En lärobok om besvärsförfarandet vid taxering

Av regeringsrådet Sten Walberg

På de allmänna domstolarnas område är man väl medveten om de processuella reglernas betydelse. Det räcker inte med att ha en god sak enligt privaträttens eller straffrättens regelsystem, att *ha* rätt. Lika viktigt är att kunna hävda sin sak i en process eller därmed jämförligt förfarande, att *få* rätt. Därför studeras processrättens normer med samma intresse som de materiella rättsdisciplinernas; advokater och åklagare lägger sig vinn om att i varje mål se till att de icke skadar eller rentav spolierar sin sak genom försummelser i processuellt hänseende. Möjligheter till processuella fördelar tillvaratas omsorgsfullt. Också är den civil- och straffprocessrättsliga litteraturen ansenlig.

I fråga om skatteprocessen är intresset inte lika stort, och litteraturen är ganska mager. Till en del kan det sammanhänga med att skatteprocessen inte hör till den egentliga finansrätten. Den ligger också ett stycke ifrån förvaltningsrättens allfarvägar. Till en del torde emellertid också det förhållandet ha inverkat, att den tidigare huvudförfattningen på området, 1928 års TF, var tämligen primitiv och, trots ansenlig längd och ordrikedom, saknade väsentliga rättssäkerhetsgarantier. Sådana tillkom genom 1956 års TF och senare procedurregler för den indirekta beskattningen. Alltjämt har dock taxeringsförfattningarna kvar mycket av det gamla godset. I sammanhanget kan erinras om att TF icke som rättegångsbalken kunnat göras till ett finslipat juridiskt instrument, vars hanterande kräver medverkan av specialister. Den har fått utformas med beaktande av att den även på myndighetssidan i stor utsträckning skall tillämpas av lekmän och att de skattskyldigas talan sällan utföres med hjälp av advokat. Denna folkliga förankring har manat till återhållsamhet vid den juridiska finslipningen.

Tillkomsten av 1956 års TF medförde en markant ökning av den skatteprocessuella litteraturen: kommentarer, systematiska framställningar och en lång rad tidskriftsartiklar. En nyvaknad insikt om de processuella reglernas betydelse även på skatteområdet framkom i vida kretsar. Men efter de första åren av 1960-talet har bokskrivandet upphört. Det senaste större arbetet — bortsett från det officiella trycket — har varit kammarrättsrådet *Bo Lagergrens* och nuvarande stf JO Bertil Wennergrens bok ”Skatteprocess”, som utkom 1962. Sedan dess har mycket hänt inom lagstiftning och praxis. Och stora reformer pågår som bekant.

När Lagergren nu utgivit ett nytt större arbete, *Rättvisa vid taxering,* handbok i besvärsförfarandet (inkomst- och förmögenhetstaxering), Rätt och samhälle 2, Ju-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:22

rist- och Samhällsvetarförbundets Förlags AB, 325 s, har den en viktig uppgift att fylla. Bokens allmänna uppläggning skiljer sig avsevärt från tidigare arbeten i ämnet. Syftet är rent praktiskt. Till utgångspunkt tas, att en vanlig skattskyldig får en underrättelse om avvikelse från taxeringsnämnden. Lagergren har ställt frågan vad en sådan skattskyldig kan ha intresse av att veta, om han vill överklaga taxeringsnämndens beslut och sedermera föra processen vidare genom instanserna. Och det är inte litet. En systematisk och ganska fullständig orientering lämnas om rättsmedlen, organisationen och förfarandet. Boken är medvetet populärt hållen. Tyngdpunkten ligger inte på skarpsinniga analyser utan på vederhäftig information. Någon ytlighet vidlåder emellertid inte framställningen. Tvärtom redovisas rättsfall och litteratur i betydande omfattning. Förf. säger i förordet med älskvärd blygsamhet, att arbetet i vissa delar fått en kompilatorisk karaktär. Detsamma kan sägas om alla läroböcker som redovisar ett större område; det gäller inte Lagergrens bok mer än andra. Han redovisar emellertid sina källor helt öppet och markerar klart vad han hämtat från andra och vad som är hans egna synpunkter. Det finner jag vara en förtjänst.

Risken med ett arbete av detta slag är, att det uppehåller sig vid självklarheter och innehåller upprepningar. Helt har Lagergren inte undgått denna risk. Här måste emellertid en avvägning göras mellan det pedagogiska syftet och intresset av att kunna ge kräsna specialister behållning av läsningen. I det stora hela har Lagergren lyckats bra med denna avvägning. Som en kuriositet kan emellertid nämnas, att han i det lilla och i och för sig utmärkta avsnittet om förste taxeringsintendenten (s. 28—32) hinner med att återge innehållet i 17 § TF icke mindre än tre gånger.

Arbetet inledes med en rappt skriven översikt av besvärsförfarandet. Vad man här saknar — liksom i övriga delar av boken — är ett tillbörligt beaktande av riksskattenämndens roll både i fråga om anvisningar och beträffande förhandsbeskeden och den därtill knutna processen.

