Litteratur

Edward Andersson, **Efterbeskattning och grundbesvär,** Helsingfors 1964, 361 s., pris 38 sv. Kr.

Den finska skatterätten har under det senaste årtiondet berikats med en rad doktorsavhandlingar och andra akademiska avhandlingar. Finsk och svensk skatterätt har så mycket gemensamt att undersökningarna torde vara av värde även för den svenska skatterättens vidkommande. Verken är emellertid skrivna på finska och har tyvärr inte blivit översatta till svenska språket. Till de skatterättsliga författarna i Finland har emellertid på senare tid sällat sig en, som producerar sig på svenska språket. Juris doktorn Edward Andersson, som till sina meriter även kan räkna den att vara sekreterare i centralskattenämnden (den finska motsvarigheten till vår riksskattenämnd), har sålunda på kort tid berikat den skatterättsliga litteraturen med två böcker, dels sin doktorsavhandling om Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen (1962), dels ock ovan rubricerade bok.

Då man får Anderssons bok i sin hand, erfar man en viss avundsjuka mot sina finska kollegor, som nu förfogar över en monografi i dessa för skatteprocessen så betydelsefulla ämnen. Avundsjukan försvinner emellertid vid genomläsningen av den anledningen att boken faktiskt i stora stycken samtidigt fungerar som en monografi över motsvarande institut i svensk skatteprocess. I vart fall eftertaxeringsinstitutet blir belyst så pass ingående att icke mycket lämnas övrigt att önska. Det ställs dessutom i en komparativ dager, som är idégivande och torde komma att befrukta den inhemska svenska diskussionen. Svensk rättspraxis genomgås t ex utförligt och jämförs med finsk. Det finska rättsmedlet grundbesvär motsvarar närmast våra extraordinära besvär enligt 100 § taxeringsförordningen. I fråga om sistnämnda rättsmedel är framställningen måhända icke fullt så givande för en svensk läsare. Många värdefulla uppslag finns dock även här att taga vara på.

Bokens innehåll har uppdelats på fyra kapitel: ett inledande, ett om efterbeskattning, ett om grundbesvär och ett avslutande. Instruktiva översikter ges över främmande rätt inom de olika kapitlen. I det inledande kapitlet anläggs allmänna synpunkter på rättssäkerhet och likformighet på skatterättens område. Den större delen av kapitlet ägnas likväl frågan om skattebesluts rättskraft och den betydelse förekomsten av efterbeskattning och besvär i särskild ordning får för rättskraften. I avsnitten om efterbeskattning och grundbesvär redogörs inte bara för själva rättsmedlen med utgångspunkt från lagtext, praxis och doktrin utan även för olika processuella frågor, som kan uppkomma vid deras tillämpning, t ex ändring av talan, kvittning, återförvisning, rättelse ex officio utöver yrkande och bevisbörda. Boken blir härigenom en veritabel guldgruva för den processuellt intresserade. Innehållsregistret är överskådligt och utförligt. Bokens användning skulle dock ha ytterligare underlättats, om sakregister upprättats.

Vid genomläsningen av denna bok om extra ordinära rättelsemöjligheter på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område dyker en hädisk tanke upp. Är alla dessa invecklade regler verkligen nöd-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:29

vändiga? Roten och upphovet till dem är att *fatalietider* gäller för klagan över taxeringsbeslut. Härigenom uppkommer fråga om rättelse av *lagakraftvunna* taxeringar. Stryker man ett streck över fatalietiderna, bortfaller lagakraftinstitutet och därmed i stort sett behovet av extraordinära rättsmedel. Följden av en sådan radikal åtgärd skulle emellertid bli stor otrygghet för de skattskyldigas del; de skulle inte gå trygga mot nya skattekrav förrän efter utgången av den tioåriga preskriptionstiden. Den allmänna opinionen skulle reagera våldsamt mot det ekonomiska osäkerhetstillstånd, som härigenom skulle kunna uppstå även för skattskyldiga, som lojalt fullgjort sina uppgiftsskyldigheter. Ett system fordas, som gör det möjligt för de skattskyldiga att efter viss kortare tids förlopp kunna lita på att ett skattebeslut, som ej överklagats, icke ryggas. Därmed är man emellertid erfarenhetsmässigt också fast för ett efterbeskattningsinstitut, som kan tjäna som säkerhetsventil, med alla de avvägningsproblem och tillämpningssvårigheter ett sådant för med sig.

