belopp, varmed deklarerat belopp anses böra förhöjas, röner inverkan mer av vederbörandes uppfattning om hur pass svårartad oriktigheten i bokföringen kan anses hava varit än av rent objektiva grunder för beräknandet av en materiellt riktig inkomst.

Då sålunda det förhållandet att bokföringen konstaterats vara otillförlitlig kan tänkas ge anledning till en onyanserad tillämpning av de nya skönstaxeringsbestämmelserna, vore enligt min mening lämpligt, att i bestämmelser till 21 § T. F. utrymme lämnades för den varning mot en dylik tillämpning, som vederbörande departementschef enligt vad tidigare meddelats uttalat, då han framhållit, att skönstaxeringen icke borde uppställas såsom en sanktion för uppsåtligt eller oaktsamt åsidosättande av bokföringsskyldighet, utan att syftet därmed icke vore annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet. Vidare borde i sådant sammanhang ges en anmaning om att grunderna för det genom skönstaxering beräknade beloppet så noga omständigheterna medgåve redovisades och ej allenast hänvisning gjordes till verksamhetens art och omfattning, ett uttryck, som ej ger så mycken ledning för beloppsbestämningen och det sätt, varpå eventuella besvär böra läggas.

5. *Lagstiftning om skönstaxering vid eftertaxering ej lika motiverad.*

Vad åter beträffar den nyhet i såväl praxis som lagstiftning som skönstaxering vid eftertaxering utgör synes det mig föreligga särskild anledning till tveksamhet beträffande denna nyhet — något varom också remissvaren på förslaget härutinnan bära vittne — och denna tveksamhet synes mig icke kunna hävas av den omständigheten att frågan om eftertaxering numera i första hand prövas av prövningsnämnd. Är det när det gäller "årets" taxering svårt att med utgångspunkt från mer eller mindre allmänna synpunkter styrka, att man ej haft den inkomst vederbörande taxeringsmyndighet beräknar samma inkomst till, är det så mycket svårare att göra det för åren där-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

förut, då givetvis mycket som hänt i det ena eller andra avseendet och som ofta torde ligga utanför varje uppteckning kan ha fallit i glömska eller fått mycket oklara konturer. Än värre är emellertid det förhållandet att en bokföring, som för taxeringsåret är otillfredsställande och på den grund föranleder åsättande av skönstaxering för nämnda år, även vid en granskning för de fem föregående åren ofta befinnes vara av samma otillfredsställande art. Har sålunda genom skönstaxeringen en taxering för det löpande året blivit felaktig till den skattskyldiges nackdel utan att han lyckats övertyga taxeringsmyndigheterna härom, kan antagas, att eftertaxeringar, som åsättas för de tidigare åren, behandlas på samma sätt och att förty jämväl sistnämnda taxeringar bliva för höga. Den till klagandens nackdel företagna felaktiga taxeringen blir på detta sätt mångdubblad. Detta synes stötande och det så mycket mer för det fall att den skattskyldiges ekonomi är svag. En retroaktiv inbetalning av skattetillägg för fem år jämte skatteuttaget för året kan bli en så dryg samlad skattebörda, att den skattskyldiges ekonomiska existens ödelägges. Om anledningen härtill väsentligen är att söka däri att hans inkomst blivit felaktigt uppskattad, och det torde vara långt ifrån omöjligt att sådant kan inträffa, lärer den skattskyldige icke kunna uppfatta detta annorledes än såsom ett straff och därtill ett alltför hårt straff för hans otillfredsställande bokföring.

6. *Skönstaxering, åsatt rörelseidkare för ev. vidare utredning efter besvär.*

Innan denna uppsats avslutas, skulle jag vilja i korthet beröra ett förfaringssätt i fråga om skönstaxering, vilket ligger något vid sidan av den taxering av berörda slag, som i det föregående behandlats. Där har nämligen talats om skönstaxering på grund av vad en förutgången mer eller mindre ingående bokgranskning givit till resultat och såsom en vid det tillfälle då den åsättes såsom definitiv betraktad beskattningsåtgärd.

