Avvikelsebeslut i taxeringsnämnd

Av taxeringsdirektören Jean Witting

Enligt 69 § TL skall den skattskyldige underrättas skriftligen om deklarationen inte följts vid taxeringen. Underrättelsen skall ange i vilka hänseenden deklarationen frångåtts och skälen därför.

Lagrummet ger i klara och otvetydiga ordalag besked om hur ett avvikelsebeslut skall utformas och de på många håll och i många sammanhang påtalade bristerna i taxeringsnämndernas underrättelser om avvikelsebeslut borde kanske inte kräva några ytterligare utläggningar. Under senare tid tycks emellertid intresset för och diskussionerna kring den årliga taxeringen ha mer eller mindre kört fast i de problem som gäller datastöd/dataproblematik, statistik och uppföljningar. Låt vara att viljan kanske finns, men man tycks aldrig få någon tid över för den del av arbetet som är dess verkliga kärna och mål: taxeringsbeslutet som sådant.

En sådan brist i den nya taxeringsorganisationen är farlig, även på kort sikt. Icke minst av den anledningen att organisationen sysselsätter många nya och oerfarna tjänstemän. Databehandling, statistik och uppföljningar må vara nödvändiga inslag i rationaliserat taxeringsarbete men rationaliseringen får inte gå därhän att själva taxeringsbeslutet som sådant — och då särskilt avvikelsebeslutet — blir en föga intresseväckande biprodukt. Underrättelsen om avvikelse är taxeringsnämndens ”ansikte utåt” och den är av avgörande betydelse för allmänhetens uppfattning om taxeringsnämndernas förmåga och taxeringsarbetets kvalitet. Många avvikelsebeslut överklagas och då är underrättelsens utformning och kvalitet dessutom av mycket stor betydelse för hur den fortsatta behandlingen av taxeringsfrågan skall gestalta sig.

RS-organisationen har bland annat medfört en kraftig förstärkning av kontrollresurserna och det är främst de mera komplicerade deklarationerna som skall nagelfaras. Detta innebär dels ett större antal avvikelsebeslut och dels, framför allt, att dessa beslut blir mera invecklade och svårare att återge i skrift än nämnderna och tjänstemännen hittills varit vana vid. För att den ökade satsningen på kontrollverksamhet skall komma till sin rätt bör den följaktligen kompletteras med en i motsvarande mån ökad skicklighet att återge beslut och beslutsskäl i skrift. Eljest kan resultatet av RS bli en högst ovälkommen ökning av målbalanserna på besvärsenheterna och kan i värsta fall också leda till den uppfattningen att taxeringsnämndens roll som rättsinstans överspelats av dess övriga uppgifter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

Med denna uppsats vill jag fästa uppmärksamheten på de faktorer som är av vikt vid avvikelsebeslut och motiveringen av sådana beslut samt även bistå med ett diskussionsunderlag för dem som, i likhet med mig, ogärna ser att målet skymmes av medlen.

Ändamål och innehåll i underrättelse om avvikelsebeslut

Av lagtexten kan utläsas att underrättelse om avvikelsebeslut skall tjäna vissa ändamål:

1) Underrättelsen skall *informera* om vad beslutet innebär.
2) Underrättelsen skall ange *skälen* för beslutet, vilket syftar till att den i största möjliga mån skall *övertyga* om beslutets riktighet eller ge den skattskyldige möjlighet till *sakligt bemötande* av avvikelsegrunderna.

För att dessa ändamål skall uppnås måste underrättelsen vara uppbyggd kring tre delar:

1) Redovisning av beslutet som sådant — d v s de åsatta *taxeringarna.*
2) Beskrivning av vilka ändringar som vidtagits i deklarationen — d v s svaret på frågan *hur?*
3) Motivering till de vidtagna ändringarna — d v s svaret på frågan *varför?*

I det praktiska taxeringsarbetet är motiveringen — svaret på frågan *varför* — den viktigaste delen. Det är också där man finner de största bristerna, något som icke minst ”Granskningshandbokens” avsnitt om avvikelsetexter bär vittnesmål om.

