

# Skattelitteratur

*Förvaltningslagen med kommentarer* av Trygve Hellners, andra omarbetade upplagan. Liber Förlag/Jurist- och Samhällsvetareförbundets Förlags AB, Stockholm 1978, 268 sidor, häftad. Cirkapris 75:— inkl moms.

Av olika skäl blev första upplagan av Hellners' bok *Förvaltningslagen med kommentarer* inte presenterad för Skattenytts läsare. Det finns all anledning att ta igen den skadan nu när boken har kommit ut i en andra omarbetad upplaga. Anm skall nedan försöka motivera påståendet närmare. Mot bakgrund av den intresseinriktning som kan förmodas dominera bland tidskriftens läsare kan emellertid några mera allmänna reflexioner inledningsvis vara på sin plats. Som ung sysslade anm så gott som uteslutande med beskattningsrätten. Det var då, tyvärr, lätt att förlora förvaltningsrätten ur sikte. När arbetsfältet så småningom vidgades och förvaltningsrätten kom i centrum såg anm snart att den offentliga rätten i mångt och mycket är en enhet. Begrepp, problem och lösningar har i stor utsträckning allmän räckvidd och kan inte avgränsas genom ämnesuppdelning, t ex mellan förvaltningsrätt och finansrätt. Man märker hur värdefull förtrogenhet med allmän förvaltningsrätt är också för dem som sysslar bara med skatter. Nu när länsdomstolarna skall smältas samman synes det särskilt angeläget att de av de berörda länsstyrelsetjänstemännen som hittills har koncentrerat sig på skatteområdet är ambitiösa nog att vidga sin horisont.

Förf belyser inte bara förvaltningslagen (FL), som ju är en ganska "mager" baslag. Inom den allmänna förvaltningsrätten är stora delar praxis och doktrin. Boken innehåller många värdefulla redogörelser härvidlag, t ex för det som anses gälla om besluts överklagbarhet. Det finns utförliga hänvisningar till rättsfall, litteratur och — inte minst viktigt — till JO-uttalanden<sup>1</sup>. Boken ger baskunskap och även god vägledning för den som har anledning att tränga in i detaljer. Det kan påpekas att det av länsstyrelsernas organisationsnämnd utgivna häftet *Språk- och skrivregler*, som i vart fall alla handläggare på länsstyrelserna har tillgång till — och förhoppningsvis också använder — pekar på Hellners' bok som en av ett par lämpliga handböcker i allmän förvaltningsrätt.

I det följande redovisas en del synpunkter som läsningen av boken stimulerat anm att föra fram.

<sup>1</sup> Jfr *Wennergren* i *Förvaltningsrättslig Tidskrift* 1977 s 209 f.

Till det i och för sig riktiga påståendet på s 36 att kammarrätt (KR) tillämpar förvaltningsprocesslagen (FPL) när den prövar besvär över disciplinär bestraffning men FL när en tjänsteman hos KR bestraffas disciplinärt kan fogas randanmärkningen att det numera är bara ett fåtal tjänstemannagrupper som har KR som besvärinstans i disciplinmål. Det följer av lagen om offentlig anställning och andra lagar på arbetsrättens område.

Det som sägs om jäv och bisysslor i kommentaren till 4 § FL innebär kanske tankeväckande läsning för somliga. Anm har inga färskas belägg men vågar gissa att man inte överallt ser så stramt på de här frågorna som yrkesetiken egentligen kräver. För dem som är verksamma på skatteområdet finns synpunkter i ämnet att hämta i *Hermanson m fl: Taxeringshandbok*, s 27 f.

I ett mycket matnyttigt avsnitt om ombud i förvaltningsförfarandet nämner förf (s 88) att JO i berättelsen 1975/76 s 363 intagit den ståndpunkten att skattskyldig med stöd av 6 § FL har rätt att infinna sig genom ombud vid "förhandling" hos taxeringsnämnd (TN). I *Taxeringshandbok* (s 179) sägs motsatsen gälla. JO synes emellertid ha gott fog för sin mening att tillkomsten av FL ändrat rättsläget. Att det ofta kan vara knivigt att avgöra huruvida en regel eller ett regelkomplex innebär avvikelse från FL har bl a *Ragnemalm* pekat på, se *Förvaltningsrättslig Tidskrift* 1975 s 215 ff och 1976 s 199 ff. *Ragnemalm* framhåller att den i prop 1971:30 med bl a förslag till FL givna rekommendationen att tillämpa "sedvanliga tolkningsregler" inte är till stor hjälp. Över huvud taget synes de skattskyldiga kunna handla genom ombud i större omfattning än man kanske har antagit tidigare. Exempelvis framgår det av regeringsrättens (RR) dom den 15 juni 1978 (nr 5336—5337-1977) att bank som ombud i och för sig kan rätta en felaktig uppgift i en notariatkunds deklaration.

