

Skatteprocessen och den materiella rätten*

CAROLINE NORDKLINT**

I skattesystemet finns en inneboende spänning mellan statens intresse av att säkra skatteintäkter och de skattskyldigas strävan efter att begränsa sin skattebörda. Samtidigt råder en gemensam målsättning om rättssäkerhet och förutsebarhet. Artikeln belyser detta spänningsförhållande genom en analys av spelet mellan skatteprocessen och de materiella regler som styr beskattningen. Utgångspunkten för analysen är skattesystemets syften och övergripande målsättningar. Mot denna bakgrund diskuteras skatteprocessens roll och funktion samt behovet av särskilda skatteprocessuella bestämmelser. En central fråga är hur en balanserad och rättssäker beskattning kan säkerställas. Det konstateras att en specialreglerad skatteprocess är nödvändig för att tillgodose skattesystemets övergripande målsättningar.

1. Inledning

Regeringens övergripande mål för skatter och tull är att säkerställa finansieringen av den offentliga sektorn, bidra till ett väl fungerande samhälle och motverka brottslighet.¹ Målen ger främst uttryck för beskattningens fiskala syfte, men även andra syften framträder, t.ex. beskattningens funktion som styrmedel för att nå politiska mål.² För att nå de skatterättsliga målen betonar regeringen några riktlinjer och vägledande principer, däribland ”ett legitimt och rättvist skattesystem”. Målsättningarna åskådliggör beskattningens inneboende spänning mellan dess funktion som ett statsfinansiellt effektivt verktyg och behovet av att upprätthålla rättssäkerhet och skydd för den enskilde. Det finns alltså

* Denna text har genomgått vetenskaplig expertgranskning (peer review).

** Universitetslektor i skatterätt vid Stockholms universitet.

¹ Se prop. 2023/24:100 s. 84 ff. och regeringen, Finansdepartementet, Mål för skatter och tull, <https://www.regeringen.se/regeringens-politik/skatt-och-tull/mal-for-skatter-tull-och-indrivning/>, hämtad 2025-06-30.

² Jfr bl.a. Melz, Peter, Beskattning i ett samhällsekonomiskt perspektiv, 2 u., Stockholms universitet, 2019, s. 33 ff. (cit. Melz 2019) och Melz, Peter m.fl., Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt, 20 u., Studentlitteratur, Lund, 2025, s. 3 f. (cit. Melz m.fl. 2025).

flera förväntningar på skattesystemet, förväntningar som ofta måste vägas mot varandra.

Skattesystemets övergripande målsättningar och beskattningens starka bundenhet till legalitetsprincipen har bland annat bidragit till utvecklingen av ett omfattande och komplext materiellt regelsystem.³ De materiella skattelagarna kännetecknas därför av många huvudregler och ett ännu större antal undantag som regelbundet ändras för att anpassas till politikens mål och samhällsliga behov.⁴

I detta sammanhang är det intressant att fundera över skatteprocessens roll och relation till de materiella reglerna på skatterättens område. Skatteprocessen hör formellt till det förvaltningsprocessrättsliga området och följer i grunden de allmänna reglerna i förvaltningsprocesslagen (1971:291). Samtidigt uppvisar skatteprocessen flera särdrag i förhållande till den allmänna förvaltningsprocessen. I den mån särskilda bestämmelser finns i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, har dessa företräde framför förvaltningsprocesslagen. De allmänna reglerna i förvaltningsprocessen och de särskilda skatteprocessuella reglerna samverkar således. Ur detta perspektiv kan man möjligtvis tala om en särskild skatteprocessuell metod.⁵

Skattesystemets både dynamiska och komplexa natur, tillsammans med dess omfattande tillämpningsområde, aktualiserar behovet av att analysera hur skatteprocessen påverkas av dessa förhållanden. Syftet med denna artikel är därför att undersöka och analysera relationen mellan skatteprocessen och de materiella reglerna som styr beskattningen. Med utgångspunkt i de krav och förväntningar som ställs på den materiella rätten, problematiseras särskilt i vilken utsträckning de skatteprocessuella bestämmelserna är motiverade för att beskattningens syften och målsättningar ska uppnås.

Syftet väcker flera centrala frågor. Fyller skatteprocessen enbart en funktion som verktyg för att genomdriva den materiella rätten eller finns det även självständiga processuella syften? I vilken utsträckning lever förvaltningsprocessens grundprinciper vidare inom skatteprocessen? Krävs särskild processreglering för att uppnå beskattningens målsättningar? En närmare analys av dessa frågor kan bidra till en fördjupad förståelse för skatteprocessens funktion i relation till den materiella rätten. En sådan förståelse kan i sin tur främja en balanserad rättsutveckling som både beaktar skattesystemets övergripande mål att finansiera

³ Jfr bl.a. Hultqvist, Anders, Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, *Skattenytt* 2016 s. 730 ff. (cit. Hultqvist 2016) och Melz m.fl. 2025, s. 23 f.

⁴ Se uppbyggnaden av t.ex. inkomstskattelagen (1999:1229) och mervärdesskattelagen (2023:200).