Det härifrån avvikande förfaringssätt jag nu åsyftar är det som i 1950 års skattelagssakkunnigas betänkande med förslag till effektivare taxering (SOU 1954: 24 s. 110) beskrives sålunda. "Det har icke varit ovanligt, att en taxeringsnämnd utan närmare utredning skönsmässigt uppskattat en inkomst i syfte att besvär skulle anföras och närmare utredning verkställas å prövningsnämndsstadiet." I en i Sv. Skattetidning, årg. 1953 s. 102—111 införd uppsats har bitr. taxeringsintendenten C. H. Tham något närmare behandlat bl. a. nu nämnda slag av skönstaxering. Han har sålunda utgått ifrån att i första instans ett skönstaxeringsförfarande kunde praktiseras — och på sätt av omförmälda betänkande samt Thams uppsats framgår har detta förfarande också praktiserats — varigenom utan någon bokgranskning men på allmänna grunder såsom exempelvis ett förhållandevis lågt netto bokföringen underkännes såsom underlag för taxeringen och skönstaxering i anledning därav åsättes. Sedan så skett, får sakens vidare utveckling bero på, om den skattskyldige överklagar taxeringen eller ej. Överklagas ej taxeringen går man ut ifrån att den efter skön åsatta taxeringen ej blivit för hög. Vad åter beträffar dem, som hos prövningsnämnden överklagat beskattningsåtgärden, skulle anledning finnas att för deras del sätta in bokgranskning. Då av en i uppsatsen åberopad statistik över skönstaxeringsfall i visst län

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

framgår, att det övervägande antalet av dem som av taxeringsnämnden i nyssnämnda ordning åsatts skönstaxering ej överklagat åtgärden, har man ansett sig kunna på detta sätt utan större kostnad eller besvär komma åt en hel del feldeklarerare.

Ett dylikt förfaringssätt, gällande jämväl för tiden efter det bestämmelser om skönstaxering intagits i lagstiftningen, har också accepterats såsom lämpligt och värdefullt av länsrevisor af Ekenstam i en av honom författad uppsats i Skattenytt, årg. 1956 s. 408.

Att här nu diskutera frågan om författningsenligheten av vad i berörda avseende redan företagits under en tid då över huvud taget skönstaxeringsinstitutet ej var i lag reglerat, synes föga ändamålsenligt. Av intresse kanske däremot kan vara, att, sedan genom bestämmelser i taxeringsförordningen (21 § i nu gällande T. F.) skönstaxeringen blivit klart legaliserad, uppställa den frågan, huruvida det provisoriska förfaringssättet i fråga om skönstaxering, som jag nu talat om och Tham närmare behandlat, kan sägas stå i god överensstämmelse med nyssnämnda bestämmelser.

Otvivelaktigt kan vid denna frågas bedömande åtskilligt anföras mot författningsenligheten av berörda förfaringssätt. Sålunda lärer väl ett konstaterande av en bokförings bristfällighet i regel förutsätta en granskning av densamma. Vidare är det ju så, att, då allmänna grunder anföras för ett underkännande av bokföringen, exempelvis för låg inkomstredovisning, härvidlag så många speciella outredda omständigheter kunna föreligga, som förklara det påtalade förhållandet, att en tillfyllestgörande bevisning på den bogen knappast kan nås. Tänker man sig åter ett ej-överklagande såsom ett bevis i efterskott för beslutets riktighet, är det "beviset" nog ganska bräckligt, då man väl känner, att bland det väldiga skatteklientelet finnas åtskilliga, som av oföretagsamhet, rädsla för ett processande eller okunnighet om formerna härför avstå från besvärs anförande, ehuru skäl därtill kunnat förefinnas. Starkast kanske den omständigheten talar mot förfaringssättet, att den skönstaxering, som numera jämlikt 21 § T. F. åsättes, är avsedd att vara en vid det tillfälle då den åsättes riktig taxering — ej för hög och ej för låg — och att den ej är avsedd att till någon del fungera som ett taxeringsorganisatoriskt instrument. (Se departementschefens uttalande å s. 109 angående syftet med skönstaxeringen.)

