Mera om likformighet och rättvisa

Av länsassessor Jan Sundin.

I en artikel i denna tidskrift årgång 1962, sid. 356 ff, har jag anfört några synpunkter angående tolkningen av det i 1 § taxeringsförordningen meddelade stadgandet om att vid taxering skall iakttagas, att taxeringarna bliva överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Jag fann, att bestämmelsen — vilken för övrigt anses vara en grundläggande regel vid taxering och vilken som bekant skall uppläsas vid första sammanträdet med taxeringsnämnd — måste betecknas som dunkel. För min del kom jag till den slutsatsen, att föreskrifterna icke kunde innebära någonting annat än en allmän maning till myndigheterna att i möjligaste mån söka eftersträva enhetliga och materiellt riktiga beslut. Värdet av en sådan föreskrift måste onekligen vara mycket ringa.

Innan jag ytterligare berör denna fråga, kan det vara av intresse att redogöra för vad Hedborg m. fl. sagt rörande tolkningen av detta stadgande. Såsom jag anförde i min tidigare artikel anse dessa författare, att det ligger i sakens natur, att taxeringarna skola ske i överensstämmelse med skatteförfattningarna[1]. I detta uttalande kan man instämma. Väsentligare är dock enligt dessa författare att understryka, att taxeringarna skola göras i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Om sistnämnda påbud säges, att det är lättare att stadga än tillämpa. Det

[1] Taxeringshandbok, sid. 5.

varande bestämmelsernas tillkomst har frågan om de obehöriga vinstöverföringarna genom prissättning fått en större praktisk betydelse än vad 1924 års skatteberedning förutsatte i sitt förut citerade uttalande.

Skatteutredningen konstaterar, att, även om taxeringsmyndigheternas rätt att utan stöd av bestämmelserna i 43 § och 57 § 3 mom. KL och utanför området för förtäckt vinstutdelning ingripa mot onormal prissättning i viss utsträckning lämnats obestridd, det likväl är i någon mån oklart vad som i detta hänseende skall anses tillåtet och inte tillåtet utanför nämnda bestämmelser och område. Oklarheten gäller framför allt i vad mån onormal prissättning, frånsett utlandsfallen, kan accepteras vid den statliga inkomsttaxeringen, eftersom 57 § 3 mom. KL endast ingriper vid den kommunala beskattningen. Men oklarheten vidlåder också kommunalbeskattningen, i den mån den tillämpade prissättningen avviker från den gängse prissättningen men likväl inte i sådan grad att den *avsevärt* påverkat inkomstredovisningen.

Det är bl. a. dessa oklarheter som skatteutredningen försökt att i någon mån skingra genom sitt förslag till ändrade bestämmelser på detta område.

(Forts. i decembernumret)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:37

är emellertid uppenbart — fortsätter författarna — att kravet på likformighet och rättvisa med styrka måste hävdas. Sedan därefter anförts några i detta sammanhang ovidkommande synpunkter, som här icke skola återgivas, uttala de avslutningsvis: "Självfallet möter man här problemet att å ena sidan nå en önskad enhetlighet och att å andra sidan icke betaga de olika taxeringsnämnderna den dem tillerkända rätten till en förutsättningslös prövning av bestämmelsernas innebörd".

Ingen kan göra gällande, att dessa författare — vilka för övrigt voro verksamma vid tillkomsten av 1956 års taxeringsförordning — bringat någon större klarhet rörande tolkningen av förevarande stadgande. Även om de inte avsett det är det lätt att läsa deras uttalanden som om det väsentliga är att kravet på likformighet och rättvisa iakttages.

Var och en som varit verksam i taxeringsnämnd eller prövningsnämnd, kan icke gärna ha undgått att möta denna fråga i mer eller mindre tillspetsad form. För egen del kan jag hänvisa till följande fall, som nyligen varit föremål för bedömande i en prövningsnämnd.

