SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 5/1958 **Årg. 8**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Rättssäkerheten på taxeringsnämndsstadiet

av länsrevisor Magnus af Ekenstam

Taxeringsnämndsordförandens arbete är krävande. På granskningsarbetet ställs stora krav av det fiskaliska intresset men också av de skattskyldiga. På grund av skatternas tyngd utnyttjas alla möjligheter till skattelättnad. Ordföranden beskylles lätt för bristande objektivitet. Skälen är många.

De skattskyldiga vill alla bli trodda men även den sanningsenlige blir kanske misstrodd. Allmänheten eller en viss grupp grundar sin uppfattning på taxeringskalendern och finner taxeringsarbetet otillfredsställande utfört. Ledamöter, som saknar ordförandens insikt, beslutar i strid mot hans övertygelse och ordföranden får skulden. Tiden är kort för att efter den personliga läggningen ordna arbetet på ändamålsenligaste sätt och skattelagarna anses komplicerade. Det är därför inte lätt få betrodda och erfarna män att åta sig uppdraget som taxeringsnämndsordförande, då därtill arvodena är låga i förhållande till fordringarna på kvalitet och ansvar.

Omständigheterna är kända och i stort sett obestridda. Som bakgrund till den följande framställningen i anledning av kritiken mot taxeringsnämnderna och taxeringsnämndsordförandena i de senaste årens sakkunnigutredningar, bör en erinran om läget likväl anses berättigad.

En rätt avvägning mellan det allmännas intresse och den enskildes anspråk på skydd för sin intressesfär bör i ett rättssamhälle vara föremål för ständig omtanke och därför alltid hållas aktuell. Oaktat en reform redan förts i hamn genom ny taxeringsförordning, finns det för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

denskull ingen anledning att låta diskussionen avstanna.

Taxeringsnämndernas grundläggande betydelse.

Kritiska röster höjdes av sakkunniga och remissinstanser mot taxeringsnämndernas organisation och arbetsmetoder men mer ingripande reformer ur rättssäkerhetssynpunkt kom framförallt prövningsnämnderna till godo. En redovisning och analys av kritiken i de centrala frågorna är beträffande taxeringsnämnderna särskilt betydelsefull, då de ha huvudansvaret i taxeringsorganisationen och deras beslut till övervägande del bli bestående. Först om orsakerna till svagheterna blottas kan fortsatta ändringar av författningsbestämmelserna eller andra ingripanden företas.

Underlaget till de sakkunnigas kritik.

De senaste sakkunnigutredningarna innehåller många värderingar av taxeringsnämndernas arbete, som i mycket är grundade på allmänna uppfattningar. En prövning av uppfattningarnas giltighet må därför anses berättigad.

Det bör i sammanhanget framhållas som en brist att hittills kontinuerliga undersökningar av deklarationsstandarden liksom metodundersökningar för åtgången i arbetstid för olika arbetsoperationer i deklarationsgranskningen i stort sett saknas. En ändamålsenlig taxeringsorganisation kan först muras upp om ledning erhålles av en fortlöpande statistisk bearbetning av exempelvis avvikelsernas eller beslutens art och innehåll i taxerings- och prövningsnämnder och noggrant uppbyggda metodundersökningar.

Har inte i första hand grunden till taxeringsbyggnaden noga undersökts och rättats till står man inför alternativet att lappa ihop ständigt återkommande sprickor.

Arbetsmaterialet på taxeringsnämndsstadiet har en gigantisk omfattning och den mänskliga faktorn lär både när det gäller heltidsanställda och andra personer spela in. Först en fullständig genomgång av ett taxeringsdistrikt kan ge en rättvis bild av arbetets vederhäftighet. Fullständig eftergranskning av hela taxeringsdistrikt torde dock endast undantagsvis ha medhunnits och då i sådana taxeringsdistrikt där tvekan rått om arbetets kvalitet på grund av ordförandens okunnighet, bristande erfarenhet eller liknande omständigheter. Härpå eller på de relativt fåtaliga yrkanden och besvär, som flyter upp i prövningsnämnderna, baserade omdömen kan bli missvisande och få tas med stark reservation.

De sakkunnigas kritik i fråga om rättssäkerheten.

