SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 9 1968

Något om bevisbördan i taxeringsprocess

Av regeringsrådet Sten Walberg

I den allmänna diskussionen möter man ibland en tendens att jämställa taxeringsprocessen med straffprocessen. Likaså finner man i taxeringsmål uttalanden från skattskyldigparter av innebörd att domstolen i tveksamma fall hellre bör "fria än fälla". Bakom sådana uttalanden synes ligga uppfattningen, att skatterna är bördor som en övermäktig stat lägger på den enskilde, på samma sätt som åklagaren i straffprocessen gör gällande statens straffanspråk mot den misstänkte.

Den som för ett sådant resonemang, förbiser att det allmänna har utgifter som måste betalas. Genom skattereglerna fördelas dessa utgifter på medborgarna. Om ett större antal skattskyldiga undandrar sig sin skattskyldighet, måste nya skatter utskrivas för att fylla bristen. Den omfattande underdeklarationen har i själva verket sedan länge ställt oss inför en sådan situation. Riktigheten av det sagda rubbas inte av att vissa allmänna utgifter är politiskt omstridda, att statsbudgeten även användes som medel i den ekonomiska politiken o. s. v. I princip betyder varje obefogad skattelättnad för en person, att motsvarande börda vältras över på andra skattskyldiga.

Härav följer, att man inte såsom i brottmålsprocessen i ett tveksamt fall kan nöja sig med att konstatera, att taxeringsintendenten, det allmännas representant, inte har åstadkommit full bevisning och att hans talan på denna grund bör ogillas. Varje skattskyldig skall bidraga till det allmännas utgifter i förhållande till sin inkomst och förmögenhet. I tvistiga fall måste det avgöras hur stor inkomst och förmögenhet som skall läggas till grund för beskattningen, och detta avgörande kan i fall av tvekan inte göras ensidigt till förmån för den enskilde eller det allmänna. Situationen i skattemål är ofta den, att full bevisning inte kan åstadkommas. Det blir då fråga om att avgöra vilken av parterna som skall bli lidande på avsaknaden av bevisning eller, med andra ord, vem av dem som skall ha bevisbördan. Att denna börda inte i alla lägen skall ligga på taxeringsintendenten såsom det allmännas representant är enligt det förut sagda uppenbart; givetvis gäller inte heller motsatsen.

Här skall göras ett försök att sammanfatta de regler om bevisbördan som tillämpas i taxeringsprocessen. Med tanke på den nyss antydda diskussionen kan det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

ha sitt intresse att också göra en jämförelse med motsvarande regler på det mest närliggande området inom brottmålsprocessen, nämligen processen i mål om falsk eller vårdslös deklaration. Även i denna process får ju ställning tagas till förefintligheten av skattepliktiga intäkter och avdragsgilla utgifter.

Bevisbördereglerna i taxeringsprocessen är, liksom motsvarande regler inom den allmänna processen, i allt väsentligt utformade i praxis. Varken skatte- eller taxeringsförfattningarna ger någon allmän vägledning.

Vissa *författningsbestämmelser* skall dock först uppmärksammas.

Om det vitsord som skall tillkomma en på behörigt sätt upprättad deklaration, varom mera nedan, finns inga direkta bestämmelser, inte heller om motsvarande vitsord för en ordentligt förd bokföring utom i ett speciellt hänseende, nämligen i fråga om värdering av varulager. Av 3 § förordningen om inventering av varulager för inkomsttaxeringen och 7 § 1 mom. förordningen om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m. framgår sålunda, att den skattskyldiges varulagervärdering under vissa villkor skall tillerkännas vitsord. Men att deklaration och räkenskaper även i övrigt utgör den principiella grundvalen för taxeringen utsäges bl. a. i punkt 1 andra stycket av anv. till 41 § KL och indirekt i 21 § TF, den s. k. skönstaxeringsparagrafen.

I några fall utpekar lagstiftningen den skattskyldige som bevisskyldig.

Skattskyldig, som önskar erhålla förlustavdrag, är sålunda enligt 5 § förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst skyldig att visa förhandenvaron av förutsättningar härför samt befogenheten i övrigt av det yrkade avdraget. — Den som söker förhandsbesked skall också i princip förebringa all erforderlig utredning (2 § andra stycket förordningen om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor).

I några fall antyder de materiella skattereglerna det mått av bevisning som erfordras för reglernas tillämpning.

Av 35 § 3 mom. andra stycket KL framgår sålunda, att 10 procent av köpeskillingen för minst femåriga aktier skall beskattas som realisationsvinst, om det icke framstår som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen. Det är tydligen i första hand den skattskyldige som skall prestera denna sannolikhetsbevisning. Vidare är det enligt 1 § förordningen om ersättningsskatt en förutsättning för skattskyldighet till sådan skatt, att "omständigheterna göra sannolikt" att visst väsentligt syfte förelegat. På samma sätt är det i punkt 3 b fjärde stycket av anv. till 29 § KL ett villkor för jämkning av anskaffningsvärde på ett inventarium, att det kan "antagas" att visst förfarande skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende. I de båda senare fallen skall utredningen givetvis i första hand komma från det allmännas sida.