Därefter följer ett kapitel om länsstyrelserna och taxeringsorganisationen. Förf. har därmed velat förmedla kännedom om vad det är för slags folk som sysslar med taxeringarna på länsplanet. Översikten är bra. Särskilt värdefullt är, att Lagergren med stöd av landskontorsutredningens undersökningar påvisar i huru hög grad taxeringsintendenternas verksamhet är inriktad på ändringar till förmån för de skattskyldiga. Tyvärr mister de organisatoriska avsnitten och även en stor del av innehållet i övrigt av detta kapitel snart sin aktualitet. Den 1 juli 1971 träder den av statsmakterna i princip redan beslutade nya länsförvaltningsorganisationen i kraft.

Bokens längsta kapitel ägnas som sig bör åt processen i prövningsnämnden. Utgångspunkten är som nämnts underrättelsen om avvikelse, och förf. ger en ingående analys av de krav som ställes på en sådan. Läsaren får sedan följa processen i dess olika faser. En viktig och värdefull källa i olika sammanhang är uttalanden av JO, som citeras flitigt. På några enstaka punkter kan jag dock inte helt ansluta mig till JO:s av förf. stödda åsikter. Jag har sålunda svårt att finna något större rättssäkerhetsintresse knutet till frågan om Ti:s besvär kan kommuniceras av denne

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:22

eller måste, på vägen till den skattskyldige, passera PN:s kansli (s. 112). JO:s argumentation till förmån för det senare alternativet synes mig f. ö. icke helt övertygande. Beträffande JO-uttalandet om motiveringsskyldighet (s. 163) kan vidare nämnas, att det mål varom var fråga sedermera avgjorts av RegR och att denna domstols utslag — jag deltog inte själv — inte synes kunna tolkas på annat sätt än som ett avståndstagande från den kritik som JO riktat mot kammarrättens och prövningsnämndens handläggning av målet. Slutligen skall också för ordningens skull påpekas att citatet på s 115 är hämtat från prop 100/1961, inte prop 160/1955 och att uttalandet gjorts av taxeringskontrollutredningen och inte av departementschefen. — I samband med Ti:s utredningsbefogenheter återges hela texten till 1961 års lag om handräckning vid taxeringsrevision jämte viss kommentar. Frågan är om så stort utrymme behövt ägnas denna lag, som tillämpas ytterligt sällan och huvudsakligen verkar enligt "fleet in being-principen". Själv har jag under nio års tjänstgöring i RegR sett ett enda mål, där lagen tillämpats — i gengäld med ett rikt utbyte för det allmänna.

I ett särskilt kapitel tar Lagergren upp frågorna om bevisbörda och bevisvärdering. Det är glädjande att han så ingående behandlar dessa ofta förbisedda spörsmål. Hans åsikter avviker inte i högre grad från de gängse; vad han säger har emellertid sin givna plats i framställningen, inte minst för att fästa uppmärksamheten hos den som vill driva en taxeringsprocess på vad som kan fordras av honom i fråga om bevisningsskyldighet. Det nya i Lagergrens framställning är, att han sammanställt bevisbördereglerna med principerna för bedömning av räkenskaper och för skönstaxering. Här har bevisbördereglerna ofta stor praktisk betydelse, samtidigt som de i praxis tillämpade principerna är svårgripbara — helt naturligt eftersom varje mål företer individuella avvikelser och måste få en individuell bedömning. Åtskilliga rättsfall, tyvärr relativt gamla, återges ingående och belyser redogörelsen. Mål av denna typ framkallar sällan några lustkänslor hos dem som skall bedöma dem; man famlar alltför mycket i det ovissa.

Vad som frapperar i Lagergrens framställning av prövningsnämndsprocessen och vad därtill hör är rikedomen på praktiska detaljer, som måste ha krävt åtskilligt efterforskningsarbete. När han i det följande kapitlet kommer in på kammarrätten och processen i denna domstol, trampar han kända marker. Vad gäller organisationen men även i någon mån förfarandet får man också här beklaga förgängligheten i redogörelsen. Det måhända intressantaste avsnittet i detta kapitel gäller muntligheten i kammarrätten. Det är ett känt förhållande att Lagergren verkat pådrivande för vidgad användning av muntlig handläggningsform; han kan även redovisa en vidsträckt egen erfarenhet. Tämligen ingående redogöres för en del fall, där muntligheten visat sin nytta; erfarenheterna stämmer med vad jag själv upplevt i samband med de ännu alltför fåtaliga muntliga förhandlingarna i RegR. Framställningen har charm och levandegör den omsorg om gemene man som av ålder utmärkt svenska domstolar, allmänna likaväl som administrativa — ett förhållande som alltför lätt glömmes i dagens diskussion.

