

GUSTAF PETRÉN:

## Skattedomstolarnas moral

*I nummer 1/1984 av Svensk Tidskrift riktade Bror Olsson skarp kritik mot domstolarnas tillämpning av skattelagstiftningen. Gustaf Petrén bemöter denna kritik och understryker att skattedomstolarna är skyldiga att tillämpa de av riksdagen stiftade lagarna. Det är dessa som kan vara partiska till förmån för det allmänna. Domstolarna står däremot utanför lagstiftarens värderingar. Författaren understryker att reglerna beträffande enskildas möjligheter att ånyo få upp en skattefråga bör ses över. Det gäller även bestämmelserna om skattetillägg, som saknar rättssäkerhetsgarantier, vilket lett till stor rättsosäkerhet.*

Bror Olsson riktar i Svensk Tidskrift 1984: 1 (s 37 f) en skarp kritik mot skattedomstolarna. Han påstår att de bara formellt är opartiska. Reellt sägs de stå på statens sida. Olsson utför tanken med orden: att skydda staten mot undertaxering ser skattedomstolarna som en viktigare uppgift än att skydda den enskilde mot övertaxering. Det är vidare enligt Olsson regeringsrätten som anger tonen i skatterättskipningen. Den fiskala andan kommer till uttryck i regeringsrättens avgöranden.

Sina exempel hämtar Olsson från två områden, den extraordinära processen och skattetilläggen. På det förra området påtalar han svårigheten för den enskilde att få en talan enligt 100 § taxeringslagen prövad i jämförelse med den lätthet det allmänna har att få gehör för en talan om eftertaxering enligt 114 § samma lag. Vad gäller tillämpningen av reglerna om skattetillägg har regeringsrätten slagit in på en hård linje.

Det är synnerligen grava anklagelser som riktas mot skattedomstolarna. De kräver ett bemötande, framför allt från regeringsrätten, som Olsson med rätta tillägger högsta ansvaret för skatterättskipningen i landet.

Olssons framställning karaktäriseras av ett grundläggande och genomgående fel, nämligen föreställningen att domstolarna skulle vara inställda på att tillgodose endera partens intressen i skattemål. Verkligheten är i stället att domstolarna leds enbart av strävan att riktigt tillämpa den lag som riksdagen antagit och i grundlagsenlig ordning förklarat skola ligga till grund för beskattningen. I första hand är själva lagtexten rättskälla men ofta är det nödvändigt att gå vidare till

*Gustaf Petrén är regeringsråd.*

lagens förarbeten för att se vad lagstiftaren kan ha närmare avsett med sin föreskrift.

#### Lagar till förmån för det allmänna

Allteftersom skattetrycket skärpts och den skattskyldige i växande omfattning kommit att leta sig fram på olika vägar för att minska den egna belastningen, har olika skattebestämmelser kommit att rikta sin udd mot vissa förfaranden som de skattskyldiga eller grupper av skattskyldiga tillgriper för att undgå skatt. Skattemålstolarna är skyldiga att tillämpa även sådana regler. Följden blir lätt att domstolarna kommer att för de skattskyldiga framstå som språkrör för det allmänna. I själva verket är det den av riksdagen stiftade lagen som kan bära prägeln av att vara partisk till förmån för det allmänna. Den rättstillämpande domstolen står utanför lagstiftarens värderingar.

Det är uppenbart att det finns ett visst om än i det stora hela tämligen begränsat utrymme för domstolarna till självständiga bedömningar, särskilt vid tillämpning av regler som tillåter undantag. Sådana kan vara medgivna t ex när särskilda omständigheter föreligger. Det är oriktigt att påstå att vid tillämpning av dylika regler regeringsrätten genomgående skulle ta parti för endera sidan i taxeringsprocessen. Även i dessa fall söker domstolen att finna fram till det syfte lagstiftaren haft med undantagsregeln och därefter, när det gäller att bestämma vilka som skall komma i åtnjutande av undantagsbehandlingen, tillämpa de tankar lagstiftaren haft.

#### Bevisvärderingen

Det finns anledning att särskilt uppehålla sig vid ytterligare en punkt. Det gäller bevisvärderingen. I många lägen är utredningen i skattemål otillfredsställande. Man får vid avgörandet i allmänhet nöja sig härmed. Det blir då en fråga om vilkendera parten som skall bli lidande på att riktiga förhållanden ej kunnat fullt utredas. Det råder därvidlag en fri bevisprövning. Då kan ibland domstolen komma att i relativt hög grad bygga på allmänna föreställningar om hur människor vanligen reagerar i situationer av det slag som är föremål för bedömning. I regel ställs större krav på det allmännas företredare än på den enskilde när det gäller att anföra bevisning. Denne anses nämligen ha bättre förutsättningar och resurser än den enskilde att få fram relevant utredning.

Det finns också klara regler därom som gynnar den skattskyldige. Så länge deklarationen kan antas vara riktig har den skattskyldige ett bevisföreträde därutinnan att vad som angivits i deklarationen förutsätts vara riktigt i sak, låt vara att den skattemässiga bedömningen av fakta kan avvika från deklarentens.

