

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967:24

Finansdepartementet



LAG OM SKATTERÄTT

LAGFÖRSLAG UTARBETAT INOM

FINANSDEPARTEMENTET

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2013



National Library
of Sweden

Stockholm 1967

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967:24

Finansdepartementet



LAG OM SKATTERÄTT

LAGFÖRSLAG UTARBETAT INOM

FINANSDEPARTEMENTET

Stockholm 1967

STATENS

OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967

Kronologisk förteckning

1. Kommunal bostadsförmedling. Hæggeström. I.
2. Allmänna arvsfonden. Esselte. Ju.
3. Utsökningsrätt VI. Esselte. Ju.
4. Ny domkretsindelning för underrätterna. Esselte. Ju.
5. Statlig publicering. Norstedt & Söner. Fi.
6. Finansiella långtidsperspektiv. Esselte. Fi.
7. Den framtida jordbrukspolitiken. Svenska Reproduktions AB. Jo.
8. Barnstugor. Barnavårdsmannaskap. Barnolycksfall. Kihlström. S.
9. Rikskonserter. Esselte. E.
10. Linköpings högskola. Del I. Victor Pettersson. E.
11. Programbudgetering. Del I. Esselte. Fi.
12. Programbudgetering. Del II. — Studier och försök. Esselte. Fi.
13. Programbudgetering. Del III. — En sammanfattning. Esselte. Fi.
14. Skolans arbetstider. Esselte. E.
15. Tjänsteställning inom krigsmakten. Esselte. Fö.
16. 1958 års utredning kyrka—stat. VII. Folkbokföringen. Beckman. E.
17. 1958 års utredning kyrka—stat. VIII. De teologiska fakulteterna. Almqvist & Wiksell, Uppsala. E.
18. Invandringen. Esselte. I.
19. Statens stöd till ungdomsverksamhet. Esselte. E.
20. Den statliga länsförvaltningen. I. Norstedt & Söner. K.
21. Den statliga länsförvaltningen. II. Bilagor. Norstedt & Söner. K.
22. Skatteförvaltningen. Norstedt & Söner. K.
23. Länsindelningsutredningen. V. Pettersson. K.
24. Lag om skatterätt. Ivar Hæggeström. Fi.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967:24

Finansdepartementet



LAG OM SKATTERÄTT

LAGFÖRSLAG UTARBETAT INOM
FINANSDEPARTEMENTET

IVAR HÆGGSTRÖMS TRYCKERI AB
STOCKHOLM 1967

STATENS OFFENTLIGA TRYCKERI

1880



LAG OM SKATTERÄTT

BESLUTAD I RIKSDAGEN DEN 17 DE JUNI 1880
OM FÖRSLAG AF HERRN LÄSAREN

LAG OM HÖRSTORRETTEN
1880

Innehåll

Sakregister	5
I. Inledning	7
II. Lagtext	11
III. Gällande rätt	19
A. Taxeringsprocessen	19
1. Besvär från skattskyldig	20
2. Besvär och framställning om eftertaxering från taxeringsintendent	25
3. Gemensamma bestämmelser för den skriftliga taxeringsprocessen	27
4. Muntlig förhandling	29
5. Syn	36
6. Beslutsförfarandet	37
7. Ansökningsärenden	39
8. Protokollföringen m. m.	40
9. Befrielse från uppgiftsskyldighet m. m.	45
10. Besvär enligt 79 § förordningen om allmän varuskatt	46
B. Processen i uppbördsärenden	47
C. Mantalsskrivningsprocessen	48
D. Processen i vitesmål	50
IV. Specialmotivering	54
<i>Bilagor</i>	
1. Statistik betr. frekvensen av muntliga förhandlingar	92
2. Exempel på formuleringen av regeringsrättsutslag	93
3. Exempel på formuleringen av skatterättsutslag	95
4. Exempel på formuleringen av kammarrättsutslag	96

Innehåll

2	Särskilda
7	I. Inledning
11	II. Lagtext
19	III. Gällande rätt
19	A. Taxeringsprocessen
20	1. Besvär från skattekyldig
22	2. Besvär och framställning om återkalling från taxeringsbes-
27	lut
27	3. Gemensamma bestämmelser för den skriftliga taxeringspro-
29	cessen
29	4. Muntlig förhandling
36	5. Syn
37	6. Beslutsförändring
39	7. Ansökningssändan
40	8. Protokolleringen m. m.
42	9. Beslut från uppgiftsskyldighet m. m.
46	10. Besvär enligt 79 § förordningen om allmän verksamhet
47	B. Processen i uppbörtsrätten
48	C. Manifestationsprocessen
50	D. Processen i vitnemål
54	IV. Specialmätning
	Bilagor
92	1. Statistik betr. frekvensen av muntlig förhandlingar
93	2. Exempel på formuleringen av revideringsbeslutslag
95	3. Exempel på formuleringen av skattebeslutslag
96	4. Exempel på formuleringen av kammarbeslutslag

Sakregister

- Ajournering 34—36, 83
 Ansökningsärenden hos länsstyrelse 45
 hos prövningsnämnd 39
 Anvisning betr. yttrande 71
 Arbetsgivaransvar för skatt 47
 Avvisning, se desertion
 Beredning, se utredning
 Beslut 87, 88
 Besvärslinlaga 20, 21, 47, 49, 61, 62
 Besvärstid 21, 26, 46, 47, 49, 59—61
 Bevisning 57, 82
 Debitering av skatt 47
 Delgivning 23, 31, 45, 80, 90
 Desertion, då besvärstid försuttits 38, 59—61
 Desertion, övriga fall 21, 46, 62, 63
 Desertionsinvändning 24, 38
 Diarieföring 21, 61
 Domared 55
 Domförhet 37, 54
 Domkrets, skatterätt 54
 Editionsplikt, befrielse från 45
 Eftertaxering 25—27, 38
 Enmansmål 25, 37—39, 54, 55, 66, 67
 Ersättning, se kostnadsersättning
 Existensminimum, skatteavdrag vid 47
 Expedition 45, 90
 Fonetisk upptagning 41, 43, 44, 84
 Fullmakt 62
 Föredragning 34—37, 83, 90
 Föredragningspromemoria 28, 37, 75, 90
 Föreläggande betr. förklaring 66—69
 betr. inställelse 80
 betr. oklar besvärsskrift 21, 62
 betr. påminnelser 69—71
 betr. utredning 74, 75
 Förhör med part 81—83
 med vittne 81—83
 med sakkunnig 74, 82
 Förklaring 63—69
 föreläggande om 66—69
 Handräkning vid taxeringsrevision 46, 65
 Inställelse 80, 82
 Jämkning av preliminär skatt 47
 Jäv 55
 Kallelse till inställelse 80, 82
 Kansli, prövningsnämnds 21—28, 46, 47
 skatterätts 54, 63
 Kläm 88, 89
 Kommun som part 49, 65, 79
 Kommunikation, se skriftväxling
 Kontradiktoriskt förfarande 20, 56
 Kostnadsersättning till part 31, 78, 82
 till uppgiftsskyldig 31, 81, 82
 Kostnadsersättning till vittne 31, 81, 82
 Kvitning 25, 86
 Kyrkobokföring, besvär över 48
 Litispendens 61
 Mantalsskrivning, besvär över 48, 55
 Mantalsskrivning, underställning av mål om 50
 Memorialanteckningar 84
 Motivering 39, 88, 89
 Muntlig förberedelse i prövningsnämnd 32, 33
 Muntlig förberedelse i skatterätt 79, 80, 83
 Muntlig förhandling i länsstyrelse 49
 Muntlig förhandling i prövningsnämnd 29—36, 39, 40—45
 Muntlig förhandling i skatterätt 75—79, 82
 Mål 54
 Nämnd, skatterätts 54
 Offentlighet betr. utredningsmaterialet 75
 Offentlighet vid muntlig förhandling 34, 82

Officialprincipen 56
Omröstning 87

Postdelgivning 45, 52, 80, 81
Processledning 27, 29, 31, 56, 58, 71
Protokoll 28, 40—45, 83—85, 88, 89
Påminnelser 25, 69—71

Reformatio in melius 86, 87
Reformatio in peius 85—87
Remiss 19, 22, 48, 49, 58, 73
Reservation 87, 90
Reservationsbesvär 22, 26, 27, 63
Res judicata 61
Ränta å kvarstående skatt, befrielse från 48
Rättelse 38, 90

Sakframställning 88, 89
Sakkunnig 24, 28, 74
Saklegitimation, bristande 61, 64
Sakprövning 62
Sekretess vid muntlig förhandling 44, 45, 85
Servicecirkuläret 19, 62
Självrättelse 38, 90
Skatteverk som part 56
Skiljaktig mening 87, 90
Skriftväxling 23, 25, 27, 39, 46, 48—50, 52, 58, 63—75
Stenografisk upptagning 44, 84
Syn 23, 36, 80

Taxeringsintendent, besvär från 25—27
remiss till 24, 39
yttrande från 24, 39

Taxeringsnämndsordförande, remiss till 22, 72

Taxeringsrevision 24, 26, 28, 45, 46, 73
handräckning vid 46, 65

Underställning av mantalsskrivningsmål 50
Uppgiftsskyldig 31, 81, 82
Uppgiftsskyldighet 59

befrielse från 45

Utevaro, parts 31, 80

Utlåtande, se yttrande

Utredning 19—36, 39, 46—50, 52, 55—80

Utslag 87, 88, 93—96

Varuskatt, fastställelse av preliminär allmän 46

Vite, föreläggande av 24, 28, 31, 51
utdömande av 52, 53, 55, 65

Vittne 31, 32, 49, 81, 82

Yttrande från sakkunnig 24, 72—74

från skatteverk 64, 72

från taxeringsintendent 24, 39

Yttrande från taxeringsnämndsordförande 22, 23, 39, 72, 73

Ärenden 54

I. Inledning

I skrift den 1 november 1962 till riksskattenämnden redogjorde lantbrukets skatte-delegation för vissa erfarenheter av prövningsnämndsprocessen som de konsultativa organen för skattefrågor inom jordbrukets föreningsrörelse redovisat för delegationen. På grundval av viss kritik av den gällande ordningen framfördes ett antal reformförslag. Över skriften inhämtade riksskattenämnden yttrande från överståthållarämbetet och samtliga länsstyrelser. Riksskattenämnden besvarade härefter skriften genom en skrivelse den 25 oktober 1963.

Samma dag gjorde riksskattenämnden en framställning hos statsrådet och chefen för finansdepartementet om att en utredning skulle sättas i gång med syfte att utarbeta förslag till mera detaljerade regler för prövningsnämndsprocessen och särskilt rörande det muntliga förfarandet.

I framställningen anförde riksskattenämnden bl. a.:

I skattedelegationens skrivelse ha bl. a. berörts olika frågor rörande förfarandet i prövningsnämnderna, särskilt förfarandet vid muntliga förhandlingar. Av länsstyrelsernas remissyttranden till riksskattenämnden framgår, att i åtskilliga avseenden förfarandet växlar från prövningsnämnd till prövningsnämnd. Med hänsyn till att reglerna rörande muntliga förhandlingar (80—84 §§ taxeringsförordningen; 48 § taxeringskungörelsen) blott tillämpats från och med 1958 års taxering kan detta i och för sig enligt riksskattenämndens mening icke anses anmärkningsvärt. Det kan emellertid knappast hävdas, att förhållandena inom de olika prövningsdistrikten sakligt sett äro så varierande, att förfarandet av dylikt skäl måste växla. Till icke ringa del torde olikheterna kunna förklaras med arbetsbördan och personalsvårigheter. Vid angivna förhållande och då frågan om prövningsnämndernas arbetsformer icke lämpligen torde kunna regleras genom allmänna anvisningar från riksskattenämnden, torde nämnden ha små möjligheter att verka för större enhetlighet. Då reglerna om muntliga förhandlingar gällt under tillräckligt lång tid för att erfarenheter skola ha vunnits rörande det mest ändamålsenliga förfarandet, anser riksskattenämnden emellertid — i likhet med vissa av länsstyrelserna — att tiden nu är mogen för att en utredning igångsättes med syfte att utarbeta förslag till mera detaljerade regler för prövningsnämndsprocessen och särskilt rörande det muntliga förfarandet. Riksskattenämnden hemställer därför, att en sådan utredning måtte komma till stånd.

Med anledning av riksskattenämndens framställning uppdrog statsrådet och chefen för finansdepartementet den 9 juni 1964 åt oss, landskamreraren i Jämtlands län Bengt Bohman och numera tillförordnade kanslichefen vid JO-expeditionen Bertil Wennergren, att inom departementet biträda med den av riksskattenämnden begärda utredningen.

Under utredningsarbetet har vi samrått med landskontorsutredningen i och för en samordning av vår uppgift med denna utrednings. Utredningen har på grundval

av sina överväganden beslutat föreslå att prövningsnämnderna i länen avskaffas och ersätts av regionala skattedomstolar, länsskatterätter, vilka i första hand skall överta handläggningen av de mål och ärenden, som för närvarande ankommer på prövningsnämnderna. Utredningen kallar sammanfattande dessa mål för skattemål. Utöver skattemålen skall länsskatterätterna enligt utredningens förslag handlägga besvär över taxeringsintendentens fastställelsebeslut angående preliminär allmän varus katt, ansökan om befrielse från skyldighet att lämna kontrolluppgift, framställning om handräckning vid taxeringsrevision, framställning om handlings undantagande från taxeringsrevision, uppbörds mål, mantalsskrivnings- och kyrkobokföringsmål samt vitesmål enligt skatte-, taxerings-, uppbörds- och folkbokföringsförfattningarna. Vad utredningen kommit fram till beträffande skatterätternas sammansättning och deras kansliers organisation påverkar utformningen av reglerna om processen i de uppräknade målen redan i så måtto att organisatoriska förutsättningar erbjuds för en aktivare processledning samt en omsorgsfullare, av tidsnöd ej präglad bedömning samt utformning av beslut och motiveringar. Vidare öppnar renodlingen till domstol möjlighet att anförtro mera kvalificerade utredningsmedel åt det beslutande organet än som kan anses lämpligt i fråga om en prövningsnämnd.

Samordningen med landskontorsutredningens förslag har i så måtto förändrat vårt utredningsarbets karaktär som vi primärt fått inrikta oss på att utarbeta regler för processen inte hos nuvarande prövningsnämnder utan hos sådana regionala skattedomstolar som landskontorsutredningen föreslår som deras arvtagare. Skillnaden blir emellertid inte så radikal som den i förstone kan synas. I vissa delar blir det sålunda närmast inte fråga om annat än en försiktig vidareutveckling av gällande ordning. Det gäller framför allt om det skriftliga förfarandet. På flera punkter låter vårt förslag sig däremot knappast förverkliga utan den personella upprustning som skatterätsorganisationen innebär. I vissa stycken är förslaget dessutom helt beroende av att det beslutande organet har verklig domstolsstatus.

En livlig reformplanering försiggår för närvarande på den administrativa rättskipningens område. Det har synts oss angeläget att i möjligaste mån inordna våra överväganden i dessa större sammanhang. Förvaltningsdomstolskommittén har nyligen lagt fram sitt betänkande »Förvaltningsrättskipning» (SOU 1966: 70). I där intagna lagförslag om regeringsrätten och kammarrätt finns stadganden för förvaltningsdomstol av allmängiltig natur. Anledning saknas att söka andra lösningar för en sådan förvaltningsdomstol som en skatterätt. Tvärtom bör så stor textlighet som möjligt eftersträvas och avvikelser till innehåll eller lydelse medges bara när vägande skäl talar för det. I besvärssakkunnigas betänkande »Lag om förvaltningsförfarandet» (SOU 1964:27) finns också förfarandebestämmelser med allmän syftning. I den mån vi har haft att utforma regler för skatterätt i sådana ämnen, har vi tagit besvärssakkunnigas förslag till förebild för att en framtida samordning med en lag om förvaltningsförfarandet inte skall försvåras i onödan. Vi har även i övrigt sökt tillgodogöra förfarandet de grundläggande värderingar som kommer till uttryck i besvärssakkunnigas betänkande.

En särskild fråga är hur regelsystemet bör disponeras. Vi har å ena sidan utgått

från att de grundläggande bestämmelserna om besvär och annan talan hos skatterätt skall återfinnas i de olika specialförfattningarna: taxerings-, uppbornds- och folkbokföringsförordningarna m. fl. Å andra sidan har vi förutsatt att reglerna om själva processen i skatterätt inte längre skall ingå i taxeringsförordningen, eftersom domstolen får en kompetens som spänner över flera andra områden än taxeringsområdet. Vi har sålunda tänkt oss en särskild författning om processen i skatterätt. Med hänsyn till att rätten skall få domstolsstatus är någon annan författningsform än civillagens enligt vår mening ej tänkbar. Vi föreslår därför en lag om skatterätt.

Som en första avdelning i lagen har vi tänkt oss stadganden om domstolens lokala, sakliga, funktionella och tidsmässiga kompetens, dess organisation m. m. Dessa stadganden har utarbetats i samråd med landskontorsutredningen på grundval av utredningens allmänna överväganden.

Den andra avdelningen i lagen behandlar målens och ärendenas handläggning, såväl den vanliga skriftliga som den muntliga.

Den tredje avdelningen reglerar beslutsförfarandet och det som anknyter därtill.

Bestämmelserna i de två sista avdelningarna torde i och för sig på många punkter med fördel kunna införas också hos de nuvarande prövningsnämnderna.

Lagförslaget kommer i det följande att motiveras paragrafvis. Innan det sker, skall några allmänna synpunkter anläggas på den process det här gäller.

Av det statistiska material, som landskontorsutredningen sammanställt (utredningens betänkande bilaga 3 a och b), framgår att antalet mål årligen hos prövningsnämnderna överstiger 100 000 och att en fjärdedel är av så enkel beskaffenhet att de kan avgöras som enmansmål. Man kan med fog tala om en massärendeprocess. Flera omständigheter samverkar dock till en förskjutning från enkla mot mera svårbedömda och svårhanterliga mål. Rena misstagstaxeringar blir mindre vanliga allteftersom taxeringsnämnderna vinnlägger sig om att inte besluta om avvikelser från självdeklarationerna utan att först kommunicera en underrättelse om ifrågasatt avvikelse med deklaranter. Införandet av rättelsebefogenhet för lokal skattemyndighet i fråga om tekniska taxeringsfel befriar också prövningsnämnderna från en rad bagatellartade besvärsmål. Nu nämnda omständigheter och en allmän kvalitetshöjning av förfarandet i första instans bör rimligen medföra att otvistiga mål och mål med eljest självklar utgång blir mindre vanliga än förr. Även om en förskjutning mot mera svårutredda och svårbedömda mål sålunda kan skönjas, förblir dock huvudparten av målen processuellt sett inte svårare att hantera än att det står utom all diskussion att för normalfallet skall väljas en skriftlig, förhållandevis enkel procedur. Det skriftliga förfarande, som för närvarande tillämpas hos prövningsnämnderna, synes i stort sett fylla sin funktion väl även i svårare mål. Det förhållandet att vissa detaljer i förfarandet lämnats oreglerade eller blivit reglerade endast i mycket allmänna ordalag har emellertid visat sig leda till olikformigheter prövningsnämnderna emellan. I några fall saknar dessa större betydelse men på vissa punkter framstår de som klart otillfredsställande. Vi har därför i

enlighet med direktiven till oss utvecklat och kompletterat nu gällande bestämmelser om det skriftliga förfarandet hos prövningsnämnd och inte överfört dem i oförändrat skick till förslaget till lag om skatterätt. Som exempel kan nämnas vad vi föreslår om hörande av taxeringsnämndens ordförande i skattemål, om förklaring och om kommunicering av utredningsmaterial.

Redan nu finns möjlighet att i mera svårutredda eller eljest besvärliga mål bygga ut den skriftliga handläggningen med en muntlig förhandling. I enlighet med våra direktiv har vi också ägnat särskild uppmärksamhet åt behovet av mera utförliga regler om dessa muntliga förhandlingar. Vi föreslår alltså avsevärt mera detaljerade regler om den muntliga handlägningsformen än de nuvarande.

II. Lagtext

Förslag

till

Lag om skatterätt

Skatterätts organisation m. m.

1 §.

För rättsskipning i mål och ärenden (*mål*), som skatte-, taxerings-, uppbörds- och folkbokföringsförfattningarna anger, skall finnas skatterätter. De är länskatte-
rätter och den mellankommunala skatterätten.

2 §.

Län är länskatte rättens domkrets, om Konungen icke förordnat annat.

Den mellankommunala skatterätten är gemensam för hela landet.

3 §.

I skatterätt finnes skatterättsdomare och biträdande skatterättsdomare. Sådan do-
mare utnämnes av Konungen. Han skall vara lagfaren och svensk medborgare samt
ha fyllt tjugofem år.

Den som är omyndig eller i konkurstillstånd får ej utöva domarämbete i skatte-
rätt.

Vid skatterätt finnes kansli med erforderlig personal. Kansliet hålles öppet för
allmänheten på bestämda tider.

4 §.

I skatterätt dömer skatterättsdomaren eller biträdande skatterättsdomare med
nämnd.

Skatterätt är domför utan nämnd vid beslut, som ej omfattar slutligt avgö-
rande av mål, och vid beslut som endast avser rättelse av felräkning, felskrivning
eller annat uppenbart förbiseende eller vars innehåll överensstämmer med parternas
samstämmiga mening.

Utän nämnd får skatterätt dessutom avgöra mål om utdömande av vite och om
handräckning vid taxeringsrevision, folkbokföringsmål samt uppbörds-
mål, som icke gäller arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, även om beslutet ges
annat innehåll än som sägs i andra stycket.

5 §.

Hos skatterätt finnes sexton nämndemän. Behövs flera nämndemän, bestämmer Konungen deras antal.

I nämnd skall sitta minst sex och högst åtta eller, i fråga om allmän fastighetstaxering, högst sju.

Skatterättsdomaren fördelar efter samråd med nämnden tjänstgöringen mellan nämndemännen.

6 §.

Skatterättsdomaren bestämmer tid och plats för skatterättens sammanträden.

7 §.

Nämndeman i länskskatterätt utses genom val.

Valet förrättas av landstinget. Hör till domkrets flera landsting eller stad som ej ingår i landsting, väljes nämndemännen av landsting och stadsfullmäktige med den fördelning dem emellan som länskskatterätten föreskriver efter befolkningstalen.

Vid valet tillses att kännedom om olika grupper av skattskyldiga och om olika delar av domkretsen blir företrädd.

Nämndeman i den mellankommunala skatterätten förordnas av Konungen.

Om särskilda nämndemän för mål om allmän fastighetstaxering stadgas i taxeringsförordningen.

8 §.

Valbar till nämndeman i länskskatterätt är den som är bosatt i kommun inom domkretsen och äger rösträtt där vid val av kommunens fullmäktige samt fyllt tjugofem men ej sjuttio år. Den som är omyndig eller i konkurstillstånd får ej väljas.

Om behörighet att mottaga förordnande som nämndeman i mellankommunala skatterätten gäller det som sägs om valbarhet i första stycket.

9 §.

Nämndeman utses för fyra år. Visar nämndeman giltigt hinder, får rätten entlediga honom i förtid. Nämndeman, som fyllt sextio år, får också avgå ur nämnden. Upphörer nämndeman att vara valbar eller behörig, förfaller uppdraget.

När ledighet uppkommer, utses ny nämndeman för den återstående tiden. Inträffar ledigheten under tid då landstinget ej sammanträder, förrättar landstingets förvaltningsutskott valet.

10 §.

Ledamot av skatterätt skall ha avlagt domared eller försäkran enligt 4 kap. 11 § rättegångsbalken.

11 §.

Om jäv mot ledamot i skatterätt gäller vad som föreskrives i 4 kap. rättegångsbalken om jäv mot domare.

Är nämndeman av jäv förhindrad att tjänstgöra eller uteblir han och kan annan nämndeman ej infinna sig utan dröjsmål, får skatterätten i nämnden inkalla någon som är valbar till nämnden.

12 §.

Skatterätt skall avgöra mål så snart det kan ske.

Besvär enligt 76 eller 149 § taxeringsförordningen skall avgöras senast den 30 juni året efter taxeringsåret. Med avgörandet får dock anstå till senast den 31 oktober samma år, om uppskov medgivits enligt tredje stycket förstnämnda paragraf eller det oundgängligen fordras för yttrande eller annan utredning, på grund av målets vidlyftighet eller av andra synnerliga skäl.

Besvär enligt 132 § samma förordning skall avgöras under taxeringsåret, i Stockholm senast den 30 november och i landet i övrigt senast den 31 oktober .

Förfarandet i skatterätt

13 §.

Förfarandet i mål som prövas av skatterätt är skriftligt om ej annat följer av vad som stadgas nedan.

14 §.

Genom utredningen i mål hos skatterätt skall de omständigheter klarläggas vilka är av betydelse för målets avgörande.

Skatterätten leder parternas utredning och verkar för att målet blir så fullständigt utrett som dess beskaffenhet kräver.

15 §.

Har ansökan eller besvär ej kommit in i rätt tid, får talan ej tagas upp till prövning.

16 §.

Behöver ansöknings- eller besvärsskrift fullständigas, meddelar skatterätten anvisningar härom.

Har part, som anhängiggjort ett mål hos skatterätten, därvid förbehållit sig att i senare skrift få utveckla sin talan i fråga om yrkande och grunder men låter han ej höra av sig inom skäligen tid, skall skatterätten förelägga honom att inom viss tid fullständiga sin talan. I föreläggandet får anges att talan kan komma att icke tagas upp till prövning, om föreläggandet ej efterkommes.

Begär parten anstånd med föreläggandets fullgörande, skall det medges, om parten anför vägande skäl och det lämpligen kan ske.

17 §.

Till skatterätten inkommen ansöknings- eller besvärsskrift delges sökandens eller klagandens motpart, om det ej är uppenbart obehövt eller till men för genomförande av beslutet i målet. Vid skriften fogad handling delges tillsammans med skriften, om det lämpligen kan ske och motparten ej redan fått del av handlingen.

18 §.

Vid delgivning enligt 17 § förelägges motparten att inom viss tid komma in med skriftlig förklaring till skatterätten. I föreläggandet får anges att målet kan komma att avgöras i befintligt skick, om föreläggandet ej efterkommes.

Förklaring skall riktas till skatterätten och ange om yrkandena i ansöknings- eller besvärsskriften medges eller bestrides.

Om förklaringens innehåll lämnas anvisningar i föreläggandet.

19 §.

Förklaringskrift delges den som anhängiggjort målet, om det ej är uppenbart obehövt. Tillfälle beredes honom därvid att inom viss tid komma in med påminnelser till skatterätten i anledning av förklaringen. Om det behövs, får skatterätten förelägga honom att avge sådana påminnelser vid påföljd som sägs i 18 § första stycket.

20 §.

Även annan partsinlaga än ansöknings-, besvärs- eller förklaringskrift delges motpart med tillfälle för honom till yttrande, om det behövs.

21 §.

Vid behov anmodar skatterätten den med vilken skrift delges enligt 18, 19 eller 20 § att yttra sig i särskilt angivet hänseende.

22 §.

Föreligger i mål hos skatterätt ej utlåtande från myndighet, vars beslut överklagats, inhämtar skatterätten sådant utlåtande, om det behövs.

23 §.

Vid behandling av fråga, vars bedömande kräver särskild sakkunskap, inhämtar skatterätten yttrande från myndighet eller tjänsteman, som har att gå tillhanda härmed, eller anlitar biträde av sakkunnig.

24 §.

Om skatterätts befogenhet att förelägga part eller annan att medverka vid utredningen i ett mål gäller vad därom är särskilt stadgat för sådant mål.

25 §.

Kan det som på annat sätt än genom viss part tillförts ett mål vara av betydelse för dettas avgörande, tillser skatterätten att parten haft del av det före avgörandet.

26 §.

Kan det antagas, att parts eller annans personliga närvaro avsevärt skulle gagna utredningen i ett mål, får skatterätten förordna om muntlig förhandling i målet.

Förhandlingen kan begränsas till den eller de frågor, varom utredningen anses bristfällig. Har enskild part begärt muntlig förhandling, skall sådan hållas, om icke processföremålets värde är ringa eller förhandlingen är obehövlig.

27 §.

Har skatterätten förordnat om muntlig förhandling i ett mål, får det beredas till förhandling genom muntlig förberedelse inför skatterättens ordförande. Vid sådan förberedelse utrönes vad som är ostridigt och vad som är tvistigt samt vilka omständigheter och bevis som vardera parten vill åberopa till stöd för sin talan vid förhandlingen.

28 §.

För besiktning av fastighet eller område eller av föremål, som ej lämpligen kan flyttas, får skatterätten eller dess ordförande hålla syn på stället. Om sådan syn gäller i tillämpliga delar vad som är stadgat om muntlig förhandling.

29 §.

Till muntlig förberedelse, muntlig förhandling och syn kallas parterna. Kallelse tillställs part i så god tid att han får skäligen rådruum att bereda sin talan.

Enskild part får föreläggas att inställa sig personligen vid påföljd av vite eller av att hans utevaro ej utgör hinder för målets vidare handläggning och avgörande.

30 §.

Vid muntlig förhandling får förhör hållas med enskild part och med annan, som vet något av betydelse för målets avgörande.

Part höres upplysningsvis. Annan höres upplysningsvis eller under ed eller försäkran.

31 §.