Om de efterföljande kapitlen rörande regeringsrättsprocessen och besvär i sär-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:22

skild ordning är inte så mycket att säga. Framställningen är här som eljest vederhäftig och sober. Enligt min mening hade det dock varit önskvärt, om eftertaxeringsinstitutet tagits upp till behandling i samband med de extraordinära besvären. Även eftertaxeringsinstitutet utgör i realiteten ett extraordinärt rättsmedel, och reglerna för de båda instituten har utformats så parallellt som möjligt. Också resning och återställande av försutten tid hade med fördel kunnat behandlas något mera ingående. De utgör båda i särskilda fall värdefulla instrument för att undgå stötande konsekvenser, inte minst för att kunna tillvarata den lille mannens rätt.

Slutligen behandlas i fyra korta kapitel lokal skattemyndighets rättelser av uppenbara taxeringsfel, besvär över fastighetstaxering, processen i vitesmål och delgivningsbestämmelserna.

De lokala skattemyndigheternas rättelser motsvarar ett praktiskt behov, och erfarenheterna är goda. Denna rättelseform får därför accepteras, trots de principiella betänkligheter som kan hysas. Det finns dock anledning vara försiktig med ytterligare utvidgningar. Eljest förvandlas de lokala skattemyndigheterna i realiteten till besvärsintanser med oklar ställning i instanskedjan.

De nya bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt i fastighetstaxeringsmål har nu börjat tillämpas. De särskilda skäl som anges i 167 § punkt 6 TF som förutsättning för rättelse i efterhand är i lösligaste laget och har visat sig vålla svårigheter i tillämpningen. En omfattande judikatur på detta område är att vänta.

Vad angår vitesmålen kan nämnas, att de krav på polisutredning och annan arbetskrävande individuell utredning i vissa fall som framställts av JO enligt min mening inte alltid har tillräcklig täckning vare sig i TF eller dess förarbeten eller i RegR:s praxis. Vid de länsstyrelsebesök som jag gjorde för landskontorsutredningens räkning kunde jag konstatera, att JO:s stränga krav haft en decouragerande verkan på många håll och fått den av JO säkerligen icke avsedda effekten, att man i stor utsträckning avstått från att använda vitet som tvångsmedel — jag hänvisar härvidlag till den ojämnhet i statistiken olika län emellan som redovisas i utredningens betänkande. Också föreslås i betänkandet ett förtydligande i författningstexten, som innebär att intendentens och länsstyrelsens undersökningsskyldighet begränsas till de handlingar som är tillgängliga, om ej dessa innehåller särskilda varningssignaler. Detta är enligt min mening också innebörden av gällande rätt.

I kapitlet om delgivning behandlas på s. 309 och 310, två rättsfall, som gäller utgångspunkten för beräkning av besvärstiden. Delgivning av KR:s utslag hade i det ena fallet (RÅ 1962 ref. 62) skett med den skattskyldiges advokat, medan den skattskyldige först några dagar senare fått del av utslaget. Besvärstiden räknades från delgivningen med advokaten. I det andra fallet (RÅ 1962 not. Fi 89) fanns också ombud, och KR anvisade länsstyrelsen att delge utslaget med ombudet. Så skedde emellertid inte, utan den skattskyldige fick själv först del av utslaget. Besvärstiden räknades här från delgivningen med den skattskyldige. Lagergren synes vilja anföra kritik mot utgången i det sistnämnda fallet. Han tycks därvid dock förbise, att syftet med delgivningen i och för sig inte kan vara något annat än att nå den skattskyldige. Ombudet kan vid delgivning, liksom i andra fall, uppträda i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:22

den skattskyldiges ställe. Men ombudet kan aldrig utesluta den skattskyldige själv från behörighet att företa processhandlingar med laga verkan. Delgivning med den skattskyldige — eller ev. ställföreträdare — måste därför alltid ha den följden att besvärstiden börjar löpa. En annan sak är, att om befullmäktigat ombud anmälts, delgivning lämpligen bör ske med ombudet och att, om detta försummas, förutsättningar för återställande av försutten tid stundom kan föreligga, såsom också förf. påpekar. — F. ö. kan erinras om att en ny delgivningslag, omfattande även taxeringsområdet nyligen antagits av riksdagen.

Sakregister har inte upprätts. Däremot finns en detaljerad innehållsförteckning och en omfattande men inte fullständig litteraturförteckning — bl. a. saknas Halvar Sundbergs Översikt av taxeringsprocessen. Instruktiva tablåer och schema för organisation, besvärtider och besvärsprövning vidfogas.

Lagergrens arbete är en lärobok och en bra sådan. Den bör kunna bli till stor nytta vid utbildnings- och fortbildningskurser men ger också en god vägledning för den lekman som vill sätta sig in i rättsmaskineriet på taxeringsområdet. Även specialisten har åtskilligt att hämta. Ett handikap är, att en del av innehållet blir föråldrat redan efter föga mer än ett år. Men detta handikap kan botas genom nya upplagor. F. ö. räknar jag med att förf. tillhör dem som hälsar det pågående reformarbetet med tillfredsställelse. Ett av huvudsyftena med detta är nämligen att åstadkomma bättre rättvisa vid taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:22