Har då det allmänna samma trygghetskrav som enskild skattskyldig? Erfordras frister för skattskyldigs krav å lägre skatt än den som beslutats? För det allmänna kan trygghetsfaktorn rimligen i våra dagar inte spela samma roll som för de skattskyldiga. Det allmännas ekonomiska planering torde inte märkbart störas av de skattskyldigas krav på lägre skatt, även om dessa görs gällande långt efter det beskattningsbesluten meddelats. För det allmänna får fatalietiderna snarare till uppgift att sörja för en ändamålsenlig fördelning av den arbetsbörda, som skattebesvären utgör. Det är dock svårt att döva en misstanke om att förhållandena knappast skulle påverkas mera påtagligt, om besvärstiderna för de skattskyldiga avskaffades. Det kan t ex antas, att de flesta skattskyldiga, vilka är missnöjda med taxeringsnämndens beslut om avvikelse från deras deklarationer, skulle klaga i augusti i hopp om att få rättelse i prövningsnämnden i så god tid att någon tillkommande skatt ej hann utkrävas. Över huvud taget torde skattedebiteringen verka initierande på besvären; ju förr besvär, desto tidigare rättelse och skatten åter. Nuvarande ordning med ordinära besvär och extraordinära besvär — förutom de särskilda rättsmedlen resning och återställande av försutten tid — framstår som en mycket utspekulerad produkt av Parkinsons lag i förening med överdrivet svenskt ordningssinne. Det lärer inte vara få timmar, som årligen hos prövningsnämnder, kammarrätten och regeringsrätten nedläggs på att avgöra om extraordinär besvärsrätt föreligger. Allvarligt kan ifrågasättas, om icke taxeringsförfarandets rättelsemöjligheter för de skattskyldiga till fördel inte bara för dem utan även för myndigheterna skulle kunna förenklas i avsevärd mån.

Andersson är inte inne på sådana äventyrliga tankar. Han uttalar (s. 361) i stället som sin uppfattning, att lagändringar inte bör företagas, som är ägnade att minska den relativt stora *kongruens,* som genom lagstiftning och rättspraxis uppnåtts mellan efterbeskattning och grundbesvär. Någon förhoppning om en förbättring av den skattskyldiges rättsskydd i form av liberalare besvärsmöjligheter uttalas ej. Enligt min mening bör man se upp så att inte reciprociteten blir ett självändamål. Det måste ändå hållas i minnet att fristerna för det allmännas skattekrav och fristerna för de skattskyldigas krav på lägre skatt endast delvis tillgodoser sam-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:29

ma ändamål. Det kan därför icke utan vidare göras gällande, att de skattskyldigas möjligheter att i efterhand få lagakraftvunna taxeringar ändrade skall vara strängt begränsade bara därför att eftertaxeringsmöjligheten hålles snäv. Det ligger närmare till hands att utgå från att talemöjligheterna bör uppbyggas utan kongruens på sätt skett t ex i fråga om resning i brottmål där betydligt strängare krav ställs å resning till men för den tilltalade än på resning till hans förmån.

Det inledande kapitlet om rättssäkerhet, rättskraft m m syns inte riktigt i klass med arbetet i övrigt. Frågan om skattebesluts *rättskraft* behandlas kunnigt men stundom mindre klart. Termen laga kraft växlar på ett förvirrande sätt med termen rättskraft i texten. Andersson har tydligen även haft svårt att bestämma sig för vilken valör han skall ge ordet rättskraft. Det är nu inte att förundra sig över. Förhållandena inom förvaltningsrätten är så skiftande att något enhetligt rättskraftsbegrepp inte kan uppställas där. Framställningen ger dock trots nämnda brister läsaren en tämligen god möjlighet att bilda sig en uppfattning om det som är väsentligt i sammanhanget, nämligen om och i vad mån ett inom laga tid ej överklagat skattebeslut kan rivas upp och den därmed nära sammanhängande frågan om sådant besluts resjudicataverkan.