⁵ Jfr bl.a. Melz m.fl. 2025, s. 601 f. och Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Iustus Förlag, Uppsala, 2018, s. 18 ff. om en skatterättslig metod när det främst kommer till att tillämpa materiella rättsregler.

offentlig sektor och dess funktion som styrmedel, samtidigt som rättssäkerhet, effektivitet och rättvisa värnas.⁶

Skattesystemet omfattar både materiella och processuella regler. De *materiella skattereglerna* avser i huvudsak vem som är skattskyldig och hur den beskattningsbara inkomsten ska beräknas, medan de *processuella reglerna* reglerar förfarandet för att tillämpa de materiella bestämmelserna.⁷ I denna artikel används termen *materiell skatterätt* (eller *materiell rätt*) för att beteckna de materiella bestämmelser som reglerar den faktiska beskattningen. Syftet med denna begreppsanvändning är att tydligt skilja dessa regler från de processuella bestämmelser som styr själva förfarandet. Termen *skattesystemet* avser däremot samtliga regler som är relevanta för beskattningen, både materiella och processuella.

I detta sammanhang är det viktigt att framhålla att processuella regler som tillämpas i domstolsprocessen brukar skiljas från förfaranderegler som tillämpas på myndighetsnivå.⁸ De skatterättsliga förfarande- och processreglerna har gemensamt att de ofta har stark anknytning till den materiella rätten och bygger likt förvaltningsprocesslagen och förvaltningslagen (2017:900), FL, på varandra. Av utrymmes- och pedagogiska skäl används här termer som *processregler* och *processuella regler* som gemensam beteckning. Ett annat begreppspar som av samma skäl används synonymt är beskattningens (eller skattesystemets) *syften* och *målsättningar*.

Artikeln disponeras enligt följande: I avsnitt två redogörs för beskattningens syften. Även om flera syften identifieras i de materiella reglerna, framhålls det fiskala syftet som det primära. I avsnitt tre analyseras skatteprocessens funktion och det diskuteras om processuella syften framträder i den skatterättsliga tolkningen. Avsnitt fyra ägnas åt sambandet mellan skatteprocessen och den materiella rätten. I avsnitt fem diskuteras behovet av skatteprocessuella specialregler. Artikeln avslutas i avsnitt sex med några sammanfattande reflektioner.

⁶ Jfr Nordklint, Caroline, Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen, ak. avh., Jure Förlag, Stockholm, 2019, s. 339 (cit. Nordklint 2019).

⁷ Inkomstskattelagen är ett exempel på en lag som innehåller materiella regler och skatteförfarandelagen är ett exempel på en lag som innehåller processuella regler. Se vidare bl.a. Alm-gren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteprocessen, 4 u., Norstedts Juridik, Stockholm, 2021, s. 27 f. och Melz m.fl. 2025, s. 51 f.

⁸ Se bl.a. Lavin, Rune, Förvaltningsprocessrätt, 5 u., Norstedts Juridik, Stockholm, 2023, s. 13 f. Jfr dock Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder, 10 u., Jure Förlag, Stockholm, 2014, s. 32.

2. Beskattningens syften

Inom skatterätten skiljer man ofta mellan skatter med rent fiskala syften och skatter med icke-fiskala syften.⁹ Det *fiskala syftet* brukar framhållas som beskattningens primära ändamål.¹⁰ Huvudsyftet med beskattningen är alltså att finansiera den offentliga sektorn och säkerställa en god välfärd. Vad detta mer precist innebär har dock lämnats till politiken att avgöra.¹¹

Ett exempel på en skatt med rent fiskalt syfte är inkomstskatten på tjänsteinkomster. Tjänstebeskattningen är progressiv och bygger främst på den s.k. skatteförmågeprincipen.¹² Principen innebär att de skattskyldiga ska betala skatt i förhållande till sin förmåga. De förväntas alltså avstå en viss del av sin inkomst till förmån för det allmänna baserat på vilken gränsnytta inkomsten har för individen. Syftet med tjänstebeskattning är därmed i första hand fiskalt, även om det också finns ett bakomliggande rättvisemotiv.

Beskattningen har dock även andra syften än det fiskala. Skatter som syftar till att styra eller förändra beteenden är vanliga. I dessa fall talar man om *icke-fiskala syften*.¹³ Ett exempel är tobaksskatten där hälsopolitisk hänsyn är central. Syftet med denna skatt är att minska tobakskonsumtionen och därigenom främja folkhälsan.¹⁴ Även inkomstskatter kan ha icke-fiskala syften. Ett sådant exempel är regeln i 11 kap. 12 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, som möjliggör förmånlig beskattning när en arbetstagare får en cykel från sin arbetsgivare. Skattelättnaden motiveras bland annat av miljö- och hälsoskäl.¹⁵

Indelningen mellan fiskala och icke-fiskala skatter är något förenklad. I praktiken förekommer ofta båda syftena samtidigt, även om det ena kan vara mer framträdande. Fåmansföretagsreglerna utgör ett sådant exempel. Att motverka inkomstomvandling framhålls ofta som regelverkets huvudsakliga syfte, men reglerna syftar också till att främja entreprenörskap och stimulera sysselsättning.¹⁶ Resultatet är ett regelkomplex som innehåller både skärpt beskattning och möjligheter till förmånligare beskattning vid aktivt ägande i fåmansföretag. Utformningen av fåmansföretagsreglerna kan därför uppfattas som inkonsekvent med syften som i praktiken kan vara svårförenliga.

