

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 6 1974

Ny taxeringshandbok

Av generaldirekören Sten Walberg

Tillkomsten av 1956 års taxeringsförordning (TF) hälsades ganska allmänt med tillfredsställelse. Skatteväsendet hade, sades det, fått en egen rättegångsbalk. Sådana uttalanden innebar åtskillig överdrift. Förberedelsestiden hade varit alltför kort för att man skulle hinna genomarbeta hela materialet ordentligt. Mycket fanns kvar av det nämnd- och uppskattningstänkande som präglade 1928 års förordning och mycket av dess svårtydda ordriktedom. Men det fanns en kärna av sanning i dessa uttalanden. Prövningsnämndsprocessen hade för första gången utformats som ett kontradiktoriskt domstolsliknande förfarande mellan likaberättigade parter. Reglerna om extraordinära besvär och om eftertaxering hade moderniserats. Detsamma gällde frågor om viten och andra tvångsmedel och om sekretess. En medveten avvägning hade även i övrigt gjorts av taxeringsmyndigheternas befogenheter med det dubbla syftet för ögonen att nå ökad effektivitet i taxeringskontrollen och ett förbättrat rättsskydd för de skattskyldiga.

Under de närmast följande åren utformades organisation och förfarande på närliggande områden i anslutning till TF:s mönster, så i fråga om punktskatter, den allmänna varuskatten och socialförsäkringsavgifter. Kammarrättens stadga moderniserades och låg i sin tur till grund för lagen om försäkringsdomstol. En särskild skatte- och avgiftsprocess uppkom sålunda vid sidan av rättegångsbalken.

Samma avgränsning präglade det reformarbete på länsplanet som i förra delen av 1960-talet igångsattes genom länsförvaltningsutredningen, landskontorsutredningen och en utredning genom särskilda sakkunniga om prövningsnämnds förfarandet. Det kan förtjäna erinras om att tanken på länskatterätter och länsrätter föddes inom de förstnämnda båda utredningarna, medan förfarandet i länskatterätterna fick sin första utformning i den sistnämnda, dock med den klart gjorda markeringen från denna utrednings sida, att man inte tog ställning vare sig för eller emot idén om länskatterätter.

Samtidigt med det här skildrade utredningsarbetet och med början långt tidigare

pågick ett reformarbete i syfte att modernisera den administrativa besvärprocessen i dess helhet och även förvaltningsförfarandet. Arbetet låg sedan 1949 hos besvärssakkunniga, som 1964 avgav ett slutbetänkande med förslag till lag om förvaltningsförfarandet, omfattande både förvaltning och förvaltningsprocess. Detta stora lagförslag ansågs emellertid omfatta alltför heterogena ting och alltför mycket formalisera enkla förvaltningsåtgärder. Det fortsatta arbetet inom justitiedepartementet inriktades på att få fram en helt kortfattad förvaltningslag med vissa basstadganden om förvaltningsförfarandet och en mera omfattande förvaltningsprocesslag, som dock inte skulle följa rättegångsbalkens avskräckande spår i fråga om formalisering och detaljreglering.

Som en tredje komponent i reformarbetet framträdde förvaltningsdomstolskommittén, som översåg den högsta administrativa rättskipningen och vars förnämsta problem var "målberget" i regeringsrätten.

Så fick vi då genom beslut av 1971 års riksdag lagar om allmänna förvaltningsdomstolar och om skatterätt och länsrätt, en förvaltningslag och en förvaltningsprocesslag. Omfattande följdändringar gjordes i annan lagstiftning, bl a TF.

Genom denna lagstiftning blev TF i viss mån detroniserad i vad angår förfarandereglerna. Huvudförfattningarna på detta område blev förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen. TF:s roll reducerades till att komplettera och modifiera det generella regelsystemet i dessa lagar. Landskontorsutredningen hade på sin tid gjort sig mödan av en fullständig lagteknisk revision av TF. I de delar som omskrevs i anslutning till förvaltningsreformen tillgodogjordes detta arbete, men i övrigt blev det förgäves, delvis beroende på att statsmakterna inte godtog utredningens förslag om länsskatteverk.

TF framträder alltså numera i viss mån som en torso. Dess regler utgör en blandning av gammalt och nytt.