Andersson behandlar omdömesgillt och med stor grundlighet de svåra frågorna om *formella förutsättningar* för efterbeskattning (och eftertaxering). Av särskilt intresse är hans analys av *kausalitetskravet*. Bl a diskuteras (s. 98), om kausalitet föreligger, då den skattskyldige visserligen underlåtit att lämna vissa upplysningar eller lämnat ofullständiga sådana men taxeringsnämnden ägt full kännedom om sakläget och det oaktat åsatt en oriktig taxering. Andersson uttalar med belägg från såväl finsk som svensk praxis att, om alla medlemmar i nämnden varit medvetna om ett visst faktum, det ej synes kunna föranleda efterbeskattning. Han nämner även (s. 82) det specialfallet att en beskattningsfråga under flera års tid varit före i samma skattenämnd och därvid avgjorts på ett för den skattskyldige fördelaktigt sätt. Myndigheterna syns då enligt Andersson ej i efterbeskattningsväg kunna intaga en strängare ståndpunkt, om tidigare lämnade uppgifter varit korrekta eller myndigheten haft kännedom om det rätta sakförhållandet. De skattskyldiga måste kunna förlita sig på att nämndens ståndpunkt ej ändras retroaktivt. Ett berättigat krav på godtrosskydd föreligger.

Nu nämnda resultat testas enligt olika kausalitetsteorier och befinns hålla. Den oriktiga taxeringen måste anses föranledd av skattenämndens överväganden och inte av bristerna i den skattskyldiges deklaration. För svensk rätts del är att märka, att kausalitetskravet genom 1955 års lagstiftning givits "ett i viss mån ändrat innehåll" (prop. 1955:160 s. 162). Frågan om eftertaxering har vad gäller oriktig uppgift gjorts beroende av om uppgiften följts eller ej. Helt kristallklara är väl motiven ej med avseende å *det reformerade kausalitetskravets innebörd*. Det sägs dock direkt ifrån, att, om en oriktig uppgift följts, den felaktiga taxeringen skall anses förorsakad av uppgiften i fråga, även om i och för sig felet bort kunna upptäckas eller uppgiften bort föranleda utredning. Taxeringsnämndens eventuella ouppmärksamhet får icke anses träda i stället för den skattskyldiges försummelse

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:29

som orsak till den felaktiga taxeringen. Förhållandet uttrycks i Hedborgs m fl Taxeringshandbok s. 300 på det sättet att en form av legalpresumtion i detta fall föreligger för orsakssammanhang mellan den skattskyldiges försummelse och den oriktiga taxeringen.

Öppen för diskussion står dock frågan om vad som skall förstås med att en oriktig uppgift följts. Enligt motiven får det uppenbarligen anses vara fallet, då taxeringen skett med ledning av uppgiften. Närmast till hands ligger då att tolka rekvisitet så att därmed åsyftats, att den oriktiga uppgiften lagts till grund för taxeringen. Det fallet kan tänkas, att en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter men taxeringsnämnden ex officio verkställt utredning genom att inhämta upplysningar från andra än den skattskyldige och därvid vunnit full kännedom om alla relevanta omständigheter men med felaktig rättstillämpning beslutar en taxering, som ej innebär någon avvikelse från den skattskyldiges deklaration. Beslutet grundas då tydligen på nämndens eget utredningsmaterial och icke på den skattskyldiges uppgifter. Skall även i sådant fall anses, att deklarationen följts? Man måste räkna med att det kommer till den skattskyldiges kännedom att nämnden utrett frågan. För egen del har jag svårt att tänka mig att kausalitetskravet i angivna fall kan anses uppfyllt. Lagtexten är icke så uppbyggd att någon legalpresumtion i egentlig mening uppställts för förmån för fiskus. Det synes riktigare att tala om en bevispresumtion. Visas det att den oriktiga uppgiften ej övat inflytande på beslutet, bör följaktligen orsakssammanhang anses icke råda mellan uppgiften och den felaktiga taxeringen. Motsvarande synes rimligen böra gälla även då taxering visserligen beslutats enligt en självdeklaration, som på viss punkt är oriktig eller ofullständig, men beslut beträffande denna punkt i själva verket grundar sig på den kännedom taxeringsnämnden genom sina ledamöter äger om de faktiska förhållandena.

