SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 12 1975

Om besvär av taxeringsintendent hos regeringsrätten[1]

Av regeringsrådet Erik Reuterswärd

1972 års förvaltningsrättsreform medförde långtgående förändringar för förvaltningsdomstolarna. För regeringsrättens del innebar den en principiell omläggning. Från att ha varit en allmän besvärsinstans har regeringsrätten – såvitt avser skattemålen och andra stora målgrupper – blivit en prejudikatdomstol. Den nya ordningen har självfallet fått konsekvenser för processföringen.

De följande anteckningarna tar närmast sikte på taxeringsintendenters besvär i taxeringsmål. I princip gäller de – mutatis mutandis – även när allmänt ombud för talan i andra mål liksom i många hänseenden även annan parts besvär i regeringsrätten.

Allmänt om prövningstillstånd

Som allmän förutsättning för att besvär skall få prövas i regeringsrätten gäller att prövningstillstånd meddelas. Nu och i det följande bortses från att mål rörande vissa desertationsfrågor m. m. icke kräver prövningstillstånd utan får fullföljas fritt. Det är regeringsrätten själv som avgör om prövningstillstånd skall meddelas, och regeringsrätten är därvid bunden av de grunder för prövningstillstånd som anges i 36 § förvaltningsprocesslagen (FPL). Grund för prövningstillstånd är 1) att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att frågan prövas av regeringsrätten eller 2) att det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att resningsgrund föreligger eller att målets ut-

[1] Artikeln bygger på ett anförande vid ett av riksskatteverket anordnat möte med länens skattechefer.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:52

gång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag. Dispens enligt den med 1) betecknade grunden brukar kallas prejudikatdispens och är den ojämförligt viktigaste och vanligaste prövningstillståndsgrunden. Den fortsatta framställningen tar närmast sikte på mål av denna typ.

Skäl för prövningstillstånd

Bestämmelserna om grund för prövningstillstånd kompletteras i 37 § andra stycket FPL med ett stadgande att klaganden i besvärshandlingen bör ange de skäl som han åberopar till stöd för sin begäran om prövningstillstånd.

Sistnämnda bestämmelse är icke blott en mera allmänt hållen lämplighetsföreskrift utan måste tas på allvar. En enskild skattebetalare, som för sin egen process, har i regel inte stora möjligheter att foga in sin egen fråga i ett större sammanhang och överblicka vad som är "av vikt för ledning av rättstillämpningen". Kraven på de skäl han anför brukar inte ställas särskilt högt och prövningstillståndsfrågan avgöres inte uteslutande av de anförda skälen. Men ju mera kvalificerad en part är, desto större ställs kraven på att skäl för prövningstillstånd anförs.

Detta gäller särskilt, när taxeringsintendent står som klagande och sammanhänger med hans ställning dels som allmänt ombud, dels som tjänsteman med överblick över en betydande del av skatteförvaltningen.

Av taxeringsintendenten såsom allmän ombud kan man och bör man kräva att han, innan han bestämmer sig för att i tjänsten överklaga en kammarrättsdom, gör klart för sig att besvären är av den art som lagen kräver för att de skall kunna prövas. Han bör ha kommit till den slutsatsen att rimliga formella och materiella chanser till framgång för besvären föreligger. Han förväntas alltså ha tänkt igenom vilken dispensgrund som passar in och ha funnit starka skäl för dispens. Och då är steget inte långt till att begära att han också skall ange dessa skäl.

Erfarenheterna från några års bedömning av taxeringsintendentsbesvär visar dock att taxeringsintendenterna i stor utsträckning förbiser att den klagande skall ange de skäl som han åberopar till stöd för prövningstillstånd. Mycket vanligt är att det i besvärsskriften blott står att taxeringsintendenten anser det vara av vikt för ledning av rättstillämpningen att besvären prövas. Grunden anges alltså men inga skäl för prövningstillstånd. Det måste konstateras, att utsikten att få prövningstillstånd för sådana besvär är mycket små.

Det finns alla skäl att inte undervärdera denna fråga. Taxeringsintendenten vill ju i processen få gehör för sin uppfattning hur en viss fråga bör lösas. Och den första förutsättningen härför är att han lyckas övertyga regeringsrätten om att avgörandet har betydelse utöver det mål, varom fråga är. Misslyckas han härmed har han förlorat processen. Och då är den tid han lagt ner på sakfrågan bortkastad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:52

Taxeringsintendenten måste därför ge sig tid att lägga fram skälen för prövningstillstånd. Vad kan då vara skäl för prejudikatdispens?