Mindre än ett år efter antagandet av 1956 års TF utgavs i Norstedts gula bibliotek en kommentar, *Taxeringshandbok*, i vilken jag hade äran deltaga. En andra upplaga kom 1961, men därvid stannade det. Försäljningen gick inte så snabbt, och det reformarbete som igångsattes några år senare syntes göra en ny upplaga meningslös t v.

När reformarbetet till slut blev färdigt, framstod det inte som särskilt lockande att utge en ny taxeringshandbok. TF hade som nyss nämnts i viss mån blivit detroniserad och berövats några av sina intressantaste partier. Å andra sidan uppkom problemet att redovisa innehållet i förvaltningslagen och framför allt förvaltningsprocesslagen. Och på dessa områden förelåg redan 1971 utmärkta framställningar av Bertil Wennergren, som spelat en central roll i reformarbetet och besitter en eminent sakkunskap på området. Hans bok *Förvaltningsprocess* återopas ofta och med rätta i den nu utkomna taxeringshandboken. Den innehåller också omfattande och inträngande redogörelser på många viktiga områden inom taxeringsprocessen.

Å andra sidan var det tydligt, att det förelåg ett starkt behov av en särskild, för skatteväsendet avpassad handbok på området. Av det ursprungliga författarteamet

kunde endast *Sven V Svensson* ställa upp. Till honom sällade sig *Waldemar Hermanson*, tidigare sekreterare i förvaltningsdomstolskommittén, samt *Germund Sandler* och *Birger Wennberg*, båda med välkända namn i skatteprocessuella frågor. Tillsammans har de åstadkommit ett digert verk på 447 s med samma titel som den förut nämnda, *Taxeringshandbok* (Norstedt & Söners Förlag, cirkapris 115:— kr inkl. moms).

Den nya taxeringshandboken är, även om det inte direkt säges ut, en fortsättning på den gamla. I den mån reglerna inte ändrats eller andra nyheter tillkommit, har den gamla texten fått stå kvar med små jämkningar. Det är inte utan rörelse som jag i detta nyutkomna arbete återfinner texter som jag själv skrev under några hektiska vårdagar – och nätter – för snart 17 år sedan. Men det mesta har fått skrivas nytt, och taxeringshandboken framträder som ett väsentligen nytt verk.

Ett problem har varit dispositionen. Givetvis måste exempelvis innehållet i förvaltningsprocesslagen återges och kommenteras. Men förf har av olika skäl funnit lämpligt att inte kommentera denna lag paragrafvis utan i stället göra en systematisk framställning i anslutning till de upphävda delar av TF som tidigare reglerade prövningsnämndsprocessen. Samma metod har prövats tidigare och återfinnes även i Wennergrens arbete, där utblickarna på taxeringsområdet kommer i systematisk form i anslutning till stadganden i förvaltningsprocesslagen. Detta sätt att disponera arbetet är sannolikt det lämpligaste. Det förutsätter emellertid ganska god kännedom om TF:s uppställning; den mindre sakkunnige får försöka hjälpa sig fram med sakregistret. I anslutning härtill skulle jag vilja hemställa att detta register i en kommande ny upplaga gjordes något fylligare. Det saknas åtskilliga i ett skatteprocessuellt standardverk naturliga uppslagsord som allmänna handlingar, fullföljdsinskränkningar, anslutningsbesvär, reservationsbesvär, bevisbörda, kvittningsyrkanden m m.

Författarnas strävan att skapa en för skatteväsendet särskilt avpassad handbok har kommit till uttryck i en lång rad praktiska anvisningar särskilt i vad angår arbetet i länsskatterätterna. Att så skett ökar givetvis bokens användbarhet. En utomstående läsare frågar sig dock om man inte stundom gått väl långt i fråga om detaljer.

I detta sammanhang kan förtjäna nämnas, att bokens praktiska användbarhet skulle ökas väsentligt, om det under varje paragraf som ändrats kunde anges dag och nummer för senaste ändring. När det gått några år, är det alltid viktigt att genast kunna se, om kommentaren ansluter sig till ett alltjämt gällande lagrum.

