

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförändenas Riksförbund



Nr 4 1963

Årg. 13

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Kammarrättsprocessen

Några anteckningar i anslutning till en nyutkommen bok

Av regeringsrådet Sten Walberg

Tillkomsten av 1956 års taxeringsförning med dess i viktiga delar nya regelsystem för taxeringsprocessen har inspirerat olika författare till bokskrivande. Kort före förordningens ikraftträdande utkom *Hedborgs* m fl *Taxeringshandbok* (2:a uppl. 1961). Denna vann efterföljd i *Lundevalls Handbok* i taxeringsförfarandet, med i stort sett samma uppläggning och innehåll. Av systematiska framställningar må i första hand nämnas *Sundbergs* Översikt av taxeringsprocessen, fylld av en polemik mot allt och alla inom taxeringsväsendet, vilken Sundberg numera torde vara tämligen ensam om och som väl knappast längre på något håll tas på fullt allvar. En helt kortfattad, populärt hållen och i och för sig förtjänstfull redogörelse har lämnats av *Holmberg* och *Lunell* i *Taxeringsmål* (jfr denna tidskrift s. 50). Slutligen har kammarrättsrådet *Bo Lagergren* och sekreteraren i

besvärssakkunniga kammarrättsassessorerna *Bertil Wennergren* i början av innevarande år utkommit med en brett upplagd framställning av de rättsregler som gäller för taxeringsprocessen i KR. Boken bär titeln *Taxeringsprocess* (198 s. och bunden, pris 25 kr) och är utgiven av statens nämnd för förvaltningsrättsliga publikationer.

Som bekant får man gå till tre olika författningar för att ta reda på vad som gäller om taxeringsprocessen i kammarrätten. Vissa grundläggande bestämmelser, främst i fråga om fullföljden, är meddelade i TF. Processordningen i övrigt regleras av den år 1959 utfärdade stadgan för KR, vilken författning är gemensam för all process i KR och även innehåller föreskrifter om organisation och andra förhållanden, som eljest brukar behandlas i verkens instruktioner. Stadgan för KR

hänvisar beträffande processen i betydande omfattning till vad som enligt rättegångsbalken (RB) gäller i fråga om hovrätt, och även RB är sålunda i vissa delar normerande för kammarrättsprocessen.

Förf:a har tagit till uppgift att sammanställa och kommentera de olika bestämmelser som sålunda skall iakttas vid kammarrättsprocessen. För denna uppgift är förf:a väl kvalificerade, Wennergren genom sitt arbete i besvärssakkunniga och genom en skicklig insats såsom föredragande i finansdepartementets rättsavdelning vid stadgans beredning, medan Lagergren spelade en framträdande roll i det samarbete mellan departementet och KR som föregick stadgans utfärdande.

Förf:a har valt att ge en framställning, som kapitel- och paragrafvis kommenterar de olika bestämmelserna. Dispositionen av materialet är emellertid systematisk och följer närmast RB:s indelning, varvid å ena sidan bestämmelserna i TF och stadgan så långt möjligt inordnats under vederbörande kapitel i RB men å andra sidan också rent beskrivande avsnitt inlagts mellan RB-kapiteln.

Metoden kan diskuteras. Man uppnår utan tvivel en del av de praktiska fördelar, med vilka en kommentar av sedvanlig typ är förenad, men inte alla, framför allt inte den, som består i att en läsare, som är förtrogen med de kommenterade författningarnas uppställning, kan utan sökande i register genast finna kommentaren till ett visst stadgande. Den som exempelvis vill se efter vad förf:a har att säga om 105 resp. 98 § TF letar förgäves i kapiteln om besvär och besvärsprovning; de angivna paragraferna återfinnes betydligt längre fram i boken i kapiteln om besvärsp

provningens omfattning resp. om KR:s utslag och beslut. Till förmån för alternativet med en systematisk framställning skulle även kunna åberopas det nyss berörda förhållandet, att TF — liksom även RB — redan är väl belyst genom kommenterande redogörelser, medan någon systematisk framställning av egentligt värde för tillämpningen icke utkommit på TF:s område.