Är i lag eller författning särskilt föreskrivet om uppgiftsskyldighet, får skatterätten icke höra någon mot hans vilja om annat än det, varom han enligt föreskriften är uppgiftsskyldig.

I fråga om förhör under ed eller försäkran gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om vittne i 36 kap. 1—18 §§, 20—22 §§, 24 § första och tredje styckena och 25 § första och tredje styckena rättegångsbalken samt, såvitt fråga är om sakkunnig, i 40 kap. 9—11 §§, 13—15 §§, 17 § första stycket och 18—20 §§ rättegångsbalken.

För kallelse av den som skall höras upplysningsvis länder i tillämpliga delar till efterrättelse det som enligt andra stycket gäller om kallelse av den som skall höras under ed eller försäkran.

32 §.

Enskild part, som inställt sig till muntlig förhandling, får tillerkännas ersättning av allmänna medel för kostnader till resa och uppehälle samt för tidsspillan, om förhandlingen hållits på annan ort än den där han har sitt hemvist och skatterätten

finner att han skäligen bör ersättas för sin inställelse. Ersättningen bestämmes enligt de grunder, som särskilt stadgas för ersättning av allmänna medel till vittne.

33 §.

I fråga om ersättning till den som i annan egenskap än part eller ställföreträdare för part inställt sig till muntlig förhandling efter kallelse av skatterätten äger det som finnes stadgat om ersättning av allmänna medel till vittne motsvarande tillämpning. Ersättningen skall dock alltid stanna på statsverket.

34 §.

Det som stadgas i 5 kap. rättegångsbalken om offentlighet och ordning äger motsvarande tillämpning vid muntlig förhandling hos skatterätt. Skatterätten får dock förordna om handläggning inom stängda dörrar utöver vad som följer av 1 § nämnda kapitel, om det fordras av hänsyn till enskilds behöriga ekonomiska intresse eller privatlivets helgd.

35 §.

Vid förhandlings början redogör skatterättens ordförande för tvisteläget och förhandlingens syfte. Om det icke är överflödigt framställer sökanden eller klaganden sitt yrkande varpå förklaranden anger, huruvida han medger eller bestrider det. Behövs det, utvecklar vardera parten sin talan, yttrar sig över vad motparten anfört och svarar på de frågor skatterätten ställer till honom. Skall någon höras i utredningssyfte, hålles härefter sådant förhör och övrig bevisning förebringas i samband härmed. Sedan parterna anfört vad de ytterligare finner nödigt, avslutas förhandlingen.

36 §.

Protokoll föres vid muntlig handläggning och syn. Vid förberedelse antecknas däri det som fordras till ledning för förhandlingen. Protokoll över förhandling skall innehålla en redogörelse för förhandlingens gång och i övrigt upptaga parternas yrkanden och invändningar, parts medgivande av motparts yrkande och vitsordande av motparts påstående samt den bevisning som förebringas.

Utsaga av part, sakkunnig eller annan, som höres i utredningssyfte under förhandlingen, antecknas i den omfattning utsagan kan antagas vara av betydelse i målet. Vad skatterätten iakttaget vid syn antecknas i motsvarande mån.

Parts utveckling av talan i rättsligt hänseende antecknas ej. Det som i övrigt anföres eller eljest förkommer vid förhandlingen antecknas icke i protokollet, om ej särskilda skäl föranleder annat.

37 §.

Skatterätten får förordna att utsaga i stället för att antecknas i protokollet skall upptagas genom stenografi eller på fonetisk väg. Stenogram eller fonogram återges i vanlig skrift endast om skatterätten eller, vid fullföljd av talan till kammarrätten

eller regeringsrätten, någon av dessa domstolar finner det behöfligt eller part eller annan begär avskrift.

38 §.

Om den enskilda parten gör framställning därom, förordnar skatterätten att uppteckning av uppgifter som vid förhandling inom stängda dörrar i taxeringsmål lämnats om dennes förhållanden, icke skall vara tillgängliga för någon i vidare mån än som gäller för självdeklaration. Den enskilda parten skall vid förhandlingens början underrättas om sin rätt att utverka sådant förordnande.

Skatterätts avgöranden m. m.

39 §.

Vid prövning av mål får skatterätten gå utom enskild parts talan för att besluta till det bättre för honom.

40 §.

För omröstning i skatterätt gäller i tillämpliga delar det som är föreskrivet i 16 och 29 kap. rättegångsbalken angående omröstning i överrätt. Vid lika röstetal i taxeringsmål gäller den mening som är lindrigast för den skattskyldige.

Skiljaktig mening antecknas i protokollet.

41 §.

Skatterättens avgörande skall grundas på det som handlingarna innehåller och som förekommit i övrigt i målet. Skälen för avgörandet skall framgå av beslutet.

Beslutet delges parterna i målet genom expedition som fullständigt återger detsamma och skiljaktig mening, där sådan förekommit. Expeditionen skall dessutom innehålla upplysning om vad den skall iakttaga som vill anföra besvär över beslutet.

42 §.

Finner skatterätt genom anmärkning eller eljest att något skatterättens beslut blivit oriktigt på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende, skall skatterätten, sedan parterna fått tillfälle att yttra sig, meddela beslut om rättelse.

43 §.

När besvär över skatterätts beslut kommer in till rättens kansli, bifogas genom kansliets försorg rättens protokoll och övriga för besvärsmålets handläggning behöfliga och för kansliet tillgängliga handlingar. Härefter infordras förklaring över besvären. Inkommen förklaring sändes till klaganden. Om det behövs, beredes parterna tillfälle till ytterligare skriftväxling.

Besvärsakten sändes till kammarrätten inom sex månader efter det att besvären kommit in till skatterätten, om ej särskilda omständigheter lägger hinder i vägen.

Närmare bestämmelser om skatterätts organisation och verksamhet m. m. meddelas av Konungen.

Denna lag träder i kraft den.....

III. Gällande rätt

A. Taxeringsprocessen

En prövningsnämnd har till huvuduppgift att pröva besvär över taxeringsnämnds beslut. Besvär kan anföras av den skattskyldige, taxeringsintendent och kommun. Prövningsnämnden handlägger därjämte vissa ansökningsärenden, såsom ansökningsningar om avdrag för nedsatt skatteförmåga, om dödsbos befrielse från skatt och om beräkning av skatt för ackumulerad inkomst. Vidare prövar prövningsnämnden som första instans framställning från taxeringsintendent om eftertaxering och som enda instans framställning från fastighetsägare om åsättande av s. k. preliminärt taxeringsvärde å fastighet.

Vid redogörelsen i det följande för förfarandet hos prövningsnämnd behandlas var för sig mål angående besvär från skattskyldig, mål angående besvär eller framställning om eftertaxering från taxeringsintendent, vissa gemensamma frågor angående det skriftliga förfarandet, det muntliga förfarandet, syn, beslutsförfarandet, handläggningen av ansökningsärenden samt protokollföringen. Mål angående besvär från kommun är mycket sällsynta. Handläggningen av dem avviker inte från det allmänna mönstret på sådant sätt att särskild redogörelse för densamma är påkallad.

De särskilda reglerna om fastighetstaxeringsprocessen berörs inte.

Den nuvarande proceduren hos prövningsnämnd följer i stort sett det traditionella mönstret i svensk förvaltning för skriftlig beredning med efterföljande muntlig föredragning.

Mönstret kännetecknas av att den beslutande myndigheten genom remisser till andra myndigheter, bland vilka särskilt märks myndighet, vars avgörande skall omprövas i målet, inhämtar yttranden rörande saken och dess bedömning. I fråga om sådana remissers verkställande och besvarande har allmänna föreskrifter meddelats i KCirk den 5 juni 1931 (nr 213).

Vid sidan av remissförfarandet utgör telefonförfrågningar hos myndigheter, parter och andra som kan sitta inne med upplysningar av värde typiska beredningsinslag. Mycket vanligt är att myndigheten inhämtar kompletterande upplysningar från sökanden/klaganden. Allmänna föreskrifter om myndighets skyldighet härvidlag såvitt angår kompletteringar av enkel beskaftenhet finns i KCirk den 18 oktober 1946 (nr 680), det s. k. servicecirkuläret. Där sägs bl. a. att kompletteringsanvisningar vanligen bör lämnas under hand antingen genom telefon eller genom skriftligt meddelande i enklast möjliga form. Utöver dylika kompletteringar, som mestadels hänför sig till försummat iakttagande av formföreskrifter, såsom glömska att underteckna framställningen eller att bifoga något intyg e. d., är det emellertid

mycket vanligt att myndigheten träder i kontakt med sökanden/klaganden för att inhämta sakuppgifter per telefon eller genom att skriftligen framställa frågor.

Till beredningsrutinerna hör också att det material som det egna arkivet innehåller tillförs målet. Äldre akter rörande samma person tas sålunda ofta fram och biläggs handlingarna i målet för studium tillsammans med dem. I möjligaste mån söker man också att via sakregister få fram akter i likartade mål för jämförelse. I beredningen ingår tillika att man med hjälp av kartor, uppslagsböcker, facklitteratur m. m. skaffar sig material till belysning av den yttre ram och miljö inom vilken saken faller.

När saken är av mera invecklad beskaffenhet i tekniskt, ekonomiskt eller annat fackligt hänseende räcker det emellertid inte med att studera tillgänglig facklitteratur. Man inhämtar då utlåtande från någon sakkunnig person om inte någon fackmyndighet finns till hands som kan höras.

Finns motpart till sökanden/klaganden, såsom är fallet i taxeringsmål, får beredningen delvis en annan uppläggning. Förfarandet antar då en kontradiktorisk karaktär. Det för avgörandet erforderliga utredningsmaterialet tillförs nämligen målet i första rummet genom en av prövningsmyndigheten ledd skriftväxling mellan parterna, kompletterad med remiss till beslutsmyndighet och fackmyndigheter, hörande av sakkunnig samt täckande av luckor i materialet genom inhämtande av kompletterande upplysningar.

När den ena parten utgörs av ett offentligt organ, t. ex. taxeringsintendent, blir det en ämbetsuppgift för organet att sörja för att utredningsmaterialet blir så fullständigt som möjligt. Den beslutande myndigheten avbördas därmed i stort sett uppgiften att samla in utredningsmaterialet och kan som regel nöja sig med att leda skriftväxlingen. Några egna utredningsinitiativ skall myndigheten i princip inte behöva ta, om det allmännas partsorgan fullgör sin uppgift på rätt sätt. Det förtjänar här särskilt framhållas att det åligger ett sådant partsorgan att tillvarata allt material av betydelse för sakens prövning, vare sig det talar för eller emot det allmänna.

I det stora flertalet mål ger de två nu skildrade typerna av skriftlig procedur — den »inkvisitoriska» enpartsproceduren och den kontradiktoriska tvåpartsproceduren — ett fullt tillfredsställande resultat. Ibland kan sakförhållandena emellertid vara så invecklade eller den enskilda parten så ovillig att medverka att en enbart skriftlig procedur är otillräcklig. Då aktualiseras sådana inslag som muntlig förhandling, syn på platsen, räkenskapsgranskning m. m.

1. *Besvär från skattskyldig*

Om själva *besvärsskriften* stadgas intet annat än att den skattskyldige skall lämna fullständig uppgift om sin postadress (112 § TaxF). På den blankett, som fastställts för underrättelse om avvikelse från självdeklaration, står härutöver att en klagande bör ange taxeringsdistriktet samt numret i taxeringslängden. Det ligger i sakens natur att den skattskyldige skall tala om vad han besvärar sig över och vilken

ändring han önskar. Varje till prövningsnämnden ställd klagoskrift blir emellertid — hur ofullständig och suddig den än är — behandlad som besvärsskrift.¹ I betydande utsträckning förekommer det att skrifter, ställda till taxeringsnämndens ordförande, taxeringsnämnden, länsstyrelsen, lokal skattemyndighet etc., helt eller delvis rör frågor om ändring av åsatt taxering. Dylika skrifter överlämnas till prövningsnämndens kansli och behandlas som andra taxeringsbesvär i den mån lokal skattemyndighet saknar rättelsekompetens. På samma sätt förfars stundom med självdeklarationer som, utan att vara åtföljda av besvärsskrifter e. d., avlämnas efter det att taxeringsnämndens arbete avslutats. I händelse av tvekan om vad som avses med deklarationen blir den skattskyldige dock vanligen först tillfrågad om deklarationen är att uppfatta som besvär. Allt detta sker inte enbart av allmänna serviceskäl utan också för att undgå meningslöst klassificerande av de olika slags klagomål över taxeringar som kommer in till skattemyndigheterna.

Skattskyldigs besvär skall ha kommit in senast den 15 augusti under taxeringsåret (76 § TaxF). Har den skattskyldige inte fått föreskriven underrättelse om taxeringen senast den 15 juli, gäller emellertid i stället en besvärstid som inte utgår förrän vid utgången av året efter taxeringsåret eller, om han inte under taxeringsåret fått debetsedel, inom ett år efter mottagandet av debetsedeln (99 § TaxF).

Besvärsskriften skall inges eller insändas till prövningsnämndens kansli (75 § TaxF). Den blir där till en början föremål för vissa *expeditionella åtgärder*. Vid ankomsten till kansliet blir den sålunda registrerad i diariet och åsatt stämpel med inkomstdatum och diarienummer. Befinns det att besvären rätteligen skall prövas av annan prövningsnämnd, översänds handlingarna i stället omedelbart till kansliet hos denna prövningsnämnd (75 § TaxF). Om besvärsskrivelsen saknar personlig underskrift av klaganden, återsänds den i allmänhet för komplettering härutinnan efter diarieföringen. I diariet antecknas då också när besvärsskriften återkommer undertecknad. Om i besvären åberopad fullmakt saknas, begärs likaledes komplettering härutinnan, innan någon åtgärd vidtas.

Efter diarieföringen följer vissa andra expeditionella åtgärder, nämligen komplettering av besvären med den skattskyldiges deklaration och utdrag av taxeringslängden rörande den skattskyldige. Dessa åtgärder vidtar kansliet i samverkan med den lokala skattemyndigheten, om deklarationen och taxeringslängden förvaras där. Längdutdraget tecknas oftast på det aktomslag som behövs för sammanhållandet av handlingarna. Härför begagnas i allmänhet ett av blankettkommissionen utarbetat formulär, som dock inte är obligatoriskt. På aktomslaget finns utrymme för påskrift av yttranden och upplysningar.

Sedan akten sammanställts på angivna sätt, vidtar *beredningen*. Enligt 112 § TaxF får en klagande föreläggas att fullständiga sin besvärsskrift i fråga om yrkande, grunderna för besvärstalan eller i annat hänseende. Efterkoms inte sådant föreläggande och är besvärsskriften så ofullständig att den är otjänlig som grund för prövning av målet, får besvären avvisas, dvs. utan prövning läggas till handlingarna. Ett sådant föreläggande som det åsyftade bör i och för sig meddelas på ett så tidigt

¹ Jfr Lagergren-Wennergren, Skatteprocess s. 47.

stadium som möjligt. Man förväntar sig emellertid att de instanser, som har att yttra sig över besvärerna, så gott det går utreder vad klaganden menar, innan de yttrar sig, och söker därför i allmänhet inte få en otydlig besvärsskrift förtydligad före remiss. Detta innebär att det oftast blir taxeringsintendenten som får söka utröna vad klaganden avser. Däremot tillämpas stadgandet i 112 § TaxF stundom före remiss, när klaganden anfört s. k. reservationsbesvär men inte av egen drift fullföljt dem inom rimlig tid. Sådana besvär remitteras vanligen inte ut, om de ej utvecklats. Stadgandet i 112 § TaxF får därför i praktiken främst betydelse på det sättet att det ger prövningsnämnden rätt att skilja besvär från sig utan sakprövning, om det inte gått att utröna vad klaganden syftar till med sina besvär eller om klaganden inte efterkommit föreläggande att fullfölja reservationsbesvär. Se vidare om reservationsbesvär nedan och bevillningsutskottets betänkande 1967: 23. Avvisande på nu angivna grunder av andra besvär än reservationsbesvär torde förekomma endast ytterst sällan. Vanligare är att besvär lämnas utan avseende därför att de saknar mening. Klaganden kan t. ex. ha missförstått underrättelsen om taxeringsnämndens beslut och klagat fastän beslutet i det avseende, varom är fråga, överensstämmer med hans önskemål.

En ytterligare rutinåtgärd som kan utföras på detta stadium är att en kort sakframställning författas som återger taxeringsnämndens beslut samt klagandens yrkanden och grunderna för dem. Sakframställningen — referatet — tecknas ibland på aktomslaget. Vidare kan kontrollräkning av åsatt taxering ske redan i detta skede. Slagremsan biläggs handlingarna.

En första fråga som prövningsnämndens kansli ställs inför, när den sakliga beredningen skall ta vid, är om yttrande över besvärerna skall inhämtas från *taxeringsnämndens ordförande* eller ej. Enligt 77 § TaxF skall sådant yttrande inhämtas, »när det icke finnes överflödigt». Sedan riksdagens revisorer i sin berättelse år 1965 uttalat att en utvidgad användning av förfarandet med remiss till taxeringsnämnderna skulle kunna verksamt bidra till att åstadkomma snabbhet och säkerhet i utredningsverksamheten och därmed motverka den i många fall påtagliga anhopningen av ärendena i slutet av verksamhetsåret, förklarade bevillningsutskottet (BevU 1966:53 s. 7) att utskottet anslöt sig till uppfattningen att remiss till ordförande i taxeringsnämnd i många fall kan vara ändamålsenligt från flera synpunkter. Utskottet tillade att remissfrågan enligt lagtexten skall avgöras efter prövning i varje särskilt fall och att remiss bör tillämpas, när ordföranden kan förväntas tillföra utredningen i målet något av värde.

Lagstiftaren har utgått från som normalfall att yttrande inhämtas. Så snart det kan antas att taxeringsnämndens ordförande kan tillföra målet något av värde i fråga om fakta eller synpunkter på de uppskattningar eller värderingar som kommer under bedömning, kan det ej anses överflödigt att höra honom. Men prövningen huruvida behov föreligger att inhämta taxeringsnämndsordförandens yttrande kan givetvis göras mer eller mindre sträng. Härtill kommer det förhållandet att remissförfarandet medför tidsförlust samt att, åtminstone i storstäderna, person- och lokalkännedomen hos taxeringsnämndens ordförande ofta är ringa eller ingen.

Praxis växlar därför ganska mycket prövningsnämnderna emellan i fråga om den omfattning i vilken yttranden inhämtas från taxeringsnämndsordförandena².

I den av riksskattenämnden utgivna skriften »Handledning för arbetet i taxeringsnämnd» 4. uppl. s. 209 finner man vad som förväntas av en taxeringsnämndsordförande som fått ett besvärsmål på remiss för yttrande. Han bör kontrollräkna deklARATIONEN. Samtliga i besvärsskriften framställda yrkanden skall tas upp till utförlig behandling. Han skall verkställa kompletterande utredning om sådan behövs, bl. a. i de inte sällan förekommande fall då det inte är helt klart vad klaganden verkligen avser med sin besvärsskrivelse. Någon gång kan det vara lämpligt att ordföranden verkställer syn på platsen t. ex. i mål om reparationsavdrag beträffande byggnader; samråd torde därvid dock först böra ske med taxeringsintendenten. Om nya skäl åberopas av klaganden, bör ordföranden givetvis överväga om de motiverar ändring av taxeringsnämndens beslut. Han bör alltid yttra sig i sak, även om han anser att besvären av formella skäl inte bör prövas i sak. Beträffande besvär som inkommit till prövningsnämndens kansli efter den i 76 § TaxF angivna tiden bör ordföranden upplysa, huruvida underrättelse om taxeringsnämndens beslut avsänts till den skattskyldige i sådan tid, att han kan antas ha mottagit underrättelsen senast den 15 juli under taxeringsåret³.

Det kan här tillfogas att de anspråk som ställs på taxeringsnämndsordförandenas yttranden växlar i rätt hög grad prövningsnämnderna emellan. I synnerhet gäller detta den utsträckning, i vilken ordföranden förväntas aktivt verka för utredning av de faktiska omständigheterna.

Någon föreskrift finns inte i TaxF, som ålägger prövningsnämndens kansli att *delge ett yttrande från taxeringsnämndens ordförande* med klaganden. Det följer emellertid av allmänna grundsatsen för förvaltningsförfarandet att besvärssärendet inte får avgöras utan att klaganden fått del av yttrandet, om det innehåller något av betydelse för målets avgörande. Å andra sidan är det givetvis onödigt och blott ägnat att försena avgörandet om delgivning sker också av yttranden som inte innefattar något av värde för avgörandet. Det är heller inte nödvändigt att delge yttrandet omedelbart. Ofta kan delgivningen anstå till dess övriga yttranden föreligger i målet. Praxis växlar här mellan prövningsnämnderna. Vissa prövningsnämnder delger ett inkommet yttrande från taxeringsnämndsordföranden rutinmässigt omedelbart efter det kommit in, medan andra prövningsnämnder lika rutinmässigt väntar med delgivningen till dess taxeringsintendentens yttrande skall remitteras till klaganden. Andra prövningsnämnder tillämpar en mera differentierad praxis och väljer det tillfälle för delgivning som beräknas ge bäst utbyte från utredningssynpunkt. Erfarenheten visar att de skattskyldiga stundom blir irriterade av att gång på gång i samma mål delges yttranden, som visserligen avgetts av olika organ men som kanske i sak är identiska. Det gäller också beträffande de *yttranden* som på

² Se också Wennberg, Om förfarandet i prövningsnämnd, Förvaltningsrättslig tidskrift 1963 s. 42 (FT 1963).

³ Jfr Hedborg m. fl. Taxeringshandbok 2:a uppl. s. 220.

detta stadium infordras *från särskilda sakkunniga*, t ex. länets skogssakkunnige.

Bedöms remiss till taxeringsnämndens ordförande överflödig, överlämnas akten omedelbart till taxeringssektionen för yttrande av *taxeringsintendent*. Sådant yttrande skall enligt 77 § TaxF alltid inhämtas.

Den utredning av besvärssärendet, som erfordras för att underlaget för prövningsnämndens beslut skall bli tillförlitligt, verkställs i regel inom taxeringssektionen av en tjänsteman, som taxeringsintendenten ger i uppdrag att upprätta förslag till yttrande, eller av taxeringsintendenten själv. Genom skriftliga eller muntliga förfrågningar söker man undanröja förekommande ofullständigheter och oklarheter för att få fram en så fullständig bild av sakläget som möjligt. Den skattskyldige själv är givetvis den främsta informationskällan. Han får enligt 51 § TaxF anmanas av taxeringsintendenten att lämna upplysningar, förete kontrakt, kvitton och andra handlingar. Anmaningen får enligt 53 § TaxF ges i form av vitesföreläggande. Också mot annan uppgiftsskyldig får sådana anmaningar riktas av taxeringsintendenten. Men kontakt tas ofta också med andra t. ex. lokal skattemyndighet, kommunala myndigheter, taxeringsnämndsledamöter, ägodelningsnämndemän, lantmätare, polismyndighet, arbetsgivare och bokförare. Enligt 17 § TaxF äger förste taxeringsintendenten tillkalla sakkunniga för utredning av taxeringsfråga, som kräver särskild sakkunskap, och han har också rätt att till sig kalla ordförande eller annan ledamot av taxeringsnämnd för att av denne erhålla upplysningar. Denna möjlighet torde dock begagnas ytterst sällan. Han har vidare rätt att besluta om taxeringsrevision hos den skattskyldige. Det är ej ovanligt att taxeringsrevisioner beslutas som led i utredningen av bokföringsskyldiga skattskyldigas besvär. Det material som på nu skildrade olika vägar tillförs utredningen i besvärssärendet bearbetas och redovisas i yttrandet över besvären, i den mån det bedöms relevant för sakprövningen. Utifrån ostridiga fakta samt värderingar av bevismaterialet i övrigt dras slutsatser och görs antaganden om sakläget. Härtill fogas den rättsliga bedömningen och yttrandet utmynnar så i ett förslag till beslut.

En taxeringsintendent skall på samma sätt som en taxeringsnämndsordförande yttra sig både över det formella och det materiella samt i princip yttra sig i sak, även om han anser att besvären av formella skäl inte bör prövas materiellt. Om taxeringsintendentens skyldighet att utreda målet och motivera sitt yttrande gör JO uttalanden i sin ämbetsberättelse 1964 s. 564 och 1967 s. 381.

Om det är uppenbart att avgörande formellt hinder föreligger mot sakprövning, begränsas yttrandet dock i allmänhet till den formella frågan. Om desertionsinvändning görs under hänvisning till att besvären kommit in efter den 15 augusti, måste taxeringsintendenten dock visa att klaganden mottagit underrättelse om taxeringsnämndens beslut inom sådan tid att besvär rätt enligt 99 § TaxF inte föreligger. Härför erfordras i allmänhet reklamation av försändelsen med underrättelsen. En annan sak är att taxeringsintendenten icke sällan — om besvären visserligen kan antas vara för sent anförda men i sak äger fog och taxeringsintendentens besvär rätt jämlikt 76 § sista stycket TaxF är bevarad — i stället för att göra desertionsinvändning och begagna sin egen besvär rätt till den skattskyldiges

förmån, avstår från desertionsinvändning och tillstyrker bifall till den skattskyldiges besvär.

Taxeringsintendentens yttrande inlemmas med akten och denna återställs till prövningsnämndens kansli. I 77 § TaxF stadgas särskilt att det åligger taxeringsintendent att vid yttrandet foga tillgänglig utredning.

När akten återkommit till kansliet har man där att ta ställning till om taxeringsintendentens yttrande skall delges klaganden för att han skall få tillfälle att avge *påminnelser*. Enligt 77 § TaxF skall sådan remiss äga rum, när det finnes påkallat. Det normala är att yttrandet utställs för påminnelser. När taxeringsintendenten tillstyrkt fullt bifall till besvären och inte samtidigt i annat avseende genom kvittningsyrkande eller egna besvär påkallat ändring av taxeringen, har en delgivning av yttrandet med den skattskyldige dock ingen funktion att fylla och verkställs därför oftast ej. Om målets handläggning som *enmansmål* se nedan.

I TaxF stadgas inte mera än att den skattskyldige skall höras över yttrandet. I vad mån den skattskyldige därvid också skall beredas tillfälle att ta del av och yttra sig över den vid yttrandet fogade utredningen upplyser TaxF inte om. Frågan får bedömas med ledning av den allmänna förvaltningsrättsliga grundsatsen om kommunikation. Enligt denna får ett beslut som går enskild emot inte grundas på annat material än sådant som denne tagit del av. Se härom t. ex. JO:s ämbetsberättelse 1963 s. 373 om ett tidningsurklipp som den skattskyldige ovetande bilagts handlingarna. Ofta har den skattskyldige redan tidigare under utredningen hos taxeringsintendenten fått del av åtskilligt material såsom granskningspromemorior o. d. Sådant material behöver givetvis inte kommuniceras på nytt. Men det material som inte tidigare delgetts den skattskyldige och som är av betydelse för målets avgörande skall delges tillsammans med yttrandet. Även om själva principen är klar, torde praxis dock inte vara fullt enhetlig hos prövningsnämnderna när det gäller kommunikering av taxeringsintendentens utredningsmaterial. I många fall anser man sig kunna presumera att taxeringsintendenten delgett den skattskyldige allt det material, på vilket han grundar sitt yttrande, utan att ingå i närmare kontroll av att så verkligen är fallet.

Den skattskyldige kan i påminnelser göra invändningar, påpekanden eller yrkanden som ställer saken i en delvis ny dager. *Nytt yttrande från taxeringsintendenten* kan då finnas påkallat och över detta kan *förnyade påminnelser* begäras från den skattskyldige.

2. Besvär och framställning om eftertaxering från taxeringsintendent

Innan en taxeringsintendent anför besvär över en skattskyldigs taxering eller yrkar eftertaxering, har saken utretts genom hans försorg. Han har lagt upp en akt som innehåller den skattskyldiges deklaration, längdutdrag och annat material av intresse för bedömningen. En taxeringsrevision kan ligga till grund för hans talan. I så fall finns i akten en promemoria över denna. Vanligen har taxeringsintendenten eller annan tjänsteman varit i kontakt med den skattskyldige och hört honom

rörande de aktuella taxeringsfrågorna. Om taxeringsrevision hållits, har den skattskyldige fått tillfälle att yttra sig över granskningspromemorian och kanske även över granskningsmannens utlåtande över hans yttrande. Också eljest kan skriftliga eller muntliga yttranden från den skattskyldige återfinnas bland det material som ligger till grund för talan. I 77 § femte stycket TaxF stadgas att taxeringsintendenten vid besvären skall foga tillgänglig utredning.

Besvärstiden för taxeringsintendent i fråga om visst års taxering sträcker sig till utgången av april månad året efter taxeringsåret. Sedan prövningsnämnden avgjort besvär över viss skattskyldigs taxering, får taxeringsintendenten dock inte därefter anföra besvär hos prövningsnämnden rörande samma taxering (76 § TaxF).

