Bertil Wennergren

Taxering under hundra år

Taxeringsförfarandet började ta modern form mot slutet av 1800-talet och har successivt utvecklas till vad det är idag. Att följa utvecklingen under de senaste hundra åren är inte bara av historiskt intresse utan också av betydelse för förståelsen av vad taxering står för i våra dagar.

Den språkliga aspekten

Ordet *taxering* (latin taxare=värdera, uppskatta) har anor långt tillbaka i tiden i svenska språket. I 1861 års instruktion för taxeringsförrättningarna definierades taxering som ”uppskattning av varje fast egendoms värde och varje skattskyldigs årliga inkomst”. Numera lyder definitionen i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) ”fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering)”.

Taxeringsförfarandet vid 1900-talets början

Såväl förfarandet hos beskattningsnämnderna (taxeringsnämnderna och prövningsnämnderna) som processen hos kammarrätten och regeringsrätten vilade sedan 1800-talet på grunder, vilka till förebild hade det skriftliga rättegångsförfarandet enligt 1734 års rättegångsbalk. I praktiken förekom dock åtskillig formlös muntlighet i en taxeringsnämnds arbete. Den skattskyldige var vidare tillförsäkrad en rätt till personligt företräde inför nämnden. I och med telefonens intåg blev det allt vanligare att en taxeringsnämndsordförande eller ett kronoombud ställde kompletterande frågor muntligen per telefon under granskningen av den skattskyldiges deklaration i stället för att tillskriva denne med begäran om upplysningar. Och de skattskyldiga hörde givetvis också av sig muntligen, telefonledes eller vid personliga besök. Åtskilligt av taxeringsarbetet tilldrog sig alltså på ett formlöst sätt. Men givetvis förekom också skriftliga *anmaningar*, motsvarande vår tids förelägganden, och *vitesförelägganden*. Vanligast var anmaningar att deklarera.

En *anmaning* att lämna kompletterande upplysningar lydde på följande sätt. Den skattskyldige anmanades att fullständiga sin deklaration genom upplysningar i vissa angivna hänseenden.Det tillades att, om anmaningen inte hörsammades, påföljden blev att den skattskyldige gick förlustig rätten att hos prövningsnämnden överklaga den taxering, för vilken deklarationen skulle ligga till grund. Hotet fungerade, trodde man, som ett mycket verksamt medel för att förmå en skattskyldig att deklarera och att lämna begärda upplysningar. Det förorsakade emellertid en mängd överklaganden av processuell beskaffenhet. Inte desto mindre behölls det för överklaganden till domstolarna ända fram till 1958.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

Vår första taxeringsförordning

När en obligatorisk deklarationsskyldighet infördes 1902 (ett första försök 1810 hade misslyckats), blev behovet av ett enhetligt taxeringsförfarande uppenbart. Bestämmelser hade funnits sedan länge om taxeringsmyndigheternas organisation, befogenheter och åligganden, om uppgifter till ledning för taxeringen och om proceduren i besvärsmål angående taxering men de hade varit intagna i bevillningsförordningarna (senast förordningen 1883:51) och övriga skatteförfattningar. 1910 bröts förfarandereglerna ut ur skatteförfattningarna och sammanfördes i förordningen (1910:117) om taxeringsmyndigheterna och förfarandet vid taxering. Några egentliga nyheter i sak innebar omläggningen inte. Innehållsmässigt var det endast fråga om en omstrukturering och ett förenhetligande av det som var gällande rätt vid sekelskiftet. Någon befogenhet att göra granskning av en skattskyldigs bokföring togs t.ex. inte med. Det enda i räkenskapsväg, som kunde granskas ex officio, var bokslut och revisionsberättelser. Däremot kunde en skattskyldig naturligtvis åläggas att med uppgifter ur sin bokföring styrka t.ex. yrkade avdrag.

I princip utspelade sig taxeringen vid århundradets början på så sätt att taxeringsnämndens ordförande eller kronoombudet granskade de skattskyldigas självdeklarationer, stämde av dem mot inkomna kontrolluppgifter och inom nämnden kända förhållanden, ställde frågor skriftligen eller muntligen till den skattskyldige och/eller en uppgiftslämnare, taxeringsnämnden sammanträdde och taxeringarna beslutades. Självdekarationerna skulle vara avlämnade den 1 mars och taxeringarna vara avslutade senast den 15 maj (i Stockholm den 15 juni) under taxeringsåret. En taxeringsnämndsordförande hade alltså inte mycket tid på sig för att under sin fritid vid sidan av sitt vanliga arbete sortera deklarationerna, infordra saknade deklarationer, granska materialet, hålla sammanträden, längdföra besluten och skriva underrättelser om avvikelser.