Dispositionen av längre kommentarstycken kan diskuteras i vissa fall. Som ett olycksfall i arbetet får betecknas, att kommentaren till reglerna om extraordinär besvärsmätt i 100 § först upptar vissa gemensamma frågor, därefter behandlar punkterna 1–7 men sedan, i sammanhang med punkten 7 och före punkten 8, återkommer till gemensamma frågor, såsom kollisioner mellan ordinär och extraordinär process, bevisbörda, tidsberäkning och förlustavdrag. Vad angår bestämmelserna om taxering i 114 § kan någon egentlig anmärkning inte riktas mot dispositionen, men överskådligheten av den långa kommentartexten hade kunnat

underlättas genom uppdelning med särskilda rubriker eller på annat lämpligt sätt. Detsamma kan sägas om kommentaren till sekretessbestämmelserna i 50 §. Ett annat dispositionsproblem kan noteras i anslutning till 54 och 55 §§. Av 19 § första stycket delgivningslagen framgår, att delgivning har skett genom att den som sökes fått del av handlingen oavsett på vilket sätt den kommit honom till handa. Denna viktiga regel, som överensstämmer med äldre praxis (RÅ 1966 not. FI 1558), har anmärkts under 55 § TF, som innehåller en specialbestämmelse om vite, och inte, som bort ske, under 54 §, där delgivningsreglerna i allmänhet behandlas.

Korrekturläsningen har inte alltid varit så bra som man kunde önska, och bris-terna har i några fall lett till svårigheter vid läsningen. Under 99 § TF s 307 anmärkes det på sin tid viktiga rättsfallet RÅ 1970 ref 5 med felaktigt referatnummer (51). Under 98 § TF avtryckes 36 § förvaltningsprocesslagen. Därvid har sist-nämnda paragrafs båda sista stycken skrivits samman i ett stycke, vilket medför att den kommenterande framställningen på s 301 blivit svår att följa. Slutligen kan nämnas, att sista stycket av kommentaren till 71 § (s 204) på grund av bortfall av rader blivit helt obegripligt.

I allt väsentligt synes kommentarerna vara vederhäftiga och så fullständiga som man kan begära. Bland de många utmärkta redogörelserna kan som exempel näm-nas den som avser skönstaxeringar vid 21 § — där man dock kunde önska en något fylligare redogörelse för bevisbördefrågorna och en klarare markering av skillna-derna mellan vanlig taxering och eftertaxering — jävsreglerna i 62 § och reglerna om överflyttning av taxering i 105 §. I fråga om TF:s bristfälligheter när det gäller samernas taxering (s 178) är kommentaren direkt roande.

Så några randanmärkningar.

Vid 47 § 3 (s 131) hade rättsfallet RÅ 1970 ref 43 bort åberopas. Därav fram-går, att om en boutredningsman avgivit deklaration för ett dödsbo, innan han fått sitt förordnande, deklarationen likväl skall anses vara i behörig ordning avgiven. Förordnandet hade i rättsfallet visserligen upphävts efter besvär, men detta spe-lade inte någon roll, eftersom det upphävda förordnandet enligt 19 kap 21 § ärvda-balken lände till efterrättelse tills det ändrades.

Enligt 69 § TF skall, om självdeklaration icke blivit följd vid taxeringen, de klarationen förses med uppgift om avvikelsen och skälen därför. Den skattskyldige skall också få underrättelse om avvikelsen. I den tidigare taxeringshandboken hävdades att kopior av underrättelsen med hänsyn till ordalydelsen av 69 § TF får anses tillhöra deklarationerna och därmed vara hemliga. Motsatt ståndpunkt intas i den nya taxeringshandboken (s 135 noten och 199) med ledning av ett JO-uttalande 1971, s 374 ff. JO:s motivering är, att kopiorna i verkligheten är TN:s expeditioner och därmed offentliga. Jag måste nog för min del vidhålla, att det äldre uttalandet är det riktiga. Vid tillämpning av sekretesslagen och andra sekre-tesbestämmelser är man strängt bunden till ordalagen; straff hotar både om man hemlighåller felaktigt eller lämnar ut felaktigt. Reglerna tillämpas formalistiskt. Det finns då mindre utrymme än eljest vid lagtolkning att beakta vad något i verk-

ligheten är. Därtill kommer att stadgandet i 69 § om att deklARATIONEN skall föras med uppgift om avvikelserna och skälen därför blir helt meningslöst, om det inte skulle ha den innebörden att uppgifterna i fråga skulle vara hemliga. Att taxeringsnämnden på något sätt måste ha dokumenterat det beslut, varom underrättelse tillställts den skattskyldige, är nämligen en självklarhet, som inte skall regleras i TF. Det skulle räcka med ett omnämnande i taxeringskungörelsen.