När taxeringsintendentens besvär med tillhörande handlingar kommit in till prövningsnämndens kansli, skall den skattskyldige enligt 77 § andra stycket TaxF beredas tillfälle att avge förklaring över besvären, om hinder inte möter härför. Att han också skall få del av den utredning som fogats vid besvären följer av vad ovan sagts. Med hinder åsyftas att den skattskyldige uppehåller sig på okänd ort, på grund av sjukdom e. d. är förhindrad yttra sig etc. Den skattskyldige behöver heller inte höras över besvär som syftar till rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Fastän det inte uttryckligen anges, har detta undantag huvudsakligen tillämpning bara på rättelser till den skattskyldiges förmån. En rättelse till hans nackdel anses inte annat än i fullständigt uppenbara fall böra göras utan att han först hörts.

TaxF innehåller intet förbud mot att taxeringsintendenten använder möjligheten att anföra reservationsbesvär dvs. att före besvärstidens utgång besvär anförs utan angivande av preciserat yrkande eller grunden härför. Att stor restriktivitet skall iaktas framgår av följande uttalande av JO (JO:s ämbetsberättelse 1967 s. 543):

Av förarbetena till taxeringsförordningen framgår att besvärstiden bestämts huvudsakligen med hänsyn till arbetsgången på taxeringssektionerna å ena sidan och de skattskyldigas berättigade anspråk att inom rimlig tid erhålla kännedom om skattekrav, som framställts från företrädare för det allmänna, å den andra. Därjämte har beaktats intresset av att undvika anhopningar av mål mot slutet av prövningsnämndens arbetsperiod. Genomgående förutsattes av taxeringssakkunniga, av departementschefen och av bevillningsutskottet att tidigare ymnigt florerande reservationsbesvär genom besvärstidens förlängning skulle försvinna. Någon uttrycklig föreskrift härom finns dock ej i taxeringsförordningen. Över huvud taget saknas bestämmelser om besvärslagens innehåll om man bortser från föreskriften i 112 § om att skattskyldig skall ange sin postadress. I förevarande hänseende torde således gällande taxeringsförordning icke enligt sin lydelse ställa större krav än 1928 års taxeringsförordning. Icke desto mindre måste förekomsten av reservationsbesvär anses rimma illa med förefintliga bestämmelser. Om nämligen intendenten inom föreskriven besvärstid inger en besvärslaga utan angivande av vare sig yrkande eller grund innebär detta i realiteten att han självsvåldigt förlänger sin besvärstid intill dess besvären kompletteras i dessa hänseenden. Dessförinnan kan ju den skattskyldige icke bemöta besvären och de kunna icke heller avgöras i prövningsnämnden. Ett remedium mot dylika besvär kunde tänkas i den formen att prövningsnämnden ägde befogenhet att omedelbart avvisa besvär, som icke ens innefattade ett yrkande. Emellertid framgår av 112 § andra stycket taxeringsförordningen att så ej

kan ske, innan tillfälle beretts klaganden att i angivna hänseenden fullständiga sin besvärsskrift. Man kan antaga att lagstiftaren i första hand haft de skattskyldigas besvärslinlagor i åtanke vid utformningen av detta stadgande men bestämmelsen gör ingen åtskillnad mellan de båda parterna i taxeringsprocessen. Även taxeringsintendent skall således få tillfälle att komplettera ingivna besvär innan målet kan företagas till avgörande i prövningsnämnden (se RÅ 1962 ref. 34). I samma mån som taxeringsintendenten utsträcker sin besvärstid, inskränkes den tid som står till förfogande för den skattskyldige att bemöta intendents yrkande och för prövningsnämnden att avgöra målet, eftersom prövningsnämnden senast den 30 juni skall ha behandlat förevarande slag av besvär (89 §). Det får därför normalt anses vara en tjänsteplikt för taxeringsintendent att inom föreskriven tid ingiva besvärsskrift av sådant innehåll, att av densamma framgår såväl yrkande som de skäl intendenten önskar åberopa till stöd för sin talan. Förarbetena synas förutsätta att taxeringsintendent undantagsvis äger rätt att efter den 30 april komplettera sin talan. Jag vill emellertid som min åsikt uttrycka att allenast arbetsbelastningen på taxeringssektionen icke kan anses utgöra tillräckliga skäl härför. Förhållandena bör vara sådana att det tekniskt sett icke varit möjligt att framställa preciserat yrkande inom föreskriven tid. Dessutom böra sådana frågor, som kunna bli föremål för eftertaxering, behandlas i enlighet med bestämmelserna härom, därest fullständiga besvär icke hinner anföras i ordinär väg inom föreskriven tid. Enligt min mening böra reservationsbesvär få förekomma allenast då förhållande, som bör föranleda besvär av taxeringsintendent, uppmärksammas så sent att utredning härom ej hinner färdigställas innan besvärstiden utlöper, och då genom skattskyldigs förvållande utredning fördröjts, så att den ej blivit färdig i tid; i båda fallen med villkor dessutom att förutsättningar för åsättande av eftertaxering ej föreligga.

I fråga om *skriftväxling* och *kompletterande utredning* i övrigt iaktas i princip samma ordning som när skattskyldigs besvär handläggs. Yttrande från taxeringsnämndens ordförande inhämtas dock blott i enstaka fall.

3. *Gemensamma bestämmelser för den skriftliga taxeringsprocessen*

Ovan skildrad *skriftväxling* skall enligt 77 § Tax F ske genom prövningsnämndens kansli. JO har funnit anledning påpeka att de tidsfrister som utsätts då part bereds tillfälle till yttrande skall utmätas så att parten får skäligt rådrum att bereda sitt svar. När skriftväxlingen är avslutad befinner sig målet normalt i sådant skick att det kan avgöras. Skulle den befattningshavare på prövningsnämndens kansli som förbereder föredragningen av målet finna *komplettering av utredningen* nödvändig på någon punkt, föranstaltar kansliet om sådan. I regel blir det inte fråga om annat än enklare muntliga eller skriftliga frågor på någon speciell punkt. Det utredningsmaterial som tillkommit denna väg kan behöva delges taxeringsintendenten eller den skattskyldige för yttrande och detta i sin tur remitteras till motparten för påminnelser.

I sina motiv till ny Tax F tryckte taxerings-sakkunniga rätt hårt på att *prövningsnämnden* borde utöva en *aktiv processledning*. De sakkunniga såg det främst som en uppgift för ordföranden. I en aktiv processledning lade de sakkunniga in att det skulle tillses att utredningen i målen var tillfredsställande och att förekommande brister blev avhjälpta genom inhämtande av upplysningar på vissa punkter, kom-

munikation av yttranden och inlagor med parter, föranstaltande om muntligförhandling etc. Prövningsnämnden har i enlighet härmed samma rätt som taxeringsintendent att anmana skattskyldig och annan uppgiftsskyldig — vid äventyr av vite eller utan sådant äventyr — att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar. I praktiken blir utredningsinitiativen från prövningsnämndens sida emellertid tämligen sällsynta dels beroende på att den utredning som verkställs genom taxeringsintendenten i regel når så långt som rimligen kan begäras, dels därför att arbetsmängden är så stor att den hindrar alltför vidlyftigt utredande. Det kan heller inte bortses från att prövningsnämnden är mån om att inta en opartisk ställning och därför inte gärna tar utredningsinitiativ som i den skattskyldiges ögon kan te sig dikterade av fiskaliskt nit. Den vanliga gången, om en prövningsnämndsordförande önskar kompletterande utredning i ett mål, blir därför att målet lämnas åter till taxeringsintendenten för förnyat yttrande med önskemål om vilken åtgärd som bör vidtas. Denna utväg måste anlitas t. ex om prövningsnämnden anser taxeringsrevision påkallad för att tillförlitligt underlag skall erhållas för besvärspövnningen, eftersom prövningsnämnden saknar befogenhet att besluta om taxeringsrevision. En utredningsåtgärd som nämnden däremot kan besluta om är hörande av sakkunnig (15 § TaxF).⁴

Sedan utredningen avslutats, har kansliet enligt 46 § TaxK att upprätta sådan *föredragningspromemoria* varom stadgas i 47 § TaxK. Sistnämnda paragraf föreskriver att föredragningspromemorian skall innehålla en kort redogörelse för målet med däri framställda yrkanden. Föredragningspromemoria får slopas bara i mål, där prövningsnämndens ordförande beslutar ensam och i andra mål av enklare beskaffenhet. Tekniken vid upprättande av föredragningspromemorior växlar prövningsnämnderna emellan. En samordning med författandet av det *protokoll* som enligt 90 § TaxF skall upprättas hos prövningsnämnden eftersträvas naturligen.

Det normala är att föredragningspromemorian disponeras på sådant sätt och ges ett sådant innehåll att den utan ändring kan användas som ingress till protokollet. Förutom längdutdrag och personuppgifter m. m. innehåller den alltså en sakframställning jämte redovisning för parternas yrkanden, medgivanden och invändningar med en mer eller mindre fyllig redogörelse för de omständigheter på vilka de grundas. I de flesta län upprättas inte särskild föredragningspromemoria utan där har man tagit steget fullt ut och använder ett i förväg upprättat förslag till protokoll som underlag för föredragningen. Oftast är detta så fullständigt att det även innehåller förslag till beslut i målet. Föredragningspromemorior som inte samtidigt har funktion som förslag till protokoll lär därför inte förekomma annat än i speciellt invecklade och svårutredda mål (se s. 92).

I skrivelsen den 25 oktober 1963 till överståthållarämbetet och länsstyrelserna i samtliga län har riksskattenämnden understrukit vikten av den i och för sig självklara regeln att pläderingen från de olika parterna bör i lika mån återges i före-

⁴ Se vidare Wennberg, FT 1963 s. 47, Skarin-Vigfússon, Prövningsnämndens prövningsrätt, Svensk Skattetidning 1963 s. 168 och Sundin, Några spørsmål angående prövningsnämndens processledning, Svensk Skattetidning 1963 s. 459.

dragningspromemorian (protokollet). Härmed är dock inte sagt att pläderingen över huvud taget skall inflyta i promemorian (eller protokollet). I svaret samma dag till lantbrukets skattedelegation uttalade riksskattenämnden sålunda att den inte ansåg det påkallat att promemorian belastades med längre pläderingar vid det förhållandet att prövningsnämndsledamöterna hade möjlighet att ta del av deklARATIONER och inlagor i original och då muntlig föredragning skedde. Vanligast torde också vara att i promemoriorna — och sålunda även i protokollen — pläderingen inte återges alls eller blott ytterst kortfattat.

4. Muntlig förhandling

Det normala är att besvärsmålen *avgörs på handlingarna* på det sätt som beskrivits ovan. Detta innebär givetvis inte att inga personliga eller muntliga kontakter ägt rum mellan länsstyrelsens tjänstemän och den klagande. Telefonsamtal på tjänstemannens eller klagandens initiativ rörande målet är mycket vanliga. Det förekommer också i ej obetydlig omfattning att klaganden besöker den tjänsteman på taxeringssektionen eller prövningsnämndens kansli, som bereder hans klagomål, för att få framföra muntliga synpunkter. Utöver denna formlösa muntlighet står emellertid också en möjlighet till formbunden muntlig förhandling till buds. Här om stadgas i 80—84 §§ TaxF och 48 § TaxK.

Försättningsarna för hållande av muntlig förhandling i prövningsnämnd anges i 80 § TaxF. Beslutanderätten om muntlig förhandling ligger hos prövningsnämnden. Enligt 87 § TaxF får den utövas av ordföranden.

När part gör framställning om muntlig förhandling, skall prövningsnämnden förordna därom, om inte sådan förhandling uppenbarligen skulle vara utan gagn eller eljest framstår som opåkallad. Som exempel på dylika situationer nämnde taxerings-sakkunniga (SOU 1955:51 s. 158) att en part begärt muntlig förhandling enbart för att styrka en omständighet som är utan betydelse för målets avgörande. De påpekade också att det bör tillses att rimlig proportion råder mellan kostnaderna för en förhandling och processföremålets värde. De tillfogade emellertid att en begäran från skattskyldig om muntlig förhandling i allmänhet inte borde avslås.⁵

Eftersom prövningsnämnden har att utöva en aktiv processledning, har nämnden ansetts inte böra vara betagen rätten att på eget initiativ föranstalta om muntlig förhandling till fullständigande av utredningen. Prövningsnämnden äger därför förordna om muntlig förhandling även om ingen av parterna begärt sådan.

För att få en uppfattning om hur de beskrivna reglerna tillämpas i praktiken har vi gjort en rundfråga hos landets prövningsnämnder. Svaren redovisas på s. 92. Av desamma framgår att antalet muntliga förhandlingar är tämligen blygsamt. Sett i relation till det antal mål som en prövningsnämnd årligen avgör förekommer muntlig förhandling bara i två à tre mål på 1 000. Svaren visar vidare att det är ytterligt sällsynt att en skattskyldigs begäran om förhandling avslås. Vidare framgår

⁵ Se också Wennberg, Om muntliga förhandlingar i prövningsnämnd, Förvaltningsrättslig tidskrift 1961 s. 264 (FT 1961) och Sundin, Om muntlighet i prövningsnämnd, Tidskrift för Sveriges Advokatsamfund 1963 s. 238.

det att framställningar från taxeringsintendenter om förhandling är mycket ovanliga ävensom att det praktiskt taget inte alls inträffar att en prövningsnämnd själv tar initiativet till sådan förhandling.

Att muntlig förhandling förekommer i så förhållandevis ringa utsträckning beror naturligtvis i första rummet på att taxeringsmålen i det helt övervägande antalet fall är av sådan beskaffenhet att skriftlig utredning är att föredra. Avgörandena baseras vanligtvis på siffermaterial som finns dokumenterat och som det är mest ändamålsenligt att förete skriftligen. Det är först när det gäller att redogöra för ett händelseförlopp, ett avtals verkliga innebörd, en verksamhets olika faktiska och ekonomiska betingelser, de personliga levnadsförhållandena o. d. som den skattskyldige torde erfar behov av att få uttrycka sig muntligen. En hämmande faktor ligger givetvis däri att det innebär uppoffring av tid och medför praktiska olägenheter att inställa sig till en muntlig förhandling. En sådan förhandling förläggs vanligen till dagtid. Den skattskyldige måste därför för att kunna delta ta ledigt från arbetet. Om han inte är bosatt i residensstaden, tillkommer resor som innebär ytterligare tidsförlust och därtill åsamkar kostnader. Säkerligen avhålls mången skattskyldig också från att begära muntlig förhandling genom en viss rädsla för att uppträda och tala inför en myndighet och bli utsatt för frågor från denna. Man är rädd för att bli behandlad som en åtalad i ett brottmål. I synnerhet lär detta naturligt nog vara fallet beträffande den som inte har helt rent samvete som deklarat. Han befärar att bli utsatt för frågor som avslöjar honom som vårdslös deklarat eller falskdeklarat. Och få torde med nuvarande invecklade deklarationssystem känna sig helt förvissade om att de deklarerat alldeles rätt. Den skattskyldige tar nog därför ofta det säkra för det osäkra och föredrar att söka skriftligen redogöra för det som han i och för sig med större fördel kunnat lägga fram muntligen vid en förhandling.

I t. ex. skönstaxeringsmål skulle en taxeringsintendent troligen mången gång få ett mycket bättre underlag för sin talan, om han fick tillfälle att ställa frågor till den skattskyldige vid en muntlig förhandling. Icke förty är det mycket sällsynt att taxeringsintendenter begär muntlig förhandling. I första hand torde det bero på att en taxeringsintendents arbetsbörda är så stor att han finner sig inte ha tid till övers för den grundligare utredning som en muntlig förhandling innebär. Men även den omständigheten att en muntlig förhandling vållar den skattskyldige tids- och kostnadsförluster, för vilka han inte kan kompenseras, torde verka återhållande.⁶ Det uppfattas som ohemult att begära av den skattskyldige att han på annat än eget initiativ skall infinna sig till en muntlig förhandling, om inte mycket stora värden står på spel och det skriftliga utredningsförfarandet ej lett till godtagbart resultat. Nu nämnda synpunkt förlorar dock i tyngd när den skattskyldige försvårat den skriftliga utredningen genom att vägra sin medverkan eller saboterat den på annat sätt.

Rätten för prövningsnämnden att på eget initiativ förordna om muntlig förhandling synes ha tillkommit närmast av principiella skäl. Den utgör en logisk konsekvens av grundtanken om aktiv processledning. Det ligger dock i sakens natur att

⁶ Wennberg, FT 1961 s. 266.

läget mycket sällan blir sådant att prövningsnämnden anser sig självmant böra förordna om muntlig förhandling i utredningssyfte. Normalt anses prövningsnämnden lämpligen böra besluta på grundval av det material parterna förebringat och med tillämpning av gängse presumptions-, bevisvärderings- och bevisbörderegler. Att t. ex. i ett skönstaxeringsmål ex officio besluta om förhandling för att prövningsnämnden skall få tillfälle att höra den skattskyldige kan lätt av denne uppfattas som ett utslag av fiskal partiskhet. Men självfallet verkar även den omständigheten att den skattskyldige inte kan kompenseras för tids- och kostnadsförluster i samband med en förhandling återhållande på prövningsnämndens initiativ.

Om kallelse till muntlig förhandling stadgas i 81 § TaxF. Prövningsnämnden skall kalla envar som är part. Prövningsnämnden har dessutom rätt att kalla annan, om han är uppgiftsskyldig enligt TaxF. Denna rätt utnyttjas knappast alls i praktiken.⁷ Vill prövningsnämnden att den skattskyldige skall inställa sig personligen, får nämnden ålägga honom det. I föreläggandet får vite sättas ut, när det finnes erforderligt.⁸ Också i kallelse på annan som är uppgiftsskyldig enligt TaxF, får prövningsnämnden utsätta vite. Kallelserna skall delges enligt de särskilda regler som gäller för delgivning i taxeringsförfarandet. I 48 § TaxK föreskrivs att parterna bör få kallelse i så god tid att de får skäligt rådrum att bereda sin talan.

I 81 § femte stycket TaxF stadgas om följderna av skattskyldigs eller annans utevaro. Det sägs att sådan utevaro inte utgör hinder för att målet eller ärendet handläggs muntligen och avgörs på föreliggande utredning.

Såsom framgått av redogörelsen för kallelse på skattskyldig är det förutsatt att han skall kunna inställa sig genom ombud. Även om han föreläggs att komma personligen, äger han givetvis vid förhandlingen anlita biträde av advokat eller annan sakkunnig person.

Den som i annan egenskap än part eller ställföreträdare för part inställt sig vid muntlig förhandling efter kallelse av prövningsnämnden har enligt 84 § TaxF rätt till ersättning av allmänna medel enligt de regler som gäller för vittnen. Ersättningen skall dock alltid stanna på statsverket.⁹ Det förtjänar erinras om att det bara är den som är uppgiftsskyldig enligt TaxF som prövningsnämnden får kalla. Andra kan inte, även om de är villiga att medverka, kallas och tillerkännas ersättning. Vill en skattskyldig låta höra ej uppgiftsskyldiga »vittnen» måste han alltså stå för ersättningen till dem själv. För det fall att ersättningen skall stanna på statsverket måste prövningsnämnden, dvs. nämndens ordförande, ta särskild ställning om det ur kostnadssynvinkel är försvarligt att kalla vederbörande.

Beträffande frågan om annan än den skattskyldige skall höras vid en muntlig förhandling gäller den allmänna grundsatsen att initiativet ligger hos parterna men att prövningsnämnden kan handla i kraft av sin befogenhet att utöva aktiv processledning. Intet hindrar i och för sig att en skattskyldig till den muntliga förhandlingen tar med sig personer som han vill åberopa som »vittnen», t. ex. sin bok-

⁷ Wennberg, FT 1961 s. 269.

⁸ Se vidare Wennberg, FT 1961 s. 268.

⁹ Se vidare Wennberg, FT 1961 s. 275.

förare, eller som sakkunniga men det är prövningsnämnden som avgör om de skall få höras eller ej.¹⁰

I praxis har hos vissa prövningsnämnder utbildat sig den ordningen att som *förberedelse* inför en mera omfattande muntlig förhandling hålls ett informellt sammanträde inför landskamreraren med parterna, där den muntliga förhandlingens uppläggning diskuteras och parterna får redogöra för vad de avser att utreda genom förhör och annan bevisning vid förhandlingen.

Lantbrukets skattedelegation lämnade i sin ovan nämnda skrift följande upplysning om *muntlig förberedelse*:

Inom olika prövningsnämnder tillämpades olika ordning för den muntliga förhandlingen. I vissa fall förekom före den muntliga förhandlingen en särskild förberedelse inför landskamreraren ensam med taxeringsintendenten och den skattskyldige närvarande. Det föreföll som om detta kunde vara ändamålsenligt i större mål.

Spörsmålet togs upp i åtskilliga av remissyttrandena till riksskattenämnden. Sålunda anförde *länsstyrelsen i Västernorrlands län*:

Med stigande antal muntliga förhandlingar uppnås snart det läget att en sovring blir nödvändig. Det synes bli en mycket vanskligh uppgift att på ett rättvist sätt verkställa dylik sovring. I syfte att underlätta ordförandens ställningstagande kunde förberedelseinstituten här ha en uppgift att fylla. Genom vad som framkommer vid förberedelsen kunde utrönas, huruvida skäl för muntlig handläggning verkligen är för handen. Givetvis kan förberedelse även fylla ett ändamål såsom verklig förberedelse — framför allt i mera omfattande mål — genom att därvid målets uppläggning med hörande av uppgiftsskyldiga, sakkunniga etc. kan skisseras. Med hänsyn till ordförandens ställning i förhållande till taxeringsintendenten kan emellertid härutinnan svårbedömda spörsmål uppkomma i fråga om utövändet av den processledande verksamheten.

Länsstyrelsen i Örebro län förklarade att vad delegationen framhållit beträffande det på sina håll tillämpade systemet att före den muntliga förhandlingen ordna en särskild förberedelse inför landskamreraren ensam med taxeringsintendenten och den skattskyldige i vissa fall kunde vara ändamålsenligt.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län yttrade:

Systemet med muntlig förberedelse har den fördelen, att för ledamöterna tidsödande muntliga förhandlingar i prövningsnämnden härigenom många gånger kan undvikas. En annan fördel med denna form för beredning ligger också däri, att prövningsnämndens representanter får möjlighet att framställa frågor till ena parten utan att så att säga gå bakom ryggen på den andra parten. Viktigt är att vad som förekommit vid muntlig förberedelse noggrant memorialföres och vid målets slutliga behandling i prövningsnämnden där föredrages.

Länsstyrelsen i Kalmar län var skeptisk men medgav att det kunde tänkas, att vid något enstaka tillfälle en särskild förberedelse skulle kunna underlätta handläggningen, varigenom på ett tidigare stadium parterna måhända kunde enas om rättmätigheten av ett framställt anspråk. Enligt *länsstyrelsens i Kopparbergs län* förmenande torde behov av förberedelse knappast föreligga annat än i mycket stora mål. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* ställde sig också tveakande:

¹⁰ Hedborg m. fl. Taxeringshandbok 2:a uppl. s. 232.

Av skrivelsens innehåll framgår bland annat, att delegationen i stort eftersträvar en handläggning av målen, som i huvudsak skulle ansluta sig till Nya rättegångsbalkens principer om skriftlig och muntlig förberedelse samt huvudförhandling. En sådan handläggning skulle naturligtvis ur rättssäkerhetssynpunkt vara synnerligen önskvärd och även väl motiverad inte minst på grund av de stora ekonomiska intressen, som tvisterna ofta rör. Ett konsekvent genomförande härav torde icke vara möjligt med hänsyn till det utomordentligt stora antalet mål, som under viss begränsad tid måste behandlas och avgöras.

Överståthållarämbetet upplyste att särskild förberedelse inför skattedirektören med endast vederbörande taxeringsintendent och den skattskyldige närvarande förekommit i Stockholm endast i undantagsfall och då av särskild orsak. Denna anordning hade icke syntts lämplig för Stockholms vidkommande. Ämbetet tillfogade:

Vad särskilt angår de muntliga förhandlingarna har i viss utsträckning förekommit, att de skattskyldiga hålla tillbaka den utredning i målet, de önska åberopa för att först vid prövningsnämndssammanträdet presentera densamma. Med anledning härav erinras numera de skattskyldiga i kallelsen till de muntliga förhandlingarna att, därest de till stöd för sin talan önska åberopa utredning, utöver den som i målet redan förebragts, sådan ytterligare utredning snarast möjligt skall insändas till kansliet för att motparten skall kunna beredas tillfälle att före de muntliga förhandlingarna taga del därav. I ett flertal fall har förekommit att sammanträdet på den skattskyldiges begäran ajournerats för förebringande av ytterligare utredning.

Länsstyrelsen i Stockholms län ansåg att en särskild förberedelse inför landskamreraren inte skulle vara av större värde.

Länsstyrelsen i Uppsala län ställde sig helt avvisande:

Då skattedelegationen icke tilltror prövningsnämndens ordförande att — annat än i parternas närvaro — fullständigt informera prövningsnämndens ledamöter om vad i besvärsmål förekommit, borde skattedelegationen desto mindre godtaga en förhandling mellan prövningsnämndens ordförande och parterna innan målet muntligt handlägges inför prövningsnämnden. Prövningsnämndens ordförande skall icke förhandla vare sig med taxeringsintendenten eller den skattskyldige och ej heller annorledes än inför prövningsnämnden leda muntlig förhandling dem emellan. Detta torde vara en grundprincip i den nuvarande taxeringsprocessen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län medgav visserligen att det i och för sig kunde vara önskvärdt att överenskomma om vissa former för målets handläggning vid en förberedelse men det syntes inte länsstyrelsen tillfredsställande om man i sakfrågan skulle genom förberedande handläggning i viss mån åsidosätta prövningsnämndens övriga ledamöter. Länsstyrelsen kunde därför inte i denna del biträda delegationens synpunkter.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län fann en ordning med förberedelse olämplig, eftersom ett dylikt förfarande kunde tänkas lätt leda till att förhandlingen inför prövningsnämnden in pleno endast blev av formell natur.

Om *själva förhandlingsgången* vid sammanträdet för muntlig förhandling sägs intet i TaxF. Man följer det vanliga schemat för sammanträden med två motstående parter inför en opartisk instans. Förhandlingen inleds mestadels genom att ordfö-

randen eller annan föredragande sammanfattningsvis föredrar målet på grundval av handlingarna. Därefter lämnas ordet till parterna i tur och ordning för att de skall få komplettera sina skriftliga uttalanden med muntliga utsagor och förebbringa sin bevisning. Förhandlingen avslutas med att parterna ges tillfälle till slutplädering. Intet hindrar att den muntliga förhandlingen begränsas till en eller några avgränsade partier i målets utredning, t. ex. innebörden av ett visst avtal eller en affärstransaktion.¹¹

Huvudregeln enligt 82 § TaxF är att förhandlingen äger rum inom stängda dörrar. Bara om den skattskyldige begär offentlighet, skall förhandlingen vara offentlig.¹²

Om själva den muntliga förhandlingen uttalade *lantbrukets skattedelegation*:

I en del prövningsnämnder föredrages ärendet inför prövningsnämnden, innan den skattskyldige och taxeringsintendenten fått företräde. Ett sådant förfaringsätt synes icke vara lämpligt, eftersom parterna då icke vet hur mycket prövningsnämnden känner till om de aktuella taxeringsfrågorna. Stundom åberopas i prövningsnämnden tidsnöd vid den muntliga förhandlingen såsom skäl för avkortning av den skattskyldiges plädering. Om den skattskyldige då inte får tala ut i sitt ärende, kan det naturligt nog framkalla en stark irritation.

Prövningsnämnden borde även vid sin handläggning av ärendet vid muntlig förhandling kunna tillåta en ajournering för att båda parterna eller endera parten skall kunna frambringa utredning i frågor, som uppkommit under den muntliga förhandlingen. I flera fall har under muntlig förhandling ena parten dragit fram nya omständigheter och påståenden som den andra parten icke är beredd att omedelbart belysa eller vederlägga.

I anledning härav yttrade *länsstyrelsen i Jönköpings län*:

Vid muntlig förhandling i detta län föredrages först i båda parternas närvaro vad som förekommer i handlingarna, varefter parterna få framföra sina synpunkter. Denna form av handläggning, som brukar avslutas med att ordföranden och ledamöterna framställa frågor till parterna om kvarstående oklarheter i målet, har hittills visat sig ändamålsenlig.

Länsstyrelserna i Kronobergs och Kalmar län upplyste att föredragning av målen skedde först sedan parterna fått företräde. *Länsstyrelsen i Kalmar län* tillade:

I stället föredragas inför prövningsnämnden och med parterna såsom närvarande samtliga handlingar i målet, varefter parterna tillfrågas vad de ytterligare kunna ha att andraga. Med detta föredragningsätt ha partsombud bland annat från advokathåll uttalat sin tillfredsställelse. Bägge parter ha ju också vid ett sådant tillfälle full insyn i vad som försiggår vid förhandlingarna.

Länsstyrelsen i Blekinge län upplyste:

Ordföranden inleder i regel förhandlingen med att lämna en redogörelse för vad som framkommit vid skriftväxlingen mellan parterna. Parterna får därefter å ömse sidor muntligen framlägga sin ståndpunkt och närmare utveckla sin talan. Stundom förekommer att förhandlingarna ajourneras för att bereda parterna tillfälle till överläggningar sinsemellan. I enstaka fall har processen fortsatt med ytterligare skriftväxling.

¹¹ Se vidare Wennberg, FT 1961 s. 272.