Förf har ju inte behövt ta upp frågan huruvida juridisk person får uppträda som ombud i förvaltningsdomstol. På s 91 hänvisas emellertid till rättsfallet RÅ 1973 ref 48 som tillåter vissa slutsatser. Ytterligare belyses problemet av utgången i rättsfallet RÅ 1977 ref 54 (RK R 77 2:29). Mycket givande är regeringsrådet Petréns redovisning av sin uppfattning om gällande rätt.

Längre ned på s 91 påpekas, säkerligen fullt riktigt, att fullföljd av fråga om avvisning av ombud någon gång kan vara utesluten, därför att beslutet i huvudsaken inte får överklagas. Den som sysslar med förvaltningsprocess kan möta liknande problem under andra förutsättningar. Det är här fråga om fall då domstolen har fattat beslut under rättegången, som enligt 34 § första stycket FPL får överklagas särskilt, och målet är sådant att talan inte får föras mot det slutliga avgörandet i sak. Ett exempel är beslut om att vägra part ersättning för kostnad för inställelse i körkortsmål, vari påföljden blivit varning. I synnerhet när beslut under rättegången har gått emot annan medverkande än part synes det klart att särskild talan

är tillåten, jfr Taxeringshandbok s 296 beträffande särskild talan i RR. Förarbetena till FPL ger inget klart besked i det här hänseendet.

Reglerna om ingivande av handling kan synas enkla men de bereder åtskilliga bekymmer i praktiken. Kommentaren är väl ägnad att underlätta myndigheternas bedömning av tveksamma fall. Man kan fråga sig om den nuvarande ordningen med dess formella anknytning till en av nattens tysta timmar verkligen är den bästa tänkbara. Emellertid har anm själv inget recept härvidlag.

Hänvisningen på s 102 till hovrättsavgörandet Svensk Juristtidning 1977 ref 23 synes passa bättre in i kommentaren till 12 § om ordningen för ingivande av besvär. Det var fråga om besvär som på grund av en postal extratur kom fram för sent men som ändå ansågs rättidiga enligt grunderna för 33 kap 3 § andra stycket rättegångsbalken.

Till de hänvisningar som görs i avsnittet om myndighets vägledningsplikt (s 105 ff) bör numera fogas *Petrén*: Om förvaltningsdomstols utredningsplikt i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1977 s 154 ff. Särskilt värd att beakta är här synpunkten att förvaltningsmyndigheten genom en viss reflexverkan av regeln i 8 § FPL får ett slags skärpt utredningsplikt i fall då fullföljd till förvaltningsdomstol ter sig som ett sannolikt alternativ (s 162 f).

Anm tillhör dem som tvivlade, och alltså tvivlar, på värdet av den 1971 införda huvudregeln att besvär skall ges in till besvärmyndigheten och inte till beslutsmyndigheten. Anledning till att vädra den åsikten här ger kommentaren till remissinstitutet i 10 § FL. På s 119 hänvisar förf nämligen till ett inlägg av *Magnusson* och *Lindberg* i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1976 s 91 ff, där goda skäl ges för att man åtminstone i viss utsträckning sätter sig över den nuvarande ordningen.

Det som sägs på s 121 f om specificering och bevakning av remiss finns det anledning att stryka under. Myndigheterna syndar nog ganska ofta i sådana här hänseenden, låt vara att det många gånger beror på en besvärande arbets-situation. Styrda remisser är f ö något som förvaltningsdomstolarna lämpligen kunde ta till oftare än som sker<sup>2</sup>.