Det fiskala syftet präglar alltså de flesta materiella skattereglerna. Ett grundläggande intresse i skatterätten är därför att dessa regler också får genomslag

⁹ Se bl.a. Melz 2019, s. 33 ff.

¹⁰ Se Melz m.fl. 2025, s. 3.

¹¹ Oavsett regeringsställning finns en enighet om att offentlig sektor ska finansieras av skattemedel. Regeringen utformar riktlinjer för skattepolitiken. På så sätt föreligger ett nära samband mellan skatterätt och skattepolitik. Se prop. 2023/24:100 s. 84 ff. för de nuvarande riktlinjerna.

¹² Se bl.a. Melz m.fl. 2025, s. 30 f.

¹³ Se Melz 2019, s. 37 f.

¹⁴ Se prop. 2021/22:245 s. 32.

¹⁵ Se prop. 2021/22:34 s. 8.

¹⁶ Se t.ex. SOU 2024:36 s. 84 ff.

i praktiken. Efterlevnaden av reglerna är särskilt viktig just inom skatterätten, eftersom den är en förutsättning för att säkra finansieringen av offentlig sektor. Skatten bidrar i detta avseende till att möjliggöra statens funktion och existens. Att skattesystemet upplevs som legitimt och rättvist av de skattskyldiga är avgörande för god regelefterlevnad.¹⁷ Det krävs samtidigt att systemet möjliggör en rättvis och nyanserad tillämpning av reglerna. För att uppnå detta har lagstiftaren i många fall medvetet lämnat visst tolkningsutrymme, vilket i sin tur inneburit en acceptans för viss skatteplanering.¹⁸

Skattesystemet och dess målsättningar utmanas emellertid av en inbyggd spänning som bottnar i konflikten mellan statens intresse av att säkra skatteintäkter och de skattskyldigas strävan efter att minimera sin skattebörda. Detta spänningsförhållande leder ibland till att Skatteverket och de skattskyldiga tolkar reglerna olika, särskilt när lagens rekvisit lämnar ett tolkningsutrymme.¹⁹ Inte sällan anpassar de skattskyldiga sitt handlande efter hur bestämmelserna är utformade i syfte att nå ”den optimala beskattningen”, vilket inte nödvändigtvis sammanfaller med det allmänna uppfattning om hur regeln ska tolkas och förstås. Den flexibilitet som lagstiftningen tillåter kan därför leda till resultat som visserligen följer lagens ordalydelse, men som inte överensstämmer med lagstiftarens syfte eller med Skatteverkets tolkning av reglerna.

För att beskattningens syften ska uppnås krävs att den materiella rätten får genomslagskraft och fungerar effektivt i rättstillämpningen. Skattesystemet står här inför flera utmaningar, särskilt när det gäller skatteplanering och, i mer allvarliga fall, skattebrottslighet. För att bemöta dessa utmaningar och samtidigt främja skattesystemets målsättningar spelar skatteprocessen en avgörande roll. I de följande avsnitten analyseras, med hjälp av några illustrativa exempel, sambandet mellan skatteprocessen och den materiella skatterätten.

3. Skatteprocessen och dess funktion

I jämförelse med den materiella skatterätten som har tydliga syften, är det svårare att identifiera ett uttalat syfte med skatteprocessen. Skatteprocessens roll handlar i allmänhet om att förse staten med verktyg för att säkerställa och kontrollera att korrekt skatt tas ut.²⁰ Detta kan visserligen betecknas som ett syfte med skatteprocessen. Enligt min uppfattning saknar reglerna, bortsett från detta, ett egentligt självändamål.

¹⁷ Jfr regeringens mål för skatter och tull.

¹⁸ Jfr Melz m.fl. 2025, s. 625 f.

¹⁹ Se t.ex. Melz m.fl. 2025, s. 624 f.

²⁰ Jfr Melz m.fl. 2025, s. 645 f.

Som utvecklas nedan skulle ändamålet med skatteprocessen i många fall kunna uppnås med materiella regler. Däremot skulle det vara svårare att nå balanserade och nyanserade resultat och garantera rättssäkerheten utan skatteprocessuella bestämmelser.²¹ Skatteprocessen är därför nödvändig för den materiella rättens genomslag och för att grundläggande skatterättsliga principer ska upprätthållas. Det skulle kunna uttryckas som att skatteprocessen huvudsakligen är instrumentell för att uppnå beskattningens syften. Det är därför mer lämpligt att tala om *skatteprocessens funktion*, dvs. vilka faktiska effekter skatteprocessen bidrar till, snarare än om dess syfte.

Vad som utgör processens funktion har diskuterats. Ekelöf betonade processreglernas allmänna *handlingsdirigerande effekt*, exempelvis genom att de skapar en plikt känsla och fruktan för sanktioner.²² Han framhöll vidare att processens funktion är att ge de materiella reglerna genomslagskraft i samhällslivet.²³ Ekelöfs tankegångar har sedan vidareutvecklats. I civilprocessen lyfts ofta konfliktlösning fram som en alternativ funktion, medan straffprocessen främst förknippas med brottsbekämpning och rättssäkerhet.²⁴

För förvaltningsprocessen har processens funktion diskuterats av bland annat von Essen. Han menar att förvaltningsdomstolens roll och processens funktion varierar beroende på måltyp och framhåller *kontrollfunktionen* eller *den överprövande funktionen* som den mest centrala.²⁵ Det innebär främst att inom vissa processuella ramar säkerställa materiellt riktiga avgöranden och att värna den enskildes rättsskydd i förvaltningen.