¹² Se vidare Wennberg, FT 1961 s. 270.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län meddelade:

I detta län föredras, såsom tidigare anförts, vid muntlig förhandling målet inför prövningsnämnden i båda parter närvaro. Någon av tidsnöd motiverad avkortning av en skattskyldigs plädering har icke någonsin förekommit. Emellertid bör detta givetvis inte utesluta att prövningsnämndens ordförande stundom kan ingripa och i kraft av sin processledande verksamhet också skall ingripa mot part, som uppehåller sig vid förhållanden, som saknar relevans i målet, t. ex. inte håller sig till vad saken gäller utan går till personliga angrepp mot skilda befattningshavare som haft med målet att skaffa.

Delegationen framhåller önskvärdheten av att prövningsnämnden vid muntlig förhandling tillåter ajournering för att part skall kunna förebringa utredning i frågor, som uppkommit under förhandlingen. Länsstyrelsen delar i princip denna uppfattning. Härstädes har också i dylika fall förekommit ajournering eller bordläggning för införskaffande av ytterligare utredning, stundom genom t. ex. syn på platsen.

Länsstyrelsen i Gotlands län genmälde:

Den skattskyldige och taxeringsintendenten förutsättes hava tagit del av alla handlingar i målet redan före den muntliga förhandlingen. En föredragning av handlingarna för prövningsnämnden före den muntliga förhandlingen avser då att bibringa även prövningsnämndens ledamöter kännedom om handlingarna. Om den muntliga förhandlingen inledes med ett tillkännagivande att även prövningsnämnden äger kännedom om allt som är skrivet i målet kan det muntliga förfarandet utgå härifrån och kan då inskränkas till det som ytterligare behöver sägas i målet.

Länsstyrelserna i Kristianstads och Västerbottens län anlade en liknande syn på förhandsinformationen.

Länsstyrelsen i Hallands län redovisade följande uppfattning:

Däremot synes det självklart att prövningsnämndens ledamöter före handläggningen av ett mål genom en kort resumé får tvisten klarlagd. Vad som därutinnan förekommer utgör strängt taget inte annat än en repetition av innehållet i föredragningspromemorian. Detta är ju bekant för parterna, föredraganden och ordföranden. Det är då rimligt att de valda ledamöterna erhåller sådan upplysning att de kan tillgodogöra sig vad som förekommer. Ofta händer därvid att ledamöterna genom frågor gör sig underkunniga om de rättsregler, som är aktuella i det förevarande målet. Sådant kan knappast försiggå under pågående förhandling.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län ansåg, att förbud inte borde stadgas för prövningsnämnden eller dess ledamöter att vid intern föredragning eller på annat sätt före en muntlig förhandling sätta sig in i målet. Att part vid muntlig förhandling inför prövningsnämnden skulle beredas tid för att få tala ut och lägga fram sin sak fann länsstyrelsen självklart.

Länsstyrelsen i Örebro län delade heller inte delegationens mening, att det icke skulle vara lämpligt att ärendet föredrages inför nämnden, innan den skattskyldige och taxeringsintendenten fått företräde och anförde:

Såsom motivering har anförts att parterna då icke visste hur mycket prövningsnämnden kände till om de aktuella taxeringsspörsmålen. Det synes tvärtom länsstyrelsen praktiskt, att ordföranden före förhandlingen orienterar nämndledamöterna om vad som hänt i målet samt vad parterna yrkat. När förhandlingen sedan tager sin början kan

ordföranden om så finnes lämpligt och detta är ägnat att förkorta förhandlingen, underätta den skattskyldige och taxeringsintendenten om hur mycket av de skriftliga inlagorna som genomgåts med nämndledamöterna.

Att prövningsnämnden vid eventuellt behov skulle kunna bordlägga ett mål som varit föremål för muntlig förhandling torde vara höjt över allt tvivel. Så tillämpas även i härvarande län. Självfallet skall i sådant fall den skattskyldige underrättas om bordlägningsbeslutet (jämför JO 1960 sid. 370).

5. Syn

Uttryckliga regler om syn som utredningsmedel i taxeringsmål finns ej. I den mån pengar står till förfogande för bestridande av de resekostnader som är förenade med en syn, anses dock intet hinder möta mot att syn äger rum till utredning av taxeringsfrågor angående t. ex. reparation av byggnad, vidmakthållande av dikning eller ett driftsställes belägenhet, lokalförhållanden och övriga faktiska betingelser. Vanligast är syn i samband med tvister huruvida byggnadskostnader hänför sig till reparation och underhåll eller till ny-, till- eller ombyggnad.¹³

Det förekommer att taxeringsintendenten uppdrar åt en byggnadskunnig person att på platsen besiktiga en fastighet och med ledning av sina iakttagelser avge ett utlåtande om hur mycket av i målet åberopade byggnadskostnader som kan anses hänförliga till reparation. Sedan den skattskyldige fått ta del av utlåtandet, tar taxeringsintendenten för egen del ståndpunkt till skattefrågan på grundval av det skriftliga materialet.

Men taxeringsintendenten kan också vilja bilda sig en på personligt intryck grundad uppfattning om förhållandena på platsen. I sådana fall beger han sig, eventuellt tillsammans med byggnadssakkunnig, till fastigheten på tid som han kommer överens om med den skattskyldige. En formlös syn hålls och om sakkunnig deltar upprättar denne en promemoria eller ett utlåtande över iakttagelserna och de slutsatser han för sin del drar av dem.

Sådana syner som beskrivits nu försiggår utan prövningsnämndens medverkan som led i taxeringsintendentens utredande verksamhet. Men det kan också tänkas att initiativet till syn tas av prövningsnämnden, dvs. prövningsnämndens ordförande, sedan skriftväxlingen mellan parterna avslutats. Denne kan, om han finner den skriftliga utredningen otillräcklig, förordna en byggnadssakkunnig person att göra syn på platsen och inkomma med sitt utlåtande till prövningsnämnden. Men det förekommer också att han anordnar en syn på platsen inför sig och under medverkan av den byggnadssakkunnige. Sådant syn och tidpunkten för densamma bestäms i samråd med den skattskyldige och taxeringsintendenten. Över synen upprättas en promemoria eller ett protokoll, som parterna får del av, innan målet föredras i prövningsnämnden.

Av kostnads- och tidsskäl kan det endast i sällsynta undantagsfall komma i fråga

¹³ Alvin, Om reparationsavdrag och besiktning av fastighet, Skattenytt 1958 s. 277 och Leksell, Ytterligare om fastighetsbesiktning i taxeringsmål, Skattenytt 1958 s. 385. Som exempel se RÅ 1966 ref. 5.

att anordna syn med prövningsnämnden in pleno, i realiteten en muntlig förhandling på platsen. Sådan syn förekommer därför praktiskt taget aldrig, fastän något formellt hinder inte möter däremot.¹⁴

6. Beslutsförfarandet

Huvudregeln är att *besvärsmålen* skall avgöras av prövningsnämnden in pleno efter föredragning av prövningsnämndens ordförande. Länsstyrelsen får emellertid utse annan — i så fall vanligen den länsassessor som är föreståndare för prövningsnämndens kansli — till föredragande. Enligt 47 § TaxK skall i god tid före sammanträde med prövningsnämnd till varje ledamot översändas förteckning över de mål eller ärenden som skall förekomma vid sammanträdet. Härjämte skall också översändas avskrift av föredragningspromemoriorna i målen. Där det anses erforderligt, skall handlingarna i målen granskas av ledamot före sammanträdet. Det ankommer på nämnden att fastställa grunderna för fördelningen av denna granskningsuppgift mellan ledamöterna. Senast tre dagar före prövningsnämndens sammanträde skall jämlikt 47 § sista stycket TaxK inom länsstyrelsens lokaler anslås en lista som uppger de mål som skall förekomma till handläggning vid sammanträdet. På listan skall anges vilken tjänsteman på prövningsnämndens kansli sakägare eller annan kan vända sig till för att få upplysning om tidpunkten för handläggningen av visst mål. Mål som inte upptagits på dylik lista får därför inte handläggas vid sammanträdet. Reglernas existensberättigande har ifrågasatts.¹⁵

Vid prövningsnämndens sammanträde *föredras målen* med ledning av föredragningspromemoriorna. Eftersom nämndledamöterna läst promemoriorna i förväg och kan antas känna till deras innehåll, kan den muntliga föredragningen göras mycket koncentrerad. Äsiktsutbyte angående ett måls avgörande äger i allmänhet rum endast om någon ledamot av nämnden har en mening som avviker från föredragandens eller önskar förtydligande på någon punkt. Givet är att, om ordföranden är tveksam om utgången i t. ex. en värderingsfråga, han begagnar möjligheten att genom diskussion i frågan utnyttja inom prövningsnämnden representerad sakkunskap.¹⁶

Vissa enklare och icke kontroversiella mål behöver inte tas upp av prövningsnämnden in pleno utan kan avgöras som *enmansmål* av ordföranden på nämndens vägnar. Härom stadgas i 87 § TaxF, som ger ordföranden behörighet att meddela beslut som inte innefattar avgörande av målet eller ärendet samt beslut över besvär som bara avser rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller som biträts av motpart men alltså ej några slutliga beslut i ansökningsärenden.¹⁷

¹⁴ Hedborg m. fl. *Taxeringshandbok* 2:a uppl. s. 224.

¹⁵ Wennberg, FT 1963 s. 50.

¹⁶ Se vidare Sundin, *Prövningsnämnden — den nya skattedomstolen*, Skattenytt 1962 s. 266.

¹⁷ Kritiserat av Sundin i *Skattenytt* 1963 s. 320. För närmare analys av bestämmelserna se också Hedborg m. fl. *Taxeringshandbok* 2:a uppl. s. 241.

I det förhållandet att den skattskyldige inte kommit in med förklaring över taxeringsintendentens besvär kan inte läggas in att han biträtt besvärerna. Ofta är emellertid anledningen till att förklaring inte avges att den skattskyldige är införstådd med att hans taxering ändras i enlighet med taxeringsintendentens yrkanden. För att målet i sådant fall skall kunna handläggas som enmansmål uppmanas den skattskyldige att skriftligen meddela att han inte har något att erinra mot taxeringsintendentens besvär, när så är fallet. Metodiken tillämpas i viss utsträckning också när taxeringsintendenten i yttrande över en skattskyldigs besvär tillstyrkt bifall till en del och det kan antas att den skattskyldige låter sig nöja därmed.¹⁸ Riksskattenämnden uttalade härom i sitt svar till lantbrukets delegation att förfaringsrådet är ägnat att påskynda ärendenas avgörande och bereda prövningsnämnden ökad tid för de svårare ärendena. Riksskattenämnden kunde inte finna att uppmaningen till den skattskyldige att lämna besked om sin inställning hade karaktär av »ledande fråga» eller på annat sätt äventyrade den skattskyldiges rättssäkerhet.

Eftertaxeringsmål skall enligt 116 § TaxF handläggas på samma sätt som besvärsmål. Detta innebär bl. a. att, om den skattskyldige biträder taxeringsintendentens framställning om eftertaxering, målet kan handläggas som enmansmål.

Enligt 86 § TaxF får prövningsnämnden vid prövning av besvär bestämma taxering till lägre belopp än part yrkat men inte till högre. Stadgandet har tillkommit i syfte att göra det möjligt för prövningsnämnden att utan direkt yrkande åsätta en lägre riktigare taxering när den av taxeringsnämnden påförda taxeringen kommer under prövningsnämndens prövning. Stadgandets formulering har kritiserats för att den lätt inger uppfattningen att prövningsnämnden skulle vara bunden av parternas yrkanden när dessa samstämmt går ut på en lägre taxering än den överklagade. Prövningsnämnden skulle alltså inte kunna fastställa denna högre taxering när parterna är ense om en lägre.¹⁹ Tolkningen har dock avvisats av regeringsrätten (RÅ 1965 ref. 47).

Prövningsnämnden är visserligen oförhindrad att ex officio kontrollera att anförda besvär kommit in i rätt tid. Av praktiska skäl (Jfr ovan s. 24) blir det emellertid i regel ingen prövning av att besvär anförts i rätt tid i andra fall än då taxeringsnämndens ordförande eller taxeringsintendenten gjort invändning om besvärstidsförsummelse.²⁰

En särskild form av avgörande innebär sådant beslut om rättelse av tidigare av prövningsnämnd fattat beslut, varom stadgas i 91 § TaxF. Om det befinnes att ett av prövningsnämnden fattat beslut blivit oriktigt till följd av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende, skall nämnden sålunda besluta om rättelse.²¹

¹⁸ Se vidare Wennberg, FT 1963 s. 56, Sundin, Skattenytt 1963 s. 322 och Kallenberg, Skattenytt 1964 s. 15.

¹⁹ Se Sandler, Några synpunkter på frågan om tillämpningen av 86 § taxeringsförordningen, Svensk Skattetidning 1962 s. 169, Sundin, Om prövningsnämndens prövningsrätt, Svensk Skattetidning 1962 s. 449 och 1963 s. 308 och Skarin-Vigfússon, Några reflexioner rörande prövningsnämndens prövningsrätt, samma tidning 1963 s. 162.

²⁰ Se Sundin, Några reflexioner angående desertion i skatteprocessen, Svensk Skattetidning 1964 s. 447.

²¹ Se vidare Hedberg m. fl. Taxeringshandbok 2:a uppl. s. 245.

Begäran härom kan framställas av taxeringsintendent eller av skattskyldig. Det mest praktiska exemplet torde vara att lokal skattemyndighet under arbetet med debitering, föranledd av prövningsnämndens beslut, upptäcker felet. Förslag om rättelse görs i så fall hos taxeringsintendenten. Innan beslut om rättelse fattas, skall motparten till den, som påkallar rättelse, beredas tillfälle yttra sig.

Om den tid inom vilken ett mål skall avgöras av prövningsnämnden gäller det samma som för myndigheter i allmänhet eller att målen skall avgöras så snart det kan ske. Det stadgas uttryckligen i 89 § TaxF. Där föreskrivs emellertid också att besvär av skattskyldig eller kommun rörande visst års taxering, som kommit in under taxeringsåret, såväl som besvär av taxeringsintendent rörande samma års taxering, som kommit in före utgången av därpå följande april månad, skall vara avgjorda senast den 30 juni året näst efter taxeringsåret. Någon stupstock finns däremot ej för avgörandet av ansökningsärenden, extraordinära besvär, som kommit in efter taxeringsårets utgång, eller framställningar om eftertaxering. Den i 89 § TaxF stadgade tidsgränsen har kritiserats.²²

Enligt 92 § TaxF skall skälen för prövningsnämndens beslut meddelas parterna. Besvärshänvisning skall även ges.

7. Ansökningsärenden

Inga bestämmelser har meddelats i TaxF om handläggningen av ansökningsärenden hos prövningsnämnden.²³ Nämnden blir därför hänvisad att tillämpa föreskrifterna i 77 § TaxF analogivis i den mån det lämpligen låter sig göra. I fråga om diarieföring, komplettering med deklARATIONER och längdutdrag, utrustning med aktomslag m. m. blir rutinerna desamma som utbildats för skattskyldigas besvärärenden. Yttrande från taxeringsnämndens ordförande inhämtas, om det kan antas att han har några upplysningar att lämna som kan vara av intresse för utredningen. Det kan ej sällan antas vara fallet t. ex. i ärenden om dödsbobefrielse eller extra avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga. Hörande av taxeringsintendenten ingår som normalt led i beredningen av ansökningsärendena och även i övrigt kommer utredningen att följa samma linjer som i besvärärenden. Reglerna om muntlig förhandling är utformade så att hinder i och för sig inte möter mot att sådan anordnas i ett ärende.

Ansökningsärendena kan inte avgöras som enmansmål enligt 87 § andra stycket TaxF utan endast av nämnd in pleno.

En särskild grupp av ansökningsärenden utgör framställningar om åsättande av s. k. preliminärt taxeringsvärde enligt förordningen om åsättande i vissa fall av särskilt uppskattningsvärde å fastighet. I dylikt ärende måste yttrande inhämtas från taxeringsnämnden, resp. fastighetstaxeringsnämnden, och sålunda inte blott från nämndens ordförande. Detta innebär — såvitt gäller taxeringsnämnd — att

²² Penser, Några reflexioner kring 76 och 89 §§ taxeringsförordningen, Svensk Skattetidning 1962 s. 443 och Sundin, Något om tidsgränser för prövningsnämndens verksamhet samma tidning 1963 s. 110.

²³ Jfr Sundin, Något om 86 § taxeringsförordningen och ärenden, Svensk Skattetidning 1964 s. 172.

nämnden kan tvingas sammanträda efter det att dess arbete i övrigt är avslutat. Utöver på uppgifter i avlämnad fastighetsdeklaration torde nämndens förslag till värde i allmänhet baseras på iakttagelser vid besiktning av fastigheten. Förslaget delges sökanden; härjämte skall, innan ärendet avgörs, »vederbörande taxeringsintendent giva nämnden sin mening tillkänna».

Såsom enda grupp av taxeringsmål eller ärenden är beslut om preliminärt taxeringsvärde avgiftsbelagt, vilket sammanhänger med att institutet tillkommit för att underlätta belåning främst av nybyggda fastigheter.

Beslut om preliminärt taxeringsvärde har i och för sig ingen betydelse för beskattningen men underrättelse om beslutet skall tillställas vederbörande taxeringsnämnd (fastighetstaxeringsnämnd).

8. Protokollföringen m. m.

Som ovan omnämnts avfattas i allmänhet föredragningspromemoriorna så att de också kan utgöra protokoll. Bestämmelserna i 90 § TaxF samt 49 och 50 §§ TaxK om protokollföringen är mycket kortfattade. Där anges i stort sett blott att protokoll skall föras, att förekommande jäv enligt 85 § TaxF skall antecknas och att om beslutet innefattar ändring av åsatt taxering siffermässig redovisning härav skall lämnas. Vidare stadgas att protokollet skall justeras av ordföranden senast inom 8 dagar efter sammanträdet, varvid dagen för justeringen skall anges.

För protokollen begagnas i allmänhet blanketter av i huvudsak enhetligt utseende i hela landet. Dessa blanketter har olika uppställning om till följd av att åsatt taxering ändrats siffermässig redovisning måste lämnas eller om blott löpande text erfordras.

Om protokoll över muntlig förhandling stadgas i 83 § TaxF. Där sägs att vad som förekommit vid förhandlingen skall tas upp i protokoll endast med den inskränkningen att parts utveckling av talan inte skall återges, där det ej är påkallat av särskilda skäl. Protokollet skall sålunda i korthet redovisa förhandlingsförloppet. I fråga om partens talan hänvisas vanligen till hans inlagor. Men om han vid förhandlingen ändrar sin talan, blir detta givetvis antecknat i protokollet. Protokollets huvuduppgift är emellertid att redovisa sådana utsagor av den skattskyldige, uppgiftsskyldig eller sakkunnig, som har karaktär av muntlig bevisning. Utsagorna nedtecknas i allmänhet i form av sammanfattningar. Det förekommer dock också att de tas upp på band eller medelst stenografiska anteckningar.²⁴

Gör den skattskyldige framställning om det, skall prövningsnämnden förordna att uppteckning av uppgifter, som lämnats angående dennes förhållanden, inte får vara tillgängliga för någon i vidare mån än som gäller i fråga om självdeklaration (83 § andra st TaxF). Härom upplyses den skattskyldige i regel vid förhandlingens början.²⁵

Lantbrukets skattedelegation tog också upp frågor om protokollföringen hos prövningsnämnd:

²⁴ Se vidare Wennberg, FT 1961 s. 273.

²⁵ Se vidare Wennberg, FT 1961 s. 274.

I prövningsnämndens protokoll lämnas en mycket kortfattad redogörelse för i målet eller ärendet relevanta omständigheter. Taxeringsintendentens yttrande eller yrkande återges i regel fullständigt. Den skattskyldiges yrkanden, erinringar och övrig plädering i målet intages ytterst kortfattat. I flertalet protokoll införes bara ett omnämnande av att erinringar inkommit. Åtskilliga fall kan visas, där taxeringsintendentens nya yttrande i anledning av erinringarna också intages i sin helhet. Prövningsnämndens beslut får oftast den formuleringen, att prövningsnämnden åberopar taxeringsintendentens yttrande och i många fall endast kategoriskt konstaterar, att prövningsnämnden ej funnit skäl bifalla besvären, utan motivering för beslutet. Den skattskyldige bibringas härigenom lätt uppfattningen att hans inlagor icke beaktats eller ens lästs. I varje fall får den skattskyldige icke den känslan, att han inför prövningsnämnden är såsom part likvärdig med taxeringsintendenten. — — —

Även vid den muntliga förhandlingen skall protokollföring ske. Parts utveckling av talan behöver dock ej upptagas i protokollet, om så ej är påkallat av särskilda skäl. Delegationen har sig bekant fall, där muntlig förhandling förekommit men där detta icke ens antecknats i protokollet; än mindre har en kortfattad redogörelse lämnats för vad som förekommit vid den muntliga förhandlingen. Även här föreligger, om den muntliga förhandlingen protokollförts, ofta en ensidig behandling såtillvida att taxeringsintendentens plädering intagits, medan den skattskyldiges utslutits eller otillräckligt refererats. Många länsprövningsnämnder saknar för närvarande tekniska resurser för att upptaga förhandlingarna in extenso. Det synes nödvändigt att prövningsnämnderna härvidlag får samma resurser som de vanliga domstolarna och att dessa resurser även användes och behärskas av personalen. Fall har omnämnts, där viss upptagning skett men på ett sådant sätt att ingenting finns kvar av upptagningen. För ärendets fortsatta prövning i högre instans är det nödvändigt att protokoll föres vid den muntliga förhandlingen så riktigt, omfattande och objektivt som möjligt. Ett ord-för-ord-protokoll bör alltid utskrivas och tillställas parterna samt biläggas akten. Härigenom kan parterna i den fortsatta processen åberopa vad som sagts inför prövningsnämnden samtidigt som de högre skattedomstolarna har ett komplett material att grunda sina beslut på. Vid nuvarande förfaringsätt är däremot processmaterialet oftast sämre efter muntlig handläggning inför prövningsnämnd än efter enbart skriftlig process.

Länsstyrelsen i Uppsala län lämnade följande upplysningar om sin praxis:

Då utredningen i besvärsmålet anses slutförd uppsättes inom prövningsnämndens kansli förslag till prövningsnämndens protokoll, innefattande i de flesta fall även förslag till prövningsnämndens beslut. I protokollet redogöres för klagandens yrkanden utan närmare motiveringar. Vidare angives, likaledes utan närmare motiveringar, taxeringsintendentens eventuella besvärstyrkanden i taxeringsmålet. Förslagen till beslut äro utförligt motiverade och då så anses behövt redogöres för vissa i målet relevanta fakta.

Förslagen till protokoll stencileras i ett flertal exemplar, vilka användes som föredragningspromemorior. Dessa jämte taxeringsintendentens yttranden och i förekommande fall rapporter över bokföringsgranskningar tillställas prövningsnämndens ledamöter i god tid före prövningsnämndens sammanträde.

Länsstyrelsen i Jönköpings län medgav:

Den framförda anmärkningen mot prövningsnämndens protokoll är i viss mån riktig även för detta läns vidkommande. Taxeringsintendentens yttrande intages ofta i protokollet in extenso, under det att den skattskyldiges argumentering endast i korthet refereras. Detta, som inte har någon som helst saklig betydelse, beror därpå att den skatt-

skyldige till skillnad från intendenten oftast icke förstår att ge sina inlägg en så kort och koncis form att de kunna användas utan en tidsödande omstuvning, som det saknas personal till att låta utföra.

Länsstyrelsen i Kristianstads län framhöll:

Några detaljerade föreskrifter om utformningen av prövningsnämndens protokoll finnes icke. I detta avseende torde kunna framhållas att ett detaljerat återgivande i protokollet av vad de olika handlingarna i målet innehålla icke framstår såsom nödvändigt, då man torde kunna utgå ifrån att skattskyldigparten (vars intressen ju skattedelegationen representerar) har tillgång till avskrifter eller kopior av samtliga handlingar i målet, såsom deklaration, underrättelse om avvikelse därifrån, egen besvärsskrift, taxeringsnämndsordförandes och taxeringsintendentens yttranden, sakkunnigeutlåtanden, revisionspromemorior och dylikt. Det torde därför icke finnas anledning att annat än i största korthet redogöra för taxeringsnämnds avvikelseåtgärder och parternas yrkanden. Ett väsentligt undantag göres emellertid inom detta län vad beträffar besvär, anförda av taxeringsintendent utan samband med skattskyldigs besvär. Dyliga intendentsbesvär refereras i största möjliga utsträckning (för det mesta genom direkt avskrift av besvärsskrivelsen), enär man utgått från att den skattskyldige kan ha avhänt sig den kopia av besvären, som tillställts den skattskyldige för avgivande av förklaring (kopian kan t. ex., som ofta händer, ha återsänts till prövningsnämndens kansli med påtecknad förklaring etc.). Av dyliga och liknande orsaker har det därför ansetts lämpligt att i protokollet i flertalet fall in extenso redovisa yrkanden från annan part än skattskyldigparten. Några andra motiv — som i viss mån framskymtar i delegationens skrift — finns icke för det angivna förfarandet.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län föreslog:

Vad föredragningspromemorior och protokoll skall innehålla kan alltid diskuteras. Allsidig belysning av tvisten måste eftersträvas men onödigt mångordighet bannlysas. Ett ideal även för överinstanserna är kanske att föredragningspromemorian tillställs parterna före målets föredragning så att dessa får kännedom om hur den skriftliga delen av föredragningen kommer att ske. Hur man här bäst skall förfara måste emellertid bedömas både ur rättssäkerhets- och praktisk synpunkt. I fråga om målens beredning i prövningsnämnden torde praxis vara rätt varierande från prövningsnämnd till prövningsnämnd. Önskvärt är att denna praxis kartlägges och vissa mallar eller rekommendationer utarbetas för promemorie- och protokollsskrivningen. Länsstyrelsen föreslår, att en utredning härom företages. En sådan utredning kan måhända göras eller i vart fall inledas av riksskattenämnden, kanske i den form att cheferna för prövningsnämndernas kanslier får komma tillsammans i några, icke alltför stora, arbetsgrupper och vid dessa konferenser gå igenom och diskutera hur promemorior och protokoll författas — och bör författas.

Länsstyrelsen i Stockholms län meddelade:

Vid muntliga förhandlingar inför prövningsnämnden i länet sker anteckning i prövningsnämndens protokoll att den skattskyldige och vederbörande taxeringsintendent inställt sig personligen vid målets behandling i prövningsnämnden och därvid utvecklat sin talan. Parts utveckling av talan upptages ej i protokollet. I detta intages endast en hänvisning till en över parternas plädering gjord uppteckning, vilken bilägges handlingarna i målet.

Länsstyrelsen i Blekinge län förklarade:

Protokollet föres därvid i stort sett enligt de principer, som tillämpas vid allmän underrätt vid huvudförhandling i tvistemål. Protokollen i prövningsnämnden blir kanske understundom — allt efter omständigheterna i det särskilda fallet — något utförligare i fråga om sakframställningen än vad fallet är i fråga om protokollet vid allmän underrätt. Särskild vikt lägges i prövningsnämnden vid att så noggrant som möjligt redovisas den skattskyldiges ståndpunkt, sådan den framkommit vid den muntliga förhandlingen. Den skattskyldige har ju i regel icke under skriftväxlingen angivit grunden för sin talan så fullständigt och klart som taxeringsintendenten. Protokollen över muntlig förhandling blir ibland mycket omfattrika.

Understundom nedtecknas den skattskyldiges sakframställning med samma utförlighet, som sker vid upptagning av vittnesförhör vid allmän underrätt och redovisas i särskild promemoria, som bifogas besvärskan. Avskrifter av promemorian tillställas parterna.

Länsstyrelsen i Örebro län påpekade:

Emellertid bör anteckning ske i protokollet då part gör ändring, komplettering eller förtydligande i fråga om grunderna. Likaså bör anteckning ske beträffande sådana sakuppgifter, som vid den muntliga förhandlingen lämnas av den skattskyldige, sakkunnig eller person som höres upplysningsvis, eller med andra ord utsagor som ha karaktär av muntlig bevisning. Att i vart fall det huvudsakliga innehållet i sist berörda uppgifter antecknas torde vara ofrånkomligt.

Riksskattenämnden drog följande slutsatser:

Självfallet bör i prövningsnämndens protokoll redovisas om muntlig förhandling ägt rum. Värdet av ord-för-ord-protokoll är omstritt liksom frågan om återgivande i protokollet av parternas plädering. Dessa frågor få närmare klarläggas vid den ifrågasatta utredningen, liksom frågorna om särskild förberedelse, ajournering och föredragning i parternas frånvaro.

Några länsstyrelser tog upp frågan om *tekniska hjälpmedel* för upptagning av utsagor vid förhandlingar. Sålunda anförde *länsstyrelsen i Stockholms län*:

Det synes lämpligt att prövningsnämnderna till sitt förfogande vid muntlig förhandling har någon form av tekniska hjälpmedel, närmast då bandinspelningsapparat eller liknande. Även om samtliga förhandlingar upptages på band, synes »ord-för-ord-protokoll» icke erforderligt eller ens önskvärt i de flesta fall. I stället synes banden böra vara till hjälp och kontroll för protokollföraren vid protokollskrivningen. Även för handläggning i besvärsmål vid överinstanserna torde banden vara till hjälp. Därvid bör banden överlämnas i samband med besvärsmålet, så att domstolen ifall den anser det nödvändigt kan göra uppspelning.