Ytterligare kan sägas, att med den nya taxeringsorganisation, som fr. o. m. i år trätt i verksamhet, till stöd för en provisorisk skönstaxering framförda praktiska taxeringshänsyn fått minskad vikt. Det är nämligen så, att genom den utsträckta tiden för taxeringsnämndens arbete och genom den förstärkning av denna nämnd, både kvantitativt och kvalitativt, som numera genomförts och som ej minst tar sikte på skattskyldiga av här förevarande slag, bokgranskningen kommer att bli ett mer normalt verktyg i taxeringsnämndens kontrollutrustning.

För ett positivt betraktelsesätt beträffande ifrågavarande s. a. s. provisoriska beskattningsförfarande kan vid nuvarande rättsläge finnas anledning åberopa, att det ingenstädes frånsagts, att bristfälligheten hos en bokföring skall vara konstaterad genom bokgranskning. (Att intet uttalande på den punkten gjorts torde också vara välbetänkt, enär säkerligen fall förekomma, då redan på grund av det sätt, varpå

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06

en rörelseidkares deklaration upprättats och arten av därvid fogade räkenskapsutdrag, ev. efter kommunikation med den skattskyldige, en bestämd uppfattning om en bokförings otillförlitlighet kan vinnas). De sålunda framhållna synpunkterna på här ifrågavarande beskattningsförfarande synas mig giva stöd för hävdandet av den ståndpunkten, att samma förfarande ej står i god överensstämmelse med bestämmelserna i 21 § T.F. En annan sak är, att, om man bortser från de rättsliga förhållandena, metoden troligen kommer att medföra, att feldeklarationer i större utsträckning än eljest bleve fallet bli rättade, ehuru det då i många fall kommer att ske på ett i fråga om taxeringens riktighet mycket obestämt sätt.

Under alla förhållanden torde det påståendet kunna göras, att vid en skönstaxering av det här ifrågavarande, såsom provisoriskt betecknade slaget avvägningen mellan det allmännas intresse och den enskildes rätt sker på ett så schablonartat sätt, att den enskildes rätt i alldeles särskild grad kommer i fara att kränkas.[1]

[1] I sådant avseende kan återgivas vad Tham i sin uppsats anfört såsom synpunkter på allmänhetens förhållande till skönstaxerandet. Han yttrar: "För en skattskyldig, som har fullgod bokföring och i övrigt lämnär korrekta uppgifter i sin deklaration, måste det uppfattas som ett svårt rättsövergrepp, då skönsmässig avvikelse göres från hans på heder och samvete avlämnade deklaration. Sådana misstag äro dock oundvikliga i viss omfattning, därest skönsuppskattningar ingå som ett normalt led i taxeringsnämndernas verksamhet. Av naturliga skäl redovisas emellertid en liknande reaktion av många, som lämnat materiellt oriktiga eller formellt värdelösa deklarationer. Detta sker ej sällan med full övertygelse, då en troligen avsevärd del av dem, som lämnat oriktiga deklarationer, själva icke äro underkunniga härom, och den skattskyldige i många fall ej begriper den bevisning, som kan förebringas angående deklarationens otillförlitlighet.

Om däremot skönsmässiga avvikelser från deklarationen icke skulle göras i större omfattning, måste det å andra sidan för de hederliga deklaranterna te sig ännu mer skrämmande, att en mycket stor del av deras omgivning finge utan näpst falskdeklarera i nära nog obegränsad omfattning. Av allt att döma är det minst lika omoraliskt från taxeringsorganens sida att icke skönstaxera som att göra det."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:06