Eftergranskning vidtog hos länsstyrelsen och prövningsnämnden sammanträdde för sin prövning av årets taxeringar och prövning av de skattskyldigas och landskamrerarens besvär över dem Arbetet med ett års taxering skulle vara avslutat den 30 juni året efter taxeringsåret. Taxeringarna skulle härefter betraktas som lagakraftvunna men efterbeskattning kunde ske i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

Över prövningsnämnds beslut fick *besvär anföras hos kammarrätten* av kronans ombud, dvs. landskamreraren, och kommun. Skattskyldig, som inte förlorat sin rätt att överklaga på grund av deklarationsförsummelse m.m., fick anföra besvär, om prövningsnämndens beslut gått honom emot. Besvären skulle anföras senast den sista helgfria dagen i december. Enligt då gällande praxis saknade den skattskyldige rätt att anföra besvär med annat yrkande än sådant, som beloppsmässigt föll inom ramen för hans hos prövningsnämnden gjorda yrkanden eller av prövningsnämnden beslutade höjningar. Den skattskyldige kunde också anföra besvär i extraordinär ordning hos kammarrätten, om han blivit taxerad på fel ort eller blivit taxerad för samma inkomst på mer än en ort. Sådana besvär skulle ges in inom natt och år efter det att utskylderna avfordrats. Hade misskrivning eller annan sådan felaktighet förelupit vid taxeringsförfarandet, kunde enligt praxis rättelse sökas när som helst genom besvär hos kammarrätten.

1928 års taxeringsförordning

1910 års författning om taxeringsmyndigheterna och förfarandet vid taxering var en imponerande författning för sin tid och juridiskt sett föredömlig. Riksdagen vilade dock inte länge på sina lagrar. Redan 1928 var tiden inne för en ännu modernare taxeringsförfattning, nämligen den klassiska taxeringsförordningen (1928:379). Åtskilliga nyheter såg här dagens ljus till främjande av en effektivare taxering, bl.a. en befogenhet att granska de skattskyldigas bokföring. Efterbeskattning döptes om till eftertaxering. Den gemensamma taxeringsnämnden inrättades i Stockholm för skattskyldiga, som saknade

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

hemortskommun i riket eller som skulle taxeras för gemensamt kommunalt ändamål och den mellankommunala prövningsnämnden tillkom som en för riket gemensam prövningsnämnd för handläggning av beskattningsfrågor, som angick flera prövningsdistrikt. De skattskyldiga fick rätt att under alla förhållanden, även om de gjort sig skyldiga till deklarationsförsummelse m.m., överklaga hos prövningsnämnden men inte hos kammarrätten och regeringsrätten, om de inte hade fullgjort sina skyldigheter. Skattskyldigs rätt att söka ändring genom besvär i extraordinär ordning utvidgades och preciserades. En formlig rätt infördes att anföra besvär vid felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

Den mest genomgripande förändring som skedde under 1928 års taxeringsförordnings tid ägde rum 1943, då *prövningsnämnden* upphörde som ett organ för eftergranskning och blev en ren klagoinstans och landskamrerarens roll som kronans ombud vid taxeringarna fördes över till *taxeringsintendenten i länet,* vilken skulle fungera självständigt under landshövdingen. En viktig nyhet var också att *riksskattenämnden* inrättades 1951 och möjlighet öppnades till förhandsbesked i skattefrågor.

1928 års taxeringsförordning kompletterades och ändrades sedan kontinuerligt. Den bestod ända till 1958, då taxeringsförordningen (1956:623) trädde i kraft.

1956 års taxeringsförordning

Denna utmärktes av en strävan att modernisera och harmonisera författningstexten i 1928 års lappade och lagade författning och att effektivisera taxeringen. Många ändringar skedde under författningens tid.

Införandet av *skattetilläggen,* som skedde 1972, var en ingripande händelse i taxeringens historia. Nämnas bör också inrättandet av Riksskatteverket och nämnden för rättsärenden 1970, tillkomsten av *betalningssäkringslagen* 1972 och *bevissäkringslagen* 1975. 1956 års taxeringsförordning blev mer än 30 år gammal och gick inte i graven förrän den 1 januari 1991, då den nu gällande taxeringslagen (1990:324) tog över.

Taxeringens egen laglighetsprincip

Vid studiet av taxeringsförfattningarna faller särskilt i ögonen vilken vikt som lagstiftaren fäst vid att *taxeringarna skulle vara författningsenliga.* 52 § i 1910 års författning och 109 § i 1928 års taxeringsförordning ålade ordförande och ledamot i beskattningsnämnd att ställa sig till ovillkorlig efterrättelse de föreskrifter taxerings- och skatteförfattningarna innehöll. För att ytterligare stryka under vikten av hörsamhet föreskrevs att föreskrifterna skulle läsas upp särskilt vid varje beskattningsnämnds första sammankomst för årets taxering ungefär som en *trosbekännelse.* Grundregeln var en reminiscens från den tid, då ledamöterna av taxeringsnämnd och prövningsnämnden skulle avlägga en ed, innan de började utöva sina värv. De skulle lova och svära att varje skattskyldig person skulle påföras den beskattning, som han borde vidkännas, så att, under ett noga iakttagande av föreskrifterna i den gällande bevillningsstadgan, varken Kronan eller den skattskyldige förnärmades i deras tillständiga rätt. Denna förbindelse skulle på heder och samvete, utan ensidig avsikt och mannamån, redligen uppfyllas. En särskild anledning för riksdagen att på detta sätt markera betydelsen av lojalitet mot riksdagen och dess bud var att enligt 113 § regeringsformen taxeringsmän hade att tillämpa *riksdagens bevillnings föreskrifter å dess vägnar* och därför inte fick ställas till något ansvar. Med taxeringsmän menades ordförande och ledamöter i beskattningsnämnderna. Eftersom dessa alltså var befriade från juridiskt ansvar (ämbetsansvar) för sina taxeringsbeslut och som ”riksdagens ställföreträdare” bara hade ett moraliskt ansvar, fanns det anledning för riksdagen att som deras huvudman i taxeringsförfattningarna skriva in en ed och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

senare en hederskodex. I 1910 års författning hette det till och med efter förebild i taxeringseden att beskattningsnämnderna skulle på *heder och samvete* bestämma och fastställa taxeringarna. Korrespondens erhölls på detta sätt också med den skattskyldiges försäkran på heder och samvete i självdeklarationen.