Länsstyrelsen i Uppsala län fann det önskvärt, att vad som förekommer vid muntlig förhandling upptages å t. ex. bandspelare för att kunna tjäna till grund för ett korrekt återgivande i protokollet av vad vid förhandlingen förekommit i relevanta avseenden.

Länsstyrelsen i Södermanlands län upplyste att bandinspelningsapparat användes vid muntlig förhandling. En sammanfattning av det inspelade togs in i protokollet.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anförde:

Vid muntlig förhandling i prövningsnämnden i detta län — som förekommit i mycket ringa utsträckning — antecknas av assessorn å prövningsnämndens kansli innehållet i

parternas anföranden, varefter anteckningarna efter justering av ordföranden intages i prövningsnämndens protokoll. Hittills har saknats behov av bandspelare för partsanförandenas upptagande, men om ett vidlyftigare mål kommer upp till muntlig förhandling, blir det givetvis nödvändigt att skaffa en sådan. Enligt vad länsstyrelsen har sig bekant har framställning gjorts om central inhandling av bandspelare för samtliga länsstyrelser och denna framställning är länsstyrelsen beredd att tillstyrka.

Länsstyrelsen i Kronobergs län meddelade att vad som förekom vid den muntliga förhandlingen upptogs på band. Utskrift skedde därefter så snart som möjligt och ett exemplar av utskriften tillställdes den skattskyldige och ett exemplar bilades akten.

Länsstyrelsen i Kalmar län betecknade som önskvärt, att prövningsnämndens kansli utrustades med sådan maskinell anordning, att förhandlingarna kunde upptagas på band in extenso och att bandupptagningen utskrevs och tillställdes parterna samt bilades besvärakten.

Länsstyrelsen i Örebro län upplyste:

Vidkommande det tekniska förfarandet för upptagning av processmaterialet finnes intet hinder att utsagor el. dyl. av skattskyldig eller annan upptages genom stenogram eller på fonetisk väg (bandupptagning). Har uppteckningen skett stenografiskt bör lämpligen båda parterna erhålla var sin utskrift av stenogrammet. Däremot torde icke rimligen kunna fordras att bandupptagningarna skall utskrivas och tillställas parterna.

Länsstyrelsen har hittills icke anskaffat bandupptagningsapparat med hänsyn till provisorisk sammanträdeslokal och med tanke på att de skattskyldiga oftast själva inställa sig och är ovana vid processföring och bandupptagning. I stället har stenografisk uppteckning skett vid de muntliga förhandlingarna varefter parterna — på sätt ovan angivits — delgivits det utskrivna stenogrammet. Vid inflyttningen i planerad nybyggnad för bl. a. landskontoret kommer länsstyrelsen emellertid att begära medel för att i prövningsnämndens sammanträdesrum installera bandupptagningsapparat.

Lantbrukets skattedelegation anmärkte också på tillämpningen av regeln om sekretessförordnande:

Det är också föreskrivet att, om den skattskyldige gör framställning därom, vissa uppgifter, som vid förhandlingen lämnas angående den skattskyldiges förhållanden, icke må vara för någon tillgänglig i vidare mån än som gäller ifråga om självdeklaration. Denna sekretessbestämmelse iakttages icke helt, och den skattskyldige får ofta icke meddelande om sin rätt att göra sådan framställning.

Länsstyrelsen i Uppsala län svarade:

Vad skattedelegationen avser med påståendet att sekretessbestämmelsen i 83 § icke helt iakttages är oklart. Endast efter framställning av den skattskyldige skall ju prövningsnämnden förordna att uppteckning av uppgifter, som vid muntlig förhandling lämnas angående den skattskyldiges förhållanden, icke må vara för någon tillgänglig i vidare mån än som gäller ifråga om självdeklaration. Då i mål, där skäl föreligger för tillämpning av sekretessbestämmelsen, den skattskyldige så gott som undantagslöst företrädes av advokat eller revisor, som bör känna till bestämmelsen, förefaller ett påpekande om densamma onödigt. Skulle det förekomma, att skattskyldig själv för sin talan inför prövningsnämnden och det därvid förekommer uppgifter, som i ena eller andra avseendet kan vara för honom skadliga om de offentliggöres, bör prövningsnämndens ordförande erinra den skattskyldige om hans rätt att få uppgifterna sekretesskyddade.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län erinrade om att någon uttrycklig skyldighet för prövningsnämndens ordförande inte förelåg att göra skattskyldig uppmärksam på denna bestämmelse och tillade:

I det övervägande antalet fall lärer det inte heller finnas något verkligt behov av ett längre gående sekretesskydd för vad som muntligen anförs inför prövningsnämnden än vad parterna andragit i sina skrifter. Parts skriftliga utveckling av talan är som bekant ej underkastad sekretesskydd.

Enligt 92 § TaxF skall underrättelse om de av prövningsnämnden fattade besluten inom två veckor efter det att protokollet justerats tillställas parterna i processen. Taxeringsintendenten erhåller dock underrättelse endast i de mål där beslutet gått honom emot. Skattskyldig underrättas genom att protokollsutdrag sändes i rekommenderat brev med mottagningsbevis. Om försändelsen återkommer outlöst försöker man med s. k. postdelgivning. Taxeringsintendenten underrättas genom att protokollsutdrag i de aktuella målen formlöst överlämnas.

I den mån prövningsnämndens beslut innebär att taxering tillkommit eller ändrats skall lokal skattemyndighet jämlikt 51 § 1 mom. TaxK underrättas, vilket också sker genom protokollsutdrag. På samma sätt och i samma utsträckning underrättas kommun, som berörs av taxeringen.

I samtliga nu angivna fall begagnas protokollsutdrag som framställs genom duplicering eller annat reproduktionsförfarande. Av praktiska skäl framställs i allmänhet dessa utdrag samtidigt med de utdrag (föredragningspromemorior) som enligt vad ovan angivits före sammanträdet tillställts prövningsnämndens ledamöter.

9. Befrielse från uppgiftsskyldighet m. m.

I 39 § 1—3 mom. TaxF stadgas om skyldighet att lämna vissa kontrolluppgifter till ledning för inkomst- och förmögenhetstaxering. Skyldigheten inträder vid anmaning. Rätt att utfärda sådan anmaning tillkommer såvitt gäller uppgift enligt 1 mom. (gottskrivna räntor m. m.) taxeringsnämnd, taxeringsintendent och prövningsnämnd, uppgift enligt 2 mom. (likvider mellan näringsidkare) förste taxeringsintendent och uppgift enligt 3 mom. (insättningar och uttag på bankräkning) taxeringsintendent.

Anmaningen kan inte överklagas men den anmanade kan hos länsstyrelsen anhålla om befrielse från skyldigheten att lämna begärd uppgift. Som förutsättning anges i 4 mom. att uppgiften rör förhållanden, varom den anmanade har att iakttastystnad, eller att särskilda omständigheter eljest kan åberopas till stöd för att uppgiften inte bör komma till annans kännedom. Synnerliga skäl fordras för bifall.

Den vars räkenskaper är föremål för taxeringsrevision har i princip att tillhandahålla alla handlingar som bedöms vara av betydelse för revisionen, alltså även handlingar om vilkas innehåll han är skyldig iakttastystnad. Ett föreläggande att förete sådan handling kan inte överklagas. I stället kan den som förelagts tillhandahålla handlingen hos länsstyrelsen anhålla om befrielse härifrån. Förutsättning är

enligt 56 § 4 mom. TaxF att särskilda omständigheter kan åberopas för att handlingens innehåll inte kommer till annans kännedom och synnerliga skäl talar för befrielse.

Sådana framställningar om befrielse som nu sagts skall ske i form av skriftliga motiverade ansökningar. Föreskrift saknas om när framställningen senast skall ha kommit in till länsstyrelsen för att kunna sakprövas. Institutet har inte någon rättskyddsfunktion att fylla sedan den begärda prestationen kommit till stånd. En ansökan som kommer in på detta stadium torde därför avvisas. Ansökningsärendet bereds inom kameralsektionen (prövningsnämndens kansli) samt föredras inför och avgörs av landskamreraren. Till beredningen hör att yttrande inhämtas från den som utfärdat den »överklagade» anmaningen. Yttrandet kommuniceras sedan med sökanden om det inte bedöms obehövt.

Enligt lag om handräckning vid taxeringsrevision kan under vissa strängt begränsade förutsättningar handräckning genom utmätningsman erhållas för eftersökande och omhändertagande av räkenskaper och andra handlingar, som inte ställs till förfogande på begäran vid beslutad revision.

Framställning om sådan handräckning görs skriftligen hos länsstyrelsen av taxeringsintendenten. Framställningen kommuniceras med den hos vilken revisionen skall verkställas endast om fara inte är i dröjsmål. Ärendet bereds inom kameralsektionen (prövningsnämndens kansli) samt föredras inför och avgörs av landskamreraren.

Gemensamt för de tre ärendetyper som nu beskrivits är att de förekommer ytterst sällan och att några fasta handläggningsrutiner därför inte utbildats. Den skildring som getts av ärendenas handläggning bygger därför mera på antaganden om hur det bör gå till än på praktisk erfarenhet.

10. *Besvär enligt 79 § förordningen om allmän varuskatt*

Konstateras vid granskning av varuskattedeclaration att skattskyldig inbetalt preliminär allmän varuskatt med för lågt belopp, kan taxeringsintendenten fastställa beloppet för den ytterligare skatt som skall erläggas. Om deklARATION icke alls avlämnats eller om deklARATION är otjänlig som underlag för beräkning av den till allmän varuskatt skattepliktiga omsättningen, skall taxeringsintendenten uppskatta omsättningen och fastställa det belopp varmed varuskatt skall erläggas. Därest nya omständigheter tillkommit efter det att ett fastställelsebeslut meddelats, kan taxeringsintendenten fastställa den ytterligare skatt som skall erläggas eller besluta om nedläggning av fastställt belopp.

Den som inte är nöjd med taxeringsintendentens fastställelsebeslut får överklaga detta genom besvär hos länsstyrelsen. Sådana besvär, som förekommer ytterst sällan, skall ha kommit in till länsstyrelsen inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Besvären handläggs på länsstyrelsens kameralsektion (prövningsnämndens kansli). Innan beslut fattas infordras yttrande av taxeringsintendenten. Dennes yttrande föregås i allmänhet av taxeringsrevision. Över taxerings-

intendentens yttrande och utredning bereds klaganden tillfälle att avge påminnelser, där det ej bedöms obehövt. Anledningen till att besvär över fastställelsebeslut är sällsynta är att söka i det förhållandet att sådant beslut i allmänhet föranleder den skattskyldige att avge deklaration eller eljest lämna sådana uppgifter att taxeringsintendenten kan fatta nytt materiellt riktigare fastställelsebeslut. Rättelsebehovet tillgodoses härigenom på ett enklare sätt än via besvär.

B. Processen i uppbördsärenden

I uppbördsförordningen (UppbF) och den därtill anslutande uppbördskungörelsen ges detaljerade regler för det s. k. källskattesystemet. En central ställning inom administrationen av detta system intar de lokala skattemyndigheterna. Dessa har bl. a. att debitera skatt och utfärda debetsedlar å preliminär, slutlig och tillkommande skatt, besluta om jämkning av preliminär skatt och om arbetsgivares ansvarighet för skatt, om existensminimum etc. Den som anser att han påförts slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt med oriktigt belopp genom fel vid själva debiteringen — sålunda icke vid den till grund för debiteringen liggande taxeringen — eller att han tillgodoräknats överskjutande preliminär skatt med för lågt belopp kan söka rättelse hos den lokala skattemyndighet som verkställt debiteringen. Rättelse kan påkallas inom ett år efter det sökanden erhållit sin debetsedel.

Lokal skattemyndighets beslut enligt UppbF kan enligt 85 § 1 mom. förordningen överklagas hos länsstyrelsen genom besvär inom en månad från den dag då klaganden fick del av beslutet. Fråga kan exempelvis vara om beslut

hur preliminär A-skatt skall uttas (kolumn för skatteavdrag, procentsats efter vilken skatteavdrag skall ske etc),

om jämkning av preliminär skatt med hänsyn till ändring i förhållanden, som påverkar ortsavdraget vid inkomsttaxeringen, med hänsyn till ändrade inkomstförhållanden, som motiverar övergång från preliminär A-skatt till preliminär B-skatt eller vice versa, med hänsyn till att ändring beträffande inkomster eller avdrag gör det sannolikt att slutlig skatt kommer att avvika från preliminär skatt, med hänsyn till vissa fall av nedsatt skatteförmåga etc,

om anstånd med inbetalning av skatt,

om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares preliminära eller kvarstående skatt,

om storleken av det skatteavdrag arbetstagare har att vidkännas med hänsyn till existensminimum och

avslag i anledning av påkallad rättelse.

Frekvensen av vissa av dessa typer av besvär är betydande. Vanligt är att i en till länsstyrelsen eller den lokala skattemyndigheten ställd skrift utan närmare precisering görs gällande att skatt påförts oriktigt. I dylika fall blir det ofta nödvändigt att genom jämförelse med klagandens självdeklaration undersöka hur taxeringen åsatts. Därest fråga befinns vara om taxeringsfel, överlämnas skrivelsen till prövningsnämndens kansli och underrättelse om att så skett tillställs klaganden med upplysning om att besked är att emotse när prövningsnämnden fattat beslut.

Besvär i uppbördsärende bereds och avgörs på uppbördssektionen. Innan länsstyrelsen fattar beslut i besvärsmålet inhämtas yttrande från den lokala skattemyndighet, vars beslut överklagats. Stundom sker också remiss till kronofogdemyndigheten för utredning om klagandens betalningsförmåga. Rör besvären tillämpning av materiella skatteregler, t. ex. frågan om skatt alls skall erläggas här i riket för viss inkomst eller om barn skall anses hemmavarande, sker remiss till taxeringsintendenten för inhämtande av taxeringssynpunkter. Inkomna yttranden delges klaganden, om det ej bedöms obehövt.

Enligt 85 § 2 mom. UppbF kan i vissa fall efter ansökan härom hos länsstyrelsen befrielse erhållas från påförd ränta å kvarstående skatt. Enligt första stycket av nämnda moment kan sålunda hel eller partiell befrielse erhållas om den kvarstående skatten beror av förhållande, varöver den skattskyldige icke skäligen kunnat råda. Regelmässigt åberopas i ansökningar om dylik befrielse att taxering åsatts med avvikelse från avgiven självdeklaration. Innan länsstyrelsen avgör dylikt ärende, inhämtas i mån av behov yttrande från taxeringsintendenten. Yttrandet kommuniceras med sökanden om det finnes erforderligt.

Befrielse från eller nedsättning av ränta å kvarstående skatt kan vidare erhållas av endera av äkta makar, som taxerats som gifta, om vid ränteberäkning för makarna gemensamt ränta inte skulle ha uppkommit eller skulle ha påförts med lägre belopp än enligt den lokala skattemyndighetens beslut. Eftersom dylikt ärende i regel blott förutsätter en teknisk ränteberäkning, erfordras före avgörandet ingen remiss. Det förekommer dock ibland att yttrande inhämtas från den lokala skattemyndigheten och att detta kommuniceras med sökanden.

Viss kontroll av debitering av skatt sker hos riksrevisionsverket. Om det vid sådan granskning visar sig att debitering av slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt är oriktig på så sätt att för högt eller för lågt belopp påförts, att debitering skett men ej bort ske eller att debitering bort ske men ej skett eller om det visar sig att preliminär skatt tillgodoförts med för högt eller för lågt belopp, skall riksrevisionsverket underrätta länsstyrelsen härom. Länsstyrelsen har att verkställa den utredning, som erfordras och att återbetala vad som erlagts för mycket respektive att, efter hörande av den skattskyldige, fastställa det ytterligare belopp denne har att erlägga (68 § 2 mom. och 70 § 2 mom. UppbF).

C. Mantalsskrivningsprocessen

Föreskrifterna om processen i mantalsskrivnings- och kyrkobokföringsmål återfinns i 8 kap. folkbokföringsförordningen (FBF). Besvär över vidtagen eller underlåten mantalsskrivningsåtgärd kan anföras av »envar, vars rätt därav beröres, ävensom vederbörande kommun» hos länsstyrelsen i det län, inom vilket det mantalsskrivningsdistrikt är beläget, för vilket den överklagade mantalsskrivningen ägt rum. Besvären skall i allmänhet ha kommit in till länsstyrelsen före den 15 maj mantalsåret (65 § FBF).

I vår skildring ovan av taxeringsprocessen har vi bl. a. framhållit att kommuner mycket sällan anför besvär över taxeringar. Beträffande mantalsskrivning förhåller det sig tvärtom. En påfallande stor del av besvären i mantalsskrivningsärenden anförs av borgerliga primärkommuner. Detta sammanhänger med att å ena sidan kommunens rätt till kommunal inkomstskatt i allmänhet är avhängig av att den skattskyldige är mantalsskriven i kommunen medan å andra sidan kommunens skyldighet att bestrida kostnad för socialvård o. d. likaledes i allmänhet är sammankopplad med den behövandes mantalsskrivning.

FBF innehåller inga bestämmelser om förfarandet hos länsstyrelsen i besvärsmålen. Av allmänna principer följer att besvärsskrivelsen bör ange vilket beslut eller annan åtgärd besvären avser, den ändring som påyrkas samt grunderna härför. Vidare bör den utredning klaganden åberopar bifogas.

Innan länsstyrelsen fattar beslut på besvären, äger ett vidlyftigt utrednings- och remissförfarande rum. Som första åtgärd införskaffas beslutsunderlaget, protokolls- och längdutdrag o. d. Oavsett om besvären anförts av den person, vars mantalsskrivning målet rör, eller av kommun sker därefter i allmänhet utredning om de relevanta sakförhållandena genom polismyndighetens försorg på länsstyrelsens begäran. Särskilt i sådana fall då en kommun yrkar undanröjande av inom kommunen vidtagen mantalsskrivning visar det sig ofta nödvändigt att remittera ärendet från den ena polismyndigheten till den andra tills dess den person påträffas, vars mantalsskrivning målet rör. Härvid går remiss ofta direkt från den ena polismyndigheten till den andra utan mellanliggande återremiss till länsstyrelsen. Utöver från vederbörande själv inhämtas vid polisutredningen eller eljest ofta uppgifter från arbetsgivare, hyresvärdar, släktingar, kommunala myndigheter, t. ex. socialnämnder etc. I samband med polisutredning, föranledd av besvär som anförts av kommun, bereds den person vars mantalsskrivning målet rör tillfälle att själv uttala sig om var han anser att han rätteligen bort mantalsskrivas. Om kommunikationsskyldighet vid avförande ur mantalslängd, se JO 1967 s. 340.

Av länsstyrelsen inhämtas vidare yttrande från den lokala skattemyndighet som meddelat det överklagade mantalsskrivningsbeslutet ävensom från den lokala skattemyndighet, inom vars distrikt det kan komma i fråga att uppta vederbörande i mantalslängd. Härjämte begärs yttrande från de kommuner som berörs av mantalsskrivningen. Undantagsvis kommer också yttrande från pastor i fråga, nämligen i de fall där utredningen om rätt kyrkobokföring kan ha betydelse för mantalsskrivningsmålet. Föreskrift saknas om att klaganden skall beredas tillfälle avge påminnelser över inkomna yttranden och verkställd utredning. Åtgärden torde — oavsett om besvär anförts av kommun eller enskild — likväl i allmänhet vidtas om fråga uppkommer att avslå besvären.

38 § länsstyrelseinstruktionen ger länsstyrelsen möjlighet att för vinnande av utredning i hos länsstyrelsen anhängigt mål eller ärende anställa muntligt förhör inför länsstyrelsen eller förordna om vittnesförhör vid allmän underrätt. Dessa möjligheter torde dock sällan eller aldrig utnyttjas i mål om mantalsskrivning. Nästan lika ovanligt torde det vara att föredraganden eller annan tjänsteman underhand söker

genom telefonförfrågningar etc. komplettera utredningen. 36 § 3 mom. länsstyrelseinstruktionen ger dock föredraganden rätt att utfärda formliga förelägganden att lämna upplysningar. Länsstyrelsens avgörande fattas sålunda i regel på ett rent skriftligt material. Målen avgörs i allmänhet av chefen för länsstyrelsens uppbördssektion efter föredragning av landskanslist. För besluten begagnas blanketter av för riket enhetligt utseende.

Enligt 52 § FBF åligger det mantalsskrivningsförrättare att, till förebyggande av att någon blir obehörigen utesluten från mantalsskrivning eller mantalsskriven på mer än ett ställe, genom skriftväxling meddela varandra kännedom om de för mantalsskrivningen relevanta förhållandena. Om det därvid uppstår skiljaktiga meningar mellan två eller flera mantalsskrivningsförrättare skall frågan *underställas* länsstyrelsen i det län, där den ifrågasatta nya mantalsskrivningsorten är belägen. Det ligger i sakens natur att dylika ärenden till undvikande av de menliga följder, som blir konsekvensen av oklarhet om rätt mantalsskrivning, bör avgöras så snabbt som möjligt. Reglerna om besvär i mantalsskrivningsmål gäller icke för underställningsmål men givetvis skall länsstyrelsens beslut grunda sig på så fullständig utredning som möjligt. Utredning genom polismyndighetens försorg sker därför och den person om vars mantalsskrivning är fråga samt vederbörande kommuner bereds tillfälle yttra sig.

Icke sällan berör besvär- eller underställningsmål flera län. Om en länsstyrelse finner att den person, om vars mantalsskrivning fråga är, bort mantalsskrivas inom annat län eller att där vidtagen mantalsskrivning bör undanröjas, har länsstyrelsen att för egen del avgöra målet samt att därefter hänvisa det till den andra länsstyrelsen för fortsatt prövning. Före avgörandet inhämtar den länsstyrelse, som först fattar beslut, yttrande från den senare länsstyrelsen.

Om länsstyrelserna stannat i beslut som är oförenliga underställs målet i sin helhet kammarrättens prövning.

D. Processen i vitesmål

Taxerings-, uppbörds- och folkbokföringsförfarandena bygger i stor utsträckning på medverkan av enskilda i deras egenskap av skattskyldiga, arbetsgivare etc. Bland mångfalden av exempel härpå kan nämnas skyldigheten att avlämna självdeklARATIONER till ledning för egen taxering och kontrolluppgifter till ledning för annans taxering, skyldigheten att i egenskap av arbetsgivare innehålla och till statsverket inbetala preliminär skatt för anställda, skyldigheten att anmäla flyttning och att avlämna mantalsuppgift.

De myndigheter, som har ansvaret för resp. förvaltningsområden, har i de nu nämnda och i ett stort antal ytterligare fall tillagts rätten att genom anmaningar avfordra den som försummat att fullgöra sina skyldigheter de uppgifter som bort lämnas eller den åtgärd i övrigt som bort vidtagas. Enbart en anmaning är emellertid

i många fall icke tillfyllest. Det har därför visat sig nödvändigt att framtinga de prestationsskyldigas medverkan genom vissa sanktioner mot dem som icke fullgör sina skyldigheter. Utöver vissa bestämmelser om bötesstraff, som här icke i övrigt skall beröras, finns ett stort antal föreskrifter enligt vilka myndigheterna tillagts rätten att förelägga och utdöma *viten*.

I 53 § TaxF stadgas sålunda att i anmaning, som utfärdas av *taxeringsnämnd*, *taxeringsintendent* och *prövningsnämnd* vite får föreläggas. Härmed avses anmaning enligt 22 § 2 mom., 24 § 2 mom. andra stycket eller 36 § att avlämna självdeklaration, enligt 36 § att fullständiga bristfällig självdeklaration och enligt 31 § 2 mom. första stycket att i övrigt meddela upplysningar för kontroll av egen deklara-tion, enligt 33 § att lämna vissa uppgifter för bedömande av stiftelses eller förenings skattskyldighet, anmaning enligt 39 och 45 §§ till arbetsgivare m. fl. att avlämna vissa uppgifter till ledning för annans taxering och enligt 41 § resp. 42 § 2 mom. till aktiebolag m. fl. att lämna vissa uppgifter till ledning för aktieägares och deläga-res taxering till statlig förmögenhetsskatt. I 142 § andra stycket återfinns betr. allmän fastighetstaxering och i 174 § andra stycket betr. särskild fastighetstaxering hän-visning till föreskrifterna om *viten* i bl. a. 53 §.

Enligt 83 § första stycket UppbF äger *länsstyrelsen* i vissa fall förelägga vite. Härmed avses att skattskyldig inte efterkommer anmaning enligt 20 § att avlämna preliminär självdeklaration eller att fullständiga sådan samt anmaning enligt 46 § 4 mom. att för jämkning inkomma med för den skattskyldige utfärdad debetsedel å preliminär skatt; att arbetsgivare, ehuru därtill skyldig, icke verkställt skatte-avdrag eller verkställt avdrag med för lågt belopp samt att arbetsgivare icke fullgjort vissa skyldigheter enligt 43 § beträffande skatteredovisning gentemot hos ho-nom anställd eller enligt 78 § beträffande sin bokföring eller andra anteckningar rö-rande utbetalda löner.

Även FBF ger *länsstyrelsen* befogenhet att i vissa fall förelägga vite. Här är fråga om försummelse att efterkomma anmaning om anmälan enligt 16 § om barns födelse m. m., anmaning om flyttningsanmälan enligt 21 § eller om inflyttning enligt 23 §, anmaning att återlämna utvandringscertifikat enligt 24 § samt anmaning att enligt 38 § lämna mantalsuppgift eller enligt 40 § lämna s k huvudförteckning.

Ovan har angivits de fall där vite kan föreläggas. Föreläggande får formen av en passus i anmaningen, där det heter att vederbörande förelägges att vid vite av visst angivet belopp senast inom viss tidrymd fullgöra den begärda prestationen. Enligt 123 § TaxF får vite ej bestämmas under 100 kronor eller över 5.000 kronor. Med detta förhållandevis höga minimum har lagstiftaren velat ge uttryck för att vitesbe-loppet med hänsyn till de absolut och relativt stora ekonomiska värden som ofta står på spel inte bör tilltas så lågt, att det framstår som ekonomiskt fördelaktigt för den som mottagit föreläggandet att tredskas. Å andra sidan bör vitesbeloppet givetvis inte bestämmas till högre belopp än som bedöms erforderligt för att fram-tinga prestation. JO har vid ett flertal tillfällen i samband med granskning av läns-styrelsernas beslut om utdömande av *viten* framhållit att hänsyn bör tagas till ve-

derbörandes sysselsättnings- och inkomstförhållanden, försörjningsplikt etc. I UppbF och FBF stadgas inga minimi- eller maximibelopp för viten utan blott att den försumlige må föreläggas »lämpligt vite». Enligt 55 § jämförd med 54 § TaxF skall delgivning av vitesföreläggande normalt ske genom s. k. postdelgivning. Motsvarande föreskrift saknas i UppbF och FBF. Enligt 124 § tredje stycket TaxF och 86 § femte stycket UppbF får i mål om utdömande av vite jämväl frågan huruvida vitet bort föreläggas komma under bedömande. I TaxF:s bestämmelse anges dessutom att även vitets belopp får komma under bedömande. Av stadgandena dras motsättningsvis den slutsatsen att själva vitesföreläggandena inte får överklagas. För taxeringsvitets del har detta dessutom stadgats uttryckligen i 125 § TaxF.

Rätten att utdöma viten som förelagts enligt TaxF, UppbF och FBF tillkommer länsstyrelsen. Talan om vitets utdömande förs i fråga om taxeringsviten enligt 124 § första stycket TaxF av taxeringsintendenten och beträffande uppbördsviten enligt 83 § andra stycket UppbF av vederbörande föredragande i uppbördsärenden hos länsstyrelsen eller av lokal skattemyndighet. 64 § 2 mom. FBF, som ger länsstyrelsen rätt att utdöma vite enligt FBF, saknar föreskrift om vem som för talan om sådant utdömande. Lämpligen bör uppgiften ankomma på den som påkallat vitesföreläggandet.

Framställning om utdömande av vite skall enligt TaxF och UppbF ske i form av en anmälan om att vitesföreläggandet ej iakttagits och att vitet därför bör tas ut. Anmälan får i vitesmålet en ställning likartad åklagarens i brottmål. Till grund för anmälan skall ligga en utredning rörande de omständigheter som är av betydelse för bedömningen av frågan om vitets utdömande, såsom att vitesföreläggandet delgetts behörigen, att det verkligen försuttits och att inte laga förfall är för handen, den förelagdes ekonomiska och personliga förhållanden, om vitet över huvud bort föreläggas och om vitesbeloppet är skäligt (jfr JO 1961 s. 391, 1964 s. 569 och 1967 s. 542). Ibland kan denna utredning inte åstadkommas utan biträde av polisen. Den på vilken det ankommer att göra anmälan är oförhindrad att, om han finner fog härför, underlåta att påkalla utdömande eller begränsa sin talan till ett utdömande av lägre belopp än det förelagda.