Mot bakgrund av dessa allmänna uppfattningar om processens ändamål är det intressant att reflektera över skatteprocessens specifika funktion. Ekelöfs resonemang om processens betydelse för att säkerställa den materiella rättens genomslag känns igen i skatterätten. Det fiskala intresset återspeglas även i de processuella reglerna, ofta i form av handlingsdirigerande bestämmelser som kombineras med sanktioner eller andra betungande rättsföljder. Skatteprocessens handlingsdirigerande funktion bidrar alltså till den materiella rättens genomslag.

Ett tydligt exempel på hur det fiskala intresset präglar skatteprocessen är reglerna om den skattskyldiges uppgiftsskyldighet och skattetillägg vid bristfälligt informationslämnande i skatteförfarandelagen.²⁶ Skatteverkets behov att få korrekt information om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden är så stor att

²¹ Jfr de argument om bevisrätten i skatteprocessen som framförs i Nordklint 2019, s. 339 ff.

²² Se Ekelöf, Per Olof m.fl., Rättegång. Första häftet, 9 u., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016, s. 13 ff. (cit. Ekelöf 2016).

²³ Se Ekelöf 2016, s. 20.

²⁴ Se vidare Ekelöf 2016, s. 26 ff.

²⁵ Se von Essen, Ulrik, Processramen i förvaltningsmål, 2 u., Wolters Kluwer, 2016, s. 27 ff. och 33 ff. (cit. von Essen 2016) och von Essen, Förvaltningsrättens grunder, 6 u., Norstedts Juridik, Stockholm, 2024 s. 267 f. (cit. von Essen 2024).

²⁶ Se 31 kap. och 49 kap. SFL. Se även Nordklint 2019, s. 55.

den skattskyldige bär det yttersta ansvaret för att uppgifterna i deklarationen är korrekta. Ett annat aktuellt exempel är reglerna om tilläggsskatt, vilka förutsätter att Skatteverket får tillgång till information om de multinationella bolagens inkomster.²⁷ Denna information är nödvändig för att tillämpa reglerna om tilläggsskatt och för att kontrollera regelefterlevnaden. För att säkerställa korrekt informationslämnande har reglerna kompletterats med sanktionsbestämmelser i form av den s.k. rapportavgiften.²⁸ Avgiften tas ut vid bristfällig information. Precis som skattetillägget är denna sanktion proaktivt utformad. I dessa exempel fungerar de processuella reglerna alltså både som *styrmedel* för att säkra det fiskala intresset och som *preventiva mekanismer* genom sanktioner. De förstärker därmed de materiella reglerna och bidrar till deras genomslag i samhället.²⁹

Det nära sambandet mellan materiell och processuell rätt i förvaltningsprocessen har uppmärksammats av bland annat Cegrell Karlander som liknar det vid kommunicerande kärl där regelverken samverkar i rättstillämpningen.³⁰ Hon lyfter frågan om utredningens robusthet som exempel på en processuell bedömning som förutsätter materiell förståelse. Enligt henne kräver en djupgående processrättslig analys god förståelse för såväl processuella som materiella regler. Denna dynamik är även framträdande i skatterätten där den processuella och materiella rätten ofta är tätt sammanflätande och i praktiken fungerar i ömsesidig växelverkan för att nå beskattningens övergripande målsättningar.

Två karaktärsdrag för skatteprocessen, som följer av det fiskala intresset, är dels beskattningens betydande påverkan på de skattskyldigas ekonomi, dels den masshantering som beskattningen ofta innebär.³¹ Detta ställer krav på processuella regler som både förenklar och effektiviserar förfarandet, samtidigt som de bidrar till korrekta beslut och upprätthåller balansen mellan statens fiskala intresse och de skattskyldigas rättssäkerhetsintresse. Det finns ingen egentlig motsättning mellan det fiskala intresset och de materiella reglernas syften å ena sidan, och rättssäkerheten å andra sidan.³² Trots detta kan spänningar uppstå när statens intresse att effektivt beskatta riskerar att inskränka den skattskyldiges

²⁷ Reglerna bygger på EU:s minimibeskattningsdirektiv, Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen och har införts i lag (2023:875) om tilläggsskatt. För närmare beskrivning av reglerna hänvisas till Skattenytt 2025 nr 4 som innehåller artiklar på temat tilläggsskatten, bl.a. Dahlberg, Mattias, Lagen om tilläggsskatt: Bakgrund, struktur och problem, Skattenytt 2025 s. 480–499 som ger en överblick över tilläggsskattesystemet.

²⁸ Se 49 e kap. SFL.

²⁹ Jfr Ekelöf 2016, s. 13 f.

³⁰ Se Cegrell Karlander, Isa, Officialprincipen i migrationsprocessen. Domstolens utredningsansvar, ak. avh., Uppsala universitet, 2021, s. 16 f.

³¹ Se Melz m.fl. 2025, s. 645 f. och Nordklint 2019, s. 55 f.

