

## Skattelitteratur

**Taxeringshandbok.** Kommentar till 1956 års taxeringsförordning av Hedborg—Björne—Walberg—Svensson. Andra omarbetade och utvidgade upplagan utgiven av Norstedts 1961, 416 s. Pris 30:—. Anmälan av assessor Bertil Wennergren.

Under de dryga tre år, som förflutit sedan första upplagan av boken utkom, har åtskilligt tilldragit sig i lagstiftning och praxis på taxeringsförfarandets område. Man kan vara övertygad om att intet undgått författarteamet, som med sin strategiska placering i händelsernas centrum har den bästa tänkbara överblick över utvecklingen. Bland de nya avsnitt som tillkommit i boken märkes särskilt s. 250—255, som avhandlar processen i KR enligt Kungl. Maj:ts stadga den 1 december 1959, och s. 263—269, som kommenterar reglerna om fullföljdsbegränsning vid talan hos RR över KR:s utslag i taxeringsmål. Vidare har i olika sammanhang infogats upplysningar om förfarandet i varuskattemål m m.

I ett särskilt bihang (s. 404—409) har till ledning vid tillämpningen av regler om uppgiftsskyldighet, förfarande m. m. i förordningarna om allmän varuskatt, om förfarandet vid konsumtionsbeskattning, om beräkning av pensionsgrundande inkomst samt om uppbörd av avgift enligt lagen om försäkring för allmän tilläggspension, m m, sammanställts tabeller, som utvisar i vilka paragrafer i TF som motsvarigheter återfinnes. Att rubricera avsnittet såsom "Ur TF hämtade regler i annan lagstiftning om skatteprocess" synes dock innebära en övervärdering

av TF:s inflytande. Icke minst med hänsyn till angelägenheten av att en såvitt möjligt enhetlig praxis utbildas i fråga om tillämpning av de likartade reglerna på dessa närbesläktade områden är initiativet emellertid värdefullt. I sammanhanget må framhållas, att kommentaren till 37 § 1 mom. TF om uppgiftsskyldighet just med tanke på jämförelser vid tillämpning av 5 § förordningen angående uppbörd av avgifter enligt lagen om försäkring för allmän tilläggspension m m skulle vinna åtskilligt på att punkterna 1 och 2 (s. 105—110) behandlades var för sig. Med nuvarande uppläggning av kommentaren kostar det åtskillig möda att komma fram till texten, som till en anställd städhjälp utgivit minst 300 kronor men ej varit hennes huvudsaklige arbetsgivare, väl är skyldig att lämna arbetsgivaruppgift för ATP men icke behöver bifoga någon kontrolluppgift enligt 37 § 1 mom. TF.

Från praxis märkes inte endast rättsfall från RR utan även uttalanden från JO, vilken som bekant ägnat ingående uppmärksamhet åt tillämpningen av 1956 års TF i synnerhet vad gäller förfarandet hos taxerings- och prövningsnämnderna. Av rättsfallsöversikterna är de som behandlar tillämpningen av övergångsbestämmelserna till de nya reglerna om extraordinära besvär (s. 279 och 280) och eftertaxering (s. 292—294) särskilt givande.

Ett frågetecken måste sättas i kanten i fråga om redogörelsen för rättsfallet RÅ 1959 not. 2095 (s. 280). Sakläget var det att TN utan att förvissa sig om rätta förhållandet antagit, att en skattskyldig, som yrkat hustruavdrag med 1.000 kronor,

icke haft barn, och därför nedsatt avdraget till 300 kronor. Den skattskyldiga, som hade ett barn fött i juni under beskattningsåret, hade underrättats i vederbörlig ordning om avvikelserna men ej klagat inom den ordinära besvärstiden. I redogörelsen för rättsfallet anföres: "PN ansåg — felaktigt! — extraordinär besvärsmått ej föreligga." Det skall inte bestridas, att goda skäl talar för extraordinär besvärsmått såväl jämlikt 123 § 2 mom. (misstagsgrunden) 1928 års TF som jämlikt 100 § 5) gällande TF. Av RR:s lokution i målet "lämnar besvären utan bifall" synes emellertid eftersom målet var defert i KR, inte kunna utläsas annat än att RR inte ansett någon av de nya grunderna för extraordinära besvär, som tillkommit genom 1956 års TF, tillämpliga.