Är motiveringen bristfällig eller otydlig kan man inte vara säker på att beslutet är riktigt och långt mindre kan man övertyga den skattskyldige eller ge honom möjlighet till saklig invändning. Detta medför extra arbetsbelastning såväl för taxeringsnämnderna som för besvärsenheterna och länsrätterna i form av onödiga erinringar och överklagningar.

Motiveringsteknik

Trots den förlängda taxeringsperioden står det mycket kort tid till förfogande för beslutsskrivning, kanske kortare än i den gamla taxeringsorganisationen. Motiveringen är den del av beslutet som tar längst tid att återge. Det är därför nödvändigt att beslutsförfattaren tillägnar sig en viss teknik så att han kan direkt komma in på den eller de omständigheter som den skattskyldige i första hand skall ha besked om.

Denna teknik kan naturligtvis vara individuell men gemensamt för alla torde nog vara behovet att först avgöra om eller i vad mån avvikelsen har sin grund i en *rättsfråga* eller en *bevisfråga.*

Rättsfråga kan definieras med att svaret på frågan *varför* kan utläsas direkt ur någon rättsregel eller motsvarande. Har den skattskyldige t ex gjort avdrag för något som lagligen inte kan medges, är det helt utan betydelse huruvida

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

han haft utgiften eller icke. Svaret på frågan *varför* finns i den bestämmelse som utesluter avdrag.

Med bevisfråga menas att rättsfrågedelen är eller kan anses otvistig men *förutsättningarna* för rättsregelns tillämpning saknas eller är oklara. Den skattskyldige har t ex gjort avdrag för något som lagligen kan medges men kan inte styrka att han haft utgiften eller att den är hänförbar till någon förvärvskälla. Svaret på frågan *varför* ligger då i den bristande bevisningen.

Motivering i rättsfrågor

I rättsfrågor motiveras beslutet helt enkelt genom att den tillämpade rättsregeln, och helst även dess innehåll in extenso, anges. Rättsreglerna finns i

1) De lagar och förordningar som styr beskattningen
2) Beslut i högre skattedomstolar i den mån besluten gäller rättsfrågor (praxis)
3) Riksskatteverkets anvisningar, föreskrifter och förhandsbesked i beskattningsfrågor
4) Länsanvisningarna och vissa delar av skattechefsmeddelandena

Det kan i detta sammanhang vara på sin plats med en erinran om att beskattningsanvisningarna i allmänhet inte är några egentliga rättsregler utan bevispresumtioner för vissa värden i anslutning till rättsreglerna. Dessa bevispresumtioner är emellertid så intimt knutna till rättsreglerna och har en sådan styrka att de i allmänhet måste uppfattas som en integrerad del av lagstiftningen.

De skattskyldiga har naturligtvis ganska begränsade möjligheter att hålla reda på alla de regler som styr beskattnings- och taxeringsbesluten. Vid beslutsmotivering i mera komplicerade rättsfrågor bör man därför inte skriva enbart att taxeringsnämnden haft stöd i den eller den bestämmelsen utan helst även i korthet förklara vad bestämmelsen innehåller: ”Av XX § KL framgår att... Taxeringsnämnden har därför...” En sådan formulering har bättre övertygelseeffekt och ger även den skattskyldige bättre möjlighet att klaga på beslutet, ifall han skulle ifrågasätta regelns tillämplighet i det aktuella sammanhanget.

Motivering i bevisfrågor

De flesta och säkerligen de svåraste avvikelsebesluten är de som gäller bevisfrågor. Svårigheterna ligger bl a däri att taxeringsnämnden, utifrån förutsättningarna (bevisningen) i enskilda fall, skall bedöma förekomst eller storlek av någon skattepliktig intäkt eller avdragsgill kostnad. Och svårigheterna blir inte mindre av att det inte finns några uttalade regler för hur bedömningen skall gå till. Före motiveringstekniken kan det därför vara på sin plats med några ord om själva beslutstekniken. Genom att bygga upp förklaringen av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

beslutet efter samma principer som gäller för själva beslutsfattandet får man lättare fram de viktiga beslutsfaktorerna.