³² Jfr Larsson, Torvald, Domstolsprövning av förvaltningsbeslut, Lunds universitet, Lund, 2020, s. 16 och Nordklint, Caroline, Skatteverkets uttalanden och överklagbarhet, Skattenytt 2025 s. 6 f.

grundläggande rättigheter. Här kan de processuella bestämmelserna spela en avgörande roll för att förhindra att beskattningen kommer i konflikt med grundläggande rättssäkerhetsprinciper.

Ett exempel på en konflikt mellan det fiskala intresset och rättssäkerheten är behovet av att utforma regler med öppna och vaga rekvisit, t.ex. regler som är avsedda att träffa oförutsedda skatteinpassade transaktioner. Sådana rekvisit möjliggör beskattning i situationer som lagstiftaren inte kunnat förutse vid lagens tillkomst. Det fiskala syftet talar här för att reglerna bör vara generellt och flexibelt utformade. Generella och vaga regler försämrar emellertid i regel förutsebarheten, eftersom det blir svårare för den skattskyldige att avgöra hur och i vilka sammanhang en regel ska tillämpas.³³ Det kräver avvägning mellan de olika intressena. De processuella bestämmelserna kan då fungera som ett verktyg för att åstadkomma ett resultat som både tillgodoser de syften som framträder i de materiella reglerna och skapar garantier för en rättssäker rättstillämpning.³⁴

Skatteflyktslagen (1995:575), SkFL, är ett tydligt exempel på samspel mellan materiell och processuell rätt. Lagen syftar till att motverka olika former av utmanande skatteinpassade transaktioner och är avsedd att tillämpas i situationer där den skattskyldige, genom en eller flera rättshandlingar och i enlighet med lagens bokstav, uppnår ett resultat som anses strida mot lagstiftningens syfte.³⁵ Förenklat innebär detta att Skatteverket, med stöd av skatteflyktslagen, kan bortse från faktiska omständigheter när inkomstskatten fastställs.³⁶ Skatteflyktslagen illustrerar tydligt det fiskala syftets centrala betydelse. Den materiella räckvidden är långtgående och kan få betungande konsekvenser för den skattskyldige. Samtidigt är skatteflyktslagen svår att tillämpa och det är svårt att finna ett konsekvent mönster i rättspraxis.³⁷ Förutsebarheten kan därför ifrågasättas och det förefaller särskilt viktigt att det finns processuella garantier så att den skattskyldige får en rättssäker prövning.

³³ Se bl.a. Hultqvist 2016, s. 742.

³⁴ Se t.ex. Croneberg, Richard, Att motverka skatteflykt: En komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk, ak. avh., Lunds universitet, 2021, s. 98.

³⁵ Se 2 § SkFL. Se även Carneborn, Christian och Ugglå, Carl-Magnus, Skatteflyktslagen. En kommentar, (3 dec. 2024, JUNO) (cit. Carneborn och Ugglå) och Melz m.fl. 2025, s. 633 ff. för en närmare genomgång av skatteflyktslagen och dess tillämpning.

³⁶ Det ska noteras att det är förvaltningsdomstolen som tillämpar skatteflyktslagen efter framställning av Skatteverket, se vidare 4 § SkFL.

³⁷ Se bl.a. Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, Svensk Skattetidsning 2005 s. 319 f., Simon Almendal, Teresa, Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?, Skattenytt 2010 s. 644 ff., Tjernberg, Mats och Neway Herrman, John, Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?, Skattenytt 2011 s. 167 och Tjernberg, Mats, Skatteflyktslagen och HFD x 2 – 3:12 respektive koncernbidragsreglerna, Skattenytt 2018 s. 813 ff. Jfr dock Persson Österman, Roger, Till försvar för en oförutsebar lag. En studie av tillämpningen av skatteflyktslagen, del 1, Stiftelsen Juridisk Fakultetslitteratur, 2020, s. 37 ff.

För att jämna ut den obalans som kan uppstå mellan staten och den skattskyldige i dessa situationer, och för att skydda den skattskyldiges intressen, bär Skatteverket bevisbördan för att en transaktion är att betrakta som skatteflykt.³⁸ De konkreta omständigheter som följer av rekvisiten i 2 § SkFL, bland annat att transaktionen strider mot lagstiftningens syfte trots att den skattskyldige förhållit sig till skattelag om än på ett konstlat sätt, är svåra att bevisa. Bevisbörderegeln fungerar som en motvikt till den materiella regelns långtgående räckvidd och jämnar ut balansen mellan parterna.³⁹ Även om bevisbörderegeln inte nödvändigtvis bidrar till ökad förutsebarhet, verkar den återhållande då lagen framför allt tillämpas i mer uppenbara fall. På så sätt bidrar de processuella reglerna till att balansera förhållandet mellan staten och den skattskyldige. Utan denna typ av balanserande regler skulle det vara svårare att rättfärdiga långtgående materiella bestämmelser. Processuella regler, såsom bevisbörderegeln i skatteflyktslagen, har en *rättsskyddande funktion* och minskar risken för godtycklig rättstillämpning. Det stärker i sin tur regelverkets legitimitet.