Av allmänna rättsgrundsatser följer att en anmälan om uttagande av vite skall delges den om vars fällande till vite det är fråga (JO 1964 s. 571). Vid delgivningen anses denne vidare böra beredas tillfälle att inom viss angiven tid inkomma med förklaring. Innan remiss sker till den vitesförelagde, har länsstyrelsen dock att kontrollera att utredningen är fullständig och om så befinns inte vara fallet vidta åtgärder för bristernas botande. Beträffande utredningsbefogenheterna kan hänvisas till vad som sagts därom vid redogörelsen för mantalsskrivningsprocessen. Det är dock att märka att för att vitesförfarandet skall fylla sin funktion med full effektivitet de olika leden i handläggningen bör följa snabbt på varandra. Lämpligt är därför att remissen till den förelagde sker genom postdelgivning, där sådan får användas.

Länsstyrelsens prövning av vitesfrågan är allsidig.²⁶ Enligt 124 § andra stycket

²⁶ Se Wennergren, Om utdömande av taxeringsförfarandets viten, Svensk Skattetidning 1960 s. 531.

TaxF gäller att vite inte får utdömas, om ändamålet med vitet finnes ha förfallit, när frågan om dess utdömande uppkommer. Stadgandet får anses ge uttryck för en allmän princip. Det tillfogas emellertid att om vitesförläggande iakttagits först efter det anmälan om vitets utdömande kommit in, ändamålet med vitet inte skall anses därigenom ha förfallit. Denna specialregel om betydelsen av försenad prestation torde inte ha allmän räckvidd. Jfr RÅ 1960 ref. 37. Vid sin prövning har länsstyrelsen möjlighet att jämka vitesbeloppet med hänsyn till omständigheterna och även att efterge vitet genom att pröva skäligen att ej ta ut det (jfr JO 1964 s. 569).

IV. Specialmotivering

1 §.

I fråga om prövningsnämndernas ersättande av skatterätter och sådana skatterätters kompetens hänvisar vi till landskontorsutredningens betänkande s. 196—198 och s. 218—225.

När det gäller att ange skatterättens sakliga och funktionella kompetensområde har vi valt att hänvisa till de olika specialförfattningarna och inte sökt räkna upp de olika mål och ärenden som det blir fråga om. Metoden har bl. a. den fördelen att lagen inte behöver ändras varje gång någon ny mål- eller ärendekategori förs under skatterättens kompetens.

Reglerna i lagen avses bli gemensamma för mål och ärenden. Av praktiska skäl används i lagtexten ordet mål som gemensam benämning. Härigenom vinnns även den fördelen att någon definitionsmässig uppdelning i mål och ärenden inte behövs. Att göra en sådan är inte utan svårigheter med hänsyn till att någon fast terminologi inte förekommer och tjänar i detta sammanhang inte något förnuftigt ändamål.

2 §.

Beträffande skatterätts kompetens i rummet, dvs. dess domkrets, hänvisar vi till landskontorsutredningens betänkande s. 226—227.

3 §.

Skatterätts organisation avhandlas i landskontorsutredningens betänkande s. 225—226. Rättens kansli behandlas i betänkandet s. 232—235.

Lagteknisk förebild har varit 5 § och 6 § tredje stycket förvaltningsdomstolskommitténs förslag till lag om rikets kammarrätter.

4 §.

I vad mån ett mål bör handläggas som nämndmål eller enmansmål diskuteras av landskontorsutredningen i betänkandet s. 229—231.

Andra stycket i paragrafen motsvarar i sak 87 § andra stycket TaxF. En redaktionell ändring i förtydligande syfte föreslås. I stället för »besvär (eller ansökan) . . . som biträts av motpart» träder »beslut . . . vars innehåll överensstämmer med parternas samstämmiga mening». Skatterättsdomaren bör inte ensam äga avgöra ett mål i mindre fördelaktig riktning än parterna är ense om. Han bör inte heller gärna t. ex. få bestämma en taxering till lägre belopp än parterna enat sig om.

Vissa av de mål som uppräknats i tredje stycket är av sådan karaktär att det i och för sig ter sig önskvärt att nämnd medverkar vid deras avgörande. Dit hör t. ex. mål om utdömande av vite och om handräckning vid taxeringsrevision. Det är endast behovet av snabba avgöranden som kan motivera deras hänförande till enmansmålen. Vi vill understryka landskontorsutredningens uttalande att sådana mål kan avgöras med nämnd, om det kan ske utan egentlig tidsförlust. Enligt vår mening bör de i möjligaste mån handläggas som nämndmål. Också mantalsskrivningsmål kan kanske någon gång vara av den karaktär att det är till fördel att nämnden medverkar. När det är fallet bör målet handläggas som nämndmål. Över huvud bör beaktas att tredje stycket ger skatterätten befogenhet att välja mellan handläggning med eller utan nämnd. Valet bör träffas med urskillning.

I uppräknningen av mål som får handläggas som enmansmål har inte medtagits t. ex. mål om handlings undantagande från taxeringsrevision eller mål om befrielse från uppgiftsskyldighet. Dessa är visserligen i och för sig av sådan natur att de utan olägenhet skulle kunna avgöras utan nämnd men eftersom de är ytterligt sällsynta i praktiken har det syntts onödigt att belasta lagtexten med ett omnämnande av dem.

5—9 §§.

Om skatterätts nämnd och om dess sammanträdesort skriver landskontorsutredningen i sitt betänkande på s. 227—229.

10 och 11 §§.

Som lagteknisk förebild står här 5 § i förvaltningsdomstolskommitténs förslag till lag om rikets kammarrätter.

12 §.

Denna paragraf kan sägas reglera skatterätts kompetens i tiden. Den bygger på landskontorsutredningens förslag i betänkandet s. 231—232.

13 §.

Som vi framhållit i inledningen råder någon tvekan inte om att för handläggningen av målen hos skatterätt som normalordning bör väljas en skriftlig, förhållandevis enkel procedur. Den nuvarande proceduren hos prövningsnämnd och länsstyrelse följer i stort sett det traditionella mönstret i svensk förvaltning för skriftlig beredning med efterföljande muntlig föredragning. Den får anses i allt väsentligt motsvara vad som ter sig önskvärt också hos en skatterätt.

Vi har alltså inte funnit några mera genomgripande ändringar av den skriftliga procedur som nu tillämpas hos prövningsnämnderna erforderliga. Medan gällande regler i TaxF hänför sig uteslutande till skattemål, skall bestämmelserna i lagen om skatterätt dock ta sikte också på andra typer av mål och ärenden. Det går därför inte att överföra reglerna i helt oförändrat skick. Allmänna lagtekniska övervä-

ganden har också lett oss till vissa omdispositioner och utbyggnader i förhållande till gällande regelsystem.

Enligt landskontorsutredningens förslag skall skatteverket fungera som partsorgan för det allmänna inte bara i taxeringsmål utan också i uppbörds- och folkbokföringsmål m. m. Landskontorsutredningen har enligt vår mening klart ådagalagt behovet av en sådan partsordning. Vi har i överensstämmelse härmed ansett oss kunna bygga upp förfarandet hos skatterätt som en skriftlig kontradiktorisk process med särskild hänsyn tagen till att den ena parten utgörs av ett myndighetsorgan som bör anförtros den primära utredningsfunktionen. Givetvis har vi utgått från att möjlighet liksom nu skall finnas att övergå till muntligt förfarande — helt eller delvis — i mera komplicerade mål eller när sådant förfarande eljest framstår som motiverat.

Förvaltningsdomstolskommittén har i sitt förslag till lag om rikets kammarrätter i 10 § första stycket tagit in en förklaring att förfarandet i mål som prövas av kammarrätt är skriftligt i den mån ej annat följer av vad som stadgas i det följande. En sådan förklaring överensstämmer med vad vi tänker oss för förfarandet i mål som prövas av skatterätt. Vi föreslår därför en motsvarighet därtill.

Av avgörande betydelse för ett förfarandes uppbyggnad blir om och i så fall i vilken omfattning det beslutande organet skall ta egna initiativ i fråga om utredningen och sakprövningen, m. a. o. i vilken utsträckning organet skall ingripa ex officio i det processuella skeendet. Ena ytterligheten representeras av processen i dispositiva tvistemål, där parterna i princip ensamma disponerar över processföremålet och bestämmer vilket utredningsmaterial som skall förebringas. Som exempel på motpolen — ett renodlat officialförfarande — kan nämnas förundersökning i brottmål. Däremellan finns olika mellanformer mellan dispositiva och officialpräglade förfaranden. Det förtjänar särskilt framhållas att ett beslutande organs karaktär av domstol alls inte utesluter att förfarandet hos organet utformas som ett officialförfarande. Officialprincipen strider inte mot domstolstanken. Det som skall tilläggas avgörande betydelse vid valet av processtyp är i stället processföremålets beskaffenhet.

Föremål för processen i skatterätt blir i de allra flesta fall frågor sammanhängande med offentlighetsrättsliga plikter. Redan denna omständighet talar för officiallinjen. Ytterligare skäl härför är att den lagstiftning, som skall tillämpas, på många punkter är svårfattlig och att den enskilde är i behov av vägledning och annan hjälp för att kunna komma till sin rätt. Den enskildes rätt främjas och en garanti fås för likformighet, rättvisa och materiellt riktiga resultat, om skatterätten får möjlighet att ex officio gripa in och inte hänvisas till att besluta på det material och inom ramen för de yrkanden och åberopanden som parterna presterar. Det förhållandet att officialprincipen skall iaktas i en process brukar inte anges i någon allmän regel. Den kommer i stället till uttryck på de olika punkter där den övat inflytande, t. ex. i regler om officialverksamhet för fullständigande av partskrifters innehåll och av utredningsmaterialet i övrigt samt om sakprövningen.

14 §.

I sitt förslag till lag om förvaltningsförfarandet valde besvärssakkunniga att med ordet utredning beteckna den verksamhet som försiggår efter det ett ärende blivit anhängigt och som har till syfte att skaffa underlag för det beslut varigenom myndigheten skiljer ärendet från sig. Ordet beredning fann de sakkunniga mindre lämpligt, eftersom det i detta sammanhang inte är fråga bara om myndighetens verksamhet utan också om parts. Vi finner att besvärssakkunnigas uppfattning har särskilt fog för sig i ett förfarande där ena parten är ett myndighetsorgan med markerad utredande funktion. Vi har därför använt ordet utredning i lagtexten.

Utredningens primära ändamål förklarade besvärssakkunniga vara att göra klart mellan vilka alternativ valet kan stå vid ärendets avgörande och vilka omständigheter som kan vara av betydelse för detta val. För att ta ett exempel från taxeringsområdet kan fråga uppkomma huruvida en tomtförsäljning skall bedömas enligt reglerna om realisationsvinstbeskattning eller enligt rörelsebeskattningens regler. I ett av en part anhängiggjort ärende syftar utredningen enligt besvärssakkunniga naturligen till att fastställa om faktiska och rättsliga förutsättningar föreligger för meddelande av ett beslut med det innehåll som parten yrkar eller om sak- och rättsläget är sådant att partens talan skall ogillas eller beslut av annat innehåll än det yrkade eljest skall meddelas. Yrkar skattskyldig att en tomtförsäljning skall betraktas som ej yrkesmässig och att därvid skattepliktig realisationsvinst ej skall anses ha uppkommit, blir utredningens uppgift att klargöra om faktiska och rättsliga förutsättningar för en sådan bedömning är för handen. Tänkbart alternativ är att försäljningen visserligen betraktas som ej yrkesmässig men att den skattskyldige finnes skola beskattas för viss realisationsvinst. Eller också att verksamheten bedöms som yrkesmässig med beskattning av viss rörelsevinst som följd. En central roll tillägger besvärssakkunniga klarläggandet av de faktiska förhållandena, såsom händelseförlopp, sakförhållanden, sakers och personers egenskaper, erfarenhetsrön och värderingsnormer. De faktiska omständigheternas förhandenvaro styrks genom bevis. Som exempel på bevis nämns skriftliga handlingar, såsom kontrakt och räkenskapsverifikationer, föremål, såsom varuprover, samt muntliga eller skriftliga utsagor av personer. Att spalta upp utredningen i förvaltningsförfarandet i bevisning och annan utredning låter sig dock enligt besvärssakkunniga inte göra generellt. Vi är av samma mening i fråga om förfarandet hos skatterätt.

Såsom ett grundläggande element i utredningen vid sidan av fastställandet av de faktiska omständigheterna betecknar besvärssakkunniga urskiljandet och tolkandet av tillämpliga rättsregler. Dessa bestämmer utredningens inriktning. Det är de omständigheter som enligt rättsreglerna är att betrakta som relevanta som skall klarläggas. För att återknyta till det förut nämnda exemplet skall en rad faktorer utredas vid rörelsebeskattning av tomtförsäljning, vilka saknar intresse vid realisationsvinstbeskattning, t. ex. värde på in- och utgående lager, fordringar och skulder. Är fråga åter om utövning av fritt skön, skall utredningen ta sikte på de olika förhållanden som rimligen bör tillmätas betydelse vid sådan bedömning.

Nu skildrade allmänna grundsatser sammanfattade besvärssakkunniga i en regel om att genom utredningen i ärende de omständigheter skall klarläggas, vilka är av betydelse för dettas avgörande. Grundsatsen kan förefalla tämligen självklar och onödig att lagfästa. Erfarenheten lär emellertid att en utredning lätt länkas in på orätta banor, spårar ur, bedrivs från för snäva utgångspunkter eller splittras, om inte den utredande från början gör klart för sig vad som är huvudsak och bisak, relevant och irrelevant. Utan målmedvetenhet och konsekvens i utredningen och en från början riktig kanalisering av materialsamlandet åstadkoms inte något adekvat beslutsunderlag. En regel om utredningens mål riktar sig till samtliga som medverkar i utredningen, i första hand då till det allmännas ombud, men även till den enskilda parten och givetvis i sista hand till det beslutande organet, skatterätten. Vi finner i likhet med besvärssakkunniga att en sådan regel har en ej oväsentlig funktion att fylla som utgångspunkt för följande föreskrifter om utredningsförfarandet. Vi föreslår därför att den tas in som ett första led i regleringen av detta förfarande.

I ett kontradiktoriskt förfarande, där ena parten utgörs av ett organ för det allmänna, förväntar man sig att detta organ i allt väsentligt svarar för den utredning som behövs utöver den enskilda partens. Det beslutande organets uppgift i utredningshänseende kommer i praktiken härigenom att begränsa sig till att med hjälp i främsta rummet av remissinstitutet leda utredningen. Av särskild betydelse härvidlag är naturligtvis skriftväxlingen mellan parterna. Till styrningen av parternas utredningsaktiviteter fogar sig uppgiften att vaka över att utredningsmaterialet blir så fullständigt som möjligt. Till denna bevakningsuppgift hör inte bara remisser till beslutsmyndigheter utan också komplettering av parternas utredningsmaterial genom t. ex. hörande av sakkunnig, verkställande av syn, hörande av part eller annan skriftligen eller muntligen.

Som förut påpekats fäste taxerings-sakkunniga stor vikt vid en aktiv processledning från prövningsnämndens sida. Visserligen bör den processledande funktionen mera sällan aktualiseras i materiellt hänseende, när ett allmänt ombud är verksamt, men vi anser att man här står inför en viktig princip som bör komma till uttryck i lagtexten. Det bör klart sägas ifrån att skatterätten leder parternas utredning och att skatterätten skall verka för att utredningsmaterialet blir så fullständigt som möjligt. För vår lagtext har vi delvis haft 11 § första stycket förslaget till lag om rikets kammarrätter till förebild.

Kompletterande utredningsåtgärder av olika slag kan bli nödvändiga. Normalt torde det dock inte behöva bli fråga om annat än inhämtande av enstaka upplysningar o. d. genom hänvändelse till enskild part eller annan. Formlig remiss lär inte alltid vara påkallad. Ibland bör det gå lika bra med en telefonförfrågan varvid svaret tillförs målet i tjänsteanteckningens form. Dylika åtgärder bör kunna vidtas av den tjänsteman som svarar för beredningen i överensstämmelse med vad som gäller enligt länsstyrelseinstruktionen. Men mera ingripande initiativ såsom begäran till skatteverket att det genom taxeringsrevision eller annan åtgärd införskaffar ytterligare material bör beslutas av skatterättens ordförande. Vi förutsätter att

dessa beslutskompetensfrågor regleras i annat sammanhang än i lagen om skatterätt.

I sitt lagförslag tog besvärssakkunniga också in en föreskrift om att part skall medverka vid utredningen och att han skall förebringa vad som är av betydelse för ärendets avgörande i den mån det är tillgängligt för honom och i erforderlig utsträckning yttra sig över det som eljest förekommit i ärendet. Vidare skulle myndigheten inte få avvisa det som part önskade förebringa eller anföra till stöd för sin talan, om det ej fanns sakna betydelse eller det inte kunde anstå med ärendets avgörande. Föreskrifterna tog sikte mest på en enskild parts situation.

TaxF ställer långtgående krav på en skattskyldigs medverkan till en riktig beskattning av honom. Kravet konkretiseras bl. a. genom reglerna om självdeklaration och utformningen av blanketten för denna.

Enligt 31 § 2 mom. TaxF är envar efter anmaning skyldig att i den omfattning som angetts i anmaningen meddela upplysningar utöver dem som lämnats i självdeklarationen. Fråga skall vara om upplysningar som finnes erforderliga för egen taxering. Efter anmaning är en deklarationsskyldig person tillika skyldig att förete kontrakt, kontoutdrag, räkning, kvitto eller annan därmed jämförlig handling som finnes erforderlig för kontroll av deklarationen. Prövningsnämnd är enligt 51 § TaxF behörig att meddela sådana upplysnings- och editionsförelägganden som nu sagts. Enligt 53 § TaxF får vite föreläggas utom för edition.

Av de återgivna stadgandena framgår att frågan om skattskyldigs plikt att medverka till utredningen är tämligen utförligt reglerad i TaxF. Vad gäller övriga författningar som kan bli föremål för tillämpning hos skatterätt förhåller det sig på liknande sätt. Vi har därför inte ansett nödvändigt att i lagen om skatterätt ta in något principstadgande om enskild parts skyldighet att — på eget initiativ eller efter anmodan — medverka genom att lämna upplysningar, förete skriftliga bevis m. m. I denna del bör det ankomma på specialförfattningarna att svara för de erforderliga föreskrifterna.

Inte heller har vi sett det som en uppgift för lagen att ange skatteverkets skyldigheter i utredningshänseende utöver vad som redan kan utläsas ur den allmänna regeln om utredningens ändamål. Vi förutsätter att denna i mån av behov kompletteras med föreskrifter om skatteverkets åligganden i instruktion, arbetsordning e. d.

Att enskild part skall få agera och argumentera fritt för sin sak hos skatterätt inom rimliga gränser torde heller inte behöva stadgas särskilt i lagen. Det ligger i sakens natur att onödiga hinder inte skall resas mot en enskild parts aktivitet för sakens utredning. Häri ligger bl. a. att en framställning från part om uppskov med målets avgörande för att parten skall få tillfälle komma in med ytterligare utredning bör bifallas så långt det är möjligt.

15 §.

En omdebatterad fråga är om det ex officio skall kontrolleras huruvida en skattskyldigs besvär kommit in i rätt tid eller ej. Frågeställningen kompliceras av att reglerna om skattskyldigs klagan över sin taxering bildar ett synnerligen invecklat

mönster med — utöver den ordinarie besvärstiden enligt 76 § TaxF — särskilda besvärstider enligt 99 och 100 §§ TaxF. Härtill kommer att taxeringsintendent med stöd av sin rätt att klaga till förmån för den skattskyldige kan göra skattskyldigs för sent anförda besvär till sina varigenom den skattskyldige har ytterligare en extraordinär väg för omprövning av sin taxering. Det är inte att förundra sig över att praxis prövningsnämnderna emellan blivit mycket oenhetlig i fråga om avvissande av för sent anförda besvär. Medan vissa prövningsnämnder konsekvent prövar att besvärstiden enligt 76 § TaxF eller i förekommande fall 99 eller 100 § TaxF iakttagits, avvisar andra prövningsnämnder för sent inkomna besvär endast när taxeringsnämndsordföranden eller taxeringsintendenten gjort invändning på denna grund mot besvärens prövning. I de senare fallen kan praxis också växla alltefter det intresse taxeringsintendenterna ägnar åt frågan. Anser sig en taxeringsintendent endast i sällsynta undantagsfall böra göra invändning mot sakprövning, kommer resultatet i praktiken tydligen att bli att så gott som alla besvär blir sakprövade oavsett när de anhängiggjorts.

Den utstuderade besvärsordningen är ett historiskt arv. Det kan diskuteras om den är behövlig och om besvär över taxering till skatterätt över huvud taget bör vara bundna av andra tidsgränser än en allmän preskriptionstid. Det har emellertid inte varit vår uppgift att ingå på sådan diskussion. Vi vill emellertid hävda att, om man väljer en ordning med författningsstadgade besvärstider, den ordningen också bör följas och tillämpas lika inom hela landet. Att författningsmässigt hålla fast vid viss ordning, men i praktiken tillämpa en annan, är en dubbelmoral som inte bör få leva vidare hos skatterätterna. Då det inte lär vara möjligt att säkerställa en enhetlig ordning i dessa stycken på annat sätt än genom lagstiftning, föreslår vi en uttrycklig regel om att ansökan eller besvär, som ej kommit in i rätt tid, inte får prövas.

För taxeringsmålens del betyder detta bl. a. att, om skatteverkets utredning ger vid handen att en skattskyldig besvärat sig för sent, skatteverket måste anföra formliga besvär till förmån för den skattskyldige för att en rättelse till hans fördel skall kunna beslutas av skatterätten. Detta kan synas utgöra en onödig formell omgång men blir en nödvändig följd av en konsekvent tillämpning av besvärsreglerna. Kritiken bör riktas mot besvärsreglerna inte mot det de ger upphov till.

För att besvär, som kommit in efter den 15 augusti i taxeringsmål, skall kunna avvisas som för sent anförda räcker det inte med att konstatera ankomst efter nämnda datum. Det måste också vara utrett att taxeringsnämndens beslut delgetts den skattskyldige senast den 15 juli. Är det delgivet senare, gäller den längre besvärstiden enligt 99 § TaxF. Hos flera prövningsnämnder tillämpas redan den ordningen att uppgift i angivna fall inhämtas från vederbörande postkontor om när den rekommenderade försändelsen från taxeringsnämnden utkvitterats. Denna ordning får tydligen lov att komma till allmän användning hos skatterätterna för att de skall kunna tillämpa den föreslagna regeln om ex officio-prövning av besvärstiderna.

Vårt förslag om avvisande ex officio av för sent anförda besvär överensstämmer med besvärssakkunnigas förslag i denna fråga för förvaltningsförfarandet i allmänhet (betänkandet s. 592). Vi har övervägt om den omständigheten att förfarandet hos skatterätt skall bygga på officialprincipen bör leda till att skatterätten ges rätt att sakpröva en taxering, även om besvären är för sent anförda. I realiteten skulle det innebära att skatterätten återställde försutten tid eller beviljade resning. De funktionerna bör vara förbehållna regeringsrätten i den mån de inte realiter kan utövas inom ramen för extraordinära besvär. Därför har vi avvisat tanken på en sådan lösning.

Utöver försutten tid kan andra hinder mot sakprövning möta, såsom bristande parts- eller processbehörighet, frånvaro av talerätt, res judicata och litispensens. Också i dylika fall skall ansökningen eller besvären avvisas. Besvärssakkunniga upptog i sitt förslag till lag om förvaltningsförfarandet en allmän regel härom (betänkandet s. 419). Vi anser emellertid inte nödvändigt att en motsvarighet här till inflyter i lagen om skatterätt. Regeln uttrycker inte annat än som ändå gäller och skulle kunna få den ej önskvärda bieffekten att mer uppmärksamhet ägnas åt frågor om talans avvisande än som är motiverat. Det skulle vara mycket olyckligt om processen hos skatterätterna utvecklade sig därhän att allmänheten fick det intrycket att skatterätterna lade ner mycken möda på att finna hinder mot sakprövning för att slippa verkställa en sådan.

16 §.

I 75 § TaxF stadgas visserligen uttryckligen att besvär, som kommit in till fel prövningsnämnd, skall översändas till rätt ställe. Se också 4 kap. 3 § besvärssakkunnigas lagförslag. Sådant översändande måste dock anses så självklart för en skatterätt att det inte behöver föreskrivas särskilt. Vi har därför inte i vårt lagförslag tagit in någon motsvarighet till stadgandet. Givetvis behöver det då ej heller sägas något om överlämnande till annan behörig instans än annan skatterätt, t. ex. till kammarrätten eller riksförsäkringsverket, när sådant påkallas.

Såsom framgår av redogörelsen för gällande rätt ger för närvarande i praktiken normalt även den mest ofullkomliga besvärsskrift i skattemål upphov till saklig prövning hos prövningsnämnden. Motsvarande gäller t. ex. en klagoskrift hos länsstyrelsen i uppbörs- eller folkbokföringsmål. Även om en skattskyldig bara uttrycker sitt missnöje i största allmänhet eller frågar om det inte är något fel på hans taxering, eftersom han fått så stor kvarstående skatt, blir taxeringen och debiteringen föremål för granskning och en saklig prövning kommer till stånd. Granskningen ombesörjs i första hand på taxeringssektionen eller hos lokal skattemyndighet. Denna ordning medför så stora fördelar allmänt sett att den bör bestå. Den lämpligaste lösningen synes vara att alla anmärkningar mot taxering, uppbörs- och folkbokföringsåtgärder etc. preliminärt klassificeras som besvär hos skatterätten och diarieförs som sådana på dennas kansli, när det inte redan från början står klart att de kan besvaras direkt av annan myndighet med rättelsekompetens (lokal skatte-

myndighet, skatteverket). Det bör lämpligen ankomma på skatteverket att vid sin utredning klargöra inom vilken kategori klagomålen faller. Hinder bör inte möta att skatteverket ombesörjer att sådan rättelse kommer till stånd, som finnes kunna ske utan skatterättens medverkan, och meddelar skatterätten härom. Skatterättens samtycke härtill bör kunna betraktas som underförstått. Skatterätten kan sedan avskrika målet, om partens talan därmed är slutbesvarad.

I 7 kap. 2 § förslaget till lag om förvaltningsförfarandet upptar besvärssakkunniga en bestämmelse om att i framställning, varigenom talan väcks, parten skall tydligt ange sitt yrkande samt de omständigheter, på vilka detta grundas. Även om det i princip bör kunna begäras av den, som hos skatterätt gör en framställning eller anför besvär, att han talar om vad han vill och vad han stöder sina anspråk på, synes det inte lämpligt att i ett så utpräglat officialprövningsförfarande som det vi förordar ställa något ovillkorligt krav på att parten tydligt anger yrkande och grunder. Talan skall föranleda sakprövning även om talan är otydlig. Inte heller tjänar det något förnuftigt ändamål att i lagtexten föreskriva att parten *bör* iaktta detta anspråk på yrkande och grunder. Lämpligare är att på vanligt sätt lämna frågan öppen och låta det ankomma på skatterätten att ge anvisningar. Också genom upplysningar på ansökningsblanketter och i besvärshänvisningar går det att verka för att ansöknings- och besvärsskrifterna från början får det innehåll som fordras för en meningsfull prövning. Se också landskontorsutredningen s. 204 om blanketter för taxeringsbesvär.

Det förekommer ej sällan att besvärsskrifter kommer in oundertecknade. Besvärsskriften kan t.ex. bestå enbart av missnöjesyttring tecknad på baksidan av underrettelsen om avvikelse från självdeklarationen. Undertecknande med enbart maskinskrift är heller inte ovanligt. Ombud fogar ej heller alltid fullmakt till besvären. Att sökanden eller klaganden i sådana fall skall få anvisningar om komplettering följer visserligen redan av föreskrifterna i 1946 års servicecirkulär. Skatterätts skyldighet att meddela sådana anvisningar utgör emellertid ett så betydelsefullt moment i förfarandet att den bör framgå av lagen och ej endast av en administrativ föreskrift. Härtill kommer nyssnämnda anvisningar om förtydligande av talan. Vi föreslår därför ett stadgande som utsäger att skatterätt skall meddela anvisningar om ansöknings- eller besvärsskrift behöver fullständigas.

Stadgandet blir tillämpligt när skriften är behäftad med formella brister, som bör avhjälpas innan en saklig behandling påbörjas. Det inskränker sig emellertid inte till fall av formella brister utan gäller i och för sig också vid materiella brister som består av ofullständigt angivande av yrkande eller grunder. Av praktiska skäl torde det dock mera sällan komma i fråga att skatterätten meddela anvisningar om fullständigande av en skrift i fråga om yrkande eller grunder. Den mest ändamålsenliga ordningen torde vara att erforderlig komplettering i sådana hänseenden kommer till stånd under skatteverkets utredning.

I detta sammanhang uppkommer också frågan om skatterätts befogenhet att utan prövning avvisa ansökan eller besvär när skriften är så ofullständig att den är otjänlig som grund för prövning i målet. Det har redan framhållits att varje missnöjes-

eller viljeyttring i princip bör utlösa en officialprövning. Helt uteslutet torde det väl dock inte vara att skriften är så intetsägande eller förvirrad att det inte går att vinna klarhet i vart den syftar. I förarbetena till 112 § TaxF uttalades (prop. 1956: 150 s. 318) om besvärmyndighetens rätt att avvisa ofullständiga besvär att den borde begagnas med urskillning och huvudsakligen ses som en yttersta utväg att komma till rätta med parter som ej kan förmås att precisera sin ståndpunkt, där detta är av betydelse för målets avgörande, samt att bestämmelsen självfallet ej får tillämpas så att prövningsnämnderna underlåter att göra en befogad ändring i taxeringen därför att den skattskyldige saknat förmåga att mera klargörande precisera sina yrkanden. Den omständigheten att i stället för prövningsnämnden träder en skatterätt med mera markerad domstolsprägel bör enligt vår mening inte föranleda någon ändring i betraktelsesättet i skärpande riktning.