Bokens tyngdpunkt ligger också på kommentaren till TF:s stadganden; särskilt kapiteln om överklagande av PN:s beslut i ordinär resp. extraordinär ordning och om besvärsprovningens omfattning förtjänar ett högt betyg. Förf:a har här kunnat bygga på Taxeringshandboken — ett omnämnande härav hade måhända inte skadat — men har, väl medvetna om det särskilda ansvar som följer med specialiseringen till processen i en enda instans, vidgat och fördjupat den där lämnade framställningen. Sina resultat har de underbyggt med ett omfattande rättsfallsmaterial.

Även i de partier som behandlar RB:s stadganden finnes en del av stort intresse. Jag vill särskilt nämna analysen av hur RB:s omröstningsregler bör tillämpas av KR i skattemål. Även om förf:as resultat på detta område inte kan betraktas som definitiva, utgör framställningen ett beaktansvärt bidrag till diskussionen på området. Rättsfallsredogörelsen kan kompletteras med RR:s den 29 januari 1963 i plenum meddelade utslag i mål mellan Ti Rehnö och Fastighetsaktiebolaget Onsjö angående eftertaxering. Oaktat delade meningar förefanns rörande de formella förutsättningarna för eftertaxering, verkställdes icke särskild omröstning härom; majoriteten friade bolaget, därför att materiella förutsättningar icke ansågs före-

ligga, vilken fråga också föranlett målets hänskjutande till plenum.

Det ligger emellertid i sakens natur, att förf:as fråga om RB:s regler inte har så mycket att ge som beträffande TF. Vad som i förstnämnda hänseende är av värde för tillämpningen inskränker sig ofta till ett tämligen självklart konstaterande av vilka regler som har betydelse för kammarrättsprocessen. Vidare ges en del kommentarer, som i huvudsak hämtats ur *Gärdes* m fl. Nya rättegångsbalken och ur processlagberedningens betänkande — beroendet av dessa källor redovisas också öppet i förordet. Stundom får man det intrycket, att förf:as vällovliga ambition att "säga något" under varje paragraf i RB i någon mån lett till tomgång och spaltfyllnad; såsom spaltfyllnad får man väl t ex närmast betrakta den i och för sig intressanta historiska notisen om bakgrunden till förbudet i RB 4:12 mot att nära släktingar sitter tillsammans som domare i rätten.

När förf:as skolat "översätta" RB:s regler till taxeringsprocessen i KR, har de sett som ett särskilt problem, att stadgan för KR tillkommit i administrativ ordning utan riksdagens medverkan, och de åberopar i sammanhanget, att konstitutionsutskottet (memorial 1960:20 s.21) skulle ha uttalat, att med hänsyn till processreglernas räckvidd riksdagen bort medverka. Nämnda omständighet talar enligt förf:as för en restriktiv tolkning vid bedömningen av i vilken utsträckning de befogenheter, som RB ställer till domstols förfogande gentemot enskild, är tillämpliga för KR:s del.

Förf:as slutsats synes baserad på ett missförstånd av den underfundiga parlamentariska kompromiss som utskottets ut-

talanden i nämnda memorial utgjorde. Utskottet erinrade bl a om att jämväl tidigare processregler för KR utfärdats i administrativ ordning. Dess uttalanden i övrigt lyder i relevanta delar ordagrant så här.

Genom de utförliga processuella föreskrifterna i den nya kammarrättsstadgan — vilka tillkommit efter uttalanden av riksdagen — har en smidigare anpassning till gällande rättegångsordning skett och därmed betydande fördelar vunnits. Reformen är jämväl att betrakta som ett led i strävandena att åstadkomma ett förbättrat administrativt rättsskydd och en ökad rättssäkerhet. Från dessa synpunkter måste stadgans innehåll i förevarande delar — som får anses vara av provisorisk natur — hälsas med tillfredsställelse. Med hänsyn till kammarrättsprocessens betydelse och processreglernas räckvidd får utskottet emellertid framhålla, att riksdagen principiellt bör (kurs. här) medverka vid utformningen av dessa regler. ———

Uttalandena kan, med hänsyn till tempusvalet ("bör" i stället för "bort") och den i sammanhanget eljest meningslösa erinringen om stadgans provisoriska natur, rimligtvis inte innebära annat än att utskottet godtog det skedda — från vissa synpunkter hälsade det med tillfredsställelse — men förutsatte, att den mera definitiva lagstiftning på området, som väntades som ett resultat av besvärssakkunnigas arbete, skulle bli samfäll; och på den punkten har förvisso inte någon haft annan uppfattning. Även om förf:as sålunda byggt sin slutsats på tvivelaktiga premisser, kan man gärna instämma i att det kan vara klokt att KR begagnar de ifrågavarande befogenheterna med försiktighet.