De skatteprocessuella reglernas funktion har alltså många likheter med de resonemang som Ekelöf förespråkade och som sedan har vidareutvecklats. Den materiella rättens genomslag är framträdande i skatteprocessens utformning där handlingsdirigerande funktioner kombineras med garantier för rättssäkerheten. Den starka kopplingen och det samspel som föreligger mellan materiell och processuell skatterätt är därför avgörande för att skattesystemets övergripande målsättningar ska infrias. Däremot framträder funktionen att kontrollera förvaltningen i mindre grad i de skatteprocessuella reglerna. Det får antas att denna funktion snarare kommer till uttryck i de delar av skatteprocessen där de allmänna förvaltningsprocessuella bestämmelserna tillämpas. Det kan också vara en förklaring till varför det behövs särskilda skatteprocessuella bestämmelser. Varken de materiella skattereglerna eller de allmänna förvaltningsprocessuella reglerna är tillräckliga för att beskattningens syften ska uppnås.

4. Samspelet mellan skatteprocessen och den materiella skatterätten

Det finns övergripande målsättningar och intressen i skatterätten som både lagstiftaren och rättstillämparen strävar efter att förverkliga, oavsett om det är de materiella eller processuella reglerna som tillämpas. Som tidigare framhållits har beskattningen flera och ofta varierande syften. Skatteprocessen saknar kanske ett direkt syfte, men har i gengäld flera funktioner.

³⁸ Se Carneborn och Ugglå, kommentaren till 4 § och Melz m.fl. 2025, s. 638.

³⁹ För en fördjupad analys om bevisbörderegelnas funktion i skatteprocessen, se vidare Nordklint 2019, s. 175 ff. och s. 198 ff.

En särskilt framträdande funktion är att *säkerställa att den materiella rätten får genomslag*. Det kan innebära att skatteprocessen förenklar den materiella tillämpningen, t.ex. vid användning av presumtioner, men också att den i vissa fall försvårar tillämpningen för att bland annat garantera rättssäkerheten.⁴⁰ Ett exempel på det senare är utformningen av skatteflyktslagen. En annan viktig funktion är att *skapa balans i processen*, t.ex. när det finns en svagare part, en part med sämre bevisrättsliga förutsättningar eller andra faktorer som kan skapa ojämlikhet mellan parterna. På så vis samverkar skatteprocessens olika funktioner inte bara med den materiella rätten utan också med varandra, för att skattesystemets övergripande målsättningar ska uppnås.

Att jag beskriver detta som *skatteprocessens funktioner* snarare än syften beror på att skattesystemets målsättningar många gånger skulle kunna uppfyllas enbart med stöd av materiell rätt. Om det finns risk för att de skattskyldiga kringgår materiella regler kan det i första hand åtgärdas på två sätt. En modell är att den materiella rätten justeras, exempelvis genom att en strikt materiell schablonregel införs.⁴¹ Ett sådant exempel är schablonregeln vid uthyrning av privatbostad i 42 kap. 30 § IL. Avdraget innebär att en skattskyldig har rätt till 40 000 kr i avdrag oberoende av de faktiska kostnaderna för uthyrningen. Från ett processuellt perspektiv förenklar detta regelverket, eftersom det aldrig behöver bli en fråga om vilka kostnader den skattskyldige haft. Denna typ av förenkling bidrar till effektivitet och förutsebarhet, men uppfattas inte alltid som rättvis av de skattskyldiga som har högre kostnader.⁴²

Ett annat alternativ är att använda processuella regler för att förebygga eller hantera materiella tillämpningsproblem. Det kan exempelvis ske genom processuella regler om uppgiftsskyldighet och sanktionsavgifter vid brister i informationslämnandet eller genom att bilda bevispresumtioner för att förenkla bevisläget för en av parterna.⁴³ I dessa fall kompletterar den processuella rätten den materiella, i syfte att effektivisera och förstärka dess tillämpning. De skatteprocessuella reglerna har här inget självändamål. Deras existens motiveras av behovet att ge genomslag åt den materiella rätten.

Att enbart förlita sig på den materiella rätten kan dock leda till ett onyanserat system.⁴⁴ När exempelvis schablonregler används i den materiella rätten har lag-

⁴⁰ Se vidare Nordklint 2019, s. 247 ff. för presumtionsbegreppet och användning av presumtioner i rättstillämpningen.

⁴¹ För exempel på schabloner i skattelagstiftningen, se Pahlsson, Robert, Lagstiftningsteknik – schabloner i inkomstskattelagen, Skattenytt 2021 s. 514 ff. Alhager lyfter även fram exempel när schabloner används processuellt, se vidare Alhager, Eleonor, Schablonbeskattning, Skattenytt 2003 s. 175 (cit. Alhager 2003).

⁴² Se Lindgren, Victoria, Den goda skattebetalaren. En rättsvetenskaplig studie av det arbetande skattesubjektet åren 1928–2023, Umeå universitet, 2024, s. 248 f. (cit. Lindgren 2024).

⁴³ Se t.ex. 31 kap. SFL och 49 kap. 5 § SFL för exempel på uppgiftsskyldighet och sanktionsavgift och RÅ 2001 ref. 22 för exempel på bevispresumtion.