Ett av regeringsrätten *nyligen avgjort eftertaxeringsmål* (utslag den 26 februari 1964 på besvär av taxeringsintendenten Hedensiö angående A. M. Lindgrens eftertaxering för år 1953) kan i förstone synas strida mot den tolkning, som ovan kommit till uttryck. Den skattskyldiga, som under många år bedrivit omfattande tomtstyckningsrörelse, hade sedan länge deklarerat inkomsten därav enligt schablonmetod, oaktat räkenskaper upplagts för rörelsen. Något ingångsvärde å tomtmarken fanns dock ej upptaget i räkenskaperna, vilka endast återgav intäkter och utgifter för tomtförsäljningarna. I 1953 års deklaration lämnades ingen annan upplysning om rörelsen än den att vid ett i sifferkolumnen för förvärvskällan rörelse antecknat belopp antecknades "Tomtförsäljning beräknad enl. PN :s beslut". Redovisningssättet hade gammal tradition (PN-beslutet kunde ej identifieras) och betydde, att som nettointäkt upptagits 10 procent av bruttoinkomsterna. Taxeringsnämnden taxerade den skattskyldiga år 1953 liksom tidigare år enligt deklarationen på ifrågavarande punkt. Vid taxeringsrevision gjordes en utredning om verksamheten och tomternas ingångsvärde, som gav vid handen, att ett avdrag motsvarande 90 procent av bruttoinkomsten för ingångsvärden och omkostnader låg vida över det godtagbara. PN åsatte eftertaxering för en total nettointäkt av 528.709 kr minus deklarerat belopp 54.000 kr. Kammarrätten undanröjde eftertaxe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:29

ringen i fråga, enär kausalitetskravet ej ansågs uppfyllt. Regeringsrätten erinrade om att den skattskyldiga varit pliktig att i fråga om tomtstyckningsrörelsen lämna uppgift om bruttointäkter och kostnader samt ingångsvärde å de försålda tomterna. Hennes uppgifter i deklarationen innebar, att kostnaderna och ingångsvärdet tillhopa utgjort ungefär 90 procent av bruttointäkterna eller omkring 750.000 kr. Enligt regeringsrättens bedömning kunde de dock icke anses ha uppgått till högre belopp än 434.872 kr. Hon hade således lämnat oriktig uppgift om beloppet av ingångsvärde och kostnader. Även om beskattningsnämnderna tidigare under en följd av år beräknat nettointäkten av tomtförsäljningar till viss procent av bruttointäkterna, fick sistnämnda oriktiga uppgift anses ha förorsakat, att hon blivit för lågt taxerad. Regeringsrätten beslöt därför enhälligt om eftertaxering.

Utgången kan synas hård. Samma beskattningsfråga hade under en följd av år varit före i taxeringsnämnden, som ägde kännedom om verksamhetens omfattning i stort. Det kan göras gällande, att det under sådana förhållanden inte är fair play att eftertaxera. Andra faktorer finns emellertid att taga hänsyn till vid ett teleologiskt resonemang. Såsom Andersson framhåller gäller det framför allt att slå vakt om en skattskyldigs goda tro. I det föreliggande fallet måste emellertid den skattskyldigas goda tro starkt ifrågasättas. Den som driver en rörelse med en omsättning å nära en miljon kronor måste anses ha bort inse, att en så primitiv redovisningsmetod som 10-procentschablonen inte ger det skattemässigt riktiga resultatet. Det berättigade i ett krav från den skattskyldigas sida att kunna lita på taxeringsnämndens beslut försvagas härigenom. Icke desto mindre skulle det dock ha varit mera tilltalande om regeringsrätten liksom kammarrätten i detta gränsfall hellre friat än fällt.