Ett stadgande, som direkt anger bevisbördans fördelning i särskilda fall, finns numera i punkt 1 av anv. till 53 § KL, som anger när en skattskyldig skall anses bosatt i Sverige. Om någon lämnat Sverige, skall han likväl anses bosatt här under de första tre åren, om han inte visar att han under beskattningsåret inte haft väsentlig anknytning till Sverige. Efter treårsperiodens utgång vandrar bevisbör-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

dan över till det allmännas representanter. För att den skattskyldige därefter skall anses bosatt i Sverige kräves sålunda, att det visas att sådana omständigheter förelegat under beskattningsåret att han alltjämt bör anses bosatt här. — Från de internationella skatteförhållandenas område kan vidare antecknas andra stycket av anv. till 43 § KL, som anbefaller särskild försiktighet — och i motsvarande mån ökar det allmännas bevisskyldighet — när det gäller ingripanden mot prissättning mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag.

En annan bevisbörderegel av sent datum upptages i punkt 3 av anv. till 33 § KL och utsäger, att en skattskyldig kan erhålla avdrag för ökade levnadskostnader utöver erhållet traktamente och/eller av riksskattenämnden fastställt normalbelopp, om han visar att kostnadsökningen, beräknad på visst sätt, är högre; jfr även punkt 4 tredje stycket av anv. till 32 §, där emellertid, i motsats till vad gäller traktamentena, presumtionen om att utgivet omkostnadsbidrag motsvaras av avdragsgilla utgifter kan motbevisas från det allmännas sida.

Vi är därmed inne på de talrika presumtionsregler som skatterätten uppställer och som i en del fall — såsom i det förut nämnda — kan motbevisas, i andra fall inte. Om en viss sådan regel bör anses innefatta en bevispresumtion eller en materiell regel är dock ofta en smaksak. I sammanhanget kan som exempel nämnas schablonavdraget med 100 kronor vid inkomst av tjänst enligt 33 § 2 mom. KL, regeln om extra avdrag för folkpensionärer i 50 § 2 mom. fjärde stycket, "huvudsaklighetsregeln" beträffande skatteprivilegerade föreningars och stiftelsers verksamhet i punkt 8 av anv. till 53 § KL samt definitionen av begreppet pensionsförsäkring i punkt 1 av anv. till 31 §. — En presumtionsregel av speciellt slag finns beträffande eftertaxering i 114 § TF. En oriktig uppgift skall anses ha förorsakat en därmed sammanhängande för låg taxering, om den oriktiga uppgiften följts vid den vanliga taxeringen. Denna presumtion kan ej motbevisas. Mera härom i det följande.

Skatterättens schablonregler kan, såsom i fråga om traktamentena, delvis ha karaktär av bevispresumtioner. I allmänhet utgör de dock materiella regler. Från här diskuterade utgångspunkter har de emellertid den betydelsen, att de högst väsentligt minskar behovet av utredning och bevisning. Så har varit fallet med villa- och föreningsschablonerna och skall, hoppas jag, även bli fallet med de nya reglerna om tomtrörelser.

Jämförliga med förut behandlade legala bevisregler är de anvisningar om normalbelopp eller uppskattningar av bostadsförmåner och andra naturaförmåner som utfärdas av myndighet med stöd av författningsbestämmelser eller förarbeten till sådana. Normalbeloppen för ökade levnadskostnader har nyss nämnts. Av likartad typ är de normalbelopp för existensminimum som fastställes av centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden (punkt 1 andra stycket av anv. till 50 § KL). Här skall vidare erinras om riksskattenämndens anvisningar rörande värdering av bilkostnader och bilförmåner och om representationskostnader. Av stor betydelse är också länsanvisningarna i fråga om uppskattning av jordbrukares naturaförmåner m. m. (93 § TF). De normalbelopp och andra anvisningar varom här är fråga har i allmänhet inte bindande verkan men har i regel vunnit stöd i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

RegR:s praxis. Tydligt är vidare, att en part som vill begagna föreliggande möjlighet att frångå en anvisning av här åsyftat slag är skyldig att styrka sin ståndpunkt. Denna bevisskyldighet torde ofta nog vara så betungande, att vederbörande kan sägas vara i ett underläge.

Såsom ett bevismedel av särskild betydelse hänvisar lagstiftningen taxeringsmyndigheterna att inhämta yttrande från lantbruksnämnden, när det gäller att avgöra om en avyttring av fast egendom utgör led i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering och om säljaren på grund härav är berättigad till särskilda förmåner i skattehänseende (punkt 6 av anv. till 35 § KL samt 5 § förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk). Den ståndpunkt lantbruksnämnden intager i dylikt yttrande kan visserligen motbevisas men torde i praktiken bli avgörande.

De tidigare behandlade legala och därmed jämförliga bevisreglerna tar alla sikte på särskilda situationer. *De allmänna principerna* om bevisbördans fördelning har däremot utbildats i praxis. En tämligen klart markerad skiljelinje går härvid mellan den vanliga taxeringsprocessen och den extraordinära; i den senare inbegripes då både eftertaxering och besvär i särskild ordning.

Gemensamt för de olika processformerna är, liksom i processen vid de allmänna domstolarna, att man tillämpar fri bevisprövning. Av vem och på vad sätt ett förhållande klarlägges så att den dömande instansen blir övertygad spelar i allmänhet inte någon roll. Är ett visst förhållande klarlagt, behöver man inte resonera om bevisbördan. Om innebörden av den fria bevisprövningen har skrivits åtskilligt.[1] Den skall därför inte närmare utvecklas här. Anmärkas kan, att man i taxeringsprocessen jämförelsevis ofta står inför den situationen, att vad som brukar betecknas som full bevisning inte föreligger, endast en större eller mindre sannolikhet för att saken förhåller sig på det ena eller andra sättet. I sådana fall blir principerna för bevisbördans fördelning vägledande. Emellertid föreligger det ett ständigt växelspel mellan dessa principer och den fria bevisprövningen. Detta medför, att bevisbördeprinciperna inte särskilt ofta ställes på sin spets i så hög grad att de kommer till direkt uttryck i RegR:s motiveringar. Härav får inte föranledas det missförståndet, att bevisbördereglerna skulle sakna praktisk betydelse. Förhållandet är enligt min erfarenhet det motsatta.