Mot bakgrunden av förut angivna omständigheter kan det ifrågasättas om någon bestämmelse över huvud taget behövs angående rätt för skatterätten att avvisa en i fråga om yrkande och grunder ofullständig framställning. Som framgår av redogörelsen för gällande rätt finns det emellertid ett specialfall, för vilket en sådan bestämmelse skulle ha en funktion att fylla, nämligen reservationsbesvärfallet.

Möjligheten att anföra reservationsbesvär bör i princip stå öppen för envar part. Legitima behov härav kan påvisas. För offentlig part måste dock detta endast i mycket sällsynta undantagssituationer vara fallet. Med reservationsbesvär från sådan part skall man alltså i princip inte behöva räkna. I taxeringsmål blir rätten för skatteverket att anföra sådana besvär ytterst beskuren enligt landskontorsutredningens förslag. Se utredningens betänkande s. 215. Inte heller i övriga mål lär utrymmet för reservationsbesvär från skatteverket vara av nämnvärd omfattning.

Enskild part, som anför reservationsbesvär och förbehåller sig att senare få precisera sina yrkanden och grunderna för dem, anger ej sällan viss tid inom vilken han ämnar fullfölja besvären. Är tiden rimlig, bör det godtas. Hörs han ej av inom den utlovade tiden, bör han påminnas. Ofta begär han i så fall ytterligare uppskov. Det torde vanligen vara svårt att neka honom det, om han anför vägande skäl och tiden räcker till för ytterligare uppskjutande av handläggningen.

Mot enskild part som förhalar målet genom att underlåta att fullfölja anförda reservationsbesvär, bör skatterätten förfoga över något slags tvångsmedel. Ett hot om att besvären kan komma att inte tas upp till prövning om de inte fullföljs synes utgöra ett ändamålsenligt tvångsmedel för detta fall. Bestämmelsen i förevarande paragraf har utformats i enlighet härmed.

17 §.

I ett mål, där två parter står mot varandra, är det som förut framhållits naturligtast och lämpligast att låta utredningen bygga på en skriftväxling mellan parterna, som i mån av behov kompletteras av det beslutande organet genom att yttranden inhämtas från myndigheter och sakkunniga, frågor ställs till part eller vittne, muntlig förhandling eller syn anordnas m.m. Sedan en ansöknings- eller besvärsskrift

diarieförts på skatterättens kansli och en akt lagts upp med utdrag ur taxeringslängd eller motsvarande samt material från arkivet, bör i enlighet härmed skriften med tillhörande handlingar tillställas sökandens/klagandens motpart. Det förtjänar erinras om att skatteverket enligt landskontorsutredningens förslag blir enskilds motpart inte bara i skattemål utan också i uppbornds- och folkbokföringsmålen m. m.

Framställningar och besvär från enskilda, som faller inom skatterättens kompetensområde, torde skatterätten som antytts praktiskt taget utan undantag böra kommunicera med skatteverket, hur utsiktslösa de än kan te sig t. ex. på grund av att fatalietiden försuttits, den enskilde inte är saklegitimerad eller talan är uppenbart obefogad. Det kan nämligen tänkas att det allmännas ombud i kraft av sina befogenheter kan lägga saken till rätta. Skatteverket kan t. ex. som förut nämnts genom att göra en enskild klagandes besvär till sina egna åstadkomma sakprövning, fastän besvären kommit in för sent eller anförts av en person som saknar saklegitimation. Det bör i sammanhanget också erinras om att genomgången av besvärsskrifter utgör en form av efterkontroll av taxeringsnämnders och andra myndigheters arbete. Remiss till skatteverket lär därför inte kunna underlåtas annat än i fullständigt självklara mål såsom när en person med en enkel löntagardeklaration missförstått en underrättelse om formell rättelse och yrkar taxering enligt deklarationen, fastän det är just vad taxeringsnämnden beslutat. Som ytterligare exempel kan nämnas samtaxerad makes framställning om räntebefrielse.

Beträffande besvär av taxeringsintendent gäller för närvarande att kommunikation med den skattskyldige får underlåtas, om hinder möter. Vidare behöver besvär inte kommuniceras, om det bara är fråga om rättelse av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

En kommunikationsskyldighet får anses fullgjord, när myndigheten gjort vad som står i dess makt för att nå kontakt med vederbörande men misslyckats på grund av ett hinder, t. ex. att det inte gått att utröna hans uppehållsort eller att nå honom där med en delgivningsförsändelse. Man kan inte begära mer än det möjliga. Denna självklara grundsats behöver enligt vår mening lika litet här som annorstädes skrivas in i lag. Vi föreslår därför inte någon motsvarighet till nuvarande föreskrift om att kommunikation får underlåtas när hinder möter. Vi förutsätter att skatterätten får samma tekniska delgivningsbefogenheter som tillkommer en allmän domstol. Då frågan om delgivning i förvaltningen och hos domstolar är föremål för överväganden i justitiedepartementet anser vi oss inte böra gå in på den närmare.

Vad gäller skatteverkets besvär för rättelse av uppenbara förbiseenden, vanligen felräkningar, felskrivningar, förbiseenden att tillgodoräkna allmänt avdrag e.d., bör enligt vår mening kommunikation kunna få underlåtas endast när det är fråga om rättelse som både siffermässigt och sakligt uppenbart är till den skattskyldiges fördel. I sådana fall fyller kommunikationen normalt inte något behov. Det förtjänar här erinras om att en lägre taxering inte alltid är till den skattskyldiges fördel. Jfr t. ex. 8 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt angående betydelsen av att barns beskattningsbara inkomst uppgår till *minst* 100 kronor.

Men syftar besvären till en rättelse, som går den skattskyldige emot, behövs delgivning av utredningsskäl. Det som ser ut som en felräkning kan vara rätt räknat men fel skrivet och det som förefaller vara ett förbiseende kan visa sig inte vara det när bilden fullständigas med ytterligare fakta. Det är därför inte bara ett utrednings- utan ett verkligt rättssäkerhetsintresse att besvärsskriften kommuniceras.

När framställning görs om handräckning för taxeringsrevision kan det föreligga risk för att handräckningen omintetgöres genom att räkenskapsmaterialet undanskaffas, om den skattskyldige förvarnas. När kommunikation kan antas vålla att handräckningen inte går att genomföra, bör framställningen kunna prövas och bifallas utan föregående kommunikation.

Fara i dröjsmål brukar också utgöra legitimt skäl att underlåta kommunikation. Det är visserligen angeläget att framställningar om utdömmande av vite handläggs snabbt så att vitet kommer till sin rätt som tvångsmedel. Behovet av snabb handläggning bör dock inte när det gäller utdömmande av ett straff få föranleda slopande av kommunikation. Skatteverkets framställning om utdömmande av vite bör därför inte få prövas utan föregående kommunikation med den som försuttit vitet. Se vidare landskontorsutredningen s. 220 om vitesmåls handläggning.

Enligt 52: 7 rättegångsbalken gäller att hovrätt inte får göra ändring i ett genom besvär överklagat underrättsbeslut, såvitt angår klagandens motparts rätt, om denne inte lämnats tillfälle att förklara sig. Stadgandet ger hovrätten möjlighet att avvisa eller avslå besvär utan att dessförinnan ha delgett besvärsskriften med motparten. En skatterätt bör på motsvarande sätt kunna avslå eller avvisa besvär och framställningar från skatteverket utan föregående kommunikation med den enskilda motparten.

Kommunerna har en speciell ställning på skatte- och folkbokföringsområdena som innefattar rätt för dem att besvara sig. När de gör det uppkommer en trekantsprocess. Utöver kommunen figurerar två andra parter — den enskilde och skatteverket.

Gällande rätt föreskriver att taxeringsbesvär av kommun alltid skall kommuniceras med taxeringsintendenten och i princip också med den skattskyldige. För mantalsskrivningsmålens del är kommunikationsfrågan oreglerad.

Skatteverkets eller en enskilds framställning eller besvär kan i vissa fall beröra en kommuns ekonomiska intressen i sådan grad att kommunen bör få del av framställningen eller besvären. Gällande rätt säger att yttrande skall inhämtas från vederbörande kommun, när det finnes påkallat.

Enligt vår mening saknas anledning att kräva kommunikation av kommuns framställningar och besvär med enskild sakägare och skatteverket eller vice versa av de senares skrifter med kommun för andra fall än de där något motstående intresse finnes att bevaka. En regel om delgivning med motpart torde under sådana förhållanden ge tillräcklig ledning också för fall av kommuntalan resp. motstående kommunintressen.

Under hänvisning till det anförda föreslår vi att en ansöknings- eller besvärsskrift skall delges sökandens eller klagandens motpart, om det ej är uppenbart obehövt eller till men för genomförande av beslutet i målet.

Med tanke på den utredningsuppgift, som ankommer på skatteverket, bör till detta överlämnas inte bara själva besvärsskriften och dess bilagor utan också övrigt aktmaterial.

När en skatteverkets skrift delges den enskilda motparten, bör givetvis likaledes samtliga bilagor bifogas, om de inte redan förut delgetts. Lämpligen bör handlingarna sändas i avskrifter som parten får behålla. Själva akten med originalhandlingarna bör däremot i detta fall såsom för närvarande sker kvarligga på rättens kansli för att målet skall kunna prövas i sak, även om den enskilda parten inte hör av sig. Det förhållandet att akten som sådan inte delges får självfallet inte leda till att något material av betydelse för avgörandet inte kommer under partens ögon. Det är av allra största vikt från rättssäkerhetssynpunkt att parten haft tillfälle att granska och anmärka på det material, på vilket avgörandet i målet sedermera grundas. Har skatteverket t.ex. inhämtat ett utlåtande och tagit ledning av det för sitt ställningstagande, skall detta bifogas i avskrift när dess skrift delges den enskilda parten. Ej sällan kan dock bland bilagorna återfinnas material som den enskilda parten tidigare fått del av, t.ex. handlingar rörande verkställd taxeringsrevision. De behöver naturligtvis inte delges ånyo. Direkt avrådligt är det vidare att delge utlåtanden och upplysningar som är uppenbart oriktiga eller ovidkommande. De kan leda den delgivne vilse.

18 §

Kommunikation innebär inte bara delgivning av en ansökan eller en besvärsskrift med den saken rör utan också att denne lämnas tillfälle att yttra sig över de mot honom riktade yrkandena. Han får inte dömas ohörd. Denna kontradiktoriska princip kan utvecklas ett steg ytterligare genom krav på den delgivne att han verkligen hör av sig. Det är naturligt att ta ett sådant steg när det gäller att konstruera ett förfarande inför en domstol. Ett särskilt skäl att ställa krav på svar är att man behöver få veta om målet är otvistigt eller tvistigt för att kunna tillämpa domförhållningsreglerna. Endast otvistiga mål får avgöras som enmansmål. Att krav skall ställas på skatteverket att yttra sig över kommunicerad ansöknings- eller besvärsskrift framgår av vad förut sagts om skatteverkets utredningsuppgift.

På enskild part ställs i prövningsnämndsprocessen enligt TaxF inte något krav alls vid kommunikation av taxeringsintendents besvär. Det sägs intet om att han skall yttra sig över yrkande, grunder eller innehållet i övrigt i de kommunicerade handlingarna. Som framgått av redogörelsen för gällande rätt förekommer det dock hos prövningsnämnderna att den skattskyldige uppmanas att skriftligen meddela att han inte har något att erinra mot taxeringsintendentens yrkande, när det är fallet. Viss kritik har riktats mot denna ordning under hänvisning till att den skattskyldige kan förledas att lämna medgivanden vilkas innebörd inte står fullt klar för honom. Vi anser dock i likhet med bl. a. riksskattenämnden att förfarings sättet är rationellt.

Man får på detta sätt fram flera mål till enmansavgörande utan att för den skull rättssäkerheten kommer i fara. Också enmansmålen prövas noga och intet mål får avgöras som enmansmål om inte full säkerhet råder om att det är otvistigt. Kan det misstänkas att den skattskyldige, den mantalsskrivne etc. lämnat ett medgivande mot bättre vetande, får förutsättning för ett enmansavgörande anses inte vara för handen.

Ett lagfästade av den ordning som vuxit fram i praxis skulle innebära att skatterätten vid kommunikation med den enskilda motparten inte skulle bereda honom tillfälle att avge förklaring utan i stället ålägga honom att göra det. En förutsättning för att ett sådant krav skall kunna ställas är emellertid att det inte begärs för mycket av förklaringen.

Om förklaring i besvärsmål föreslår besvärssakkunniga (betänkandet s. 581) följande. Förklaringen skall ställas till besvärsmyndigheten. Den skall innehålla yttrande rörande besvärstalan och de till stöd för denna anförda grunderna. Förklaranden skall därutöver ange de omständigheter han vill andra. Önskar han att besvärsmyndigheten skall föranstalta om viss utredning eller om sammanträde för muntlig handläggning, skall han hemställa härom. Vid förklaringen skall han foga de tidigare ej förebragta bevis vilka han vill åberopa och som är tillgängliga för honom.

Föreskrifter av det slag som de skildrade passar inte särskilt bra i en sådan process som den vid skatterätt med enskild part mot offentlig part med utredningsbördan lagd på sistnämnda part. I en dylik process måste man kräva mera av den offentliga partens och mindre av den enskilda partens förklaring än besvärssakkunniga föreslår. Frågan om hur den offentliga partens förklaring skall utformas skulle kunna lämnas oregerad i lagen och behandlas instruktionsvägen genom interna föreskrifter. Beträffande enskild parts förklaring kan regler i lagen dock ej helt undvaras. Under sådana förhållanden synes lämpligt att ge en gemensam grundläggande bestämmelse i ämnet.

Med tanke på att processen bör vara så enkel att en enskild skall kunna föra sin talan själv utan juridiskt eller annat sakkunnigt biträde, bör kraven på förklaringen vara mycket måttfulla. Väsentligast är som förut nämnts att skatterätten får veta hur parten ställer sig till yrkandena. Något annat krav synes därför inte böra ställas på en förklaring än att den ger upplysning om huruvida förklaranden medger eller bestrider yrkandena i målet.

Det får anses vara till fördel både för skatterätten och för motparten om förklaranden inte bara meddelar om han medger eller bestrider yrkandena utan också utvecklar sin ståndpunkt och yttrar sig över de omständigheter på vilka yrkandena grundar sig. Det främjar också processen om det redan i förklaringen ges till känna om någon särskild utredning önskas verkställd eller muntlig förhandling anordnad. Från dessa synpunkter ter det sig önskvärt att skatterätten vid kommunikationen inte bara förelägger den delgivne att komma in med skriftlig förklaring till skatterätten, som anger huruvida yrkandena medges eller bestrids, utan också ger anvis-

ningar om vad förklaringen i övrigt bör innehålla till främjande av en ändamålsenlig handläggning. Bestämmelsen om förklaringsföreläggande har utformats i enlighet härmed.

Annan påföljd vid underlåtenhet att efterkomma föreläggande att komma in med förklaring kan inte komma i fråga än den att målet avgörs utan sådan förklaring. Från allmän synpunkt är det av värde att få tillgång till en förklaringskrift som klarlägger tvisteläget. Erfarenheten visar att det är mycket lättare att få svar på förelägganden, om portofria svarskuvert biläggs. Vi föreslår därför att det tas upp till övervägande om skatterätt inte bör kunna få förfoga över rätt att foga sådana till sina förlägganden.

För att ytterligare åskådliggöra hur vi tänkt oss systemet utformat lämnar vi här också exempel på formulering av ett föreläggande om förklaring vid kommunikation av besvärsskrift från skatteverket.

Föreläggande

Till

Ni skall inom dagar efter dessa handlingars mottagande komma in till skatterätten med skriftlig förklaring över skatteverkets besvär. Underlåter Ni det, kan målet komma att avgöras i befintligt skick.

Förklaringen skall skrivas nedan och på särskild bilaga, om utrymmet inte räcker till. I förklaringen skall Ni meddela huruvida Ni medger eller bestrider det som skatteverket yrkar. Bestrider Ni yrkandena helt eller delvis, bör Ni förklara varför så är fallet samt anföra det som Ni eljest vill åberopa till stöd för Eder mening. Önskar Ni att skatterätten skall göra viss utredning eller ordna muntlig förhandling bör Ni meddela det i förklaringen. Ni bör också bifoga bevis med vilka Ni vill styrka Eder uppgifter.

Förklaringen skall undertecknas av Eder.

I tjänsten:

Förklaring:

Jag medger skatteverkets yrkanden.

Kommentar:

Jag bestrider — helt eller delvis — skatteverkets yrkanden.

Upplysningar, synpunkter och önskemål:

Egenhändig namnteckning:

.....

För skatteverket blir det ett tjänsteåliggande att, när det får del av en ansöknings- eller besvärsskrift, utreda saken och uttala sig om yrkandena i skriften och de omständigheter som anförts till stöd för dem. Till kommunikationen med skatteverket kan därför i anvisningarna om förklaringsens innehåll knytas jämförelsevis långtgående krav på verket, om så önskas. Normalt behövs dock givetvis inga anvisningar alls. Det kan emellertid inträffa att skatteverket bedriver utredningen med utgångspunkt från rättsliga antaganden, som skatterätten inte delar. Skatteverket kan t.ex. vara av den uppfattningen att vissa utgifter för en intäkts förvärvande är hänförliga

till ett annat beskattningsår än det aktuella och därför anse att utredning om deras belopp, beskaffenhet att kunna föranleda avdrag m.m. kan anstå till taxeringen för detta år. Skatterätten å sin sida kan komma till resultatet att utgifterna är att hänföra till det aktuella beskattningsåret. Rätten bör då hellre besluta om ny remiss för kompletterande utredning än själv inhämta det material som behövs för tillämpning av rättens betraktelsesätt.

I motiveringen till 21 § återkommer vi till frågan om speciella direktiv från skatterätten beträffande innehållet i en förklaring.

19 §.

Som förut nämnts kommer det skriftliga utredningsförfarandet att kännetecknas av en växling av skrifter mellan parterna vilken äger rum genom förmedling av skatterättens kansli. Enligt vedertaget schema för sådan skriftväxling går initiativskriften till motparten för förklaring och dennes förklaringsskrift till den initiativtagande parten för påminnelser. Härefter ebbar skriftväxlingen ut, om inte påminnelsekriften innehåller något, över vilket förklaranden finnes böra höras. I princip är det den initiativtagande parten — sökanden eller klaganden — som får sista ordet. Den skildrade normalordningen bör vara vägledande också hos skatterätt.

När en sökandes eller klagandes ansöknings- eller besvärsskrift kommuniceras med hans motpart, skall denne enligt vårt förslag föreläggas att yttra sig. Syftet härmed är som nämnts att skatterätten skall få ett besked om huruvida saken är tvistig eller ej och, om så är fallet, vad tvisten avser och vilken omfattning den har — i pengar eller med annat mått mätt. I enklare mål är utredningen i realiteten avslutad i och med att förklaringskriften kommit in. Det är framför allt fallet då förklaranden vitsordar sökandens eller klagandens uppgifter i alla delar och oreserverat tillstyrker bifall till dennes yrkanden. Men också när sakläget är ostridigt och tvisten gäller en ren rättsfråga. Likaså då man på ömse sidor uppenbarligen tömt ut allt sitt vetande rörande saken genom respektive skrifter. I dylika situationer, som ej är ovanliga, i vart fall ej i taxeringsprocessen (= enmansmålen), behövs inte någon ytterligare partsinlaga för utredningens del. Skriftväxlingen avslutas då med förklaringskriften.

Ofta innehåller emellertid förklaringskriften bestridande och påstående — i sak- såväl som rättsfrågor — vilka fordrar bemötanden för att materialet skall bli allsidigt belyst. I det läget behövs påminnelser. Det är på denna erfarenhet som gängse ordning med tre partsskrifter — initiativ-, förklarings- och påminnelsekrift — bygger. Man bör i enlighet härmed räkna med påminnelsekriften som ett ordnärt led i skatterättens utredningsförfarande. Endast i fall när en sådan skrift uppenbarligen inte har någon uppgift att fylla kan detta led lämnas ur räkningen.

Av samma skäl som en ansöknings- eller besvärsskrift inte bör sändas över till sökandens eller klagandens motpart utan att mottagaren bereds tillfälle att inom utsatt tid yttra sig över skriften, bör heller inte en förklaringskrift, som fordrar

bemötande, kommuniceras med sökanden eller klaganden utan att denne lämnas tillfälle att inom utsatt tid yttra sig. Termen påminnelser är vedertagen som beteckning på sådant yttrande och föreslås använd också här.

Av en påminnelsekrift förväntar man sig att den ger besked om partens ståndpunkt till förklarandens yrkanden och påståenden så att det blir i möjligaste mån klarlagt vad som är ostridigt och vad som är tvistigt i målet. Uteblir påminnelser, går det emellertid i regel utan egentliga svårigheter att komma till rätta med bedömningen av målet ändå med hjälp av gängse grundsatser om bevisvärdering och bevisbörda. I stor utsträckning får antas att påståenden i förklaringskriften såsom ej bestridda är sanna under förutsättning givetvis att de har tillräcklig grad av sannolikhet för sig. Men ibland framstår det som otillfredsställande att avgöra ett mål utan att förklarandens skrift blivit besvarad. Vidare är det med tanke på domförelsesreglerna angeläget få veta om ett kompromissförslag från förklaranden godtas av sökanden eller klaganden. Skatterätten bör därför få förelägga denne att komma in med påminnelser i anledning av förklaringen, i vilka han anger huruvida han medger eller bestrider förklarandens yrkanden. Sådant föreläggande bör givetvis begagnas med urskillning och inte meddelas i andra fall än när det finns grundad anledning anta att förslaget är godtagbart för sökanden eller klaganden. Den nu föreslagna ordningen överensstämmer med förut skildrad praxis hos prövningsnämnderna i fråga om kommunicering av taxeringsintendentens yttrande med den skattskyldige. För att åskådliggöra ordningen återger vi nedan exempel på formulering av föreläggande att komma in med påminnelser.

Föreläggande

Till

Ni skall inom dagar efter dessa handlingars mottagande komma in till skatterätten med skriftliga påminnelser över skatteverkets förklaring i anledning av Edra besvär.

Påminnelserna skall skrivas nedan och på särskild bilaga, om utrymmet inte räcker till. I påminnelserna skall Ni meddela huruvida Ni godtar eller avvisar skatteverkets förslag. I det senare fallet bör Ni yttra Eder över innehållet i skatteverkets förklaring och anföra vad Ni eljest vill åberopa till stöd för Eder mening. Önskar Ni att skatterätten skall göra viss utredning eller ordna muntlig förhandling, bör Ni hemställa därom i påminnelserna. Ni bör också bifoga bevis med vilka Ni vill styrka Edra uppgifter.

Påminnelserna skall undertecknas av Eder.

I tjänsten:

Påminnelser:

Jag godtar skatteverkets förslag.

Kommentar:

Jag avvisar skatteverkets förslag.

Upplysninger, synpunkter och önskemål:

Egenhändig namnteckning:

.....

Liksom i fråga om förklaringskrift bör lämnas oregerat vad påminnelseskrift i övrigt bör innehålla. Normalt torde inte något behov av speciella anvisningar från skatterätten om innehållet föreligga. Det bör därför inte heller stadgas att skatterätten skall lämna anvisningar om påminnelseskriftens innehåll. Det får förutsättas att det sker ändå när det är sakligt påkallat.

I motiveringen till 21 § återkommer vi till frågan om särskilda direktiv från skatterätten beträffande innehållet i en påminnelseskrift.

20 §.

Om än skriftväxlingen i det stora flertalet mål kan avslutas i och med påminnelse-skriften, förekommer dock mål där det inte låter sig göra. I mera invecklade fall bör förklaranden beredas tillfälle yttra sig över påminnelse-skriften, sökanden/klaganden över den förnyade förklaringskriften, förklaranden över förnyade påminnelser etc. ända tills man nått så långt som det går att komma för att klarlägga parternas sakliga och rättsliga ståndpunkter. Varje kommunikationsåtgärd, som bereder någon tillfälle till nytt yttrande, bör emellertid på detta stadium föregås av överväganden om yttrandet verkligen behövs för utredningen. En förklaringskrift skall enligt vårt förslag kommuniceras för yttrande, om det inte är uppenbart obehövligt. Man låter alltså här presumtionen tala för behov av kommunikation. Men i fråga om påminnelseskrift och därpå följande skrift, talar presumtionen mera mot än för kommunikation. Sådan bör därför beslutas bara i fall, då ett behov därav konstateras.

I det föregående har frågan om en förklarings-, påminnelse- eller annan skrifts delgivning behandlats från synpunkten av den delgivnes hörande. En annan fråga är om sådan skrift skall översändas endast för kännedom. Till den frågan återkommer vi vid behandlingen av 25 §.

21 §.

Under sin förmedling av skriftväxlingen mellan parterna har skatterätten ett tillfälle att utöva sin processledande funktion som den inte bör försitta. Redan genom att besluta om kommunikation av en skrift för yttrande leder skatterätten processen. Processledningen förstärks om skatterätten i samband med delgivningen inte bereder parten tillfälle att yttra sig bara efter eget skön utan också efter skatterättens anvisningar. Sådana anvisningar kan meddelas genom en särskild promemoria som fogas vid kommunikationsbeslutet eller genom att i själva beslutet anges den eller de frågor över vilka yttrande enligt skatterättens mening är särskilt önskvärt. Genom sådana direktiv kan målet från början effektivt länkas i rätta banor med betydande tids- och arbetsvinster som resultat. Vi föreslår en bestämmelse som framhäver denna skatterättens processledande uppgift under skriftväxlingskedet.

22 §.

Till utredningen i administrativa besvärsmål hör regelmässigt att utlåtande inhämtas över besvären från den myndighet vars beslut överklagats. För taxeringsmålen

del är det som förut nämnts föreskrivet att taxeringsnämndens ordförande skall höras över skattskyldigs besvär, när det inte finns överflödigt, medan ingen föreskrift finns om sådan remiss när taxeringsintendenten klagar. Det ankommer på prövningsnämnden att höra taxeringsnämndens ordförande och åtgärden skall vidtas innan taxeringsintendenten får del av besvären. Hörande av lokal skattemyndighet som beslutsmyndighet i uppbornds- och folkbokföringsmål är inte föreskrivet men äger vanligen rum.

Processen i skatterätt föreslås skola bygga på att den offentliga parten ombesörjer utredningen i dess grundläggande delar. Det ligger då enligt vår mening närmast till hands att denna part och inte skatterätten svarar för inhämtandet av utlåtande från myndighet vars beslut överklagats. Skatteverket har lättare att bedöma, om ett sådant utlåtande behövs eller ej för utredningen, eftersom det måste sätta sig in i målet i detalj. Ej sällan är det dessutom till fördel att man väntar med att inhämta utlåtandet till dess kompletterande upplysningar införskaffats från klaganden eller annat material tillförts målet. Utredningen torde därför allmänt sett främjas av att det ingår bland skatteverkets uppgifter att begära utlåtande från beslutsmyndigheten.

Gällande regler om inhämtande av yttrande från taxeringsnämndens ordförande utgår från att sådan åtgärd normalt skall vidtas. Bara när det finnes överflödigt, får åtgärden underlåtas. Bakom reglerna ligger uppenbarligen tanken att yttrandet är mer eller mindre outhärligt från utredningssynpunkt. Såsom framgått av det som anges i handboken för taxeringsnämndsordförande förväntar man sig också en betydande utredningsinsats från ordförandens sida. Många ordförande lägger också ner ett mycket grundligt arbete på sina yttranden. Andra ägnar endast tämligen ytlig uppmärksamhet åt uppgiften. Härtill bidrar flera omständigheter, bl. a. att remisserna kommer långt efter det taxeringsarbetet avslutats, när kontakten med nämnden är bruten, och att ordföranden ofta inte har mer att upplysa om än vad han och därmed också andra kan utläsa ur handlingarna. Det förefaller oss därför ganska verklighetsfrämmande att konstruera utredningsförfarandet med utgångspunkt i ett mer eller mindre oreserverat antagande att ett utlåtande från taxeringsnämndsordföranden främjar utredningen. Mera realistiskt lär det i stället vara att tänka sig att skatteverket i de flesta fall kan utreda målet tillfredsställande utan taxeringsnämndsordförandens medverkan genom formligt utlåtande och att sådan medverkan därför skall sökas endast när den bedöms behövlig på grund av tvistefrågans speciella natur, taxeringsnämndens lokal- eller personkänedom, särskilda sakkunskap e. d. Genom telefonkontakter kan ofta tillräckliga upplysningar erhållas om de eventuella fakta som en ordförande kan meddela utöver det som framgår av aktmaterialet. Jfr. landskontorsutredningen s. 222 om hörande av taxeringsnämndsordförande.