Betraktar man målet från mera formell synpunkt, kan konstateras, att taxeringsnämndens oriktiga beslut grundats på den skattskyldigas uppgift och ej på någon utredning i taxeringsnämnden. Nämnden hade endast en allmän uppfattning om verksamheten men kände ej till dess detaljer, t ex ej när rörelsen påbörjats och vilka tomtpriser som då gällde. Den skattskyldigas uppgift i deklarationen var ofullständig och såtillvida oriktig som den gav en felaktig uppfattning om de försålda tomternas ingångsvärden. En oriktig uppgift hade alltså följts och ofullständigheten hade bidragit till den oriktiga taxeringen. En svag punkt i slutledningen faller dock i ögonen. Bestämmandet av ingångsvärdet var en uppskattningsfråga. Något objektivt riktigt värde kunde ej fastställas. Därmed kunde den skattskyldigas uppgift ej heller sägas vara objektivt oriktig vad gällde ingångsvärdet. Gränsen mellan en oriktig uppgift i lagens mening och ett verkligt värderingsförsök blir emellertid flytande; se Dryselius, Svensk Skattetidning 1957 s. 9.

För finsk rätts del framför Andersson som sin uppfattning (s. 167), att skattemyndigheterna ej äger vid den ordinarie taxeringen tvångsvis återföra tidigare godkänd *lagernedskrivning* i så hög utsträckning, att därmed under tidigare år skapade dolda reserver blir upplösta. Detta kan ske blott i efterbeskattningsväg under förutsättning givetvis att formella förutsättningar är för handen. En princip om ingående lagerreservs oantastlighet har gjort sig gällande även i svensk praxis. Enligt nuvarande svensk rätt skall la-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:29

gervärderingen emellertid i beskattningshänseende ske enligt noggrant beskrivna metoder och verkställas beträffande varje bokslutstillfälle för sig utan hänsyn till hur ingående lager värderats (prop. 1955:100 s. 247). Normallagermetoden och liknande lagervärderingsmetoder har desavouerats i skattehänseende. Utrymme torde därför numera knappast finnas enligt svensk rätt för den av Andersson hävdade tesen.

Beträffande *delcredereavsättningar* anför Andersson (s. 166), att den omständigheten att en sådan avsättning visst år ej är befogad ej utesluter, att den var befogad det år den upplades. Förutsättningarna för en delcredereavsättning måste därmed kunna prövas årligen på nytt. Har solvensförhållandena hos gäldenärerna ändrats så att någon avsättning ej längre är sakligt motiverad, blir resultatet att den ingående delcredereavsättningen upplöses och tillägges det aktuella årets inkomst. Andersson vill dock inte gå med på att beskattningsmyndigheterna skall äga återföra till beskattning en avsättning, som redan från början varit ogrundad. En reserv, som oriktigt uppbyggts under tidigare år, bör enligt Anderssons mening icke kunna tilläggas ett senare skatteårs inkomst, utan alternativen är att efterbeskatta, om formella förutsättningar finns, eller att invänta reservens automatiska upplösning. Någon särskild motivering lämnas ej till denna slutsats. Närmast till hands ligger att hänvisa till Anderssons grundtema om den skattskyldiges behov av att kunna lita på taxeringsmyndigheternas besked. Myndigheterna bör inte äga ändra sig med de facto retroaktiv verkan. Det måste dock anses inkonsekvent att beträffande behöriga avsättningar hävda en princip och i fråga om obehöriga en annan. En delcredereavsättning bör på samma sätt som en lagerreserv kunna prövas vid ettvart bokslutstillfälle utan sidoblickar på huruvida motsvarande avsättning varit befogad eller ej föregående år. Som Andersson under hänvisning till bl a RÅ 1954 not. 1939 påpekar lärer svensk rättspraxis ej heller omfatta den av honom hävdade tesen om formellt hinder mot att en obehörigen uppbyggd reserv upplöses vid senare ordinarie taxering (se vidare Mutén, Inkomst och kapitalvinst s. 214 och Bylin, Skattenytt 1960 s. 210, som dock försiktigtvis bifogar en brasklapp med tanke på fall, då skilda skattesatser gäller det år den obehöriga reserven uppkommit och beskattningsåret).