Laglighetsprincipen vid taxering hade alltså en mycket speciell bakgrund och motivering. Den grundades alls inte på något rättsstatligt tänkande utan hade med riksdagens beskattningsmakt att göra. I 1956 års taxeringsförordning skrevs helt kort bara in att vid taxering skall iakttas att taxeringarna skall bli överensstämmande med skatteförfattningarna och i 1991 års taxeringslag sägs inget särskilt om kravet på författningsmässighet. Kravet följer redan av regeringsformens stadgande att all offentlig makt utövas under lagarna, ett stadgande som givetvis gäller också beskattningsmakten och tillämpningen av skattelag. Vid det laget var också taxeringsmäns frihet från straffansvar avskaffad.

Jämlikhet och rättvisa

Respekten inte bara för riksdagens beskattning utan också för de skattskyldigas *likhet inför lagen* och *rättvisan* ställdes upp som riktmärken i de första taxeringsförfattningarna. En i möjligaste måtto *jämlik och rättvis taxering* skulle eftersträvas. Förebild fanns i 1883 års bevillningsförordning, som i sin tur byggde på 1861 års bevillningsstadga, där det stod att prövningskommittéerna skulle rätta och ändra de bevillningsavgifter, som taxeringskommittéerna påfört, när så påkallades ”av rättvisa och billighet samt en författningsenlig och jämlik beskattning”. 1956 års taxeringsförordning föreskrev att det skulle iakttas att taxeringarna blev i möjligaste måtto *likformiga och rättvisa.* När 1990 års taxeringslag formulerades fanns redan i 1:9 regeringsformen grundsatsen om likhet inför lagen fastslagen och den ansågs innefatta såväl likformighet som rättvisa och billighet.

Grundsatsen om samvetsgrann prövning

I 31 § 1910 års taxeringsförfattning angavs att en taxeringsnämnds ordförande skulle vara föredragande hos nämnden och vid taxeringen efter sorgfällig beredning göra de anmärkningar och framställningar, vartill han för en *behörig taxering* fann sig äga anledning. I 52 § författningen föreskrevs efter förebild av 1883 års bevillningsförordning att taxering skulle åsättas *efter bästa förstånd efter en samvetsgrann prövning av meddelade uppgifter och för övrigt upplysta eller kända förhållanden.* Föreskriften följde med till 109 § 1928 års taxeringsförordning. I 1956 års taxeringsförordning finner man däremot inte någon motsvarighet till detta principiellt viktiga stadgande, trots att det gällt som en ledande grundsats i sjuttiofem år. Detta ter sig som ett beklagligt förbiseende. I 1991 års taxeringslag står det t.o.m. bara att skattemyndigheten skall se till att ärendena blir *tillräckligt utredda.*

Besvärssakkunniga hade i sitt förslag till lag om förvaltningsförfarandet (SOU 1964:27) föreslagit inte bara att en myndighet skulle se till att ett ärende blev så *fullständigt utrett* som dess beskaffenhet fordrade, utan också att genom utredningen i ett ärende de *omständigheter skulle klarläggas* vilka var av betydelse för dettas avgörande. De sakkunniga menade med utredning att det material samman- och förebringas, på vilket avgörandet av saken skall grundas. Sedan utredningen avslutats skulle det beslutande organet med ledning av materialet samt å saken tillämpliga rätts- och erfarenhetssatser m.m. bedöma och avgöra saken.

De sakkunnigas tankegång liknade den som introducerades 1883. Samma grundtanke återfinns i 35 kap. 1 § rättegångsbalken, som föreskriver att det efter samvetsgrann prövning av allt som förekommit skall avgöras vad som är bevisat i målet. Det måste beklagas att 1990 års taxeringslag inte har någon motsvarighet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

Underrättelse om avvikelse eller skönstaxering och om skälen för taxeringsbeslutet

I det enligt 1910 års författning av Kungl. Maj:t fastställda formuläret för *underrättelse om avvikelse från deklaration* m.m. stod det att taxeringsnämnden för – taxeringsdistrikt har med avvikelse från Eder lämnade uppgift till ledning vid taxeringen innevarande år taxerat Eder till bevillning för -- kronors inkomst samt till inkomst- och förmögenhetsskatt för ett taxerat belopp av -- kronor. Detta har skett av *följande skäl*: --

I 90 § 1928 års taxeringsförordning ålades taxeringsnämndens ordförande att, för det fall att en självdeklaration inte blivit följd vid taxeringen, å deklarationen verkställa anteckning om avvikelsen och skälen därför samt att ofördröjligen tillsända den skattskyldige underättelse om avvikelsen och skälen därför.Underrättelsen skulle också innehålla en *besvärshänvisning*.