Enligt skattelagssakkunnigas betänkande anses bristerna i taxeringsnämndernas arbete i huvudsak bero på avsaknad av tid och fackmässighet. De anför härutöver: ”Stundom kan erinringar riktas mot taxeringsnämndernas bedömningar. Detta torde i viss utsträckning sammanhänga med att ordföranden har att verkställa utredningar till grund för taxeringen och därefter i egenskap av ordförande och föredragande i nämnden bedöma dessa utredningar. I andra fall sker nämndernas bedömning med hänsynstagande till lokal- och personkännedom och uppfattningar, som icke kommer till uttryck i handlingarna i målet och icke bringas till den skattskyldiges kännedom. Ett beslut kan där-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

för ibland framstå såsom mera godtyckligt än det i själva verket är.

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" — S. O. U. 1954:24 sid. 110.

Taxeringssakkunniga karakteriserar i sitt betänkande bristerna i taxeringsnämndernas arbete och anser dem — i den mån de är till förfång för de skattskyldiga — utgöra t. ex. omotiverade skönstaxeringar och avvikelser från självdeklarationerna utan tillräckliga utredningar.

Tjänstemannataxering anses vara botemedlet.

Taxeringssakkunniga framhåller, att departementschefen redan i direktiven givit klart uttryck åt den uppfattningen, att lösningen av frågan om en förbättrad taxeringsorganisation i första instans måste vinnas genom någon form av tjänstemannataxering.

Slutsatsen blir följande: "De skäl som talar för införande av tjänstemannataxering, har synts även oss mycket vägande. Till undvikande av missförstånd må framhållas, att vi med tjänstemannataxering inte avser annat än att utredning och expeditionellt arbete utföres av tjänstemän. *Beslutanderätten* bör, såsom närmare utvecklas i det följande, alltjämt ligga hos taxeringsnämnder med förtroendevalda ledamöter. Vi har kommit till den uppfattningen att en tjänstemannataxering i denna bemärkelse är ägnad att snarare öka än minska dessa ledamöters inflytande" — sid. 68.

Farhågorna att verkningarna av reformen skall minska de förtroendevalda ledamöternas inflytande lugnas med ett uttalande, som saknar motivering och förefaller strida mot erfarenheterna från förvaltningsverksamhet i allmänhet. Till tjänstemannens ställning gentemot nämnden blir anledning återkomma.

Tjänstemannataxering i de sakkunnigas mening kom att inskränka sig till nämnder, omfattande deklarationer för rörelse och jordbruk med bokföringsmässiga grunder och om möjligt mer komplicerade deklarationer.

Botemedlets teoretiska motivering.

Den beslutade uppbyggnaden med fast anställda taxeringsassistenter kommer att ske successivt och torde väl vara avslutad först någon gång in på 1960-talet.

Någon rättslig förändring av taxeringsnämndernas ställning har inte på motsvarande sätt som för prövningsnämnderna genomförts. Undantaget utgör uppdelningen av den utredande och den beslutande verksamheten på taxeringsassistent respektive taxeringsnämndsordförande i de successivt tillkommande särskilda rörelsenämnderna.

Taxeringssakkunnigas motivering framgår av följande: "En omständighet som särskilt talar för anställande av tjänstemän för både granskning- och rutinuppgifter är ordförandens ställning i den nuvarande organisationen. Välbekant torde vara att kronoombudsinstitutionen icke fungerar på sätt ursprungligen avsetts; i själva verket torde kronoombudet regelmässigt endast intaga ställningen av biträde åt ordföranden. Ordföranden uppbär sålunda även de funktioner, som avsetts skola tillkomma kronoombudet bl. a. den att tillvarataga det allmännas intresse. Detta jämte den omständigheten att ord-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

föranden merendels själv utför undersöknings- och kontrollarbetet torde i viss omfattning ha medfört att allmänhetens tilltro till ordförandens och nämndens opartiskhet på ett betänkligt sätt rubbats och en radikal förändring av ordförandens ställning synes därför nödvändig" — sid. 69.

Tjänstemannataxering får endast begränsad användning.

En över hela linjen utbyggd tjänstemannataxering ansåg departementschefen inte kunna ske samtidigt med den för dagen mest angelägna uppgiften att effektivisera granskningen av svårkontrollerade deklarationer.