Taxeringen grundas på de skattskyldigas på heder och samvete och under straffansvar avgivna självdeklarationer och bakom dessa liggande anteckningar och räkenskaper. I linje härmed ligger att deklarationen och det bakomliggande materialet i princip har vitsord, så länge tilltron icke är rubbad genom utredning som förebragts från det allmännas sida.[2] Vitsordet tillkommer givetvis endast sakuppgifter o. dyl., ej den skattskyldiges bedömningar eller yrkanden. Om taxeringsintendenten (eller vederbörande kommunrepresentant eller taxeringsnämndsordförande eller taxeringsassistent) vill angripa uppgifter i den skattskyldiges deklaration eller räkenskaper, vilar sålunda bevisbördan i första hand på honom. Denna

[1] Se exempelvis Lagergren–Wennergren: Skatteprocess s. 108 f och Gärde m. fl.: Nya rättegångsbalken s. 475.

[2] Hedborg m. fl.: Taxeringshandbok, 2:a uppl. s. 52, jfr förut återgivna författningsrum.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

princip kommer till uttryck i avgöranden av besvärsinstanserna av innebörd att tillräcklig anledning icke förekommit att avvika från den skattskyldiges deklaration, se från senare år RÅ 1966 not. 273, 526, 757, 1137, 1181, 1289, 1661 och 1967 not. 169. Halvar Sundberg[3] har gjort gällande, att denna bevisskyldighet avser full motsatsbevisning, d. v. s. styrkande av icke blott att den anmärkta deklarationsuppgiften är felaktig utan även vad den riktiga uppgiften skall vara; antaganden och förmodanden kan enligt vad han understryker icke gälla som grund för beslutet. Redan de nyss återgivna utslagsformuleringarna ger en antydan om att ett så starkt mått av bevisning inte kräves av intendenten. Det räcker med att det framstår som sannolikt att den skattskyldiges uppgifter är oriktiga.[2] Som exempel på en formulering, som ger uttryck härför, kan ytterligare nämnas RÅ 1967 not. 774: ”Med hänsyn till vad i målet förekommit får antagas, att G. utöver i deklarationen uppgiven ankomst av tjänst åtnjutit naturaförmåner (varor) till ett värde av 2.000 kr. Däremot kan ej mot G:s bestridande anses visat, att han under ifrågavarande beskattningsår åtnjutit ytterligare intäkter av tjänst som ej deklarerats.” Det ligger också i sakens natur, att full bevisning inte kan begäras. Myndigheternas möjligheter att åstadkomma utredning är i praktiken ganska begränsade — detta gäller i synnerhet den första instansen och de tallösa småtvisterna — medan den skattskyldige i regel har större möjlighet att lämna utredning om sina egna förhållanden. Det bör å andra sidan betonas, att förmodanden och gissningar inte får läggas till grund. Det måste vid en objektiv bedömning framstå som sannolikt, att den skattskyldiges uppgifter är oriktiga.[1]

Om nu det allmännas representant fullgjort detta mått av bevisskyldighet, anses bevisbördan gå över till den skattskyldige. Kan denne inte i rimlig mån vederlägga de omständigheter som anförts mot honom, lägges den utredning som förebragts från den fiskala sidan till grund för beslutet om hans taxering. Även beträffande den skattskyldiges bevisskyldighet bör emellertid framhållas, att den inte kan omfatta full bevisning. Också på den skattskyldiges sida kan svårigheter föreligga, i synnerhet om det gäller för honom att visa att han inte haft viss av taxeringsmyndigheterna påstådd intäkt. Vidare tages i praktiken hänsyn till att skatteprocesserna i regel föres av de skattskyldiga själva utan hjälp av synligt ombud eller biträde. Även beträffande den skattskyldiges motbevisning får man därför nöja sig med en objektivt konstaterbar sannolikhet. Fall från senare år som synes ha avgjorts enligt dessa principer är RÅ 1966 not. 1057, 1336 och 1738 samt 1967 not. 200 och 289. I dessa fall har, med något varierande formuleringar, konstaterats att den skattskyldige gjort sannolikt, respektive icke gjort sannolikt att framställd anmärkning mot hans deklarationsuppgifter är oriktig, vilket medfört bifall till, respektive avslag på hans yrkanden. Ett större mått av bevisning kräves enligt sakens natur, om en skattskyldig vill möta

[1] Halvar Sundberg: Översikt av taxeringsprocessen s. 48.

[2] Jfr Lagergren-Wennergren: Skatteprocess s. 107 och där anförda rättsfall.

[3] Jfr även de förut återgivna formuleringarna i 35 § 3 mom. KL, 1 § förordningen om ersättningsskatt och punkt 3 b fjärde stycket av anv. till 29 § KL, det sistnämnda stadgandet kommenterat av skatteflyktskommittén i SOU 1963: 52 s. 90.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

ett yrkande om upptaxering genom sådana utanför det egentliga tvisteföremålet liggande uppgifter som att han haft tips- eller lotterivinster (RÅ 1966 not. 1332).