På s. 66 anföres, att någon rätt att genom fullmakt e dyl överlåta deklarations-skyldighetens fullgörande på annan ej är medgiven. Detta är emellertid såsom framgår av ett annat uttalande på s. 144 en sanning med viss modifikation. Möjlighet finnes nämligen att uppdraga åt annan att fullgöra deklarations-skyldigheten blott denne fullgör sitt uppdrag på så sätt att han undertecknar deklarationen med den skattskyldiges namn utan att därtill foga sitt eget. Denna krystade ståndpunkt har man i rättspraxis med tillämpning av långtgående ändamålsagtolkning intagit på grund av "tungt vägande hänsyn av allmän natur — såsom till angelägenheten av att det på självdeklarationer grundade skatteförfarandet fungerar så som lagstiftaren åsyftat —" (justitierådet Karl-grens votum NJA 1955 s. 319). Det rättsläge, som sålunda uppkommit, framstår som klart otillfredsställande. Ett tydligt behov av möjlighet att fullgöra deklarations-skyldighet genom ombud gör sig gäl-

lande. Det synes ur allmän taxerings-synpunkt angeläget att, i den mån deklaration upprättas och underskrives av ombud, detta kommer till tydligt uttryck i deklara-tionshandlingen. Nuvarande praxis, som hindrar utsättande av ombuds namn, är högst irrationell. Det bör tilläggas, att den skattskyldiges straffrättsliga ansvar för deklarationens innehåll består, även om deklarationen upprättas genom ombud.

Med tanke på att det på s. 66 framhålls, att deklarations-skyldigheten inte får fullgöras genom ombud, är det överraskande, att förf. inte på s. 65 och 75 reagerat starkare mot förfarings-sättet att den ena maken i sin deklaration upptar även den andra makens inkomst och förmögenhet. Förfarings-sättet innebär mot bakgrund av ombuds-förbudet och då den deklarerande maken ju bara tecknar sitt eget namn, att alla uppgifter, som rör andra maken, lämnas utan straffansvar. Det synes sålunda inte möjligt att ställa en make till ansvar enligt skattestrafflagen för att han i sin deklaration lämnat oriktiga uppgifter om andra makens inkomst och förmögenhet. Slutsatsen måste bli att, så länge ombuds-förbudet består, gemensam deklaration av makar bör godtas endast under förutsättning att båda makarna undertecknar deklarationshandlingen.

Frågan om bevisningen i taxerings-mål återkommer på flera ställen i boken. Här skall särskilt uppmärksammas vad som säges om kravet på bevisningens styrka. På s. 304 framhålls, att det allmännas representant skall visa, att förutsättningar för eftertaxering är för handen men att hans bevisbörda enligt praxis inte är lika omfattande som exempelvis den bevisskyldighet som en åklagare har att fullgöra i ett brottmål. På s. 52 anföres vidare, att en deklaration i avseende å sina faktiska

uppgifter inte får frångås av taxeringsmyndigheterna, med mindre dessa till stöd för ett sådant frångående kan åberopa uppgifter, som visar, att deklARATIONEN är felaktig eller det eljest framstår som sannolikt att så är fallet. I mål enligt skattestrafflagen skulle sålunda krävas fullt bevis, medan man i eftertaxeringsmål skulle nöja sig med en något lägre grad av bevisstyrka och i ordinära taxeringsmål klara sig med sannolika skäl. Frågan är då, om det verkligen förhåller sig så att man har tre olika skikt i fråga om tillräcklig bevisning. Till en början må framhållas, att kravet på full bevisning som bekant inte innebär, att absolut visshet måste skapas. Man är av praktiska skäl ofta nödsakad att godtaga en vissheten mer eller mindre näraliggande sannolikhet. Att ange erforderlig grad av sannolikhet i procent eller på annat sätt låter sig icke göra ens för brottmåls del. Sakens natur spelar stor roll. Ytterst är det för övrigt en fråga om domarens subjektiva övertygelse, där bl a hans intellektuella utrustning och samlade fond av erfarenhet spelar in. Sistnämnda förhållande kan men behöver inte utgöra förklaring, om ett justitieråd eller ett regeringsråd vill se mera svart på vitt när det gäller en skönstaxering av en rörelseidkare med undermålig bokföring än en taxeringsrevisor, som genom sin dagliga gärning står i nära kontakt med affärlivet och som därigenom förfogar över en speciell erfarenhetsfond, som mer eller mindre intuitivt påverkar hans övertygelse. Det står klart att det knappast låter sig vetenskapligt fastställa om genomsnittligt större övertygelse kräves allteftersom fråga är om mål angående brott mot skattestrafflagen, eftertaxeringsmål eller ordinära taxeringsmål, lika litet som det är möjligt att få fram ett mått på den be-