Reglerna om rättelse genom lokal skattemyndighets försorg av vissa uppenbara fel som förelupit i taxeringsnämnd (72 a §) är från principiell utgångspunkt diskutabla. De åstadkommer en viss förvirring i instansordningen. Denna förvirring minskas inte av ett uttalande i kommentaren (s 207) att hinder inte synes möta mot att länsskatterätten till den lokala skattemyndigheten översänder besvärsskrivelser som avser felaktigheter av det slag som anges i 72 a §. Förfaringssättet må vara praktiskt, men det innebär att länsskatterätten undandrar sig prövning av besvär som rätteligen anförts hos den. Att så sker kan knappast stå i överensstämmelse med vedertagna processuella grundsatter. Man saknar också ett uttalande om hur det skall förfaras, om den lokala skattemyndigheten i sådant fall finner sig förhindrad att besluta om rättelse.

Rättelseinstitutet har emellertid, enligt vad som allmänt omvittnats, fungerat mycket bra, vilket innebär att detta ömtåliga instrument hanteras väl av de lokala skattemyndigheterna. Det är ännu för tidigt att säga om de kan få samma höga betyg i fråga om skattetilläggen. Det kan här röra sig om kvalificerade juridiska bedömningar, i främsta rummet frågor om oriktiga uppgifter lämnats. Motsvarande frågor tillhör de mest svårbemästrade när det gäller eftertaxering. Frågor om eftergift på grund av den skattskyldiges förhållanden eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet kan också vara svåra att avgöra. Många blindskär kan undgås, om man generöst tillämpar principen om att i tveksamma fall hellre fria än fälla. Man får dock inte gå så långt som borgmästaren i Grönköping, vilken som bekant frikände alla tilltalade och gav de övriga villkorlig dom.

I anslutning till den numera upphävda 95 § TF utvecklas (s 282 ff) vissa synpunkter på frågan om ändring av talan i taxeringsprocessen, delvis i anslutning till Wennergren. Det finns inte anledning att här gå närmare in på dessa ganska teoretiska resonemang. En fråga av praktisk betydelse gäller emellertid möjligheterna att åberopa nytt bokslut vari t ex gjorts större lagernedskrivning än i det tidigare bokslutet. Vägledande för praxis har som bekant varit RN:s meddelande 1958 nr 3: 1, till vilket också hänvisas. I anslutning härtill kan nämnas, att RegR – utöver de av RN omnämnda fallen – vägrar godta nytt bokslut, som tillkommit för att möta en av taxeringsrevision föranledd taxeringshöjning, oberoende av om skattebrott föreligger, se t ex RÅ 1969 not Fi 1701.

I kommentaren till reglerna i 100 § om extraordinär besvärsmöjlighet föres i anslutning till Wennergren och en tidskriftsartikel ett resonemang om taxeringsintendentens rätt till kvittningsinvändningar, som går ut på att man just inte vet mycket men att man inte bör godta kvittningsinvändningar, som saknar samband med åberopade extraordinära besvärsgrunder och som i hänseende till dessa grunder

påtagligt framstår som förtäckta eftertaxeringsyrkanden. (s 310 — 311). Hela diskussionen i denna fråga synes ha föranletts av rättsfallet RÅ 1968 not Fi 2116, som förf i motsats till Wennergren inte omnämner. Läget var där, att en skattskyldig genom extraordinära besvär yrkade avdrag för insättning på skogskonto. Intendenten tillstyrkte men yrkade kvittningsvis att ett reparationsavdrag skulle nedsättas med samma belopp. RegR:s majoritet ansåg att detta kvittningsyrkande inte kunde prövas. För egen del ställde jag mig skeptisk mot utgången i rättsfallet och avsåg att, om tillfälle gavs, försöka driva frågan till plenum. I den ordinära besvärprocessen är det nämligen intet som hindrar att nya grunder åberopas av båda parter, bara man håller sig inom den beloppsmässiga ramen (s 283); detta får ske efter den vanliga besvärstidens utgång, och man kan alltså på den vägen få en "förtäckt" extraordinär besvärspövning eller eftertaxering till stånd. Det finns enligt min mening inte anledning att se annorlunda på saken, när besvären anförts i extraordinär väg. Erinras kan också om att den skattskyldige av gammalt ansetts berättigad att utan begränsning åberopa kvittningsinvändningar för att möta ett eftertaxeringsyrkande. Ytterligare kan erinras om att den extraordinära besvär-rätten är till för att ge den skattskyldige möjlighet att i efterhand få vissa kvalificerade fel rättade, inte att få en materiellt sett för låg taxering.