Det här beskrivna huvudschemat för bevisbördans fördelning gäller i första hand tvister om intäkter och deras belopp. I vilken utsträckning det även kan tillämpas på avdragssidan kan synas i viss mån tveksamt. Det har hävdats, att det i princip är den skattskyldige som har bevisbördan beträffande faktorer av vikt för en taxerings avdragssida.[1] Enligt min mening är detta inte helt riktigt. Här som eljest gäller, att självdeklarationen och den skattskyldiges räkenskaper i princip bör ha vitsord vid taxeringen. Taxeringsmyndigheterna kan inte utan vidare plocka ut en avdragspost och begära, att den skattskyldige skall styrka eller göra sannolikt att han är berättigad till avdraget. En sak är att rutinmässiga förfrågningar göres för kontroll av olika avdragsposter och att svävande eller eljest otillfredsställande svar från den skattskyldige kan ge upphov till att avdrag vägras. Men detta innebär inte, att den skattskyldige har den primära bevisbördan. För att avvikelse skall kunna ifrågasättas bör det krävas, att deklarationsuppgifterna ev. i förening med den skattskyldiges svar på en förfrågan eller annan utredning gör det sannolikt vid en objektiv bedömning att avdragsrätt ej föreligger. Det sagda gäller i vart fall vad man kan kalla "normala" avdragsposter, såsom inköp av varor i en rörelse, kontorskostnader, normala underhållskostnader på en fastighet, sedvanliga kostnader för resor till och från arbetet o. s. v.[2]

[1] Lagergren-Wennergren: Skatteprocess s. 107—108.

Det är emellertid inte så vanligt, att dylika frågor kommer på sin spets. Vid tvister om avdragsposter är — utom vid skönstaxeringar — i regel ostridigt, att den skattskyldige haft den utgift tvisten gäller. Meningsskiljaktigheterna avser i stället vanligen om en utgift är avdragsgill eller ej, t. ex. därför att den helt eller delvis utgör levnadskostnad, avser tillbyggnad eller ombyggnad, nyuppsättning av jordbruksredskap, anskaffning av inventarier i rörelse eller utgör kapitalförlust. Det blir då ofta fråga om uppskattningar av en avdragsgill och en icke avdragsgill del av utgiften, och det ligger därvid, såsom redan antytts, i öppen dag, att den skattskyldiges egen i deklaration eller räkenskaper gjorda uppskattning i och för sig inte kan à priori förväntas vara riktigare än taxeringsmyndigheternas. Värdet av en substansminskning på en grustäkt eller ingångsvärdet på tomtmark (enligt de före 1968 gällande reglerna) får t. ex. så gott som alltid uppskattas. På liknande sätt får det i huvudsak anses vara en bedömningsfråga i vad mån en studieresa till utlandet kan vara avdragsgill eller ej. I de ofta förekommande mål då en fastighet samtidigt reparerats och blivit föremål för om- eller tillbyggnad föreligger så gott som aldrig någon klar utredning; på sin höjd får man veta vad som åtgjorts och de sammanlagda kostnaderna jämte en uppskattning av fördelningen, gjord av byggmästare eller annan sakkunnig.

I alla dessa fall, som ligger i gränsom-

[2] Beträffande avdragsposter vid realisationsvinstberäkning torde praxis i regel vara ganska välvillig, se markvärdekommitténs betänkande SOU 1966: 23 s. 298 samt prop. 1967: 153 s. 143—144. Beträffande fastigheter inköpta efter utgången av 1968 torde dock krävas en mera normal redovisning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

rådet till icke avdragsgilla utgifter eller är beroende av uppskattningar eller bedömningar, kan alltså den skattskyldige inte begära att hans ståndpunkt skall äga vitsord. Han får alltid vara beredd att motivera sitt avdragsyrkande och förebringa utredning till frågans bedömning. I så måtto kan en bevisskyldighet redan från början sägas åvila honom. Men taxeringsmyndigheterna får inte slå sig till ro med ett naket bestridande av yrkandet om avdrag. Vill de angripa en avdragspost, måste de utreda och motivera sin ståndpunkt. I händelse av tvist kan således båda parter sägas vara bevisskyldiga. Avgörande blir vilken av parterna som kan göra sin ståndpunkt mest sannolik. Full bevisning kan inte krävas. Som alltid, då fråga är om uppskattningar och bedömningar, är utslagsmotiveringarna i regel knapphändiga. Fall från senare år, i vilka här redovisade tankegångar i viss mån kommit till synes, är emellertid RÅ 1965 not. 1616 och 1779, 1966 not. 368 samt 1967 not. 183, 202 och 539. Anmärkas kan, att åtskilliga av de förut nämnda legala och därmed jämförliga bevisreglerna kan bli att tillämpa vid tvister om avdrag.

I detta sammanhang skall något diskuteras, om partsställningen i överinstanserna spelar någon roll för bevisbördan, om med andra ord ställningen av klagandepart medför att bevisbördan vilar på denna part i vidare mån än eljest skulle vara fallet.[1] Enligt min erfarenhet förhåller det sig inte så. Part som klagar i överinstans bör visserligen ange de felaktigheter som han anser vidlåda underinstansens beslut och även i övrigt ange grunder för sin talan (112 § TF). Om han underlåter detta, prövas likväl hans talan på grund av föreliggande material, och detta bedömes oberoende av underinstansernas ståndpunkt. Att överinstansernas avgörande stundom utmynnar i lokutionen ”ej utredning”, innebär inte i första hand, att man därmed velat särskilt markera att klaganden skulle ha brustit i fråga om någon honom åvilande bevisskyldighet, även om så givetvis oftast är fallet. Denna lokution användes när överinstansen finner tänkbart, att en bättre utredning från hans sida — oberoende av i vilken instans den må komma — skulle ha kunnat ge ett annat resultat, något som klaganden kan ha glädje av om samma fråga skulle uppkomma vid ett senare års taxering. En annan sak är, att överinstanserna är försiktiga med att göra smärre avvikelser i uppskattningsfrågor o. dyl. samt att man i sådana frågor även beaktar de lägre myndigheternas lokalkännedom.