I en process vill ju den som anför besvär få den lägre instansens beslut ändrat och besvären innehåller därför i regel och bör också innehålla skäl för ändring av det överklagade beslutet. Detta gäller även besvär hos regeringsrätten. Men i många fall kan man av besvärsskriften ana, att den klagande anser att hans ändringsskäl också är dispensskäl. Men så är icke fallet. (Här bortses från fall där resningsgrund eller grovt förbiseende m. m. åberopas.) Ett viktigt drag i regeringsrättsprocessen är att institutet ändringsdispens icke förekommer. Man kan också uttrycka det så, att den individuella rättskipningen i princip slutar i kammarrätten. Endast om resningsgrund el dyl föreligger eller om målet har betydelse utöver det individuella fallet medges överprövning av kammarrättens avgörande.

Den som vill ha dispens måste trycka på prejudikatintresset hos målet. Genom sin position bör taxeringsintendenten kunna yttra sig i den frågan med sakkunskap.

Om man analyserar grunden "av vikt för ledning av rättstillämpningen" finner man genast att i många mål frågan om vilken utgången bör bli är av underordnad betydelse. Är det fråga om ny eller ändrad lagstiftning eller eljest ett område där vägledande avgöranden saknas är det viktiga för rättstillämpningen att det kommer vägledande prejudikat, inte att avgörandet får visst innehåll. Argumenteringen för prövningstillstånd bör i sådana mål ta sikte på att visa avsaknaden av prejudikat, behovet av prejudikat, svårigheter för det praktiska taxeringsarbetet genom att frågans bedömning är oklar, frekvensen av måltypen, olika bedömning av frågan i skilda länsskatterätter (kammarrätter) osv.

I vissa fall är dock den materiella bedömningen i kammarrätten av betydelse, nämligen om utgången innebär en avvikelse från stadgad praxis. I dessa fall bör som skäl för prövningstillstånd denna avvikelse belysas: vad är praxis på området? hur har kammarrätten avvikit därifrån? vad blir konsekvensen härav? osv. För att prövningstillstånd skall vara motiverat bör det vara fråga om ett avgörande i kammarrätten som kan få prejudicerande verkan eller åtminstone vålla osäkerhet om vad gällande praxis på området egentligen innebär.

Erfarenheterna från handläggningen av prövningstillståndsärenden ger som nämnts vid handen att skäl för prövningstillstånd framläggs i alltför ringa utsträckning. I bortåt hälften av en grupp slumpvis utvalda besvärsmål med taxeringsintendent som klagande och där prövningstillståndsfrågan behandlats under de två senaste åren anfördes inga sådana skäl. Prövningstillstånd vägrades även i dessa mål utom i ett par fall, där prövningstillstånd medgavs, därför att tvistefrågan i målen innebar intressanta variationer av ett problem, som regeringsrätten i anledning av andra besvär beslutat ta upp till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:52

prövning. Bortsett från sådana slumpfall, torde kunna sägas, att taxeringsintendentsbesvär som inte innehåller skäl för begäran om prövningstillstånd, inte får sådant tillstånd.

Anledningen till att skälen för prövningstillstånd inte närmare utvecklas i besvären är kanske att besvärsförfattaren anser dem uppenbara. Det är klart att i vissa fall skälen är uppenbara. Men den som skriver besvären avrådes bestämt från att förlita sig på att så är fallet. Det är nämligen inte säkert att de som i regeringsrätten handlägger besvären är på det klara med de förhållanden, som från länsstyrelsens horisont ter sig självklara. Arbetsläget i regeringsrätten kan vara sådant att det huvudsakliga intresset knyter sig till andra frågor än dem som är aktuella på taxeringsavdelningen. Gäller det fråga som rör ny lagstiftning, dröjer det betydligt längre innan regeringsrätten möter dess tillämpning än vad som är fallet på länsstyrelsen. Man bör kanske även tänka på att regeringsrätten har många andra målgrupper än taxeringsmålen och att beträffande dessa mål i huvudsak liknande problem uppkommer och att skattemålen därför måste konkurrera med andra mål om regeringsrättens tid och intresse.