Tillämpat å *enskilda kundfordringar* skulle det förda resonemanget innebära att, om en fordring helt avskrivits ett år som värdelös, den icke blott kan utan skall återföras till beskattning påföljande år, om den på grund av förbättring av gäldenärens ekonomiska ställning återvunnit sitt värde; se särskilda upplysningar p. 14 å deklarationsformulär 8 a. Återföring till beskattning bör kunna ske, även om bärande skäl för avskrivning aldrig förelegat. Beskattning bör givetvis även kunna ske det år, då likvid erhålles för fordringen; se RÅ 1961 not 157 (Svensk Skattetidnings rättsfallshäfte s. 44).

Uppfattningen jävas knappast av att regeringsrätten i vissa fall vägrat att till utgående kundfordringar lägga sådana, som uppkommit under tidigare år än beskattningsåret, med mindre de samtidigt frångragits som ingående kundfordringar; se t ex RÅ 1955 not 1708 avseende en åkare. Fråga har då nämligen varit om övergång till rätt redovisningssätt för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:29

utöver de fria yrken, som deklarerat och taxerats för sina inkomster av utfört arbete såsom för inkomst av tjänst, dvs enligt kontantprincipen, och ej haft ordnad bokföring (se Mutén a. a. s. 216 och Welinder, Svensk Skattetidning 1959 s. 368 och 1963 s. 91). Tydligen har den skattskyldige i detta speciella fall ansetts böra åtnjuta ett godtrosskydd. Han har dock icke kunnat räkna med annat än att till beskattning uppge likviderna för kundfordringarna, då de influtit. Under sådana förhållanden borde, tycker man, om den skattskyldiges goda tro skall skyddas, varför starka skäl onekligen talar, endast två alternativ kunna komma i fråga, nämligen att antingen eftertaxera, om formella förutsättningar föreligger, eller att beskatta först då likviderna inflyter. Med regeringsrättens metod hamnar man mellan två stolar; de inkomster fordringarna representerar frias helt från beskattning, något som den skattskyldige aldrig haft anledning att räkna med. De kontanta likviderna kommer nämligen visserligen att redovisas som intäkter, då de inflyter, men beskattningseffekten uteblir, eftersom fordringarna finns med i den avgående post som de ingående kundfordringarna bildar.

Många andra frågor i Anderssons utmärkta bok frestar till diskussion. Till gjorda axplock skall endast fogas, att boken är lätt och ledigt skriven och att materialet även från svensk synpunkt är mycket väldokumenterat.

Bertil Wennergren.

Skatt på arv och skatt på gåva

av John Bratt och Lars Fogelklou. Kommentar till 1941 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt, Norstedt & Söners förlag, Stockholm 1964, 304 sidor jämte sakregister och tillägg, bunden, pris 42:50 kr.

Boken kommer att anmälas i det nummer som utkommer efter sommaren.

Insänd litteratur

Två 60-tal — Svenskt samhällsliv igår och idag, utgiven av Skandinaviska Banken med anledning av bankens 100-årsjubileum. Skriften är en populär skildring i text och bild av några viktiga områden av svenskt samhällsliv under 1860- och 1960-talen och innehåller dessutom viktigare data rörande utvecklingen under de mellanliggande decennierna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:29