Vid tillämpning av bevisbördereglerna måste hänsyn ofta tagas till vilken av parterna som lättast kan eller eljest ligger närmast till för att förebringa viss utredning.

Den skattskyldige är ju den som bäst känner till sina egna förhållanden, och åtskillig utredning bör därför komma från honom. Man bör emellertid vara försiktig med att låta en försummelse härutinnan gå ut över den skattskyldige. I synnerhet om han själv för sin talan förstår han inte alltid vilken utredning som kan vara relevant. Det är betydelsefullt, att han på ett så tidigt stadium som möjligt får uppmärksamheten fäst på vad som kan fordras av honom. Så sker i regel också genom intendenternas försorg. Om detta icke gjorts, ankommer det på prövningsnämnderna att inom ramen för sin process-

[1] Denna mening synes Halvar Sundberg företräda i Översikt av taxeringsprocessen s. 62 och 91.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

ledande funktion tillse, att den skattskyldige får erforderlig vägledning. När målet kommit till kammarrätten och regeringsrätten, har ofta så lång tid förflutit att processledande åtgärder icke lämpligen kan företagas, även om sådana givetvis förekommer. Den utredning som då kan fås fram har på grund av tidsintervallet i regel begränsat värde eller kan rentav framstå som omöjlig eller meningslös.

Intendenten å andra sidan kan lämna uppgifter om bruttovinststatistik och kan anlita sakkunniga. Han förfogar vidare över möjligheter att införskaffa kontrolluppgifter och anordna taxeringsrevision. Kraven på intendenten får givetvis icke drivas in absurdum. Insatserna från hans sida måste stå i proportion till processföremålets värde och även i övrigt anpassas efter omständigheterna. Men en intendent, som vill vidhålla en av taxeringsnämnden åsatt skönstaxering, får, om denna inte uppbäres av mycket starka skäl, finna sig i att få den undanröjd om han inte anser sig kunna låta företa taxeringsrevision.

I sammanhanget kan erinras om att ett skriftligt avtal eller annan handling, som ger uttryck för viss uppfattning om en omstridd transaktion — liksom andra liknande skriftliga bevis — ofta kan leda till en omkastning av eljest tillämpad fördelning av bevisbördan. Erfarenheten lär, att det i regel kräves stark bevisning för att vederlägga innehållet i en dylik handling (jfr. t. ex. RÅ 1963 not. 121 och 1964 not. 1656). Att så är fallet är emellertid inte något för taxeringsprocessen egenartat. Förhållandet är detsamma i processen vid de allmänna domstolarna.

De nyss åberopade rättsfallen har avsett skentransaktioner och närstående förfaranden. Rent allmänt torde kunna sägas, att kraven på utredning från den fiskala sidan ställes jämförelsevis högt, när ingripanden mot sådana förfaranden ifrågasättes.[1]

Den nackdel i bevishänseende, som kan drabba en skattskyldig när han underlåter att komma med utredning som skäligen kan väntas av honom, förstärkes givetvis, om han fått direkt uppmaning att förebringa utredningen i fråga eller eljest försummat sina skyldigheter i processen. I sistnämnda hänseende ifrågakommer främst att han inte alls deklarerat eller att han deklarerat på ett otillfredsställande sätt eller att hans räkenskaper och andra anteckningar inte är godtagbara. I sammanhanget kan nämnas, att det vitsord som normalt tillkommer deklaration och räkenskaper inte kan tillerkännas deklarationer och räkenskaper som upprättats eller rekonstruerats först under taxeringsprocessens gång; de blir närmast att jämställa med inlagor från den skattskyldiges sida. Ytterligare bör uppmärksammas den situation som uppkommer, när en skattskyldig vägrar att ställa sina räkenskaper till förfogande för taxeringsrevision eller eljest lägger hinder i vägen för en sådan kontroll.

Åtgärder och försummelser av här angivet slag kan visserligen mötas av myndigheterna genom tvångsmedel: viten och, i fråga om taxeringsrevision, handräckning. Men det är inte alltid som dylika tvångsmedel kan tillgripas eller få effekt. Uppenbart är, att vad den skattskyldige sålunda låtit komma sig till last måste lända honom till nackdel i bevis-

[1] Jfr skatteflyktskommitténs rättsfallsöversikt i SOU 1963:52 s. 68 f samt Helmers: Kringgående av skattelag s. 505.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

hänseende[1]. Man bör emellertid varna för att i alltför hög grad bygga avgörandena på sådana omständigheter. All utredning måste ju syfta till att nå ett materiellt så riktigt resultat som möjligt, och besvärsinstansen får objektivt pröva vilket resultat som på det föreliggande materialet framstår som det riktigaste. Häri ingår, för att tala med rättegångsbalkens ord, att pröva "med hänsyn till allt, som förekommit, vilken verkan av bevis som må tillkomma partens förhållande."[2]

Samma principer kan sägas uppbära skönstaxeringarna (21 § TF, jfr 35 kap. 5 § rättegångsbalken). Det finns ingen anledning att här ingå på de särskilda problem som sammanhänger med dessa taxeringar.[3] Det kan räcka att konstatera, att anledningen till sådana taxeringar är försummelser från den skattskyldige i fråga om deklaration och räkenskaper och att detta förhållande såtillvida går ut över honom, att han inte kan begära att man godtager hans uppfattning om inkomstens storlek. Han kan inte heller påräkna att taxeringen begränsas till vad utredningen ger vid handen att inkomsten *minst* uppgått till. Å andra sidan får en skönstaxering inte bli högre än som framstår som motiverat vid en objektiv bedömning av materialet. Skönstaxeringen skall så nära som möjligt motsvara vad man tror vara den verkliga inkomsten, självfallet med risk att man kommer något för lågt eller något för högt.