På tal om besvär rätt pekar förf på s 131 på vissa fall då beslut går att överklaga trots att talan synes uttryckligen förbjuden. Fråga är t ex om länsstyrelses beslut om befrielse från eller nedsättning av skatteavdrag. Enligt anm:s erfarenhet följer KR:a den av JO på goda grunder anvisade principen (JO 1975 s 484 och 485) att man trots klagoförbud i själva saken bör pröva besvär över länsstyrelsens beslut om att avvisa besvär.

Förf framhåller helt riktigt (s 132) att fråga om besluts överklagbarhet prövas före frågan om klagandens besvär rätt. Det hänvisas till *Ragnemalm*: Förvaltningsbesluts överklagbarhet s 49. Med risk för att vara pedagogisk i över-

<sup>2</sup> Jfr *Petrén* i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1977 s 165.

kant vill anm stryka under att Ragnemalm ställer upp ett mycket instruktivt schema som visar i vilken ordning olika processförutsättningar bör provas.

I boken förekommer det en del hänvisningar till hittills gällande regler beträffande det ämnesområde som täcks av lagen om allmän försäkring (t ex på s 146, 149, 158 och 160). Från och med den 1 januari 1979 gäller härvidlag bl a lagen (1978:28) om försäkringsdomstolar och lagen (1978:30) om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring. De nya försäkringsrätterna börjar ju sin verksamhet vid årsskiftet.

På s 153 pekar förf på risken för rättsförlust i fall då beslut delges både part och hans ombud. Han rekommenderar att bara endera av ombudet eller huvudmannen delges beslutshandling. Enligt anm:s mening är det lämpligast att man delger ombudet och *underrättar* part härom. I sammanhanget kan påpekas att vissa författningar förutsätter att part delges beslut personligen. Av rättsfall RÅ 1977 ref 105 (RRK R 77 2:48) framgår att innehavare av körkort måste delges beslut om återkallelse personligen.

Till kommentaren (s 158 f) av de bestämmelser som gäller när besvär har sänts in till fel instans kan för tydlighetens skull fogas ett påpekande om att lokal skattemyndighet anses utgöra TN:s kansli. Besvär till länskatte rätt som i rätt tid getts in till den lokala skattemyndigheten provas därför, jfr *Wennergren: Förvaltningsprocess, 2:a uppl* s 128.

Objekt för kommunikation är ju "det som tillförts ärendet" genom annan än parten själv (15 § FL). Till det som sägs i det ämnet vill anm knyta några speciella reflexioner. Uppenbarligen har bestämmelsen i FL en rent materiell innebörd. Det är fråga om fakta som tillförs ärendet. För den enskilde är det emellertid ofta väsentligt att få reda på den prövande myndighetens uppfattning i en rättsfråga och tillfälle att argumentera härvidlag. Enligt anm:s uppfattning har bestämmelsen i 65 § taxeringslagen om underrättelse om preliminär avvikelse från självdeklaration hittills tolkats på det rimliga sättet att TN ansetts skyldig att underrätta den skattskyldige om avvikande rättslig bedömning av en inkomst- eller avdragspost. Ett exempel är att den skattskyldige i sin deklaration uppger ett stipendium men hävdar att det är skattefritt, medan TN anser att det är fråga om ett skattepliktigt periodiskt understöd. Den nämnda paragrafen har numera fått en lydelse som till synes närmar dess innebörd till innehållet i 15 § FL. Av förarbetena, prop 1977/78: 181 s 111 f och 218 f, framgår emellertid att TN:s kommunikationsplikt fortfarande sträcker sig längre än den som följer av 15 § FL. Det här nämnda problemet snuddar vid ett annat och större, nämligen frågan huruvida domstol under processens gång bör delge parterna sin uppfattning i saken. Den intresserade hänvisas till *Larsson: Anm av Finn Taksøe-Jensen, Materiel procesledelse i borgerlige sager, Svensk Jurisistidning 1978 s 277 ff.*

På s 192 stryker förf under att myndigheterna skall kommunicera med urskillning. Häremot kan man givetvis inte invända något i princip. Emellertid bör man ha klart för sig att många myndigheter inte "har råd" att sätta in till-

räckligt kvalificerade handläggare på det ordinära kommunikationsstadiet. Detta är i och för sig beklagligt men motiverar nog tumregeln att man kommunicerar rubb och stubb så att part i vart fall inte går miste om något viktigt material.