Föreskrifter om motiveringsskyldighet var inte vanliga på den tiden och taxeringsförordningens regler var före sin tid. Att märka är dock att ingen skyldighet föreskrevs om att underrätta en enskild, som underlåtit att deklarera men som påförts taxering, och att motivera beslutet. Det skulle visserligen enligt förarbetena ha varit till stor fördel för de skattskyldiga att bli underrättade och i åtskilliga fall också ha varit med billighet förenat att göra det, men en skyldighet att underrätta dem skulle bli mycket betungande. Förmodligen var fallen inte så få. Inte förrän 1947 skrevs en skyldighet in i 90 § taxeringsförordningen om att också den som inte deklarerat skulle underrättas.

Kommunikationsskyldighet

Inte heller var det vid 1900-talets början vanligt med en *kommunikationsskyldighet*. En sådan skyldighet saknades också från början i 1928 års taxeringsförordning men infördes genom en ändring (1938:374), då det i 78 § k) föreskrevs att den skattskyldige skulle beredas tillfälle att yttra sig om en ifrågasatt avvikelse ”där så kan ske”. I 65 § 1956 års taxeringsförordning ändrades ”där så kan ske” till ”där hinder ej möter”, syftande på fall då uppgift saknades om adress eller då den skattskyldige var hindrad på grund av sjukdom. När 1990 års taxeringslag skrevs, gällde 1986 års förvaltningslag, som i 17 § slår fast kommunikationsgrundsatsen. Det bedömdes dock nödvändigt med en särskild regel i taxeringslagen med hänsyn till att på taxeringsområdet skyldigheten att ge den enskilde tillfälle att yttra sig, innan hans ärende avgjordes, gick längre än vad förvaltningslagen föreskriver. Den skattskyldige skall ju underrättas inte bara, när något nytt tillförs ärendet av någon annan utan, också om att myndigheten ifrågasätter att avvika från hans uppgifter eller påföra avgift. En samordning krävdes därför.

I 3 kap. 2 § taxeringslagen återges i ett första stycke taxeringsförfarandets gamla huvudregel att den skattskyldige skall ges tillfälle att yttra sig, innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Som exempel på onödighet nämndes att fråga var om ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle kunna medföra ett bättre beslutsunderlag. Det allra mest självklara nämndes däremot inte nämligen att den skattskyldige inte behöver ges tillfälle att yttra sig, när avsikten är att taxering skall åsättas enligt hans deklaration.

I ett andra stycke tillades att i fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter, som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv, och att få tillfälle att yttra sig över dem, gäller bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen. Enligt dessa får en myndighet avgöra ett ärende utan kommunicering av uppgifter som tillförts ärendet bl.a. om avgörandet inte går parten emot, om uppgiften saknar betydelse eller om kommunikation av uppgiften med tillfälle till yttrande över den av någon annan anledning är uppenbart obehövlig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

Samordningen mellan taxeringslagens och förvaltningslagens kommunikationsregler kan inte sägas ha blivit den bästa tänkbara. I första stycket används ju ”om det inte är onödigt”, medan enligt det andra stycket gäller ”om det inte är uppenbart obehövligt”.

Granskning och kontroll

Om målsättningarna för deklarationsgranskningen och taxeringen finner man i taxeringsförfattningarna huvudsakligen intetsägande formuleringar såsom att det gäller att åsätta en behörig taxering. I 19 § 1928 års taxeringskungörelse återfinns dock en mycket specifik anvisning, nämligen att taxeringsnämndens ordförande skulle vid sin granskning av inkomna deklarationer särskilt ägna uppmärksamhet åt skattskyldigas uppskattning av naturaförmåner och där de befanns avvika från ortens pris, påyrka erforderlig rättelse. Detta var ord och inga visor i dåtidens samhälle.

Materiell rättvisa och fiskalisk bevakning

Som en röd tråd vid diskussionerna om taxeringsorganisationens utformning går genom hela århundradet frågan om det kan anses ligga en dubbelroll i att vid beskattning dels verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa och dels tillvarata det allmännas (kronans) fiskaliska intressen. I förarbetena till 1928 års taxeringsförordning framhölls (prop. 1927:210 s. 203) att landskamrerarens främsta uppgift var att hävda de fiskaliska synpunkterna. Detta hävdande borde förvisso inte ske ensidigt; det allmännas rätt gick inte ut på att erhålla största möjliga skattebelopp utan att ta ut just det belopp, varken mer eller mindre, som åsyftas vid beskattningsreglernas avvägning. Jfr ordalagen i 1841 års taxeringsed ”varken Kronan eller den skattskyldige förnärmas i deras tillständiga rätt”. Men även om det allmännas representant ständigt hade att eftersträva den materiella rättvisan, kunde man enligt departementschefen inte låta honom hos den prövande instansen inta ställningen både som domare och som den som där framställer yrkanden. En sådan ordning måste, enligt vad kammarrätten anfört, framstå som en oformlighet. Landshövdingen skulle därför fortsätta att vara ordförande i prövningsnämnden, dock utan rätt att delta i besluten, en rätt som han tidigare haft. Någon av prövningsnämndens ledamöter skulle dock kunna gå in i landshövdingens ställe, när det behövdes. Enligt 97 § 1928 års taxeringsförordning skulle landskamreraren vara med vid prövningsnämndens sammanträden med skyldighet att i varje särskilt fall tillkännage sin uppfattning, dock utan rätt att delta i besluten. Landskamreraren skulle vidare fortsätta att föra talan hos prövningsnämnden och i överinstanserna – kammarrätten och regeringsrätten – som skattskyldigs motpart. Det bör också poängteras att prövningsnämndens ledamöter förutsattes själva granska och agera offensivt, när de fann skäl till det.