Att ge besvären bästa möjliga motivering för prövningstillstånd kräver en extra insats av tid och arbete. Men detta förhållande bör inte vara avgörande. Genom att anföra besvär i målet har ju taxeringsintendenten markerat, att han anser målet vara av vikt för ledning av rättstillämpningen. Målet bör då även vara värt den extra tids- och arbetsinsatsen, särskilt som arbetet med besvären i övrigt framstår som bortkastat, om prövningstillstånd icke erhålles.

Prövningstillstånd vägras

Nu händer det naturligtvis, att även välmotiverade ansökningar om prövningstillstånd avslås. Man kan tänka sig olika skäl härför.

Bedömningen av prejudikatbehovet kan utfalla olika. Detta är ju en ofrånkomlig konsekvens när olika personer bedömer en sådan sak. Men det kan även vara andra skäl bakom avslaget. Det händer t ex att regeringsrätten redan tagit sig an den aktualiserade prejudikatfrågan och redan givit prövningstillstånd i ett annat mål rörande samma fråga. Av andra stycket i 36 § FPL framgår att om prövningstillstånd meddelas i ett eller flera likartade mål, som samtidigt föreligger till bedömande, får prövningstillstånd meddelas även i övriga mål. Indirekt kan av bestämmelsen utläsas, att prövningstillstånd inte medges i likartade mål, som föreligger till bedömande senare.

En anledning till att prövningstillstånd icke erhålles i ett mål som innehåller en i och för sig ur prejudikatsynpunkt intressant fråga är ofta att denna fråga i målet störs av biomständigheter, speciella förhållanden, brister i utredningen, oklar formulering av yrkandena osv. Även om man kan skymta en intressant fråga i målet ter det sig ofta i en sådan situation som lämpligast

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:52

att vänta med prejudikatgivningen till dess ett annat mål dyker upp, där frågan är mera renodlad.

Det är därför viktigt, att utredningen i prejudikatmål är så fullständig att tvistefrågan i målet ligger klar. Om bakomliggande förhållandena inte är tydliga eller om olika uppgifter saknas, som – även om de inte är avgörande för målets utgång – dock är av betydelse i målet, kan det vara svårt att ge ett klart svar på prejudikatfrågan. Det rör sig här ofta om sådant som kan inhämtas från offentliga register, t ex fastighetsböcker, handelsregister, bouppteckningar osv. Ofta är det väl den skattskyldige som, från rent processuell synpunkt, borde lämna dessa uppgifter. Frånvaron av uppgifterna leder till att man mer eller mindre får gissa hur det ligger till. Avgörandet i målet kommer då att vila på antaganden och ju flera antaganden i ett och samma mål, desto osäkrare blir utgången, och desto sämre lämpar sig målet som prejudikatmål. Om taxeringsintendenten avser att söka få fram ett prejudicerande utslag bör han därför se till att de faktiska omständigheterna i målet blir ordentligt klarlagda.

Prejudikatvärdet när prövningstillstånd vägras

I detta sammanhang skall något beröras frågan om vilka slutsatser ur prejudikatsynpunkt som kan dragas av ett vägrat prövningstillstånd. Det förekommer att såsom prejudikat åberopas ett avgörande i kammarätten med det tillägget att regeringsrätten vägrat prövningtillstånd, när avgörandet överklagats. I och för sig är naturligtvis intet att erinra mot att kammarrättens avgöranden åberopas. De är till ledning av rättstillämpningen de också. Men ibland möter man tillägget om att prövningstillstånd vägrats i målet som ett uttryck för att regeringsrätten genom att vägra prövningstillstånd i målet skulle ha ställt sig bakom den uppfattning som dikterat kammarrättens avgörande.

Detta innebär en alltför långt gående för att inte säga felaktigt tolkning av avslag på begäran om prövningstillstånd. Det kan erinras om det redan förut sagda, att institutet ändringsdispens icke förekommer i FPL. Det förhållandet att regeringsrätten har en annan uppfattning i sakfrågan leder, som förut antytts, inte i och för sig till prövningstillstånd. Ej heller vägras prövningstillstånd redan av den orsaken att regeringsrätten gillar kammarrättens dom.

