SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 3 1980

Reformera taxeringsprocessen!

Av lagmannen Bertil Wennergren

I motiven till vår första taxeringsförordning betonades önskvärdheten av att taxeringsbesvärsreglerna fick önskvärd klarhet och överskådlighet. Med anledning av anmärkning från kammarrätten om att föreslagna bestämmelser om extraordinär besvärsrätt i taxeringsmål syntes tämligen svårlästa framhöll departementschefen (prop 1910:90 s 95) att han låtit ge en något ändrad avfattning åt dessa föreskrifter, vilka emellertid på grund av ämnets natur måste bli i viss mån invecklade. Jämförda med de besvärsbestämmelser som idag finns i taxeringslagen framstår dock 1910 års som ett under av enkelhet. Genom åren har utvecklats ett system för överklagande i taxeringsmål som ger en labyrint av regler där det är mycket svårt att hitta rätt och att se utgången. Årligen övervägs i ett stort antal mål hos länsrätter, kammarrätter och regeringsrätten om en talan skall prövas som ordinära besvär enligt 76 §, extraordinära besvär enligt 99, 100 eller 101 § eller kanske som framställning om eftertaxering enligt 114 § eller som framställning om extra avdrag enligt 50 § kommunalskattelagen m.m. Medvetandet om att systemet är invecklat och fullt av fällor leder till att mycken tid läggs ner på tillämpningen för att förebygga misstag.

Beloppsprocess

Till förhållandet att talemöjligheterna är mycket utstuderade kommer att taxeringsprocessens karaktär av beloppsprocess tillåter den skattskyldige att byta saklig grund hela processen igenom och taxeringsintendenten att fram-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

ställa kvittningsyrkanden på vilka sakliga grunder som helst också hela processen igenom. Detta gäller dock inte utan undantag. Enligt prejudikat från regeringsrätten (RRK R74 1:77 och R77 1:6) är processen enligt 99 § inte någon beloppsprocess. Den skattskyldige får sålunda inte när han för talan enligt denna paragraf föra in några nya grunder och taxeringsintendenten får inte framställa kvittningsyrkande på annan grund (RRK R77 1:9). Vidare får enligt prejudikat från regeringsrätten taxeringsintendenten inte framställa kvittningsyrkanden på andra grunder när den skattskyldige för talan enligt 100 § (RRK R77 1:1). Däremot får den skattskyldige framställa kvittningsyrkanden på andra grunder när taxeringsintendenten för talan mot honom enligt 101 § eller 114 §. Kvittningstekniken har blivit en hel vetenskap.

Taxeringsprocessens karaktär av beloppsprocess återverkar inte bara på hur parterna kan utforma sin talan utan också på hur förvaltningsdomstolarna gör sin prövning. Föremål för prövningen blir taxeringen. Bifalls något av parternas yrkanden, t.ex. om avdrag för viss kostnad eller om beskattning av viss inkomst, räcker det därför inte med att domstolen skriver bifall till yrkandet utan domstolen måste också räkna fram de taxerade och beskattningsbara inkomster som ändringen leder till under iakttagande av avjämningsregler, proportioneringsregler och regler om extra avdrag m.m. Litet tillspetsat skulle man kunna säga att domstolarna då fungerar som beskattningsnämnder.

Tidigare reformförslag

Förvaltningsdomstolskommittén föreslog på sin tid en liten modifikation av beloppsprocessen, vilken innebar att en klagande i regeringsrätten skulle väsentligen få ändra grund blott om särskilda skäl förelåg. Förslaget lades emellertid inte till grund för lagstiftning. Det erkändes att problemet otvivelaktigt hade principiell betydelse för skatteprocesen (prop 1971:60 s 100) men då frågan borde lösas ”i ett större sammanhang” föreslogs inga ändrade regler i detta avseende. Om gällande rätt anfördes att inom skatteprocessen sedan gammalt gällde att, i avsaknad av uttryckligt förbud mot att under pågående process ändra grunden för sin talan, parterna endast är bundna av de beloppsmässiga yrkandena på så sätt att de anses inte kunna i högre instans yrka större nedsättning eller höjning av taxeringarna än vad de yrkat i den lägre instansen.