I en kommun beslöt taxeringsnämnden vid sitt första sammanträde år 1962 att icke i något fall medgiva avdrag för kostnad för byte av personbil i jordbruk. Beslut av samma innebörd fattades av taxeringsnämnden även vid 1963 och 1964 års taxeringar. Besluten intogos i nämndens protokoll. Det vill synas som om jordbrukarna inom kommunen på något sätt erhållit kännedom om taxeringsnämndens inställning i denna fråga. En konsekvens härav har blivit, att jordbrukarna allmänt synas ha underlåtit att i deklarationerna yrka avdrag för bilbyte. Taxeringsnämnden har därför icke behövt taga ställning till dessa, ofta mycket svårbedömda spörsmål. Under flera år ha taxeringarna inom kommunen således blivit likformiga i det hänseendet, att ingen jordbrukare torde ha erhållit avdrag för bilbyte.

Vid 1963 års taxering yrkade emellertid jordbrukaren X avdrag för bilbyte i jordbruk. Hans jordbruk var ett för trakten typiskt familjejordbruk, sannolikt dock något större än flertalet jordbruk inom kommunen; den sammanlagda arealen var ungefär 100 hektar, därav huvuddelen skog i tre olika skiften. Till stöd för sitt yrkande om bilbytesavdrag åberopade X framför allt två omständigheter. För det första använde han bilen för att färdas till ett skogsskifte, som låg ungefär en halv mil från gården. Å detta skifte hade han under beskattningsåret själv — utan någon lejd arbetskraft — huggit och utdrivit virke för ungefär 11.000 kronor. För det andra höll han under betessäsongen sina kreatur — däribland fem kor — i två olika sommarladugårdar, vilka voro belägna å två s. k. utskiften några kilometer från gården. Mjölkningen skedde i dessa ladugårdar två gånger om dagen, och mjölken transporterades därifrån till gården för att kylas och därefter till mjölkbrygga vid allmänn landsväg. Dessa transporter skedde med bilen. Jordbruket sköttes nästan utan lejd arbetskraft.

Taxeringsnämnden vägrade avdrag för bilbyte i överensstämmelse med sin vid första sammanträdet dekreterade inställning. Hos prövningsnämnden — där X anförde besvär — åberopade taxeringsnämndsordföranden och taxeringsintendenten flera skäl mot bifall till besvären. Det avgörande skälet för deras ställningstagande var dock uppenbarligen, att kra-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:37

vet på likformighet fordrade, att avdraget icke medgavs. Prövningsnämnden beslöt avslå besvären, och målet ligger nu hos kammarrätten.

Man kan givetvis hysa olika meningar rörande frågan, huruvida skäl att medgiva avdrag för bilbyte i detta fall förelåg. För några år sedan kunde man otvivelaktigt åberopa vissa prejudikat till stöd för åsikten att ägare av jordbruksfastigheter med ringa åkerareal icke borde få utbytesavdrag. Med hänsyn till regeringsrättens praxis under senare tid förefaller det dock enligt min mening klart, att jordbrukaren X i och för sig borde få bilbytesavdrag. En tillämpning av skatteförfattningarna skulle således leda till ett resultat, medan kravet på likformighet leder till ett annat. När dessa synpunkter i detta fall kommit i konflikt med varandra, synes taxeringsnämnden och tydligen även prövningsnämnden valt att följa Hedborgs m. fl. maning, nämligen att med styrka hävda kravet på likformighet. Det återstår att se huru kammarrätten kommer att bedöma denna situation.

Det är tydligt, att ett bifall till X:s yrkande skulle komma att leda till bristande likformighet inom en viss kommun. Å andra sidan kunde X häremot med fog göra gällande, att taxeringsnämnden i en grannkommun medgivit jordbrukare avdrag för bilbyte, trots att dessa jordbrukare icke kunde anföra så starka skäl som X. Vidare kunde X åberopa, att prövningsnämnden i flera fall intagit en liknande inställning. Härav följer, att man i detta fall ansett sig böra begränsa kravet på likformighet till en viss kommun. Uppenbarligen är en sådan tillämpning av skatteförfattningara förkastlig. Med en sådan tillämpning kommer man till resultatet, att man tyvärr anser sig förhindrad att bifalla besvären, oaktat dessa i och för sig äro fullt befogade, av det skälet, att klaganden råkar bo i en viss kommun.