För rörelsenämnder utan taxeringsassistenter, vanliga tjänste- och jordbruksdistrikt etc., kommer de gamla förhållandena och därför också de sakkunnigas tidigare återgivna allvarliga kritik mot taxeringsnämndernas verksamhet att bestå. Tidsvinsten genom att sortering och längdföring överlämnas till lokala skattemyndigheten lär knappast innebära någon radikal omläggning — på vissa håll praktiseras förfarandet redan. Utredningsarbete, skönstaxeringar och skönsmässiga bedömanden förekommer också i ifrågavarande distrikt. Föreligger de av de sakkunniga angivna bristerna, måste ju de skattskyldigas ställning även i framtiden i de flesta distrikt ur rättssäkerhetssynpunkt vara ungefär lika otillfredsställande som tidigare. Utsträckningen av tiden för taxeringsarbetets fullgörande garanterar inte heller någon påtagbar förbättring i fråga om rättssäkerheten.

Enligt sakkunnigas tidigare återgivna uttalande är taxeringsnämndsordföranden verkligen i fråga om den utredande verksamheten i en svår dilemma. Han skall med undantag av rörelsedistrikten alltfort handha den utredande verksamheten men riskerar härigenom att mista allmänhetens förtroende.

Den utredande och beslutande verksamheten.

I prövningsnämnderna ha de sakkunniga ansett huvudsaken vara att lösa banden mellan den fiskaliska och beslutande makten. För taxeringsnämnderna är problemet exakt detsamma. Betydelsen av ett organisatoriskt avskiljande av den utredande verksamheten förutsätter, att bristerna ur rättssäkerhetssynpunkt ligger på utredningsplanet. Detta behöver inte och torde vanligen inte heller vara förhållandet.

Ibland kan sammankopplingen av den utredande och beslutande verksamheten i taxeringsnämndsordförandens gestalt emellertid ge sken av att vara organisatoriskt otillfredsställande, ehuru i verkligheten ett oriktigt förfarande tillämpats.

Det kan ske genom att taxeringsnämndsordföranden delger den skattskyldige en förutfattad uppfattning eller överträder sin befogenhet. Samtidigt med en anmaning om specifikation av viss utgiftspost förklarar ordföranden, att utgiften är för hög. Vid delgivning av s. k. kontantsammanställning eller bruttovinstberäkning fastslås, att nettointäkten är för låg eller rent av förutskickas uppgift om det belopp, med vilket inkomsten anses böra höjas. Då den skattskyldige har anledning räkna med att ordföranden i många fall är mest kunnig, inflytelserik och objektiv inom nämnden, måste förfarandena inge honom känsla av misstro mot taxeringsnämndens kommande beslut. Det är där-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

för av särskild betydelse, att ordföranden aldrig delger vare sig ledamöterna eller den skattskyldige sin uppfattning i taxeringsärendet förrän i allra sista omgången.

Det allmännas intresse.

Att endast göra boskillnad mellan den utredande och beslutande verksamheten garanterar i och för sig ingalunda ökad rättssäkerhet. Om vådorna härav ger riksskattenämndens uttalande särskilt i sin första del en antydan: "Man måste emellertid befara att nytillkomna ordförande, om de icke vidare skola själva utreda och framför allt om de icke vidare skola föredraga ärenden i nämnden, icke kommer att förvärva tillräcklig kännedom om skatteförfattningar m. m. för att kunna hävda lekmannainflytandet och att assistenten därför så småningom, ehuru icke ansvarig för besluten, dock blir domineran-de i nämnden. Detta vore särskilt betänkligt med tanke på att den tid som står till buds icke kommer att medge annat än en mycket knapphändig föredragning av deklarationerna. Om taxeringsnämndsordföranden själv föredrager deklarationerna, kommer däremot assistentens ställning inom nämnden icke att bliva lika framträdande och hans egenskap av en taxeringsintendent underställd tjänsteman behöver icke i allmänhetens ögon i lika hög grad innebära risk för att taxeringsnämndens verksamhet är ensidigt fiskalisk."

Det förefaller betydelsefullt, att det fiskaliska inflytandet i taxeringsnämnderna kartläggs på ett fullständigt sätt. Allmänhetens bristande förtroende för taxeringsnämndsordföranden som utredningsman kan nämligen bero på den anda, i vilken utredningarna sker. Många omständigheter inverka.