Avslutningsvis skall anmärkas, att i den mån man i taxeringsprocessen får ökad tillgång till den bättre utredning som kan erhållas genom muntlig handläggning, reglerna om bevisbördans fördelning kommer att minska i betydelse. F. n. håller prövningsnämnderna endast 200—300 förhandlingar om året.[4] En ökad användning kan väntas, om landskontorsutredningens förslag (SOU 1967:22) genomföres.

Jämför vi de här beskrivna bevisbördereglerna i taxeringsprocessen med motsvarande regler i den mest närliggande typen av *straffprocess,* nämligen processen om ansvar för falsk eller vårdslös deklaration, finner man avsevärda skillnader. Dessa framträder med desto större skärpa, som processföremålet i många stycken är detsamma i båda processformerna, d. v. s. att fastställa om en skattskyldig haft viss icke deklarerad intäkt, om han tillgodofört sig ett obehörigt avdrag o. s. v. Skyldigheten att som underlag för bötesberäkningen bestämma det undandragna skattebeloppet innefattar också en skyldighet att taga ställning till taxeringen i dess helhet.

I skattebrottsprocessen gäller liksom i annan straffprocess, att åklagaren skall ådagalägga, att de för straffbarhet erforderliga objektiva och subjektiva rekvisiten är för handen. Åberopar den misstänkte omständigheter som kan leda till straffrihet, är åklagaren, bortsett från uppenbart orimliga invändningar, i princip bevisskyldig för oriktigheten av vad den misstänkte sålunda anfört.[5] Bevisbördan ligger sålunda helt på åklagaren.

[1] Jfr K. G. A. Sandström: Om taxering s. 191 f. och av honom citerat departementschefsuttalande i prop. 1927: 210 s. 221. — Se även t. ex. RÅ 1966 not. 1332 och RegR:s utslag 5/12 1967 rum I på besvär av L. E. Dracke.

[2] 35 kap. 4 §, jfr Gärde m. fl. Rättegångsbalken s. 480—481 samt Besvärssakkunniga i SOU 1964: 27 s. 361—362, 433 och 581.

[3] Jfr Hedborg m. fl.: Taxeringshandbok, 2:a uppl. s. 58 f.

[4] SOU 1967:24 s. 92.

[5] Jfr K. G. A. Sandström: Skattestrafflagen s. 192—198.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

Härav följer, att domstolen inte kan nöja sig med att godta resultaten av taxeringsprocessen. Den måste pröva olika uppkommande frågor i enlighet med bevisbördereglerna i straffprocessen och detta leder ofta till att man i mål om skattebrott kommer fram till lägre inkomstbelopp än vid taxeringen. Taxeringsbesluten anses alltså inte bindande. Här bortses då från att RegR:s praxis i viss utsträckning är rättsskapande och att den allmänna domstolen i ett mål om falsk eller vårdslös deklaration givetvis måste ta hänsyn till om det i taxeringsprocess fastslagits att en med åtalet avsedd intäkt icke är skattepliktig eller en omstridd utgift avdragsgill.

Det sagda belyses bl. a. av att vid beräkning av undandragen skatt hänsyn ej tages till skönsmässigt tillagda belopp, se t. ex. NJA 1962 s. 143.[1] I stället utgår man från de deklarerade beloppen och lägger därtill de specifika belopp, varom utredning förebragts, med det undandragna intäktsbeloppet "i toppen". Å andra sidan synes det paradoxalt nog kunna hända att det sammanlagda inkomstbelopp som fastställes i en skattebrottsprocess kan bli högre än den i taxeringsprocessen fastställda taxeringen. Detta sammanhänger med att invändningar om förut ej redovisade utgifter och andra nya avdragsposter inte godtages i en skattebrottsprocess, med mindre utgiften direkt hänför sig till undanhållet intäktsbelopp, se NJA 1958 s. 135. I prövningsnämnden kan däremot den skattskyldige komma med vilka yrkanden och nya grunder som helst, och även i högre instans får nya grunder åberopas, blott yrkandena beloppsmässigt håller sig inom den ram som uppdragits genom yrkandena i prövningsnämnden. Även ändringar i bokslut beaktas i allmänhet, om de inte kommer för sent; dock godtas inte ändringar, när avsikten är att eliminera verkningarna av taxeringshöjning som föranletts av att den skatteskyldige begått brott mot skattestrafflagen eller eljest av att oriktiga uppgifter påtalats vid taxeringskontroll (RSN 1958:3:1 samt RÅ 1965 not. 198; jfr beträffande ansvar för falskdeklaration NJA 1950 s. 103). — I samband härmed kan nämnas, att om det i mål om falsk eller oriktig deklaration föreligger ett flertal felaktigheter såväl till fördel som till nackdel för den skattskyldige, det undanhållna skattebeloppet torde anses motsvara skillnaden mellan det inkomstbelopp, som blir resultatet av domstolsprövningen, och det belopp, som den skattskyldige deklarerat (NJA 1964 s. 505). Det sagda torde gälla, även om taxeringen till slut bestämmes till lägre belopp än de inkomstbelopp som fastställes vid domstolsprövningen.

