SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas 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 kammarrättsassessorn *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

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:09

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 iakttagas 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-kapitlen.

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 kapitlen om besvär och besvärsprövning; de angivna paragraferna återfinnes betydligt längre fram i boken i kapitlen om besvärsprövningens 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 kapitlen om överklagande av PN :s beslut i ordinär resp. extraordinär ordning och om besvärsprövningens 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-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:09

ligga, vilken fråga också föranlett målets hänskjutande till plenum.

Det ligger emellertid i sakens natur, att förf :a i 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 :a 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 :a 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 uttalanden 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 samfälld; och på den punkten har förvisso inte någon haft annan uppfattning. Även om förf :a 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 s k edi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:09

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 sammanhänga 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 kringgärdades 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 exekutivt tvång med stöd av nyssnämnda lag om handräckning talar utan tvivel för att KR iakttager 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 mottaga 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-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:09

tiden räknas från delgivningen med ombudet och icke från det ombudet underrättat huvudmannen. Mera tveksam kan saken ställa sig, om någon med stöd av postfullmakt för skattskyldigs räkning utkvitterat beslutet eller utslaget. Förf:a 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 bevisbördereglerna i anslutning till 35:1 RB. Bevisbördereglerna 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. Givtevis 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:a 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:a 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:a 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-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:09

ningen stadgats om fullföljd av talan mot PN:s beslut rörande taxering. Den viktiga reservation som ligger i de tre kursiverade orden innebär, att man inte utan vidare kan applicera TF:s fullföljdsregler på beslut om eftertaxering utan får, utan formalistisk bundenhet vid de använda ordalagen, försöka tillse, att den reella effekten blir densamma som vid vanliga beslut om taxering. Eftersom femårsfristen för extraordinära besvär mot vanliga taxeringsbselut räknas från det år då taxering åsatts i första instans, torde man vara berättigad att anse samma frist i fråga om eftertaxering börja löpa året efter det då PN, alltså den första instansen, fattat sitt beslut, se Taxeringshandbok s. 281 och RR:s utslag d. 29 aug. 1962 rum III ang. AB Felix åsatt eftertaxering, i vilket RR på hemställan av Ti, som gjorts efter den vanliga besvärstidens utgång och mer än fem år efter det ursprungliga taxeringsåret, rättade till ett misstag i fråga om beskattningsår (105 § TF kunde enligt övergångsbestämmelserna icke tillämpas, men väl 101 §).

Å andra sidan finns det mycket i nu behandlade delar av boken, som föranleder instämmande. Sålunda skulle nog, såsom förf:a framhåller på s. 81, skäl finnas att bland övriga grunder för extraordinär besvärsrätt upptaga påstådd felaktighet beträffande beskattningsår. I sammanhanget kan jag emellertid inte underlåta att ställa frågan, om inte tiden nu kunde vara mogen för att så tillvida begränsa den extraordinära besvärsrätten, att man även i fråga om besvärsgrunderna under 1)—5) kräver, att beloppet är väsentligt, och att det framstår som ursäktligt att de till grund för de extraordinära besvären åberopade grunderna inte anförts tidigare. Besvär i särskild ordning innefattar ett utomordentligt rättsmedel, som inte bör få begagnas i fråga om struntbelopp. Vad angår tvister om skatteplikt, skattskyldighet o dyl är att märka, att dessa rör typiska rättsfrågor och att den obegränsade rätten att anföra extraordinära besvär i mål om sådana tvister strider mot principen att laga kraftvunna avgöranden i rättsfrågor skall vara definitiva. Vad misstagstaxeringar angår skall erinras om att extraordinära besvär enligt 101 § 1 mom. även kan anföras till den skattskyldiges nackdel.

Genom TF erhöll Ti förlängd besvärstid hos PN. Det uttalades därvid, att systemet med reservationsbesvär borde bringas att upphöra. Om intendenten ändå inte före besvärstidens utgång beloppsmässigt preciserar sin talan, medför detta inte att besvären blir deserta (RÅ 1962 ref. 34). PN är hänvisad till att meddela föreläggande enligt 112 § TF för att förmå intendenten att i tid närmare ange sin talan. Förf:a uttalar, att ett överdrivet utnyttjande av möjligheten att anföra reservationsbesvär är förkastligt. Häri vill jag livligt instämma, och jag är övertygad om att våra intendenter är av samma mening. Att intendenten i en nödsituation — t ex om en vidlyftig taxeringsrevision på grund av oförutsedda omständigheter inte kunnat slutföras i tid — undantagsvis begagnar denna möjlighet, bör inte möta någon befogad erinran. Skulle däremot reservationsbesvär komma att anföras i nämnvärd utsträckning, rubbas grundvalarna för TF:s fullföljdsregler, och en författningsändring torde då bli nödvändig.

Till TF:s fullföljdsregler hör väl närmast också kapitlet om besvärsprövningens omfattning, där förf:a kommenterat 105 § TF men också behandlat frågan om

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:09

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.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:09