I anslutning härtill torde få upptagas några detaljproblem. Reglerna i 38 kap. RB om skriftliga bevis och om sk edi-

tionsskyldighet skall enligt 22 § stadgan utan särskild inskränkning i tillämpliga delar lända till efterrättelse ifråga om processen i KR; detta gäller bl a bestämmelsen i 38:5, som ger domstolarna befogenhet att i fall av tredska förordna att viss handling genom utmätningsmannens försorg skall tillhandahållas såsom skriftligt bevis i rättegång. Förf:a anser, att KR likväl knappast kan anses ha rätt att förfoga över detta tvångsmedel. Deras ståndpunktstagande i frågan torde sammanhålla med deras nyss återgivna mera allmänna synpunkter. De skäl som åberopas för att KR inte ens formellt skulle ha rätt att använda tvångsmedlet i fråga är emellertid följande: Exekutiv handräckning utgör ett mycket ingripande tvångsmedel, som endast i särskilda undantagsfall brukar ställas till myndighets förfogande. Det allmänna rättsmedvetandet reagerade starkt vid införandet av 1961 års lag om handräckning vid taxeringsrevision, och nämnda institut kringgäddades med ett flertal noga preciserade rättssäkerhetsgarantier.

Historieskrivningen är inte korrekt. Om det överhuvud finns någon tillförlitlig mätare på det allmänna rättsmedvetandets reaktioner inför ett lagförslag, skulle det väl vara remissutlåtandena, och dessa var till övervägande delen klart positiva. Men även om man bortser härifrån, är argumentationen egendomlig. Godtar man, att vissa regler i RB genom hänvisningarna i stadgan blir tillämpliga på kammarrättsprocessen — och det gör förf:a i övrigt — gäller detta givetvis samtliga regler i RB till vilka hänvisning skett. Härvidlag är man bunden av stadgans otvetydiga innehåll. En helt annan sak är i vilken utsträckning KR bör använda det tvångsmedel som i nu aktuella hänseende ställts

till förfogande. Den omständigheten att det allmänna kan använda exekutiv tvång med stöd av nyssnämnda lag om handräckning talar utan tvivel för att KR iakttagit restriktivitet i den mån fråga skulle uppkomma att tillämpa det diskuterade lagrummet i RB.

Bland de detaljfrågor på RB:s område som förf:a behandlat kan här vidare nämnas domarejäven i 4:13 RB, i fråga om vilka förf:a enligt min mening gjort några väl onyanserade uttalanden. När de sålunda anmärker, att synnerlig nytta eller skada av sakens utgång ofta kan förväntas av aktieägare, hade måhända bort tilläggas att det sagda givetvis icke gäller innehavare av mindre aktieposter i börsnoterade eller därmed jämförliga större bolag. Jag har vidare svårt att föreställa mig att det i praktiken kan bli aktuellt att, i enlighet med ett av förf:a anfört exempel, anse en domare i KR jävig på den grund att han är medlem i en kommun som beröres av ett mål om kommunal taxering.

I sin kommentar till reglerna om rättegångsombud i 12 kap. RB har förf:a tolkat 14 § andra stycket så, att ett ombud icke skulle äga anföra besvär hos KR i taxeringsmål på grund av fullmakt som avser rättegång i allmänhet, s k blankofullmakt. Lagrummet i fråga innehåller emellertid endast förbud mot att med stöd av sådan fullmakt *väcka* talan eller mot taga stämning i s k indispositiva mål. Något förbud mot att *fullfölja* talan kan däremot lagrummet icke anses innebära, jfr tredje och fjärde styckena samt motiven därtill (NJA II 1943 s. 147). — I detta sammanhang kan, i anslutning till ett av RR nyligen avgjort mål, erinras om att, därest ett PN-beslut eller KR-utslag delgivits behörigt rättegångsombud, besvärs-

tiden räknas från delgivningen med ombudet och icke från det ombudet under rättat huvudmannen. Mera tveksam kan saken ställa sig, om någon med stöd av postfullmakt för skattskyldigs räkning utkvitterat beslutet eller utslaget. Förf:an har på denna punkt (s. 58—59) åberopat ett flertal rättsfall utan att våga dra mera bestämda slutsatser. Denna försiktighet synes i och för sig välgrundad. För egen del skulle jag kunna anse rimligt att godta postfullmakten som en presumtion för att försändelsen kommit parten till handa den dag postkvittot anger men tillika låta denna presumtion brytas, om det kan göras någotsånär sannolikt att han i verkligheten först senare fått försändelsen i sin hand eller på annat sätt fått kännedom om dess innehåll.