Genom 1943 års reform övertogs landskamrerarens ”fiskaliska” uppgifter av taxeringsintendenten i länet. Denne skulle fullgöra sina uppgifter självständigt under landshövdingen. Hinder ansågs då ej längre möta att låta landskamreraren fungera som ordförande i prövningsnämnden. Farhågor anfördes visserligen (prop. 1943:345 s. 121) för att landskamrerarna, på grund av de uppgifter de haft som kronans ombud, skulle komma att inta en alltför fiskalisk ställning till frågorna i prövningsnämnden. Departementschefen fann emellertid sådana farhågor omotiverade. Landskamrerarna skulle säkert kunna handha sina nya uppgifter på ett opartiskt sätt.

Genom 1990 års reform sammansmältes ”fiskaliska” och ”dömande” uppgifter hos skattemyndigheterna. Från olika håll hade framhållits att processfunktionen inom skatteförvaltningen borde hållas isär från övriga funktioner och vara självständig. Departementschefen betonade för sin del de starka krav på objektivitet som skattemyndigheterna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

över huvud taget hade att iaktta (prop. 1989/90:74 s. 361). Enligt honom borde kraven vara lika stränga i fråga om ärenden som inte fördes till domstol. Skattetjänstemännen – processförarna inbegripna – skulle alla ha målet inriktat mot att nå riktiga och rättsenliga beskattningsbeslut. Resonemanget känns igen från förarbetena till 1928 års taxeringsförordning och från 1841 års taxeringsed.

Enligt 1 kap. 9 § regeringsformen skall alla offentliga funktionärer iaktta objektivitet och opartiskhet. Med opartiskhet menas då att man vid fattande av ett beslut inte ger en part eller något intresse företräde framför en motpart eller framför ett motstående intresse genom att som det sägs i domareden ”lag vränga eller orätt främja för släktskap, svågerskap, vänskap, avund, illvilja eller räddhåga, ej heller för mutor och gåvor eller av annan orsak, under vad sken det vara må”. Av kravet på opartiskhet följer att, när intressen står emot varandra, man inte på subjektiva utan bara på objektiva grunder får ta parti för något av intressena och lösa tvisten till intressets fördel. Det skulle emellertid vara omänskligt att kräva opartiskhet i alla lägen. Det är därför som jävsreglerna finns, vilka både befriar och diskvalificerar en subjektivt ”belastad” person från beslutsfattande i fall då omständigheter föreligger som är ägnade att rubba *förtroendet* till hans objektivitet och opartiskhet. Detta gäller inte bara, när enskilda parters intressen står mot varandra, utan också när mot ett enskilt intresse står ett allmänt intresse, t.ex. det fiskaliska intresset.

I ett tvistigt taxeringsmål åligger det den tjänsteman, som för skattemyndighetens talan hos länsrätt eller kammarrätt, att föra en partstalan för den allmänna. Han förutsätts visserligen att göra det på ett objektivt sätt men det åligger honom samtidigt att identifiera sig med det allmänna intresse som hans partstalan skall förverkliga. I och för sig avser detta intresse inte något annat än ett sakligt riktigt och rättsenligt beskattningsbeslut men vilket detta är står ofta inte klart, förrän frågan har avgjorts i Regeringsrätten. Intill dess har skattetjänstemannen att med all kraft driva den uppfattning som enligt skattemyndigheten är den från allmän synpunkt rätta men som den skattskyldige för sin del inte anser vara förenlig med en riktig tillämpning av skattereglerna. I den skattskyldiges ögon kommer skattetjänstemannen då att framstå som en personifiering av ett fiskaliskt intresse. Enligt min mening har därför en viktig omständighet utelämnats ur diskussionen om en processförares situation. Det går inte rimligen att objektivera på det enkla sätt som skett. I ett taxeringsmål hos förvaltningsdomstolarna är processen kontradiktorisk och en partsföreträdare präglas mer eller mindre av sin roll som motpart till den skattskyldige. Den präglingen behöver inte dröja sig kvar vid hans arbete hemma hos skattemyndigheten men det är lätt hänt att den gör det, framför allt när han har samme skattskyldige framför sig.

1990 bortsågs helt från att en processföring förvisso skall utmärkas av objektiva kvaliteter men att detta inte utesluter utan tvärtom innesluter att processföringen som motpart i ett taxeringsmål skall fullgöras med det allmänna skatteintressets bästa för ögonen. Annars blir processen ju inte kontradiktorisk. Alla som prövat på processföring vet att det inte går att vara opartisk i en partsroll. Skall man med någon framgång kunna föra talan för ett allmänt intresse, t.ex. för det fiskaliska intresset, måste man målinrikta sig med sikte på intressets bästa, även om avkall i princip inte får göras på intressena av materiell rättvisa och objektivitet. Inte desto mindre är det både fysiskt och psykiskt omöjligt för en människa att fungera som part på ett opartiskt sätt när de intressen man har att företräda befinner sig i konflikt med motstående enskilda intressen. Grundlagens krav på opartiskhet går inte att tillämpa, när en myndighet skall fullgöra uppgifter som part för ett motstående intresse.