Frågan om en talan i förvaltningsprocessen skall få ändras under processens gång och i så fall under vilka förutsättningar lär nog inte gå att lösa ”i ett större sammanhang” utan måste säkerligen behandlas måltyp för måltyp. T.ex. byggnadsmål och taxeringsmål skiljer sig här åt på väsentliga punkter. Vill man ändra på den ordning som nu gäller för talan i taxeringsprocessen finns det därför ingen anledning att vänta på någon allmän översyn av talan i förvaltningsprocessen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

Den historiska bakgrunden

Det är inte svårt att se hur taxeringsprocessen har hamnat där den nu är. Beloppsprocess har det varit fråga om alltsedan gamla tider när taxeringen verkligen gjorde skäl för namnet och uppdelningen i ordinära besvär och extraordinära besvär kom till som en naturlig följd av att taxering skedde i två led, först hos taxeringsnämnderna och sedan hos prövningsnämnden. Det är lätt att förstå att man tyckte att, sedan prövningsnämnden avslutat sitt arbete den 30 juni året efter taxeringsåret, taxeringen skulle vara slutgiltig och varken den skattskyldige eller det allmännas ombud skulle kunna vinna prövning på ett senare stadium annat än i extraordinära fall. Synen på vad som bör betraktas som extraordinärt och motivera prövning sedan taxeringen avslutats har dock mildrats med åren och skillnaden mellan ordinära och extraordinära besvär är nu mindre än den var från början.

Besvärsfloran

Efter de senaste årens utveckling hänger emellertid den historiskt framvuxna ordningen i luften. Redan när länsprövningsnämnderna avskaffades och länsskatterätterna trädde i deras ställe som rent dömande instanser utan ansvar för den årliga taxeringen och utan tidsbegränsning i fråga om prövningen av besvär över visst års taxering brast det egentliga underlaget för en ordning med ordinära och extraordinära besvär. Sedan länsrätterna den 1 juli 1979 utbrutits från länsstyrelserna som fristående domstolar faller detta än mer i ögonen. När prövningen av taxeringsmålen blivit rent judiciell ter det sig också oegentligt att den tilldrar sig i taxeringsmässiga former. Också detta är en kvarleva från den gamla ordningen som är svår att rättfärdiga.

Nu kan man emellertid säga att möjligheten att överklaga en taxering väl ändå måste i någon utsträckning vara tidsbegränsad och att, även om man utsträcker den nu gällande besvärstiden till t.ex. ett eller två år efter taxeringsårets utgång, så kommer ändå behov att finnas av rätt till extraordinära besvär under tid därefter. Och då blir det ju egentligen ingen skillnad i jämförelse med nuvarande ordning. Jo, det blir en väsentlig skillnad genom att man då dels kan slopa de extrordinära besvären enligt 99 § och dels den av taxeringsintendentens biträdande i sak beroende förlängda besvärstiden enligt 76 § fjärde stycket.

Förlängd och enhetlig besvärstid

Men fortfarande skulle man alltså ha extraordinära besvär enligt 100 § kvar efter den ordinarie besvärstidens utgång. För att kunna göra sig kvitt dessa måste den ordinarie besvärstiden förlängas till fem år efter taxeringsårets utgång. Frågan är då om detta låter sig göra utan betänkligheter. En taxering skulle då inte vinna laga kraft förrän fem år efter taxeringsårets utgång. I äldre

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

tider kunde detta kanske inge betänkligheter med hänsyn till statens och kommunernas finanser. Men i våra dagar är det svårt att se att några vägande finanstrygghetsskäl kan anföras för att taxeringarna skall vinna laga kraft viss kortare tid efter taxeringsårets utgång. När tiden för anförande av extraordinära besvär förlängdes från ett till fem år anfördes inte annat än att detta inte syntes bör väcka allvarliga betänkligheter (prop 1956:150 s 316). Och när den tid, inom vilken en skattskyldig enligt 76 § fjärde stycket kan anföra besvär och få dem prövade av länsrätten om taxeringsintendenten helt eller delvis biträder i sak, utsträcktes till den 30 juni året efter taxeringsåret nämndes över huvud taget intet om betänkligheter (prop 1977/78:181 s 225). Det är därför svårt att se något hinder mot en ytterligare förlängning av den ordinarie besvärstiden och då bör fem år efter taxeringsårets utgång kunna gå lika bra som ett eller två år.

Nu kan man ju fråga sig varför en så lång tid skall gälla, när besvärstiden normalt bara är tre veckor, och om det verkligen är försvarligt från allmän ordningssynpunkt att tiden för besvär hålls öppen så länge. Det bör väl kunna begäras av den skattskyldige att han tar sina intressen till vara åtminstone inom den tid som nu gäller. Beskattningsreglerna har emellertid blivit så invecklade och svåröverskådliga och är föremål för så många ändringar att fallgroparna är legio. Erfarenheten visar att det allt oftare händer att en skattskyldig först efter några år upptäcker att han deklarerat fel eller blivit taxerad fel, t.ex. genom att läsa om en liknande sak i tidningen eller höra om den på jobbet eller i sällskapslivet. Det synes under sådana förhållanden högst rimligt att hålla besvärsmöjligheterna öppna under en lång tid. Ju krångligare beskattningsregler, desto längre besvärstid. I arvs- och gåvoskattemål är för övrigt besvärstiden tre år.