Förf tar inte klart ställning till frågan huruvida part, som lagtexten faktiskt förutsätter, *skall* beredas tillfälle att yttra sig över material som han får del av (''regelmässigt bestämmas viss tid inom vilken part har tillfälle att yttra sig'', s 196). I praktiken synes man ofta sända över material för kännedom utan yttrandefrist i fall då part bör få reda på något men rimlig anledning saknas för honom att yttra sig över det<sup>3</sup>. Syftet härvidlag är nog gott men man kan ändå fråga sig om inte lagstiftaren avsiktligt har ''skrivit bort'' den här ordningen för kommunikation.

Under rubriken Massärenden (s 199) sägs några tänkvärda ord om faran för att rättsskyddshänsyn kommer i kläm på områden där rationaliseringsintressen gör sig starkt gällande. Som exempel nämns regleringen i 22 och 23 §§ vägtrafikskattelagen (1973:601). I den ''dataålder'' som vi tydligen har kommit in i finns det all anledning att slå vakt om principer i rättssäkerhetens intresse som hotas på grund av att de inte passar in i ett system för ADB-behandling av ärenden.

På s 217 ger förf några hänvisningar beträffande beslutsskrivning. Som medskyldig till det förut nämnda häftet Språk- och skrivregler vill anm gärna peka på det som sägs där i ämnet, s 33 ff med exemplen på s 77 ff. En auktoritativ förklaring av innebörden av ordalagen ''ändrar inte'' (''gör ej ändring i'') i besvärinstans (s 219) ges i JO:s ämbetsberättelse 1975 s 512. Skrivsättet betyder således att varken själva slutet eller skälen har ändrats. Ordningen kan synas bekväm för besvärinstansen. Emellertid är ju syftet med fylliga beslutsskäl i underinstansen uteslutande att förklara utgången för part och inte att bespara besvärinstansen verbala mödor.

Kapitlet om rättelse av förbiseendefel i beslut är instruktivt. I anslutning till påpekandet (s 242) att både sakliga och formella oriktigheter kan rättas innan beslutet getts definitiv form genom slutlig justering vill anm, låt vara något vid sidan av ämnet, ta upp frågan huruvida besked om besluts innehåll kan lämnas redan innan beslutet justerats i sin definitiva lydelse. Bakgrunden är att man på sina håll synes upplysa pressen om myndighetens ställningstagande omedelbart efter myndighetens sammanträde i saken, trots att något slutligt formulerat beslut ännu inte existerar. Först kan slås fast att något slags avkunnande med analogisk tillämpning av FPL inte kan komma i fråga. En annan sak är att omedelbart besked kan vara ett uttryckligen föreskrivet underrettelsealternativ. Så är fallet i 21 § lagen om arrendenämnder och hyresnämnder (jfr prop 1973:23 s 143). När det är fråga om endast redaktionella jämkningar kan man kanske tumma på reglerna. Under alla omständigheter är det

<sup>3</sup> Jfr *Wennergren*, a a s 153.

diskutabelt att skära av de i beslutet medverkandes rätt att ändra sig fram till tidpunkten för expedition av beslutet. Enligt anm:s uppfattning är de formella och sakliga argumenten mot att "släppa" fattade men ännu inte slutligt dokumenterade beslut så starka att det allmänna intresset av snabb information om myndighetens ställningstagande bör få vika<sup>4</sup>.

Förf är en av FL:s arkitekter och föredrog remissen i lagrådet. Genomgången av hans bok visar att han dels till fullo bemästrar sitt ämne i grunden sådant som det speglas i förarbetena, dels har uppmärksammat nya infallsvinklar och fångat in nya problem som belyses klart och så ingående som rimligen kan begäras av en handboks författare. Man får hoppas att förf:s intresse för ämnet inte har svalnat när den nyligen inledda översynen av FL så småningom har avkastat sådana resultat att en ny lagkommentar behövs<sup>5</sup>.

*W. Hermanson*

*Skatter och avgifter* av Göran Grosskopf, P A Norstedt & Söners förlag, Stockholm 1978/Studentlitteratur Lund 1978, 85 sidor och häftad. Cirkapris 35:— inkl moms.