Givetvis är det ett önskemål att taxeringsnämndens bedömning och beslut skall återspegla den absoluta sanningen i det aktuella fallet. Var och en som sysslar med taxeringsbeslut eller utredningar inför sådana beslut inser emellertid ganska snart att ett sådant önskemål aldrig kan bli något annat än ett önsketänkande. Skulle man kräva full visshet för beslut i bevisfrågor blev det i många fall omöjligt att fatta beslut över huvud taget — bevisföringen kan sällan eller aldrig skapa en så hög övertygelsegrad.

Vid beslut i bevisfrågor begagnar man sig därför av vissa hjälpmedel för att uppnå tillräcklig (rättslig) övertygelse. Man kan t ex avpassa beslutet beloppsmässigt till den föreliggande bevisningen, man har stor frihet när det gäller vad som är bevis och vid värderingen av bevis men främst har man hjälp av de s k bevisbördereglerna.

Den som söker, eller vill påverka, ett rättsligt beslut måste ha stöd i någon tillämplig rättsregel. Rättsreglerna är så utformade att de ger besked om under vilka förutsättningar de är tillämpliga (rättsfakta). Bevisfrågefallen handlar om förekomst eller avsaknad av dessa förutsättningar. Bevisbördereglerna anger vem, vilken part, som är skyldig visa att förutsättningarna finns eller saknas. Kan den som har bevisbördan inte, eller endast delvis, visa att förutsättningarna finns skall hans önskan inte, eller endast delvis, uppfyllas.

Man hör ibland sägas att vid taxeringen har det allmänna bevisbördan beträffande inkomstsidan och den skattskyldige beträffande avdragen. Även om det ligger en viss praktisk sanning i uppfattningen skall man nog akta sig för att tolka den som uttryck för det initiala bevisbördeläget. Det torde i stället vara så att många taxeringsärenden *utvecklas mot* ett sådant bevisbördeförhållande till följd av att den skattskyldiges på heder och samvete och under straffansvar deklarerade uppgifter tillmäts större bevisvärde vad gäller inkomsterna än vad gäller avdragen.

Taxeringen är ett rättsligt beslut som den skattskyldige vill påverka genom sina deklarationsuppgifter, och det är givetvis han som skall kunna bevisa att uppgifterna är riktiga. Denna bevisning verkställer han emellertid (initialt) genom att följa de regler som gäller för deklarationsskyldigheten och däri ingår att uppgifterna lämnas på heder och samvete och under straffansvar. När deklarationen kommit in till taxeringsnämnden är läget följaktligen vanligtvis sådant att nämnden (den som granskar deklarationen och ställer motförslag till nämnden) har bevisbördan såväl för höjning av inkomst som för sänkning av avdrag, ehuru den skattskyldiges initialbevisning anses avsevärt svagare beträffande avdragen än inkomsterna.

I taxeringsnämndens uppgifter ingår granskning och beviskontroll av uppgifterna före taxeringsbeslutet. Därvid kan bevisbördan beträffande någon uppgift eller något förhållande av betydelse återläggas på den skattskyldige. I

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

detta avseende gäller att avdrag kan vägras eller nedsättas om uppgiften även efter beviskontroll bedömes som osannolik, medan inkomst kan höjas eller tilläggas först när nämnden genom egen bevisning finner att deklarationsuppgiften är fel.

Inom taxeringen arbetar man emellertid också med ett flertal bevispresumtionsregler vilka i korthet innebär att bevisskyldigheten kan vara styrd eller föregripen i lag eller anvisning. Presumtionen kan t ex innebära att den skattskyldige, trots hedern, samvetet och risken att hamna i fängelse, har en ytterligare bevisbörda ifall han vill göra avsteg från fastställda normer i fråga om inkomstsidans beskattning (t ex förmånsområdet) eller att han genom avdragsnormer är fullständigt fri från ytterligare bevisskyldighet för sina kostnadsavdrag. I regel gäller presumtionerna endast inom vissa beloppsramar. Ligger uppgiften utanför dessa ramar återinträder huvudprincipen.

Vad som gäller vid själva beslutsfattandet gäller givetvis också när man skall förklara beslutet för andra: för att en beslutsmotivering skall förklara beslutet och ge övertygelseeffekt eller bästa möjlighet till sakligt bemötande bör den formuleras på ett sådant sätt att den skattskyldige upplyses om var bevisskyldigheten ansetts ligga och hur bevisen värderats. Därvid behöver man inte ge sig in i några omfattande förklaringar. Det räcker som regel att man tänker på vilka formuleringar man använder och bygger upp underrättelsen med hänsyn till de överväganden man gjort.