Ett problem som inte uppmärksammats i förarbetena men som gett sig till känna i tillämpningen är om den som fört talan som ombud för det allmänna och för skattemyndigheten i länsrätten sedan bör betraktas som diskvalificerad att i andra mål, som gäller samma skattskyldig, hos skattemyndigheten fungera som skattenämndens ordförande. När målet gäller en annan fråga, torde någon grund för diskvalifikation knappast med framgång kunna göras gällande. En annan sak är att, om tjänstemannen ifråga uppträtt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

t.ex. på ett mycket offensivt fiskaliskt sätt i länsrättsmålet, man måste räkna med att den skattskyldige och även andra inte kan känna förtroende för hans förmåga att vara opartisk. Den attityd han intagit kommer att kasta en skugga över skattemyndigheten om han tillåts företräda den också som beslutsfattare gentemot samma skattskyldige. Hans uppträdande som motpart kommer att som jävsregeln säger upplevas som en sådan särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet. Han blir då att betrakta som förbrukad som beslutsfattare gentemot samma skattskyldige och diskvalificerad genom ett ombuds- eller grannlagenhetsjäv. Gäller ett nytt mål samma fråga som målet hos länsrätten eller har det nära samband med frågorna i detta mål, finns en särskild anledning att överväga om inte tjänstemannen, hur korrekt han än agerat, ändå bör betraktas som jävig i det nya målet. Såväl ombudsjäv som grannlagenhetsjäv kan påstås föreligga. Det kan t.ex. inte anses acceptabelt att en tjänsteman först uppträder som "kronans ombud" hos länsrätten i en betalningssäkringssak gällande en eftertaxering och därefter uppträder som ordförande i skattenämnden i själva eftertaxeringsmålet. Uttalandena vid 1943 års reform ger här viss ledning. Det gör även uttalande av Lagrådet i prop. 1995/96:22 s. 161. Frågan har ännu inte prövats av Regeringsrätten.

Skattekontrollen i våra dagar

I sina riktlinjer för kalenderåret 1991 – året för taxeringslagens sjösättning – tecknades följande bild att skattekontrollen. Den hade två syften. Det ena var att undersöka om beskattningen fungerade på avsett vis. Det andra var att bidra preventivt till ökad lojalitet mot skattesystemets regler. I min bok Taxering (1991) s. 17 konstaterade jag att denna modell för skattekontroll inte primärt syntes syfta till en ökning av skatteinkomsterna för det allmänna. Jag ansåg mig böra stryka under att en skatteförvaltnings förvaltningsuppgift till sin natur är en fiskalisk uppgift. Att den fullgörs på ett servicevänligt sätt fick inte undanskymma detta faktum. Att förneka den fiskaliska dimensionen var att lägga onödiga dimridåer. Hänvisas kan här till diskussionen i förarbetena till 1928 års taxeringsförordning. Den misstanken inställer sig också att den omständigheten att departementschefen i motiven till taxeringslagen sopat tanken på fiskalitet under mattan gjort att det betraktades som inopportunt att nämna det fiskala vid sitt namn.

Bevisningen i taxeringsmål

Grundregeln är att en enskild inte skall taxeras för annan inkomst än den som han kan visas vara skattskyldig för. Men därav kan inte utläsas hur övertygande bevisningen skall vara för en taxering av honom för en intäkt, som han förnekar att han har haft. Sätts kravet för högt, blir det alltför svårt att bedriva någon offensiv taxering. Sätts det för lågt, äventyras den enskildes rättssäkerhet. Man brukar säga, att utredningen skall göra det sannolikt, att den skattskyldige har haft intäkten. Vad som är *sannolikt* är emellertid inte objektivt utan bara subjektivt mätbart. Det handlar om värdering och uppskattning. Många skattetvister gäller om utredningen med *tillräcklig sannolikhet* visar att den skattskyldige haft en intäkt till angivet belopp. Graden av sannolikhet måste bestämmas på grundval av en avvägning mellan det allmänna intresset av behörig beskattning och den enskildes intresse av inte bli för högt taxerad.

Sandström har i sin bok Om taxering (s. 191) ett mycket belysande resonemang. Till utgångspunkt tar han att ett objektivt riktigt resultat alltid skall eftersträvas. Men om utredningsmaterialet, i avsaknad av medverkan från den skattskyldige, inte räcker till som underlag för ett förverkligande av ett sådant resultat, ligger det närmast till hands att besluta en taxering, som enligt taxeringsmyndigheten i vart fall inte är för låg. Detta blir emellertid oftast liktydigt med att den skattskyldige åsätts en taxering, som i verkligheten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