Såsom jag anförde i min tidigare artikel bör likformighetskravet icke få stå i vägen för en förutsättningslös prövning av varje särskilt yrkande, något som även framgår av författningstexten. Man kan således säga, att det är mer befogat att med styrka inskärpa, att skatteförfattningarna skola tillämpas än att likformighetskravet skall iakttagas.

Det sagda kan illustreras med ett annat — tänkt — fall. Antag att en taxeringsnämnd på sitt första sammanträde beslutar, att avdrag för värdeminskning av skog icke skall i något fall medgivas. Nämnden menar kanske, att dylika avdrag i regel äro obefogade. Om en skogsägare, vilken av taxeringsnämnden vägrats dylikt avdrag, klagar hos prövningsnämnden, har man svårt att föreställa sig att en prövningsnämnd skulle komma på den tanken att — för att tillgodose kravet på likformighet — fastställa taxeringsnämndens beslut.

Man har anledning antaga, att mången taxeringsman hyser den uppfattningen, att likformighetskravet är avsett att iakttagas endast när det är fråga om skälighets- och uppskattningsfrågor, däremot icke när det — såsom exempelvis avdrag för värdeminskning av skog — gäller rättsfrågor. Vidare är det troligt, att man ej sällan betraktar bilavdraget i jordbruk såsom ett skälighetsavdrag. Till en början kan man med skäl fråga sig, om sistnämnda betraktelsesätt verkligen är riktigt. Under förutsättning att bilen användes i jordbruksdriften, måste bilen åtminstone delvis anses som ett inventarium i jord-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:37

bruket. För de å denna inventariedel belöpande kostnaderna äger jordbrukaren rätt till avdrag. Avdragsrätten omfattar då icke allenast driftskostnaderna utan även värdeminskningen. Det förhållandet, att de flesta jordbrukare erhålla avdrag för värdeminskning genom utbytesavdrag, innebär givetvis icke, att frågan om avdrag för värdeminskning bör bedömas på annat sätt än när det är fråga om rörelseidkare. På grund härav kan man fastslå, att avdraget för bilbyte i jordbruk icke är ett skälighetsavdrag. I stället är det ett värdeminskningsavdrag, som jordbrukaren under viss förutsättning har rätt att erhålla. En annan sak är, att det ofta kan vara en skälighetsfråga att avgöra, i vilken omfattning bilen verkligen användes i jordbruket.

Enligt min mening är det uppenbart, att likformighetskravet icke kan iakttagas i rättsfrågor på det sätt som synes ha skett i det omnämnda fallet angående bilbyte i jordbruk. Men frågan är, om kravet skall iakttagas i skälighets- och uppskattningsfrågor. I min tidigare artikel har jag anfört exemplet, att en taxeringsnämnd fastställt ett visst värde å ett antal tjänstebostäder av inbördes likartad beskaffenhet. Därest endast en av berörda skattskyldiga klagar över värderingen, bör detta förhållande icke hindra att prövningsnämnden bifaller besvären, oaktat detta medför bristande likformighet. Slutsatsen härav blir, att det är oriktigt att skilja mellan rättsfrågor och skälighetsfrågor.

Enligt min mening bör det icke råda någon tvekan om att det väsentliga är, att varje fråga blir bedömd helt förutsättningslöst utan något sneglande på ovidkommande omständigheter. En helt annan sak, är att det kan vara värdefullt att även inskärpa betydelsen av enhetlig rättstillämpning. Den främsta orsaken till att begreppen likformighet och rättvisa för mången taxeringsman synas ha fått en nära nog magisk klang, ja, på sina håll till och med blivit något av en helig ko, torde vara, att dessa ord ofta användas i betänkanden, propositioner och i andra officiella sammanhang. Enligt min mening bör man använda dessa begrepp med stor varsamhet, i synnerhet som det måste vara ställt utom allt tvivel, att dessa ord icke kunna innebära något annat än en maning till enhetlig rättstillämpning. Utan tvivel är det ej sällan mer befogat att inskärpa vikten av att författningarna tillämpas rätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:37