⁴⁴ Jfr även den kritik som framförts mot schablonregler under åren i bl.a. von Bahr, Stig, Verklig-het, schablon eller fiktion, Skattenytt 1988 s. 567 och Alhager 2003 s. 167 ff.

stiftaren genom förenklingar marginaliserat skatteprocessens betydelse. Det kan vara lämpligt i situationer där rättstillämparens resurser är begränsade eller när risken för kostsamma och onödiga processer är hög. Allt för många förenklingar riskerar dock att leda till ett system som saknar legitimitet och i förlängningen kan skapa incitament till skatteundandragande.⁴⁵

Genom att låta processuella regler komplettera den materiella skatterätten möjliggörs mer nyanserade bedömningar, där relevanta omständigheter kan beaktas och motstående intressen vägas mot varandra. Detta leder till ett skattesystem som både är mer legitimt och uppfattas som rättssäkert. Mot denna bakgrund kan man argumentera för att målsättningen att uppnå en balanserad och rättssäker process utgör en så väsentlig funktion att den kan betraktas som ett syfte med skatteprocessen.

5. Särskilda skatteprocessuella bestämmelser – motiverade eller överflödiga?

Det är naturligt att i detta sammanhang fråga sig om särskilda skatteprocessuella bestämmelser behövs eller om det bara är ett överflöd av regler. Skatteprocessen följer som tidigare framhållits huvudsakligen förvaltningsprocesslagen, med de undantag och tillägg som regleras i skatteförfarandelagen. Som von Essen understryker är förvaltningsprocessens främsta funktion att kontrollera förvaltningen, vilket ger uttryck för förvaltningsdomstolens överprövande funktion.⁴⁶ Denna kontrollfunktion är relevant även inom skatteprocessen, men den kan knappast i sig motivera ett behov av specialregler.

Behovet av specialbestämmelser framträder tydligare när skattemål jämförs med andra förvaltningsmål och när processen beaktas i ett bredare sammanhang där även den materiella rätten inkluderas. Många förvaltningsrättsliga mål rör situationer där enskilda söker förmåner från staten eller åläggs skyldigheter. Det kan exempelvis handla om rätt till sjukpenning, bistånd eller vårdinsatser, eller att invända mot avgifter för olika samhällstjänster. Gemensamt för dessa mål är att de rör statens utgiftssida och ofta berör mycket grundläggande mänskliga behov, ibland till och med frågor om liv och död. Till skillnad från allmänna förvaltningsmål, rör skattemål statens inkomstsida och handlar i grunden om ekonomiska skyldigheter i form av tvångsbidrag från individer och företag till staten.⁴⁷ Skatteprocessen måste därför vara utformad för att hantera alla varierande skatterättsliga intressen och konsekvenser, vilka i flera avseenden skiljer sig från de som karaktäriserar den allmänna förvaltningsprocessen.

⁴⁵ Jfr Lindgren 2024, s. 236 f.

⁴⁶ Se von Essen 2016, s. 33 ff. och von Essen 2024, s. 267 f.

⁴⁷ Se bl.a. Melz 2019, s. 8 och Melz m.fl. 2025, s. 1.

Det statsfinansiella intresset inom skatterätten kan dessutom kräva särskild hänsyn i rättstillämpningen. Staten har ett starkt intresse av regelefterlevnad och kontroll av beskattningen.⁴⁸ Skattskyldigheten kan närmast uppfattas som en kollektiv förpliktelse gentemot det allmänna. Den skattskyldige kan således inte förvänta sig en direkt motprestation. Denna skyldighet härleds ur det fiskala syftet och har sin grund i den materiella rätten. I allmänhet accepteras denna ensidiga förpliktelse, men ibland uppstår spänningar mellan statens fiskala intresse och den skattskyldiges rättigheter.⁴⁹ Dessa spänningar kan begränsa eller till och med förhindra att skattesystemets övergripande målsättningarna uppnås. Med hjälp av skatteprocessuella bestämmelser, t.ex. en långtgående uppgiftsskyldighet, särskilda bevisrättsliga konstruktioner som bevispresumtioner, och utvidgade omprövningsregler, kan spänningarna mildras eller undvikas. Dessa processuella verktyg kan motverka rättstillämpningsproblem och samtidigt upprätthålla balans mellan effektivitet och rättssäkerhet.

Som diskuterats i avsnitt 2 har beskattningen även icke-fiskala syften, t.ex. att stimulera företagande eller styra beteenden i en viss riktning. I sådana fall är det inte den överprövande funktionen som står i centrum, utan snarare skatteprocessens förmåga att främja och möjliggöra skattesystemets målsättningar. Ett exempel är reglerna om skattereduktion vid köp av hushållsarbete, som bland annat syftar till att minska användningen av svartarbete och stimulera arbetsmarknaden.⁵⁰ Genom ett förenklat förfarande får köparen skattelättnaden direkt vid köpet och slipper därmed krångliga deklarationsförfaranden.⁵¹ Här fungerar det processuella regelverket inte bara som ett kontrollverktyg, utan bidrar direkt till att de materiella reglerna tillämpas korrekt och får avsedd effekt. Indirekt bidrar det i regel också till ekonomisk-politisk måluppfyllelse.⁵²

Skattesystemet omfattar ett brett spektrum av övergripande målsättningar, såväl fiskala som handlingsdirigerande och rättssäkerhetsfokuserade intressen. De processuella reglerna är ett viktigt redskap för att nå dessa målsättningar och i detta sammanhang blir förvaltningsprocesslagens regler otillräckliga. Förvaltningsprocesslagen är i första hand utformad för att kontrollera myndighetsutövning i allmänna förvaltningsmål, inte för att hantera skatterättens särskilda behov. Mot denna bakgrund kan skatteprocessens specialbestämmelser motiveras. De utgör inte ett avsteg från den förvaltningsprocessrättsliga grunden, utan är en anpassning till skattesystemets förutsättningar. Den skatterättsliga metoden kräver alltså andra överväganden än de som gäller generellt inom för-

⁴⁸ Jfr t.ex. prop. 2010/11:165 s. 273 där behovet av specialbestämmelser motiveras av Skatteverkets kontrollmöjligheter för att skydda seriösa företag från mindre seriösa företag och för att öka legitimiteten för skattesystemet.