är för hög. Detta måste enligt Sandström ursäktas, eftersom det är den skattskyldige själv som har gett anledning till det genom sin underlåtenhet att bidra till utredningen. Ett uttalande i förarbetena till 1928 års taxeringsförordning visar att synsättet redan då överensstämde med vedertagen ordning. Departementschefen anförde (prop. 1927:210 s. 221) att, om en skattskyldig underlåter att förete sin bokföring, föranleder detta i regel en presumtion för att han har något att dölja. Avviker taxeringsmyndigheten sedan från hans deklaration, blir vid besvär häröver hans ställning i bevishänseende sämre än om han utlämnat bokföringen för granskning. Eftersom det handlar om granskning och kontroll i lagstadgad ordning kan några befogade invändningar i och för sig inte riktas mot detta synsätt. Tyvärr leder resonemanget dock tankarna i fel riktning. Huvudregeln är att en skattskyldig skall taxeras för varje skattepliktig inkomst som han uppburit men också att tillräcklig bevisning skall föreligga för förhållandet. Till bevisningen är då att räkna också vilken verkan som får tillmätas en underlåtenhet från den skattskyldiges sida att besvara för utredningen framställda frågor eller hans sätt att besvara dem. Enligt 35 kap. 4 § rättegångsbalken skall en parts bristande medverkan prövas med hänsyn till allt som förekommit i målet. En sådan bevisprövning utmärker sedan gammalt taxeringsprocessen men tyvärr blir innebörden förvanskad. Synen förvänds så att resultatet ofta blir att den skattskyldige anses skola bevisa att han inte haft en påstådd inkomst, medan det rätta är att, som det föreskrevs i 1910 års taxeringsförfattning, taxering skall åsättas efter bästa förstånd efter en samvetsgrann prövning av meddelade uppgifter och för övrigt upplysta eller kända förhållanden, inklusive den skattskyldiges bristande medverkan.

Skönstaxering

Som en logisk följd av en allmän deklarationsskyldighet uppstod behov av regler om taxering i fall, då en skattskyldig underlät att deklarera. I 21 § 1910 års taxeringsförfattning föreskrevs att, utan hinder av att uppgift uteblivit och med rätt att pröva, i vad mån avgiven uppgift var av beskaffenhet att böra läggas till grund för taxeringen, taxerings- och prövningsnämnderna skulle äga att bestämma och fastställa en taxering. De bemyndigades alltså att åsätta *taxering efter skön*. Klart var enligt den då gällande ordningen att rättvisa och billighet skulle iakttas. Någon motsvarande bestämmelse återfinns dock inte i 1928 års taxeringsförordning. Måhända ansågs saken då så självklar att ingen uttrycklig regel behövdes.

1950 års skattelagssakkunniga upplevde bl.a. av rättssäkerhetsskäl ett behov av uttryckliga regler om skönstaxering och föreslog en bestämmelse om att, när deklaration ej avgivits eller när, på grund av brister i deklaration eller bristfälligt undertag för sådan, skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla inte kunde tillförlitligen beräknas, inkomsten skulle uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning fanns skäligt. Besvärssakkunniga anförde i sitt yttrande över de sakkunnigas förslag att vissa huvudregler var allmänt godtagna. Den skattskyldige skulle anses ha genom den på heder och samvete och under straffansvar avgivna deklarationen i bevishänseende skapat ett visst utgångsläge för taxeringsarbetet. Det ålåg därför principiellt motsidan att visa riktigheten av egna framställda yrkanden om avvikelse från självdeklarationen. Kunde emellertid tilltron till dennas riktighet över huvud taget rubbas, kunde bevisbördan omkastas, om den skattskyldige blev nödgad att styrka riktigheten av sina uppgifter i deklarationen. Det bör här strykas under att de sakkunniga avsåg endast den processuella bevisbördan, inte den s.k. äkta bevisbördan, som diskuterats ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

1955 års taxeringssakunniga förde förslaget om en *uttrycklig regel om skönstaxering* vidare och den togs in i 21 § 1956 års taxeringsförordning och har sedan följt med till 4 kap. 3 § 1990 års taxeringslag. Frågan är emellertid om den numera behövs. Den uttrycker ju bara något som rättspraxis sedan begynnelsen hållit fast vid och som följer av grundsatsen om fri bevisprövning.

Processen hos skattedomstolarna

Förfarandet i taxeringsnämnd och prövningsnämnd var tämligen noga reglerat redan genom 1928 års taxeringsförordning, medan processen i kammarrätten och regeringsrätten i princip var oreglerad och förutsattes skola i tillämpliga delar rätta sig efter rättegångsbalkens regler.I 1925 års instruktion för Kammarrätten hänvisades till de för hovrätt gällande föreskrifterna i fråga om domare och förfarandet i rättegången.

Det hade stått en skattskyldig, som var missnöjd med sin taxering, fritt att klaga ända upp till Regeringsrätten. 1959 infördes dock en *fullföljdsbegränsning* i form av en beloppsspärr. Talan rörande höjning eller sänkning av en skattskyldigs taxerade inkomst fick ej komma under Regeringsrättens prövning, om det som klaganden tappat uppenbarligen inte uppgick till 5 000 kr. eller också till en tiondel av den enligt Kammarrättens utslag taxerade inkomsten, dock minst 500 kr. Regeringsrätten kunde dock genom prejudikat- eller intressedispens ge prövningstillstånd trots beloppsspärren. I samband med 1971 års förvaltningsrättsreform försvann beloppsspärren och fullföljdsbegränsningen blev en ren prejudikat- och intressedispensordning. Fullföljdsbegränsning till kammarrätt infördes i skattemål 1997. Den blev mindre sträng och innefattar också ändringsdispens.