Hittills har endast varit tal om bevisbördan i ordinär taxeringsprocess. Om den skattskyldige — undantagsvis intendenten — anför besvär i särskild ordning eller söker resning eller intendenten yrkar eftertaxering, gäller andra bevisbörderegler än i den vanliga taxeringsprocessen. I samtliga fall angripes ett laga kraftvunnet beslut eller utslag, och det ankommer då i princip på den som vill

[1] Det kan diskuteras om denna ståndpunkt i allo är riktig så som skönstaxeringsinstitutet nu är utformat, d. v. s. som en prövning av i princip samma slag som enligt 35 kap. 5 § rättegångsbalken. I vart fall borde ett skönsmässigt tillagt belopp, motsvarande vad domstolen *minst* kan finna att den skattskyldige haft i inkomst, kunna läggas till grund vid beräkningen av undandragen skatt. Eljest gynnas rörelseidkare med dålig bokföring i jämförelse med andra som dömes enligt skattestrafflagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

söka ändring att visa att lagstadgade förutsättningar finnes härför. En i viss mån likartad situation har tydligen ansetts föreligga då en skattskyldig yrkar förlustavdrag eller ansöker om förhandsbesked. I dessa situationer skall enligt förut återgivna bestämmelser den skattskyldige ha bevisbördan.

Vad gäller *extraordinära besvär* enligt 100 § TF och ansökningar om *resning* synes några nämnvärda svårigheter inte ha uppstått i tillämpningen. Klaganden eller sökanden har bevisbördan,[1] låt vara att kraven på bevisning inte sättes alltför högt. Snarast skulle jag — utan att saken kan direkt beläggas — våga antaga, att man av den skattskyldige inte kräver mera i fråga om bevisningen än när den fiskala sidan i ett vanligt taxeringsmål förmått rubba tilltron till den skattskyldiges uppgifter och därmed överflyttat bevisbördan på denne.

När det gäller extraordinära besvär av skattskyldig enligt 99 § TF, är emellertid bevisbördan omkastad. Klaganden grundar sin besvärsrätt enligt denna paragraf på att han inte fått föreskriven underrättelse om avvikelse från taxeringsnämnden i tid. Vill intendenten bestrida ett påstående härom från den skattskyldige, torde det få ankomma på intendenten att försöka utreda om och i så fall när underrättelse tillställts den skattskyldige. Sådan underrättelse skickas ut i rekommenderade brev (ev. användes postdelgivning), och den skattskyldiges kvitto bör i regel kunna framskaffas. Om den skattskyldige ytterligare vill göra gällande, att han inte fått debetsedel under taxeringsåret och att han skall åtnjuta motsvarande längre besvärstid, torde det däremot få ankomma på honom att redogöra för och förebringa utredning om detta från det vanliga avvikande förhållande.[2] I båda de nu nämnda fallen skulle alltså bevisbördan i enlighet med en tidigare i denna uppsats angiven princip ligga hos den part som har lättast att anskaffa utredningen.

Huvudintresset knyter sig emellertid till bevisbördan i mål om *eftertaxering*.

I princip åligger det intendenten att styrka förefintligheten av förutsättningar för eftertaxering, och detta bestyrkes av en långvarig och obruten praxis (RÅ 1927 ref. 9 och 1935 ref. 5). Situationen är härutinnan jämförlig med ett brottmål, och det förekommer att eftertaxeringsyrkanden avslås därför att intendenten ej "styrkt" sin talan (RÅ 1966 not. 655), resp. att utredningen icke kan "anses giva vid handen etc." (RÅ 1965 not. 1581). Det brukar emellertid anses, att intendentens bevisskyldighet i eftertaxeringsmål inte är lika omfattande som åklagarens i ett brottmål.[3] Detta avspeglas i sådana nyanser i skrivningarna som "icke tillräcklig anledning till antagande" (RÅ 1964 not. 1429), "icke tillräckligt stöd" (RÅ 1966 not. 379) samt "icke... tillräcklig grund" (RÅ 1964 not. 1217—1219). Eftertaxeringar fastställes med lokutioner som "giva stöd för antagande" (RÅ 1964 not. 1429), "måste antagas" (RÅ 1965 not. 231) o. s. v.; jfr även RÅ 1967 not. 795.

Att i en kort formel ange det mått av bevisning som kräves torde vara ogörligt. Uppenbarligen erfordras betydligt mer än som anses tillräckligt i ett vanligt

[1] Jfr Hedborg m. fl.: Taxeringshandbok, 2:a uppl. s. 279 och prop. 1956: 150 s. 316.

[2] Halvar Sundberg: Översikt av taxeringsprocessen s. 74.

[3] Hedborg m. fl.: Taxeringshandbok, 2:a uppl. s. 304.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

taxeringsmål för att deklaration och räkenskaper skall mista sitt vitsord. Reglerna om användning av skönsmässig uppskattning vid eftertaxering är härvidlag symtomatiska. Det räcker inte såsom vid den vanliga taxeringen att räkenskaperna befinnes bristfälliga och att det framstår som sannolikt att den verkliga inkomsten är högre än den deklarerade. Enligt uttryckligt stadgande i 114 § andra stycket TF fordras, att intendenten kunnat påvisa en oriktig uppgift om ett icke ringa konkret belopp och att dessutom deklaration eller räkenskaper är så allmänt bristfälliga att de inte förtjänar tilltro. Att man å andra sidan för eftertaxering inte kan kräva full bevisning såsom i ett brottmål sammanhänger bl. a. med att taxeringsprocessen i regel är helt skriftlig och att man där även i andra hänseenden har sämre utredningsmöjligheter än i brottmålen. Möjligen skulle man kunna hämta viss ledning i den bekanta formel som anses uttrycka engelsk praxis i brottmål; den misstänktes skuld skall fastslås "without any reasonable doubt", ett krav som torde vara lägre än vad svenska domstolar ställer i brottmål.