⁴⁹ Se vidare avsnitt 3.

⁵⁰ Se prop. 2006/07:94 s. 1.

⁵¹ Se prop. 2008/09:77 s. 33.

⁵² Jfr Lindgren 2024, s. 252 f.

valtningsrätten. Det är ett starkt argument för varför det behövs särskilda skatteprocessuella regler.

6. Avslutande reflektioner

Denna text har utgjort ett första steg i att synliggöra det nära sambandet mellan skatteprocessen och den materiella skatterätten. Av utrymmesskäl har analysen fokuserat på de breda penseldragen, men nedslag skulle med fördel kunna göras i enskilda bestämmelser. Ett exempel som inte behandlats närmare är förhandsbeskedsinstitutet, som utvecklats till en egen form av process med syfte att bidra till rättsutvecklingen och skapa förutsebarhet.⁵³ Andra exempel på skatteprocessuella specialbestämmelser är reglerna om rättskraft, förlängda tidsfrister för omprövning och överklagande, del- och mellandom samt ersättning för ombudskostnader.⁵⁴ Mot bakgrund av de slutsatser som dragits i denna artikel om samverkan mellan skatteprocessen och den materiella rätten, finns det skäl att närmare analysera vilken funktion sådana specialregler fyller.

Utan att här fördjupa analysen av dessa områden kan konstateras att skatterätten har krävt en annan processuell reglering än vad som gäller inom många andra delar av förvaltningsrätten. Enligt min bedömning beror detta främst på två faktorer: dels beskattningens varierande syften och dess avgörande statsfinansiella betydelse, dels de långtgående konsekvenser som beskattningen kan få för den skattskyldige. Tillsammans skapar dessa förutsättningar behov av processuella regler som både möjliggör att beskattningens olika syften uppnås och upprätthåller en processuell balans där rättssäkerheten ges en framträdande roll.

Inledningsvis väcktes frågan om skatteprocessen endast bör betraktas som ett verktyg för att genomdriva den materiella rätten, eller om den även fyller egna, självständiga processuella syften. Skattesystemets övergripande målsättningar är mångfacetterade och kan i vissa fall vara motstridiga. När skatteprocessen ställs i relation till den materiella rättens syften blir samspelet mellan regelverken tydligt. I detta sammanhang framträder en väsentlig processuell funktion vid sidan av den mer uppenbara funktionen att säkerställa den materiella rättens genomslag. Skatteprocessens förmåga att skapa balans mellan syftena utgör i sig ett självständigt och betydelsefullt processuellt ändamål.

För att skattesystemets målsättningar ska uppfyllas krävs särskilda processuella bestämmelser. Skatteprocessen är i grunden en del av den förvaltnings-

⁵³ Se prop. 1997/98:65 s. 1 och s. 22 f. För en närmare genomgång av de processuella särdrag som präglar förhandsbeskedsinstitutet, se Persson Österman, Roger, *Förhandsbesked i skattefrågor*, Iustus Förlag, 2013, s. 92 ff.

⁵⁴ Se vidare 43 kap. SFL om ersättning för ombudskostnader, 66 kap. SFL om rättskraft och omprövningsfrister samt 67 kap. SFL om överklagande och möjlighet till del- och mellandom.

rättsliga processordningen och förvaltningsprocesslagens grundläggande idé om flexibilitet är därför tillämplig här.⁵⁵ Förvaltningsprocesslagens flexibilitet, som syftar till effektivitet och anpassningsförmåga, kan dock medföra bristande förutsebarhet i skatteprocessen, särskilt då den materiella skatterätten ofta är komplex, detaljerad och föränderlig. Skatterättens dynamik förutsätter processuella regler som skapar stabilitet, tydlighet och därmed rättssäkerhet.

Sambandet mellan skatteprocessen och den materiella skatterätten kan därmed sammanfattas som starkt. Med den processuella funktionen i förgrunden skapas förutsättningar för en mer nyanserad tillämpning av den materiella rätten, där olika intressen kan vägas mot varandra. Det är särskilt betydelsefullt för rättssäkerheten som annars riskerar att hamna i skymundan i den materiella lagstiftningen. Detta stärker och legitimerar skattesystemet som helhet.

En fördjupad förståelse för skatteprocessens funktion i förhållande till den materiella rätten är sammanfattningsvis avgörande för en rättsutveckling som är förenlig med skattesystemets övergripande syften och grundläggande principer. Skatteprocessen är inte bara ett medel för att genomdriva materiell rätt. Den är också en förutsättning för att beskattningen ska uppnå sitt fulla syfte.

⁵⁵ Jfr utgångspunkterna för förvaltningsrättsliga ärenden i 9 § FL.