Kronoombudets funktion att tillvarata det allmännas intresse har enligt taxeringssakkunniga försvunnit och övertagits av taxeringsnämndsordföranden.

Skattelagstiftningen har ett otvetydigt fiskaliskt syfte och det rådgivande, vägledande och övervakande organet över taxeringsnämndsordföranden i form av taxeringsintendenten är utrustat med betydande möjligheter att göra sin makt och de fiskaliska intressena gällande.

De skattskyldiga har ett förklarligt intresse att tillvarata sin rätt, då taxeringarna utgör på dem ställda kostnadsberäkningar. Om avvikelserna i stor omfattning medför höjningar, bibringas ordföranden därav lätt uppfattningen, att allt går i samma riktning. Han lägger vidare av naturliga skäl ned ett omfattande arbete på att undersöka, då en deklarerad inkomst förefaller låg men inget arbete, där inkomsten är oväntat hög.

Är det då att förundra sig över om taxeringsnämndsordföranden intar en ensidigt fiskalisk inställning och om hans utredningar från allmänheten inte möts med förtroende? Många omständigheter synes tvärtom tala för riktigheten av att taxeringsnämndsordföranden är det fiskala intressets representant och den skattskyldiges motpart.

En del ställer frågan, om inte taxeringsnämndsordföranden borde erkännas som den skattskyldiges motpart utom i vissa undantagsfall, vid nedsatt skatteförmåga, skattebefrielser för dödsbon etc.

Tanken kan även uppstå hos en fiskaliskt inställd taxeringsnämnd, som tillika finner deklarationsmoralen låg inom distriktet.

På grund av dragningskrafterna i nämnda riktning är det därför väsentligt, att taxeringsnämndsordförandena klart

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

slår vakt om opartiskheten som det fundamentala i verksamheten, där skyldigheten att i lika hög grad beakta det allmännas som de enskildas intressen vid beskattning blir vägledande i alla ordförandens förehavande.

Följande uttalande av besvärssakkunniga förtjänar i sammanhanget återges: "Enligt den av skattelagssakkunniga föreslagna organisationen, vilken synes i och för sig lämplig, blir taxeringskonsulenten, å vilken uppgiften att utreda och föredraga taxeringsärendena blivit lagd, att betrakta som ett biträde åt taxeringsnämnden. Han kan då inte samtidigt vara partsrepresentant för det allmänna. Förfarandet skulle också oskäligt tyngas av en ordning byggd på ett tvåpartsförhållande. Behovet av en sådan ordning är icke heller i första instans så stort som i besvärsinstanserna" — S.O.U. 1955:21 sid. 28.

Följande uttalande preciserar ytterligare besvärssakkunnigas uppfattning: "Enligt besvärssakkunnigas mening får man icke, då de fiskaliska organens resurser nu måste utbyggas, förbise den för all förvaltningsverksamhet självklara grundsatsen att den beslutande myndigheten skall inta den centrala platsen i förfarandet och måste utrustas med de befogenheter, som erfordras för att den skall kunna träffa ett objektivt riktigt avgörande i varje ärende.

I förfarandet hos taxeringsnämnden, där särskild företrädare för det allmänna saknas, måste huvudansvaret för att utredningen blir så fullständig som möjligt vila på den beslutande myndigheten. Denna förutsättes därvid erhålla biträde av taxeringskonsulenten, men bör självfallet icke vara bunden vid just den utredning denne införskaffat utan kunna på eget initiativ fullständiga materialet."

Taxeringskonsulent i nämnda uttalanden är liktydig med taxeringsassistent, vilken skall biträda de särskilda rörelsenämnderna.

De skattskyldigas intresse.

Känslan av rättssäkerhet vilar självklart på uppfattningen, att gällande författningsbestämmelser tillämpas objektivt och därför också föranleda taxeringsnämnderna att göra rättelser till de skattskyldigas fördel. Då bestämmelserna i skatteförfattningarna är svåra att tolka kommer medborgarna i mycket stor utsträckning antingen att förlita sig på lagligheten i myndigheternas åtgärder eller att på egen bekostnad anlita sakkunskap.