visning som bör krävas i civilprocess. Det är intressant att konstatera parallelliteten mellan å ena sidan kammarrättsrådet Ljungbergs analys av förhållandet mellan bevisstyrkekravet och rättssäkerheten i taxeringsmål i denna tidskrift 1960 s. 284 och å andra sidan presidenten Guldbergs motsvarande genomgång av bevisproblemen i civilprocessen i Svensk juristtidning 1948 s. 85. Det är emellertid svårt att värja sig mot en allmän känsla att det inte krävs samma mått av bevisning i ett taxeringsmål som i ett mål om brott mot skattestrafflagen. Man är dock då inne på mycket osäkra subjektiva värderingar. Studerar man NJA 1946 s. 398 får man måhända i förstone intryck av att de allmänna domstolarnas beviskrav är betydligt strängare än skattedomstolarnas. Sakläget var där följande. Räkenskapsgranskning hos en slaktare gav vid handen, att bokföringen var undermålig. Verkställd kontantkalkyl utvisade kontantöverskott å blott 1.700 kronor. PN skönstaxerade inkomsten till ett 5.000 kronor högre belopp än det deklarerade. Beslutet överklagades ej. Varken häradsrätten eller hovrätten godtog revisionsberättelsen jämte kontantkalkylen som tillräcklig bevisning för underdeklARATION. Sedan i högsta domstolen bevisningen kompletterats med en polisutredning om slaktarens levnadskostnader under beskattningsåret, vilken utvisade att dessa kostnader uppgått till åtminstone 3.337 kronor, samt det påvisats, att i deklARATIONEN utelämnats poster å tillhoppa 380 kronor, fann högsta domstolen emellertid av utredningen framgå, att minst 2.000 kronor utelämnats i deklARATIONEN och fällde den tilltalade till ansvar härför enligt skattestrafflagen. Så utförliga levnadskostnadsberäkningar som den beskrivna ingår sällan i bevismaterialet i



# RIKSDAGEN

## **Skattestrafflagen m. m.**

I proposition nr 28 föreslås att minimistraffen för falskdeklaration och vårdslös deklaration skall höjas till respektive 400 och 200 kronor.

I propositionen förordar departementschefen dessutom vissa åtgärder i fråga om sådana mål vid skattedomstolarna, vilka motsvaras av mål om falskdeklaration vid allmän domstol. Departementschefen vill åstadkomma, att dessa skattemål "färdigberedas" med största möjliga skyndsamt.

## **Handräckning i samband med taxeringsrevision.**

För att kunna genomföra taxeringsrevision är myndigheterna för närvarande beroende av att handlingar och räkenskaper frivilligt ställs till förfogande av berörda parter. Myndigheterna har visser-

ligen möjlighet att använda vite mot den som tredsкас, men detta tvångsmedel är icke alltid tillräckligt effektivt. För att råda bot på detta föreslås i proposition nr 62, att taxeringsmyndigheterna skall kunna påkalla handräckning av utmättingsman för att utfå räkenskaper och andra handlingar, som inte frivilligt ställs till förfogande för taxeringsrevision.

## **Ytterligare förslag i syfte att bekämpa skattefusket.**

I proposition nr 100 framlägges förslag om en avsevärd förstärkning av taxeringsorganisationen, nya bestämmelser om myndigheternas befogenheter samt om enskildas skyldighet att tillhandahålla kontrolluppgifter. De nya bestämmelserna avses skola träda i kraft den 1 juli i år. — I Skattenytt kommer en mer ingående redogörelse för bestämmelserna att lämnas så snart riksdagen fattat beslut.

---

taxeringsmål. Man nöjer sig med mera allmänna uttalanden om den skattskyldiges levnadsstandard. Det bör emellertid understrykas, att man av målet inte kan utläsa, att högsta domstolen inte skulle ha kunnat godta en sådan mindre ingående utredning som tillräckligt underlag för en skönsuppskattning av undanhållen inkomst. Det förefaller ej heller osannolikt,

att skattedomstolarna, om PN:s beslut överklagats, skulle ha nedsatt skönstaxeringen med hänsyn till bevisläget. Rättsfallet, som synes vara det enda från högsta domstolen och hovrätterna på skattestrafflagens område, där bevisfrågan ställts på sin spets, kan därför på sin höjd sägas *antyd*a ett strängare beviskrav i brottmålsprocess än i skatteprocess.