Arbetsvinst

Mot en förlängning av besvärstiden på föreslaget sätt skulle också kunna invändas att de allmänna förvaltningsdomstolarna härigenom skulle få sitt redan dryga arbete med taxeringsbesvär ytterligare ökat. Det är emellertid föga sannolikt att så skulle bli fallet. Den som finner att han blivit taxerad för högt klagar redan nu alldeles oavsett om han gjort sin upptäckt först sedan besvärstiden gått ut. De allra flesta klagar emellertid när de fått underrättelse om avvikelse från taxeringsnämnden eller i vart fall när de fått debetsedeln och detta mönster kommer säkert inte att ändras av att besvärstiden görs längre. Det ligger ju i den skattskyldiges intresse att få rättelse och sina pengar tillbaka så fort som möjligt. Om den för skattskyldigs besvär ordinarie tiden gått ut när besvär nu kommer in till länsrätten, har taxeringsintendenten och länsrätten att överväga om de ändå inte kan prövas i sak med stöd av 76 § fjärde stycket, 99 § eller 100 §. Dessa överväganden kan vara nog så krävande och tidsödande. Något merarbete skulle det säkert inte vålla att i stället gå direkt på en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04

prövning i sak. Troligen skulle man tvärtom göra en arbetsvinst. Och det inproduktiva arbete som nuvarande formella exercis innebär skulle ersättas med produktivt arbete. Om en taxerings lagakraftvinnande inte längre har någon beaktansvärd betydelse för det allmänna, har den det däremot för de skattskyldiga. Man kan därför inte tänka sig att förlänga den allmänna besvärstiden för taxeringsintendenten till fem år efter taxeringsårets utgång. Av hänsyn till den skattskyldiges behov av trygghet mot skattekrav i efterskott bör taxeringarna alltfort vinna laga kraft mot det allmänna den 1 juli året efter taxeringsåret med möjlighet för taxeringsintendenten att i extraordinära fall ändå anföra besvär. I detta sammanhang bör i så fall en annan, tidigare påyrkad reform genomföras, nämligen en omvandling av eftertaxeringstalan till en extraordinär besvärstalan vilken samordnas med taxeringsintendentens extraordinära talemöjligheter enligt 101 § (jfr prop 1956:150 s 315).

Sakfrågeprövning i stället för beloppsprövning

Vid den föreslagna översynen av besvärsordningen bör också övervägas en förändring av domstolarnas prövning från en beloppsprövning, inom vars ram den skattskyldige och taxeringsintendenten fritt kan byta sakliga grunder, till en sakfrågeprövning av den typ som regeringsrätten redan har infört för 99 §-talan. Med en till fem år förlängd allmän besvärstid för den skattskyldige skulle detta inte innebära någon försämring från hans synpunkt. En skattskyldig som hos länsrätten eller kammarrätten förlorat beträffande en sakfråga skulle då kunna väcka en ny talan beträffande en annan sakfråga. Tiden kommer att räcka väl till för flera processer beträffande ett års taxering för den som kan mobilisera mer än en omgång besvärsgrunder, vilket dock inte är så vanligt. Däremot skulle en övergång till en sakfrågeprocess leda till en försämring för taxeringsintendenten som inte skulle kunna möta ett ändringsyrkande i ett sakligt hänseende med ett kvittningsyrkande i ett annat sakligt hänseende efter det att den ordinarie tiden för intendentsbesvär gått ut. Förmodligen fick man lov att ge taxeringsintendent rätt att framställa sådant kvittningsyrkande hos länsrätten även efter besvärstidens utgång.

Omläggs domstolsprövningen av taxeringsbesvär till en sakfrågeprövning upphör domstolarnas prövning av själva taxeringen. Det måste sedan ankomma på lokal skattemyndighet att som ren verkställighetsåtgärd räkna om taxeringen. Det bör närmare undersökas hur det arbetet lämpligen kan läggas upp.

Angelägenheten av en reform

Det är bra med kontinuitet i utvecklingen. Men de exempel på kontinuitet som besvärsprocessen i taxeringsmål uppvisar utgör inte några goda föredömen. De framstår snarare som exempel på hur det bästa kan bli det godas fiende. Det är därför att hoppas på att taxeringsprocessen så snart som möjligt ges den förenkling och nutidsanpassning som den så väl behöver.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:04