#### Regeringsrätten som prejudikatinstans

Vad särskilt gäller regeringsrätten måste erinras om att vanliga skattemål kan komma under regeringsrättens prövning endast efter prövningstillstånd. Sådant får i princip beviljas blott om målet är av intresse för den fortsatta rättstillämpningen, bortsett från resningsfallen. Det inträffar ej sällan att en dom framstår som oriktig. Det vore då i och för sig önskvärt att domen kunde rättas, men

om förutsättningar för prövningstillstånd saknas, går det ej. Den felaktiga domen kvarstår då oändrad. Den enskilde parten blir då naturligen besviken på den rättvisa som tillhandahålls. Därför råar dock inte regeringsrätten utan lagstiftaren som givit domstolen den särskilda funktionen av prejudikatinstans.

*För egen del tycker jag det vore rimligt att man närmare såg över balansen mellan det allmänna och den skattskyldige . . .*

Tilläggas bör att, i lägen då det står klart att uppenbara felaktigheter drabbat en skattskyldig, regeringsrätten gör ett tämligen vidsträckt bruk av sin resningsbefogenhet och rättar till det som gått snett.

#### **Reglerna borde omprövas**

Det kan finnas anledning att med några ord beröra de två exempel som Olsson tar fram som bevis på skattedomstolarnas partiskhet.

Det är riktigt att när det gäller att ånyo ta upp en skattefråga sedan den ordinarie klagotiden går ut – denna tid är för övrigt mycket längre för det allmänns företrädare än för den skattskyldige – det råder stor olikhet. Man ställer stora krav på den enskilde skattskyldige för att han skall kunna få upp sin skattefråga i efterhand.

Han måste visa att det varit ursäktligt att han försummat att iakttaga klagotiden. Det har varit nödvändigt att visa en viss restriktivitet härvidlag och fordra

mycket av ursäktlighet. Man måste förhindra att redan avgjorde taxeringsfrågor tas upp till nyprövning. När det gäller det allmänna har man måst ge denna sida vissa möjligheter att få upp redan avgjorda frågor, därför att den skattskyldige har det nyss nämnda bevisföreträdet. Deklarationsuppgifterna tas således för goda, tills de visats vara fel. Mot bakgrund av denna regel har det varit nödvändigt att, om det allmänna kan visa att en deklaraionsuppgift är oriktig och taxeringen därigenom blivit för låg, kunna ta upp saken och rätta felet, ehuru klagotiden är utlupen. Denna möjlighet står det allmänna tillbuds fem år efter taxeringsåret.

Detta som förklaring. För egen del tycker jag det vore rimligt att man närmare såg över balansen mellan det allmänna och den skattskyldige på detta fält. Man borde kunna nå fram till en bättre avbalansering av förhållandet mellan de båda parterna i taxeringsprocessen.

#### **Skattetillägget skapar rättsosäkerhet**

Skattetillägget är ett institut som bygger på att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklaraionen som kunnat leda till för låg taxering. Om detta institut har jag personligen en ganska bestämd mening. Det är i sin nuvarande utformning oförenligt med förhållandena i en rättsstat. Det drabbar nämligen de skattskyldiga ytterst slumpmässigt och utan samband med relationen skuld/straff. Jag ser institutet närmast som ett av många hjälpmedel att skrämja de enskilda till lydnad inför en skattelagstiftning som saknar folklig förankring. Skattetillägget

är tänkt som ett skrämskott men kan i oväntade fall få dödlig verkan. Det är emellertid relativt enkelt att hantera för myndigheterna och har därför snabbt vunnit insteg på alla skatteområden. Ge-

---

*Skattetillägget är i sin nuvarande utformning oförenligt med förhållandena i en rättsstat.*

---

nom att skattetillägget givits sken av att vara ett slag av skatt – fast det i själva verket är en klar påföljd av straffkaraktär – har man lyckats undvika att förse det med de rättsäkerhetsgarantier som omgärdar brottsmålsprocessen med stor rättsosäkerhet som följd.

Regeringsrätten har vid tillämpning av reglerna endast följt lagstiftarens intentioner. Så har det blivit som det blivit. Det är inte svårt att förstå de reaktioner som skattetilläggsdomar framkallar hos de berörda. Men även här skall kritiken

inte främst riktas mot de domstolar som är satta att tillämpa en lagstiftning som aldrig borde få ha kommit till stånd i den föreliggande formen.

---

*Kritiken skall inte främst riktas mot de domstolar som är satta att tillämpa en lagstiftning som aldrig borde ha fått komma till stånd i den föreliggande formen.*

---

Självfallet är inte allt invändningsfritt inom skattedomstolarna, men kritiken mot denna del av statsverksamheten bör inte göras onyanserad. Framför allt är det klart oriktigt att förutsätta att våra domstolar inom skattesektorn inte skulle sträva efter att följa grundregeln i 1 § taxeringslagen: "att iaktta att taxeringarna blir överensstämmande med skatteförfattningarna och i möjligaste måtto likformiga och rättvisa".