Det finns ingen anledning anta, att avsaknad av besvär genomgående innebär, att den skattskyldige låtit sig nöja och att den åsatta taxeringen sålunda varit riktig. Besvärsprövningen innebär naturligtvis ökade garantier för rättssäkerhet men med utgångspunkt härifrån erbjuder avvikelser, som ej föranlett besvär, särskilt intresse vid studium av rättssäkerheten på taxeringsnämndsstadiet.

Skall rättssäkerheten bedömas, får man vidare inte bara stanna vid besvären eller en undersökning av avvikelserna från deklarationerna. Meddelanden om avvikelser utsändas exempelvis nästan aldrig, då rättelse sker till de skattskyldigas förmån. Detta förhållande, som helst borde ändras, medför otvivelaktigt en ensidig syn på nämndernas verksamhet.

Då de kritiseras för omotiverade skönstaxeringar, måste häremot vägas de motiverade skönstaxeringarna.

Besvären behöver heller inte vara re-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

presentativa för skönstaxeringsinstitutets funktionsduglighet eller taxeringsnämndernas förmåga till objektivitet.

Inledningsvis har framhållits, att taxeringsnämndernas verksamhet är av särskilt stor betydelse med hänsyn till att taxeringarna som regel bli slutgiltiga. Det finns många skäl till att folk inte anför besvär. Orsakerna kan vara av psykologisk art och bero på tilliten till myndigheten. Som ekonomiskt skäl förekommer först och främst ett visst naturligt bortfall på grund av beloppens litenhet. Andra anför inte besvär på grund av den ekonomiska risken för ändringar av annat slag till sin nackdel, räkenskapsgranskning etc. Det är inte uteslutet, att en del skattskyldiga istället för besvär använder ekonomisk självrätt. Den skattskyldige räknar i så fall att ett kommande år ta skadan igen. Sistnämnda reaktionssätt förbises ofta av dem, som tillämpar en omdömeslös fiskalitet.

Det är ur rättssäkerhetssynpunkt av utslagsgivande betydelse, att taxeringsnämnderna gentemot nu nämnda grupper skattskyldiga iakttar samma grad av objektivitet som mot andra och inte vid bedömandena exempelvis sneglar emot om besvär kommer att anföras eller ej.

Några slutsatser.

Taxeringsnämndsordförandena torde vara besjälade av en önskan att träffa objektiva beslut, men de framstår tydligen i allmänhetens ögon som fiskaliska ombud. Om allmänhetens åsikt är sakligt berättigad, kan detta bero på att viljan till objektivitet inte motsvarats av förmågan härtill. Uppfattningen om ordförandena kan emellertid sakna verklighetsunderlag och istället ha en psykologisk förklaring. I många avseenden har ordförandena skenet emot sig.

I likhet med vad tidigare framhållits torde banden mellan det fiskala organet och taxeringsnämndsordförandena böra lösas så som skett för prövningsnämndernas vidkommande. Kontrollen över taxeringsnämndsarbetet bör kunna få en annan utformning. Tidigare har betonats värdet av att avvikelser utsändas även vid ändringar till de skattskyldigas förmån. Ur psykologisk synpunkt torde vidare ordförandena framträda som fiskala representanter inte minst genom att själva behöva underskriva alla avvikelser. Möjligheten av en ändring ifråga om ordförandens underskrift å avvikelserna torde vara väl värd att undersökas.

Sakkunniga har genom bättre utredningar och mer tid på taxeringsnämndsstadiet sökt förhindra ett alltför summariskt förfarande. Detta är inte tillräckligt. Då taxeringssakkunniga kritiserar nämnderna för bristande utredningar och omotiverade skönstaxeringar kan den senare bristen vara en följd av den förra. Kritiken gäller eljest två skilda områden: bevisningen och bevisvärderingen. Vid kritik av taxeringsförfarandet och vid försök att bota bristerna måste beaktas, att bevisning och värdering av förebragt bevisning är två till sin natur helt skilda moment i taxeringsförfarandet. En riktigare bevisvärdering synes knappast garanterad genom den nya organisationen.

På grund av en överflyttning av eftertaxeringsinstitutet från handläggning av både taxeringsnämnd och prövningsnämnd till enbart prövningsnämnd, vilket motiverats med processuella skäl, har den beslutade inskränkningen i regeringsrättens prövning självklart inte kunnat

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19