1) Taxeringsnämnden/granskaren har bevisbördan.
   Avvikelsebeslutet bygger på *förekomst* av vissa fakta. Beslutsmotiveringen bör följaktligen innehålla ett *påstående eller antagande* att dessa fakta föreligger samt en *redogörelse för de bevis* (handlingar, omständigheter, argument) som ansetts visa att påståendet är riktigt eller antagandet sannolikt.
2) Den skattskyldige har bevisbördan.
   Avvikelsebeslutet bygger på *avsaknad av eller brist i* nödvändiga fakta. Beslutsmotiveringen bör därför innehålla ett *konstaterande* av att den skattskyldige inte övertygat nämnden om att hans yrkande är berättigat samt, då så är möjligt, ett *klarläggande av bristerna i bevisningen* (även bevisvärderingen bör kunna bemötas).
   Innebär beslutet delvis bifall till den skattskyldiges yrkande bör man så långt möjligt förklara hur bevisningen värderats beloppsmässigt. Många gånger finns det då inga andra uttryck att tillgripa än att nämnden ''funnit skäligt'' eller motsvarande. Det är emellertid angeläget att man i sådana fall klarlägger *bevisvärderingens roll* vid skälighetsbedömningen. Exempel: ''Ni har inte övertygande visat att . . . Med hänsyn till den bevisning (utredning) Ni företett (och efter jämförelse med beslut i likartade fall) har nämnden dock funnit skäligt godkänna avdrag med . . .''

Att man skall påstå eller anta samt bevisa eller göra sannolikt när man själv

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

har bevisbördan ligger väl i sakens natur. Att man inte skall påstå eller ifrågasätta offensivt när den skattskyldige har bevisbördan är kanske inte fullt så klart. Förklaringen är emellertid enkel: dels skall man av arbetsekonomiska skäl inte agera hårdare än nödvändigt och dels, framför allt, skall man beakta hur den skattskyldige kan uppfatta beslutet. Ett påstående eller antagande kräver alltid bevis och kan följaktligen medföra att den skattskyldige överklagar beslutet i den helt felaktiga tron att nämnden haft bevisbördan men saknar bevis. Den skattskyldige skall alltså förstå att han inte vinner något på att angripa nämndens (brist på) bevis utan att han istället måste förbättra sina egna.

I den av riksskatteverkets kontrollavdelning utgivna ''Granskningshandboken'' finns en del förslag till avvikelsetexter. Förslagen har inte systematiserats utifrån beslutens karaktär av rätts- eller bevisfrågor utan har blandats under inkomstslagens rubriker. Dispositionen kan ha sina fördelar när det gäller att hitta exempel på vanliga deklarationsfel inom de olika inkomstslagen men ger inte mycken ledning beträffande skriv- och motiveringstekniken som sådan.

Inte heller är de enskilda textförslagen alltid så vällyckade. Rättsfrågefallen är visserligen i stort sett användbara, om än de i vissa fall kunde har återgett något mera av innehållet i den åberopade bestämmelsen, men bland bevisfrågefallen finns flera exempel på mindre lyckade eller rentav olämpliga formuleringar. I något eller några fall borde den rättsliga bakgrunden ha belysts och i ett flertal fall, där bevisbördan uppenbarligen legat på den skattskyldige, har man använt sig av sådana formuleringar av påståendekaraktär som endast bör användas i samband med egen bevisning. Risk föreligger då att den skattskyldige tror att nämnden är bevisskyldig och ger sig in i onödiga eller onyttiga besvär.

Granskningshandboken är visserligen främst ett administrativt hjälpmedel och gör inte anspråk på att vara vägledande i den rättsliga eller intellektuella delen av taxeringsarbetet. I den mån textförslagen förblir riksskatteverkets enda bidrag till bättre beslutsmotiveringar får det dock anses påkallat med en översyn. Och skulle textförslagen vara avsedda som ett steg mot datastyrd beslutsskrivning (programmerade texter) får man hoppas att gången blir långsam och översynen grundlig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58