En likartad fråga kan uppkomma vid eftertaxering. Det har av gammalt ansetts, att taxeringsintendenten måste ha inom tiden preciserat eftertaxeringsprocessen både i fråga om belopp och grunder (RÅ 1955: ref 12). Författarna svävar en smula på målet och menar att intendenten får möta en kvittningsinvändning från den skattskyldige med ett motkvittningsyrkande även efter det eftertaxeringsfristen utgått. Wennergren för ett liknande resonemang men åberopar dock RÅ 1962 not Fi 946, som innebär en bekräftelse av 1955 års referatfall. Eftersom det här rör sig om eftertaxering, ett förfarande som av rättssäkerhetsskäl omgärdats med särskilda restriktioner, finns det nog all anledning att hålla på den gamla ståndpunkten. Intendentens motkvittningsinvändning bör avse samma område som den skattskyldiges kvittningsinvändning. Nämnas kan, att rättsfall RÅ 1964 not FI 1946 skulle kunna tydas som en uppluckring av den gamla ståndpunkten. Så är emellertid inte fallet. Såsom framgår av RegR:s utslag åberopades det av intendenten kvittningsvis anförda beloppet endast för att styrka befogenheten av en genom eftertaxering åsatt sköntaxering.

När det gäller att ta ställning till en fråga om eftertaxering, får man först konstatera, om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift och inte till äventyrs kommit med ett oriktigt yrkande. Häremot korresponderar grundsatsen att oriktiga avgöranden i rätts- eller uppskattningsfrågor inte kan rättas genom eftertaxering. Finner man, att en oriktig uppgift lämnats, blir nästa steg att avgöra, om den oriktiga uppgiften föranlett den för låga taxeringen. Härvid gäller presumtionen, att om den oriktiga uppgiften följts, skall sådant orsakssammanhang anses föreligga. Det sagda gäller, såsom anmärkes på s 343, även om felet bort kunna upptäckas eller taxeringsnämnden t o m haft kännedom om saken men negligerat den på grund av bristande initiativkraft eller tid. I detta schema, som inte alltid är så lätt

att tillämpa, inför författarna på s 344 den distinktionen, närmast som en förklaring till grundsatsen att avgöranden i rätts- och uppskattningsfrågor inte får korrigeras genom eftertaxering, att taxeringsmyndigheterna i ett sådant fall inte "vilsellets". I sammanhanget åberopas rättsfallet RÅ 1963 ref 17 och minoritetsyttrandet i RÅ 1967 ref 50.

Enligt min mening är det oriktigt att på detta sätt införa ett krav på "vilselände" bland förutsättningarna för eftertaxering. Det är i sina yttersta konsekvenser inte något annat än det strängare krav på orsakssammanhang som upprätthölls före 1956 och som genombrutits av den förut nämnda presumtionsregeln. Att avgöranden i rätts- och uppskattningsfrågor inte får ändras genom eftertaxering behöver inte förklaras med att taxeringsmyndigheterna då inte vilsellets. Eftertaxeringen tar ju sikte på fall, då nya omständigheter framkommit som den skattskyldige undanhållit och som inte beaktats i det tidigare avgörandet, däremot inte på det fallet att omständigheterna i fråga blivit föremål för ett felaktigt ställningstagande. Detta var situationen i RÅ 1963 ref 17; taxeringsnämnden hade känt till omständigheterna men gjort en feltolkning av bestämmelserna. Vad angår minoritetsyttrandet i RÅ 1967 ref 50 skall här endast konstateras att det var ett minoritetsyttrande och knappast var representativt för den rådande uppfattningen i RegR.

Det ligger i sakens natur att i ett så stort verk invändningar kan framställas på åtskilliga punkter och författarnas åsikter i en del fall ställs under diskussion. Att så nu skett får inte undanskymma verkets stora förtjänster.

Skattekommentarer brukar säljas i stora upplagor och bli en god affär för sina upphovsmän. Så har tyvärr hittills inte varit fallet med skatteprocessuella kommentarer. Den insikten har svårt att slå igenom att processuella regler kan vara lika viktiga som de materiella även för den som enbart ser till det ekonomiska resultatet i en tvistefråga. Så mycket större anledning finns det till erkännande åt författarteamet som gett sig i kast med den i många stycken otacksamma uppgiften att skriva en ny taxeringshandbok.