I linje med den större bevisbörda som vilar på taxeringsintendenten ligger, att skönsuppskattningar även i övrigt göres med större försiktighet vid eftertaxering än vid vanlig taxering. Enligt min erfarenhet brukar skönstaxeringar i eftertaxeringsmål bestämmas i anslutning till vad inkomsten *minst* kan beräknas ha uppgått till, jfr t. ex. RÅ 1963 not. 640 och 1966 not. 1406.

Den skattskyldige kan i ett eftertaxeringsmål värja sig med vilka invändningar som helst. I motsats till intendenten (RÅ 1955 ref. 12) kan han även i överinstans åberopa helt nya grunder, bl. a. att han haft förut icke redovisade avdragsgilla utgifter. I sistnämnda hänseende föreligger, som tidigare antytts, en intressant skillnad gentemot processen om ansvar för falsk eller vårdslös deklaration. Där godtas inte invändningar om att den skattskyldige upptagit annan inkomstpost för högt eller underlåtit att yrka avdrag för utgifter som hänför sig till andra inkomstposter än dem som är föremål för åtal. Är åter en påstådd, förut icke redovisad utgift hänförlig till sagda inkomstpost, omfattas den i princip av åklagarens bevisskyldighet.

I eftertaxeringsmål gäller däremot, att om intendenten fullgjort sin bevisskyldighet, skall den skattskyldige visa befogenheten av de invändningar han kan vilja göra om att eftertaxering likväl inte skall ske.[1] Alltför höga krav bör emellertid inte ställas på den skattskyldige. Enligt min erfarenhet begäres knappast mera än om en skattskyldig i vanlig taxeringsprocess fått bevisbördan, därför att det allmännas ombud gjort sannolikt att hans deklarationsuppgifter i något hänseende icke är riktiga, jfr från senare år RÅ 1964 not. 95—97 och 1965 not. 2013.

Såsom tidigare nämnts upptager 114 § TF en särskild bevisbörderegel, i det att om en oriktig uppgift lämnats och denna följts vid taxeringen, den oriktiga uppgiften skall anses ha förorsakat det oriktiga taxeringsresultatet — ett förhållande som det annars i princip åligger intendenten att bevisa. I sammanhanget kan nämnas, att denna bevispresumtion föranlett, att man i dylika fall numera

[1] Hedborg m. fl.: Taxeringshandbok, 2:a uppl. s. 305 och där åberopade rättsfall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07

inte fäster någon vikt vid invändningar om att taxeringsmyndigheterna vid den ursprungliga taxeringen kan antagas ha känt till att uppgiften var oriktig — förutsatt att myndigheterna inte därmed tagit ställning till någon rätts- eller uppskattningsfråga, se RÅ 1964 not. 367 och 1965 not. 823 jfr RÅ 1967 ref. 50. Härmed kan jämföras praxis i skattebrottsprocesser, när den misstänkte gör gällande att den med åtalet avsedda oriktigheten lätteligen kunnat upptäckas av taxeringsmyndigheterna. Sådana invändningar godtages i princip inte, se t. ex. NJA 1956 s. 103, 214 och 256. Undantag gäller endast om saken är så uppenbar, att det anses uteslutet att rättelse ej sker, se NJA 1948 s. 224 och 1964 s. 478. I dylika fall ogillas åtalet.

Den här lämnade översikten torde ge vid handen, att bevisbördefrågorna i taxeringsprocessen är både många och intrikata. Översikten gör inte anspråk på fullständighet; vissa frågetecken kvarstår också. Ett ganska bestämt mönster framträder likväl. Huvudkomponenter i detta mönster är det vitsord som tillkommer deklaration och räkenskaper, om de upprättats i behörig ordning, den skyldighet att förebringa utredning, som åvilar intendenten, när han vill angripa en deklaration, och den motsvarande skyldighet som åvilar den skattskyldige, när han värjer sig mot intendentens yrkanden eller vill begagna sig av ett extraordinärt rättsmedel. Det mått av utredning som skall förebringas är, såsom torde framgå av det förut sagda, varierande i olika situationer. För intendenten kan det räcka att hjälpligt motivera ett bestridande helt eller delvis av ett avdragsyrkande, som ligger utanför det vanliga eller innefattar en uppskattning, men också att förebringa den mera fullständiga bevisning som brukar krävas t. ex. i eftertaxeringsmål. På samma sätt blir de krav som ställes på den skattskyldige väsentligen olika i skilda situationer. De förhållandevis begränsade utredningsmöjligheterna och nödvändigheten, i vart fall i den ordinära taxeringsprocessen, att nå fram till ett positivt och någorlunda riktigt beslut angående omfattningen av den enskildes skattskyldighet hindrar, att man uppställer krav på fullständig bevisning i den mening som gäller t. ex. i straffprocessen. Man får i regel nöja sig med en mer eller mindre stark sannolikhet. Detta äger enligt min mening också giltighet vid tillämpningen av författningsbestämmelser som kräver att endera parten skall visa eller styrka något, låt vara att sådana ordalag i en bestämmelse pekar på att en jämförelsevis fullständig och övertygande utredning skall presteras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:12:07