Innan vi lämnar de avsnitt som innefattar kommentar till RB:s regler, vill jag med några ord beröra förf:as framställning om bevisbörderegler i anslutning till 35:1 RB. Bevisbörderegler i den vanliga taxeringsprocessen brukar något schematiskt anges så, att den skattskyldiges deklaration och räkenskaper skall ha vitsord, till dess det göres sannolikt att de är felaktiga; om så sker går bevisbördan över till den skattskyldige. Mot denna princip svarar en skyldighet för den som anför extraordinära besvär att visa förekomsten av förutsättningar för besvärens prövning samt för Ti att styrka förekomsten av den utelämnade intäkt eller det obehöriga avdrag på vilket ett yrkande om eftertaxering grundas; har intendenten fullgjort sistnämnda skyldighet, skall den skattskyldige styrka invändningar om exempelvis förut icke åberopade avdragsgilla utgifter. Givetvis kan dessa regler icke tillämpas stelt. I den fria bevisprövningens natur ligger att huvudvikten inte

kan fästas vid om en bevisskyldighet kan anses formellt uppfylld eller icke. Med anledning av förf:as med åtskilliga rättsfall belagda men enligt min mening något konturlösa framställning synes det emellertid vara på sin plats att framhålla, att de förut antydda schematiska reglerna har sitt givna värde som "tumregler". Framför allt bör man inte undanskymma principen om deklarationens vitsord; likaså bör ett större mått av bevisning från det allmännas sida krävas i fråga om eftertaxering än när det gäller att frångå en deklaration inom ramen för det vanliga taxeringsförfarandet.

Som jag tidigare nämnt torde framställningen av TF:s fullföljdsregler vara den som väger tyngst. Det finns inte heller så mycket att invända.

Vad här sagts utesluter inte att förf:an på någon punkt synes ha råkat ut för missförstånd. Sålunda möter man på s. 90 det i förstone något förbluffande påståendet, att vid eftertaxering femårsfristen för extraordinära besvär skulle räknas från det år eftertaxeringen avser, alltså det ursprungliga taxeringsåret. Om eftertaxeringen sker i slutet av den för sådan taxering stadgade femårsperioden, skulle följaktligen femårsfristen för extraordinära besvär kunna bli starkt förkortad eller rentav helt bortfalla. Sin tes grundar förf:an på att besvärstiden enligt 100 § sista stycket TF skall räknas från taxeringsårets utgång, och taxeringsåret är enligt 2 § 2 mom. TF, jämfört med 3 § KL, utan tvivel det angivna året. Förf:an synes emellertid ha förbisett, att det i första hand tillämpliga stadgandet, 116 § TF, säger, att om fullföljd av talan mot beslut rörande eftertaxering skall *i tillämpliga delar* gälla vad förut i förord-

i vilken utsträckning KR i övrigt kan gå utanför parts yrkande eller eljest företaga ändring som ej påyrkats av part. Praxis innebär bl a, att skattedomstolarna till förmån för skattskyldig kan rätta ett uppenbart fel, även om de därvid går utanför den beloppsmässiga ramen för den skattskyldiges talan. Till de av förf :a åberopade rättsfallen kan läggas RÅ 1962 ref. 22, i vilket den skattskyldige vann nedsättning av förmögenhetstaxeringen med ett högre belopp än han yrkat men i överensstämmelse med vad han uppenbarligen avsett att yrka.

Granskningen må härmed vara avslutad. Såsom framgått av det föregående är Lagergrens och Wennergrens bok något ojämn. Utmärkt skrivna partier omväxlar med andra, som har mindre att ge läsaren. På en del punkter har det varit anledning att anmäla avvikande uppfattning. Som helhet betraktad utgör emellertid boken ett ambitiöst och värdefullt bidrag till litteraturen på området. Den bör kunna bli till god nytta för KR:s ledamöter och tjänstemän men också för dem som går till denna domstol för att söka sin rätt i taxeringstvister.