Det kan nämnas att prövningstillståndsfrågan i regeringsrätten avgörs efter en föredragning som är inriktad just på frågan om prövningstillstånd eller ej. En på detta sätt upplagd föredragning ger i regel inte tillräckligt underlag för en prövning av sakfrågan. Redan av den anledningen har de i avgörandet deltagande icke kunnat bilda sig en slutlig uppfattning av sakfrågans bedömning. – Att prövningstillstånd vägras betyder därför intet annat än att regeringsrätten icke prövat sakfrågan i målet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:52

Argumentering i sak

Som förut nämnts bör besvärshandlingen ange de skäl som åberopas för prövningstillstånd. Därjämte skall besvärshandlingen ange vad som yrkas och de omständigheter som åberopas till stöd härför. Det är angeläget att klaganden utvecklat sin talan i sak redan vid tiden för prövningstillståndsfrågans avgörande eller i varje fall angivit hur han avser att lägga upp sin talan. För prövningstillståndsfrågan är det nämligen väsentligt att kunna göra en bedömning av om målets uppläggning, utredningens fullständighet m. m. gör det möjligt att göra målet till ett prejudikatmål.

Det är självfallet viktigt, att taxeringsintendent – liksom annan klagande – utvecklar sin talan i sak. Förr förekom icke sällan – även i mål där taxeringsintendent stod som klagande – att i besvärsskriften blott hänvisades till vad som tidigare anförts i målet av parten. En sådan besvärsskrift har aldrig gjort gott intryck. I den från 1972 gällande processordningen ter den sig klart olämplig. Man kan ju uttrycka saken så, att man med en så lättvindigt hopkommen besvärsskrift knappast markerar att målet är av vikt för ledning av rättstillämpningen.

Detta gäller alldeles särskilt om – såsom i regel är fallet i mål av nu aktuell art – kammarrätten har motiverat sitt beslut. Det kan begäras att den som klagar på beslutet även talar om i vilka hänseenden som, enligt hans uppfattning, kammarrättens motivering brister. Men även om kammarrättens dom blott innefattar ett "ej ändring" eller "utan bifall" kan det begäras, att den som klagar gör en sammanfattande analys av sakläget och sin ståndpunkt i målet. Genom att anföra besvär har han gett till känna att han anser det vara fråga om ett viktigt mål och denna uppfattning bör självfallet lysa igenom också hans sakplädering.

Ny utredning

Det finns här anledning till att något uppehålla sig vid bestämmelsen i 37 § första stycket FPL: omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i regeringsrätten, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. Denna regel syftar i första hand på mål med prejudikatdispens. Bestämmelsen är ett uttryck för att regeringsrätten i princip skall döma på samma material som kammarrätten.

Avgöranden som belyser hur regeln skall tolkas i praktiken saknas, såvitt jag vet. Bestämmelsens existens, liksom även osäkerheten om prejudikatdispens kan påräknas, gör det emellertid nödvändigt för part i skatteprocessen att senast i kammarrätten presentera allt det material som kan behövas. Man måste med andra ord redan i kammarrätten bemöta och motbevisa eventuellt alternativa yrkanden från motparten och även fullständigt underbygga sina egna andrahandsyrkanden. Utrymmet för kompletteringar i detta hänseende

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:52

i regeringsrätten är i alla hänseenden starkt begränsat. I princip avses parten i regeringsrätten i allt väsentligt begränsa sig till att argumentera på grundval av det material som tidigare förebringats i målet. – Det nu sagda avser mål med prejudikatdispens. Det ligger i sakens natur att vid den andra dispensgrunden (resningsgrund, grovt förbiseende o d) särskilda skäl för att åberopa nya omständigheter och bevis regelmässigt kan förväntas föreligga: det är ju just dessa nya omständigheter och bevis som utgör resningsgrund eller klarlägger förbiseendet m. m.

Slutord

Det allmännas talan i skattemål sköts av många personer, somliga med stor erfarenhet, andra utan sådan erfarenhet och kanske på grund av ganska kortvariga förordnanden. Det är under sådana omständigheter naturligt att kvaliteten på det allmännas processföring varierar. Samtidigt är det klart att stora värden står på spel för det allmänna. Bristande insikt i hur processen skall föras leder lätt till att processen förloras. Den som vill processa framgångsrikt måste under processens gång hela tiden ha klart för sig hur bevisningsläget är, när motpartens påståenden kan mötas med blott bestridanden eller när de måste motbevisas, vem som har utrednings- och bevisskyldighet beträffande viss fråga osv.

Detta är saker som man måste lära sig. Med hänsyn till frågornas praktiska betydelse förefaller det som om det kunde vara skäl att anordna utbildningskurser på detta område för taxeringstjänstemän. Det är bekant att riksskatteverket bedriver en omfattande utbildningsverksamhet redan nu. Med dessa rader överlämnas till verket uppslaget att utvidga kursverksamheten till att omfatta även processföring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:52