När förslaget om fullföljdsbegränsning till Regeringsrätten lades fram i riksdagen 1958, hemställdes i motioner hos riksdgen om utredning om ett *förbättrat förfarande i kammarrätten* vid skattemåls handläggning. Det blev emellertid inte någon utredning. I stället skulle frågan tas upp i samband med det pågående arbetet med förslag till ändrad instruktion för kammarrätten. I den stadga (1959:545) för kammarrätten som blev resultatet av arbetet togs sedan in en specificerad hänvisning till en rad bestämmelser i rättegångsbalken, vilka skulle i tillämpliga delar lända till efterrättelse för kammarrätten, se härom Lagergren-Wennergren, Skatteprocess, 1962.

I och med den stora förvaltningsrättsreformen 1971 kom processen i skattedomstolarna att regleras av *förvaltningsprocesslagen*. Reformen innebar också att rikskammarrätten ersattes av ett antal regionala kammarrätter. 1990 års taxeringslag innebar att till förvaltningsprocesslagens reglering fogade sig en specialreglering för taxeringsprocessen i skattedomstolarna.

För skattedomstolarna är det under det gångna århundradet två frågor som tilldragit sig särskild uppmärksamhet, nämligen *domsmotiveringen* och *muntlig förhandling*. Domsmotiveringen i kammarrätten inskränkte sig långt fram i tiden till att kammarrätten förklarade sig ha tagit målet i övervägande och ej funnit skäl till ändring. Beslutades ändring skrevs, att kammarrätten funnit att klaganden var berättigad till begärt avdrag eller inte var skattskyldig för den berörda inkomsten. Viss – ibland full – ledning kunde dock hämtas ur redogörelsen för yrkanden och yttranden. Sakframställningens viktigaste uppgift var faktiskt att indirekt tjäna som motivering.

Enligt den sedan 1971 gällande 30 § förvaltningsprocesslagen skall av domstols beslut – länsrätts, kammarrätts och regeringsrättens – framgå de skäl som bestämt utgången. En fullödig *domsmotivering* är det onekligen en svår konst att skriva. Att döma av alla de många bristfälliga domsmotiveringar, som fortfarande ser dagen, är det för många domare dessutom en alltför svår konst eller en konst som man inte känner för att träna upp sig i. Domsmotiveringarna i taxeringsmål – även Regeringsrättens – är tyvärr fortfarande i knapphändigaste laget och inte alltid kristallklara.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51

Om domstolarna haft svårt för att tillägna sig bättre domsmotiveringar, har de haft ännu svårare för att inse att *muntlig förhandling* ibland behövs för att sakprövningen skall kunna bli godtagbar Alltför många mål har återförvisats från Regeringsrätten till kammarrätt, därför att vederbörande kammarrätt inte har hållit muntlig förhandling, när sådan varit påkallad. Av RÅ kan utläsas att Regeringsrätten systematiskt försöker påverka kammarrätterna att beakta kravet på muntlig förhandling.

1990 års taxeringslag

Ser man med obeslöjade blickar på 1990 års taxeringslag kan man undra hur de under det gångna århundradet framvuxna traditionerna förvaltats. Taxeringsorganisationen är helt annorlunda uppbyggd. Reglerna om granskning och utredning i taxeringsärenden överensstämmer till synes i princip med de som alltid gällt. I verkligheten har emellertid datoriseringen inneburit en revolution. Denna i förening medgivandet i 4:9 taxeringslagen att skattemyndigheten får avstå från att vid taxeringen avvika från en självdeklaration, om avvikelsen skulle avse endast ett mindre belopp, har inneburit ett verkligt lyft för granskningen. Utan ett medgivande i lagen skulle ett underlåtet avvikande ha inneburit ett brott mot den taxeringsrättsliga laglighetsprincipen. Ordningen för taxeringsbeslut med grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder är helt ny. Helt nytt är också övergivandet av beloppsprocess till förmån för en sakprocess, även om sakprocess gällde även tidigare vid eftertaxering och extraordinära besvär. Bestämmelsen om skönstaxering och om taxeringsbeslut på grundval av en förenklad självdeklaration bygger däremot på tidigare lagstiftning. Ordningen med omprövning är det mest nya, i synnerhet då det gäller omprövning för följdändring, även om den hade en motsvarighet i 105 § taxeringsförordningen. Eftertaxeringsinstitutet är det som stått mest emot förändringens vindar. I princip överensstämmer det med de hävdvunna traditionerna särskilt med tanke på att beslut nu återigen skall fattas i första instans och inte först i högre instans. Föreskrifterna om särskilda avgifter överensstämmer i princip med motsvarande föreskrifter i taxeringsförordningen. Överklagandeordningen som sådan skiljer sig egentligen inte så mycket från den tidigare gällande, bortsett från den obligatoriska omprövningen hos skattemyndigheten och från att skattemyndigheten är skattskyldigs motpart i länsrätt och kammarrätt.

Hur taxering kommer att se ut under nästa hundra år är svårt att förutspå. Så mycket torde dock vara klart som att den elektroniska utvecklingen kommer att fortsätta sin omvandling. Kanske får vi en deklarationslös ordning och en helt automatiserad granskning och skattskyldigkontroll. I konsekvens härmed kommer i så fall taxeringsarbetet att fokuseras på kontrolluppgiftsövervakningen och taxeringsrevision.

Bertil Wennergren är f.d. regeringsråd och var ledamot av skatteförenklingskommittén.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:51