Författaren är t f professor i rättsvetenskap vid Umeå Universitet. Häftet har undertiteln En orientering om det svenska skatte- och avgiftssystemet. Man får en god överblick av rättspolitiska teorier, tekniska begrepp och definitioner som man måste känna till för att kunna följa skattelitteratur och debatt. Redig disposition och klar framställning besparar läsaren mycken möda. För den som vill tränga djupare avslutas varje kapitel med en litteraturförteckning. I något enstaka fall saknar man en direkt sidhänvisning till återopad litteratur.

Häftet kommer att följas av en lärobok om de konkreta reglerna för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen för i första hand studerande vid ekonomlinjen. Den boken skall Grosskopf och universitetslektorn Leif Edvardsson ge ut tillsammans. Understrykas bör dock att föreliggande häfte är ett särskilt arbete som man också skulle kunna kalla Allmän beskattningsrätt — ett sammandrag. Det innehåller nyttig läsning för många, inte minst för debattörer och "tyckare". Häftet kommer säkert också till stor användning inom studiecirklar.

*Svensk internationell beskattningsrätt* av Nils Mattsson, femte upplagan, P A Norstedt & Söners förlag, Stockholm 1978, 122 sidor, häftad. Cirkapris 60:— inkl moms.

<sup>4</sup> Om möjligheten att ändra beslut ända till dess expedition har skett, se *Westerberg*: Allmän förvaltningsrätt, 2:a uppl s 76 och samme förf: Om rättskraft i förvaltningsrätten, s 33 ff.

<sup>5</sup> Se Dir 1978:85 och redogörelse i tidskriften Från Riksdag & Departement nr 30/1978 s 13.

Sedan 1971 har professor Mattsons bok uppnått fem upplagor. Ett starkt bevis för bokens förträfflighet som vägvisare genom de snårigheter som är förknippade med beskattning av utländska skatteobjekt, skattskyldigheten för s k inskränkt skattskyldiga och de skilda metoderna i dubbelbeskattningsavtalen m m.

I den femte upplagan har en del avsnitt skrivits om vartill kommer en kort redogörelse för OECD:s nya modellavtal. Förutom rättsfalls- och sakregister finns det också en synnerligen utförlig litteraturförteckning.

*H. B.*

## Kommande anvisningar från RSV i Dt-serien

RSV har den 14 september 1978 beslutat utfärda nya anvisningar om beskattning av vissa naturaförmåner (tidigare anvisning RSV Dt 1977:22). Sedan de nya anvisningarna utkommit från trycket publiceras de i tidskriftens meddelandeserie, RSV 1978 Dt:19<sup>1</sup>.

Vidare har RSV den 19 oktober 1978 utfärdat nya anvisningar om avdrag för kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats (tidigare anvisning RSV Dt 1977:9). Sedan de nya anvisningarna utkommit från trycket publiceras de i tidskriftens meddelandeserie.

## Skatterättslig klubb i Göteborg

Skatterättsliga klubben i Stockholm har många år på nacken. Den har varit och är alltjämt en omtyckt träffpunkt för dem som sysslar med eller annars är speciellt intresserade av beskattningsrätt. Göteborgare med skatteintresse som gemensam nämnare har länge saknat ett liknande forum för information och diskussion. Numera har man gjort slag i saken och bildat en skatterättslig klubb i Göteborg. Vid en välbesökt — mer än 60 personer — träff på kammarrätten i Göteborg den 27 september antogs stadgar för klubben och valdes en styrelse med ordförande och fyra andra ledamöter. Till ordförande utsågs kammarrättspresidenten N O Wentz och till övriga ledamöter i styrelsen revisionsdirektören B Enslöw, universitetslektorn G Grosskopf, kammarrättslagmannen W Hermansson och länsrådet O Knape. Suppleanter blev skattekon-sulten B Algons, kammarrättsrådet G Brydolf och bankdirektören T Schneider.

Klubbens första sammanträde beräknas bli onsdagen den 6 februari 1979. Den som önskar närmare upplysningar om klubben och dess verksamhet kan vända sig till någon av de ovan nämnda, som också tar emot anmälningar om medlemskap i klubben (årsavgift 40 kr).

<sup>1</sup> Anm.: Numera utkomna och intagna i detta häfte.