I lagen om skatterätt synes ej böra meddelas några direkta regler om hur skatteverket bör bedriva sin utredningsverksamhet. Frågan om yttrande skall inhämtas exempelvis från taxeringsnämndsordföranden kan därför lämnas oreglerad i likhet med övriga frågor om tänkbara utredningsåtgärder, t. ex. hörande av länets skogs-

sakkunniga i taxeringsmål. Än mindre behöver anvisningar ges i lagen om i vilken utsträckning skatteverket skall höra lokal skattemyndighet, kronofogdemyndighet, polismyndighet eller annan i folkbokförings- och uppbördsmål.

Enligt 14 § skall skatterätten tillse att målet blir så fullständigt utrett som möjligt. Vanligen lär skatterätten inte behöva ingripa med egna utredningsåtgärder för att få målet tillfredsställande utrett. Det ligger i allmänhet i öppen dag vilka utredningsåtgärder som behövs och skatteverket underlåter givetvis då inte att vidta dem. Men tveksamma fall kan förekomma där delade meningar råder huruvida taxeringsnämndens ordförande eller annan myndighet skall höras. Har skatteverkets överväganden utfallit så att ett yttrande ej inhämtats som däremot skatterätten bedömer erforderligt, bör skatterätten själv gå i författning om åtgärden hellre än att återremittera målet till skatteverket med hemställan att det ombesörjer kompletteringen.

Rätt att besluta om taxeringsrevision tillkommer endast taxeringsintendenten i länet. Prövningsnämnden äger alltså inte besluta härom, även om den skulle finna åtgärden nödvändig för ett måls avgörande. Önskar prövningsnämnden taxeringsrevision, måste den hemställa härom hos taxeringsintendenten. Denna ordning är mindre tillfredsställande. Vi har övervägt om skatterätten skulle kunna tillerkännas rätt att besluta om taxeringsrevision när rätten finner sådan behövlig från utredningssynpunkt. Härvid har vi emellertid kommit fram till att frågan saknar större praktisk betydelse därför att skatteverket normalt knappast kan neka att tillmötesgå en hemställan från skatterätten att komplettera utredningen med taxeringsrevision. En regel om befogenhet för skatterätten att besluta om taxeringsrevision skulle därför bara komplicera reglerna i ämnet i onödan. Vägrar skatteverket t. ex. av processekonomiska skäl att komplettera sin utredning med taxeringsrevision när sådan begärs av skatterätten, kan detta få betydelse för bevisvärderingen på så sätt att skatteverkets ståndpunkt anses otillräckligt underbyggd med en för dettas talan menlig utgång som följd. Härmed är man dock inte alltid hjälpt. Skatterätten kan i praktiken hindras från att nå fram till det materiellt riktiga beslut som endast en taxeringsrevision kan ge underlag för. I praktiken torde dock de fall där skatterätten vill gå på en »hårdare» linje än skatteverket bli så sällsynta att de kan lämnas ur räkningen vid förfarandets uppbyggnad. Vi föreslår därför ingen ändring beträffande beslut om taxeringsrevision.

I enlighet med ovanstående har vi inte ansett någon annan regel om komplettering av skatteverkets utredning erforderlig här än en som säkerställer att utlåtande inhämtas från den myndighet vars beslut överklagats, om sådant utlåtande finnes påkallat från utredningssynpunkt. Indirekt framgår av en sådan regel i vilken utsträckning skatteverket skall skaffa in utlåtande från beslutsmyndigheten under sin utredning.

23 §.

Ett ofta förekommande inslag i utredningen av förvaltningsärenden är att ärendet remitteras till annan myndighet för yttrande. Härigenom får beslutsmyndighe-

ten ärendet belyst från olika fackorgans sida och av myndigheter med lokalkännedom eller särskild erfarenhet av teknisk eller ekonomisk natur. I taxeringsmål är det mindre vanligt med remiss till annan myndighet än taxeringsnämndens ordförande. Men det förekommer att yttrande inhämtas från t. ex. överlantmätare, länsarkitekt, kommunalnämnd, drätselkammare, försäkringskassa. I folkbokföringsmål förekommer sådan utredning i vida större utsträckning som framgått av redogörelsen för gällande rätt.

Besvärssakkunniga föreslår en regel om att beslutsmyndighet skall äga begära upplysningar eller yttrande av stats- eller kommunalmyndighet eller tjänsteman, som besitter särskild sakkunskap eller också har eller utan större omgång kan förskaffa sig kännedom om omständighet av betydelse för ärendets avgörande (betänkande s. 345). Vi har utformat en förenklad regel efter förebild härav för skatterättens del. Regeln torde mera sällan bli använd, eftersom skatteverket normalt bör av egen drift höra andra myndigheter när det behövs. Sin främsta funktion får regeln därför som indirekt anvisning till skatteverket.

Att skatterätten liksom för närvarande prövningsnämnden skall ha rätt att anlita biträde av sakkunnig när det behövs är självklart. En regel härom bör ha sin plats i lagen om skatterätt och inte i de olika specialförfattningarna. Vid formuleringen av regeln har vi följt 15 § TaxF. Den regel besvärssakkunniga föreslår i ämnet (betänkandet s. 348) synes oss nämligen alltför detaljerad för att lämpligen böra följas i detta sammanhang. Också sakkunnigs hörande bör normalt ombesörjas av skatteverket. Men förtroendet till sakkunnig som anlitas av den som är part blir inte alltid fullständigt, i synnerhet inte om den sakkunnige i fråga kommit till annat resultat än en privat sakkunnig som den enskilda parten anlitat. Då är det till fördel med en tredje, av skatterätten förordnad sakkunnig ovan partsnivån.

Stadgandet får betydelse också som underlag för bestämmelsen i 31 § om muntligt förhör med sakkunnig.

24 §.

I den mån skatterätten erfar behov av att utredningen kompletteras genom att upplysningar inhämtas från part eller annan utöver de som erhållits genom partsinlagorna eller genom den utredning som tillförts målet på andra vägar, bör skatterätten ha möjlighet att själv fullständiga utredningen genom att förelägga vederbörande att svara på bestämda frågor som skatterätten riktar till honom. Skatterätten bör som nämnts inte vara hänvisad till att för komplettering anhålla hos skatteverket att det föranstaltar om densamma. Skatterätten bör också själv kunna infordra handlingar som kan antas ha betydelse som bevis, t. ex. kontrakt, räkenskapsutdrag, kvittenser och bouppteckningar.

Ett särskilt spörsmål är om skatterättens befogenheter i nämnda hänseenden bör regleras i lagen om skatterätt eller i TaxF, FBF och övriga specialförfattningar. Det måste antas att skatterättens befogenheter inte kan utformas enhetligt. I synnerhet gäller detta ifråga om skatterättens befogenhet att höra tredjeman,

»vittne». Här fordras andra regler för taxeringsmålen än för t. ex. folkbokföringsmålen. Någon annan lagteknisk lösning torde därför lämpligen inte kunna väljas än den att det överläts åt specialförfattningarna att reglera ifrågavarande utredningsbefogenheter.

I och för sig skulle utredningsbefogenheterna inte alls behöva omnämnas i lagen om skatterätt. Vi anser emellertid att de är av sådan betydelse att ett stadgande som hänvisar till specialförfattningarnas regler om dem är på sin plats.

25 §.

Allt utredningsmaterial i sådant mål som en skatterätt skall handlägga blir offentligt för parterna i målet. Parten är genom reglerna om allmänna handlingars offentlighet garanterad full insyn i akten. Genom tjänstemans skyldighet att göra tjänsteanteckning om uppgifter som lämnats muntligen säkerställs insynen även i sådant material. En del av aktmaterialet kommer skatterätten att kommunicera med parten enligt reglerna om skriftväxling. Annat material är bekant för honom från tidigare sammanhang t. ex. de skrifter som utväxlats under handläggningen i föregående instans. Men härutöver kan akten tillföras ytterligare material, t. ex. en partsinlaga, över vilken det inte finnes påkallat att bereda den andra parten tillfälle att yttra sig, ett utlåtande från en myndighet eller en sakkunnig, tjänsteanteckningar om upplysningar som inhämtats per telefon eller från annat mål. För att få del av detta material skall parten inte behöva på eget initiativ studera akten i målet. Materialet bör tillställas honom av skatterätten ex officio om det innehåller något av betydelse för avgörandet i målet.

Besvärssakkunniga eftersträvar att förverkliga tanken att en part hos sig skall ha tillgång till allt material av betydelse för hans ärendes avgörande (betänkandet s. 326 och 710). Den betydelse denna grundsats har från rättssäkerhetssynpunkt behöver inte utvecklas här. Vi hänvisar till besvärssakkunnigas betänkande och till JO:s framställning om föreskrifter beträffande kommunikation (JO:s ämbetsberättelse 1962 s. 339; se också 1963 s. 373). I anslutning härtill föreslår vi ett stadgande som lagfäster ordningen för skatterättsprocessens del.

I anledning av anmärkning från lantbrukets skattedelegation att föredragningspromemorian i målet bör delges den enskilda parten vill vi framhålla att en sådan promemoria utgör internt hjälpmedel och inte bör innehålla något sakmaterial, som är okänt för parterna. Under sådana förhållanden saknas anledning att ge parterna del av promemorian.

26 §.

Besvärssakkunnigas lagförslag upptar även några regler om sammanträde för muntlig handläggning. Beträffande förutsättningarna för ett sådant sägs endast att myndighet får förordna om sammanträde för muntlig handläggning, om det finnes av vikt för utredningen att part eller annan hörs muntligen. Som allmän motivering till stadgandet anför besvärssakkunniga (betänkandet s. 355) att i ett i övrigt skriftligt förfarande blir ett sammanträdes uppgift att komplettera och fylla ut

luckor i det skriftliga utredningsmaterialet. Besvärssakkunniga antar att det vanligaste torde bli att sammanträde anordnas i syfte allenast att utreda något begränsat frågekomplex eller ett helt isolerat faktiskt förhållande. Förhör med part sägs kunna avse upplysningar om fakta, eventuellt ytterligare klarläggande av sådana som parten redan meddelat skriftligen. Behov härav sägs göra sig gällande inte minst i fall då parten svarat undvikande eller helt underlåtit att svara och fog finns för misstanke att han har något att dölja. Men förhöret kan även inriktas på att få partens yrkanden preciserade och klarhet om vad som är ostridigt i ärendet. Någon gång kan det även tänkas vara av värde att genom förhör med part få en säkrare uppfattning om hans argumentering, såväl faktiskt som rättsligt.

Som exempel på mål där muntlig handläggning regelmässigt är överflödig nämner de sakkunniga mål där fråga endast är om rättstillämpning och mål som inte får sakprövas. Som avgörande för frågan om sammanträde för muntlig handläggning skall anordnas eller ej betecknar de sakkunniga sammanträdet betydelse för utredningens fullständighet och tillförlitlighet. Men i viss mån bör myndigheten enligt de sakkunnigas mening även kunna beakta de fördelar ett sammanträde kan ha från partens synpunkt på så sätt att det kan vara väsentligt lättare att muntligen klarlägga en ståndpunkt och meddela de uppgifter om fakta som behövs. Genom myndighetens frågor och anvisningar kan parten också få en klarare uppfattning om vad som ankommer på honom att utreda än den som kan bibringas honom på andra vägar.

Besvärssakkunniga kommer också in på frågan om betydelsen av processföremålets värde och anför att när detta är ringa, kan däri ligga en anledning att ej anordna sammanträde för ärendets muntliga utredning. I allmänhet torde muntligheten här framstå som dålig processekonomi. De sakkunniga framhåller vidare att även ärenden som angår mera betydande värden kan vara av så enkel beskaffenhet utredningsmässigt sett att sammanträde för muntlig handläggning inte behövs från utredningssynpunkt. Men de sakkunniga erinrar samtidigt om att inte alltid rena utredningsskäl bör få fälla utslaget, när det gäller att avgöra om sammanträde skall hållas eller ej. Förtroendesynpunkter m. m. kommer också in i bilden.

I sitt förslag till lag om rikets kammarrätter tar förvaltningsdomstolskommittén i 10 § upp en bestämmelse om sammanträde för muntlig handläggning i kammarrätt. Kammarrätt skall få förordna om sådan handläggning, när det kan antas, att parts eller annans personliga närvaro i avsevärd mån kan gagna utredningen i målet. Handläggningen får begränsas till den eller de frågor beträffande vilka utredningen anses bristfällig. Om en enskild part begärt muntlig handläggning, skall sådan hållas, om det med hänsyn till målets art, processföremålets värde eller övriga förekommande omständigheter finnes kunna vara av vikt för parten. Bestämmelserna har utformats med motsvarande regler i 24 § stadgan den 1 december 1959 för kammarrätten som förebild. En viktig bestämmelse i sammanhanget är också 15 § förslaget. Enligt dess andra stycke skall kammarrätten

kunna tillerkänna enskild part ersättning av allmänna medel för kostnader till resa och uppehälle samt för tidspillan enligt vittnesersättningsreglerna. Bedömningen av ersättningsfrågan skall vara diskretionär. Någon rätt till ersättning föreslås ej. Som allmän förutsättning för ersättning skall gälla att parten inställt sig vid sammanträde för muntlig handläggning på annan ort än där han har sitt hemvist och att målet ej väsentligen avser tvist mellan enskilda parter. I motiven anförs bl. a. att en orsak till att enskilda parter hittills visat sig så föga angelägna om att utverka muntlig handläggning kan antas vara att vederbörande ej ens om han vinner framgång med sin besvärstalan kan räkna med ersättning av allmänna medel för en inställesekostnad vilken ofta kan vara betungande. Kommittén hänvisar också till uttalanden av besvärssakkunniga (SOU 1964: 27 s. 682, 687). Dessa framhåller bl. a. att det skulle innebära en betydande fördel för myndigheterna och främja deras strävanden att uppnå materiellt riktiga resultat, om de i mån av behov fick möjlighet att låta enskild parts inställelse ske på det allmännas bekostnad.

Det ter sig naturligt att eftersträva största möjliga likhet mellan reglerna om muntlighet i kammarrätt och motsvarande bestämmelser för skatterätt. Vi har därför ansett oss böra ta förvaltningsdomstolskommitténs på gällande rätt enligt kammarrättsstadgan byggande förslag till utgångspunkt vid utformningen av en regel om muntlig förhandling i skatterätt. Vi vill dock framhålla att en förhandling, som begränsas till viss eller vissa frågor, inte alltid torde vara lämplig hos skatterätt. Sätts apparaten i gång vill man ofta behandla målet i dess helhet. Som en allmän synpunkt har vi vidare beaktat att det är förhållandevis lättare att arrangera en muntlig förhandling hos en skatterätt än hos en kammarrätt på grund av skatterätternas mindre jurisdiktionsområden med därav följande kortare avstånd för inställelse vid rätten. Vi har också fäst avseende vid att, om ett mål inte kan utredas på ett tillfredsställande sätt utan muntlig förhandling, det är angeläget att denna förhandling kommer till stånd redan hos skatterätten och inte genom fullföljd först hos kammarrätten. Det som nu anförs talar samstämmigt för att tillgången till muntlig förhandling görs vidare hos skatterätt än hos kammarrätt. Vi har utformat vårt förslag i enlighet härmed vad gäller enskild parts tillgång till muntlig förhandling.

I redogörelsen för gällande rätt har vi sökt förklara varför muntlig förhandling förekommer i så förhållandevis blygsam omfattning hos prövningsnämnderna och hos länsstyrelsen. Den främsta förklaringen är naturligtvis att det regelmässigt inte behövs någon muntlig förhandling, därför att det går att få en fullt tillfredsställande utredning på skriftlig väg. Härtill kommer en viss obenägenhet hos svensken att uppträda inför domstolar och myndigheter i taxeringsmål, kanske parad med ett mindre gott samvete i fråga om deklareringskyldighetens fullgörande. Nu nämnda förhållanden består hur reglerna om muntlig förhandling än utformas och man torde alltså kunna räkna med att förhandlingsfrekvensen även framdeles kommer att hålla sig vid låga tal.

När vi sökt en förklaring till att det från taxeringsintendenthåll så sällan begärs muntlig förhandling har vi trots oss finna denna — förutom i arbetsbelastningen — i det förhållandet att det uppfattas som ohemult att begära av en skattskyldig att han skall inställa sig vid ett sammanträde inför prövningsnämnden för att höras utan rätt till ersättning för kostnader och förlust av arbetsinkomst.

Såsom besvärssakkunniga antytt erfars behov av att höra en skattskyldig t. ex. då han svarat undvikande eller helt underlåtit att svara och fog finns för misstanke att han har något att dölja. Mången gång kan skatteverket i sådana fall genom telefonkontakt med den skattskyldige eller genom att få tillfälle till samtal med honom vid ett besök av honom på tjänsterummet skaffa sig de upplysningar verket önskar, men det är inte alltid möjligt. Motsvarande gäller när den skattskyldige uppenbarligen har svårt att uttrycka sig i skrift. Kvar står under alla förhållanden ett antal mål, där utredningen strandar på grund av bristande meddelsamhet från den skattskyldiges sida vid skriftlig utredning såväl som vid informella muntliga kontakter. I sådana mål står valet mellan å ena sidan ett avgörande av målet på befintligt material med hjälp av presumptions-, bevisvärderings- och bevisbörderegler och å andra sidan ett botande av bristerna i utredningen medelst faktas inhämtande genom förhör med den skattskyldige vid en muntlig förhandling. Erfarenheten lär att det förra alternativet ofta leder till långdragna fortsatta processer i kammarrätten och regeringsrätten, där det kanske först i allra sista omgången blir klart utrett vad som bort kunna komma fram redan hos prövningsnämnden. Från allmän processuell synpunkt är det därför angeläget att skatterätten har möjlighet att på begäran av taxeringsintendenten anordna muntlig förhandling när den skattskyldige behöver höras. Enligt vår mening blir det i sammanhanget av avgörande betydelse om den skattskyldige kan tillerkännas ersättning av allmänna medel för sin inställelse. Vi föreslår därför i 32 § en regel härom, som utformats i överensstämmelse med förvaltningsdomstolskommitténs förslag.

Införs rätt för den enskilda parten till ersättning för inställelse till muntlig förhandling hos skatterätt, behöver inte heller skatterätten hysa betänkligheter med tanke på partens ekonomi mot att ex officio anordna sådan förhandling. För en skatterätt kan det emellertid ibland på grund av sakläget te sig tveksamt om det är förenligt med dess ställning som opartisk och neutral rättsskipande instans att ta initiativet till en förhandling med syftet att komplettera utredningen genom ett förhör med den skattskyldige, vilket troligen kommer att ge material som talar mot honom. Initiativet torde i sådant fall böra tillkomma skatteverket. Förhandling på skatterätts eget initiativ torde under alla förhållanden bli sällsynt.

En sådan ersättningsregel som den föreslagna blir givetvis till förmån också i mål där initiativet till den muntliga förhandlingen kommer från den enskilda parten. I de fall, där kostnadsfaktorn utövar avgörande inflytande på hans bedömning av om han skall begära muntlig förhandling eller ej, kan medvetandet om att ersättning kan påräknas fälla utslaget till förmån för en framställning om muntlig förhandling. Det skulle emellertid vara missvisande att påstå att ersättningsregeln i

första hand tillgodoser ett den skattskyldiges eller annan enskild parts rättssäkerhetsintresse. Snarast torde det vara så att det är skatteverkets talan som främjas genom att det inte behöver ålägga sig återhållsamhet i fråga om framställningar om muntliga förhandlingar, som syftar till förhör med den enskilda parten, enbart av hänsyn till de kostnader som förhandlingen åsamkar parten.

Även om den enskilda partens kostnader för inställelse i princip kan bli täckta genom ersättning av allmänna medel, innebär dock ett åläggande för honom att infinna sig till muntlig förhandling för att höras ett visst intrång i hans personliga frihet. Det kan också medföra praktiska olägenheter av olika slag som inte kan kompenseras ekonomiskt. Ett allmänt ombud bör därför inte begära och skatterätten inte i anledning av sådan begäran förordna om muntlig förhandling i »oträngt» mål. Inte heller bör skatterätten på eget initiativ besluta om sådan förhandling utan tungt vägande utredningsskäl. Denna tanke kommer till uttryck i lagtexten genom att där anges att det skall kunna antas att parts eller annans personliga närvaro *avsevärt* skulle gagna utredningen i målet.

De gångna årens erfarenheter visar att risken för att enskild part begär muntlig förhandling i onödan är ringa. Tidsåtgången, kostnaden och det blottställande som är förenade med sådan förhandling utgör tillsammans en naturlig regulator. Vi anser därför att gällande regler bör kunna mjukas upp. När enskild part begär förhandling bör han få det, om inte processföremålets värde är ringa eller förhandlingen obehövlig för utredningen.

Det kan synas otillfredsställande att någon motsvarande regel inte meddelas om den offentliga partens rätt till muntlig förhandling. Frånvaron kan uppfattas som en diskriminering. Traditionellt brukar en sådan lösning dock väljas och några olägenheter härav har inte förmärkts. Muntlig förhandling på begäran av kommun är så osannolik att särskild hänsyn inte kan behöva tas därtill vid regelns utformning.

27 §.

Otvivelaktigt kan en skatterätt komma att ställas inför mål, som inte med fördel kan behandlas vid en muntlig förhandling utan att programmet för denna först noga beretts vid ett sammanträde inför skatterättens ordförande med parterna. Samtidigt står det dock klart att denna situation måste bli mycket ovanlig. Vi har därför hyst tvekan om behovet av en regel om förberedelse. När vi ändå föreslår en sådan är det därför att den inte kan göra någon skada men väl kan bli till stor nytta i komplicerade mål. Mycken tid kan sparas genom att parterna i lugn och ro inför skatterättens ordförande får konfrontera yrkanden och bevismaterial. Tack vare en sådan genomgång blir den muntliga förhandlingen ingen improvisation utan en noga genomtänkt handläggning som genomlyser målet så långt det är möjligt.

Vid förberedelser i tvistemål söker man, i den mån förutsättningar föreligger, att förlika parterna. Eftersom muntlig förhandling torde komma att begäras hos skatterätt endast i verkligt tvistiga mål, lär utrymme inte komma att finnas för mot-

svarande aktivitet vid en förberedelse hos skatterätten. Det förtjänar anmärkas att, om det mot förmodan skulle visa sig att parterna förlikas, förutsättning därmed inträder att avgöra målet som ett enmansmål.

Den av oss föreslagna regeln om förberedelse har utformats med reglerna i 42 kap. rättegångsbalken som allmän förebild.

28 §.

Besvärssakkunniga föreslår en allmän regel om att myndighet får hålla syn på stället för besiktning av fastighet eller område eller av föremål, som ej lämpligen kan flyttas till myndigheten. På sådan syn skall de regler som de sakkunniga föreslagit om sammanträde för muntlig handläggning äga motsvarande tillämpning.

Eftersom syn behövs som utredningsmedel i taxeringsmål och redan förekommer i praktiken, bör uttryckliga regler komma till stånd härom. Det är inte tillfredsställande att utredningsmedlet lämnas oregerat. Bestämmelser erfordras som säkerställer att parterna kallas till synen och att iakttagelserna vid synen blir dokumenterade.

En syn bör kunna ordnas i form av muntlig förhandling när hela skatterätten anses böra vara närvarande. Så torde mera sällan bedömas nödvändigt. Vanligen lär det vara mest ändamålsenligt att synen hålls av skatterättens ordförande på rättens vägnar som en fristående förrättning. Härvid bör vid synen i tillämpliga delar iakttas vad som gäller i fråga om muntlig förhandling.

Vi förutsätter att sakkunniga medverkar vid syner i mån av behov på sätt redan sker.

Utöver syn genom skatterätten själv eller den ordförande kan tänkas syn genom en av skatterätten förordnad sakkunnig. Däremot ställer vi oss avvisande till tanken på syn genom skatteverket som ett led i dess utredning. Väl kan den som för skatteverkets talan på inbjudan av den skattskyldige eller eljest genom besök på platsen förkovra sin utredning, men dylika iakttagelser bör inte likställas med syn.

29 §.

Denna paragraf motsvarar med vissa redaktionella ändringar nuvarande 81 § första—tredje och femte styckena TaxF. Vi vill här också hänvisa till 10 § tredje stycket i förvaltningsdomstolskommitténs förslag till lag om rikets kammarrätter vilket lyder: »Parterna skola kallas till muntlig handläggning. Enskild part kan föreläggas att inställa sig personligen vid äventyr att hans utevaro ej utgör hinder för målets vidare handläggning och avgörande.» Alldeles som för närvarande skall alltså en muntlig förhandling kunna äga rum med vittnesförhör m. m., fastän endast den skattskyldiges motpart inställt sig.

I fråga om delgivning hos skatterätt bör allmänna regler gälla, dvs. i första rummet det som föreskrivs i cirkuläret den 5 november 1943 om postverkets anlitan­de för delgivning av myndighets beslut m. m. Se besvärssakkunnigas be-

tänkande s. 242. Behov av tillämpning hos skatterätt av reglerna i kungörelsen den 27 juni 1957 med föreskrifter om delgivning genom posten av handling från taxeringsmyndighet torde ej vara så uttalat att en särskild regel om sådan tillämpning är påkallad. Med hänsyn härtill och till den utredning om delgivning som pågår i justitiedepartementet föreslår vi ingen motsvarighet till 81 § fjärde stycket TaxF och ej heller till 92 § första stycket tredje meningen TaxF.

30 §.

Förhör med part under sanningsförsäkran, som utgör ett av tvistemålsprocessens bevismedel, lämpar sig uppenbarligen inte för processen hos skatterätt. Någon annan förhørsform än förhör upplysningsvis är inte tänkbar här.

När det gäller förhör med annan än part finns för närvarande hos prövningsnämnd ingen annan form än förhör upplysningsvis. En skatterätt bör emellertid som andra domstolar kunna höra vittnen under ed eller försäkran. Vi föreslår därför att förhör med annan än part skall kunna hållas upplysningsvis eller under ed eller försäkran. I vad mån den ena eller andra formen bör användas blir naturligen beroende av förhörets ändamål. Från bevisvärderingssynpunkt får avgöras om utsaga bör lämnas under den särskilda garanti för tillförlitlighet som en ed eller försäkran medför.

31 §.

Prövningsnämnds möjlighet att kalla annan än part till muntlig förhandling för förhör begränsar sig för närvarande till sådana personer som är uppgiftsskyldiga enligt TaxF. Denna begränsning synes ej rationell för en domstol. Förvaltningsdomstolskommittén föreslår ingen motsvarighet härtill för kammarrätts del. Vi anser också att skatterätten bör kunna kalla envar vars personliga närvaro vid förhandlingen kan antas gagna utredningen i målet i sådan utsträckning att åtgärden är sakligt motiverad. Utbytet av ett förhör med honom får vägas mot det allmännas kostnader för hans inställelse och de olägenheter inställelsen kan vålla honom.

Om också begränsningar kan undvaras i skatterätts möjligheter att kalla andra än parter till muntlig förhandling, går det inte att vara utan inskränkningar i själva förhörsrätten. Förvaltningsdomstolskommittén föreslår i 11 § tredje stycket av sitt lagförslag att kammarrätt inte får höra någon mot hans vilja om annat än det, varom han enligt föreskrift i lag eller författning är uppgiftsskyldig, under förutsättning att i lag eller författning är särskilt föreskrivet om uppgiftsskyldighet. Motsvarande bör gälla hos skatterätt. Vi föreslår därför en likalydande regel.

Nu nämnda inskränkning bör givetvis föranleda skatterätten att inte kalla en ej uppgiftsskyldig person till förhandling utan att först förvissa sig om att denne är beredd att lämna en utsaga om det som skatterätten vill höra. Vi vill tillägga att vi i ifrågavarande inskränkning i förhörsrätten lägger in att, om en författning innehåller bestämmelser om uppgiftsskyldighet för tredje man, författ-

ningen får anses uttömmande ha angett vilka som får tvingas lämna uppgifter i mål enligt författningen. För skatterätts del kommer detta i praktiken att innebära att skatterätten inte kan påfordra utsagor från andra än dem som är särskilt angivna i taxerings-, uppbores-, folkbokföringsförordningen etc., eftersom där regelmässigt ingår bestämmelser om uppgiftsskyldighet. Endast om en författning helt saknar bestämmelser om uppgiftsskyldighet inträder allmän vittnesplikt hos skatterätt.

Förvaltningsdomstolskommittén föreslår i sin lag om rikets kammarrätter i 11 § andra stycket att beträffande bevisning i tillämpliga delar skall lända till efterrättelse vad som sägs i bestämmelser bl. a. i 36 kap. RB om vittne och i 40 kap. RB om sakkunnig. Vi framlägger motsvarande förslag för förhör under ed eller försäkran hos skatterätt.

I fråga om kallelse till muntlig förhandling av den som skall höras upplysningsvis föreslår vi en föreskrift som bör jämföras med 81 § första stycket andra mening och tredje stycket TaxF.

32 §.

Vi hänvisar till det vi har anfört under 25 §.

33 §.

Paragrafen motsvarar 84 § första stycket TaxF.

34 §.

Paragrafen motsvarar 10 § fjärde stycket i förvaltningsdomstolskommitténs förslag till lag om rikets kammarrätter. Det låter sig inte göra att behålla den omvända ordningen med offentlighet endast när parten begär det, som nu gäller hos prövningsnämnd, efter det att skatterätten trätt till med kompetens att handlägga sådana mål som folkbokföringsmål och vitesmål, där förhandlingen givetvis normalt bör vara offentlig.

35 §.

Om förhandlingsgången vid ett sammanträde för muntlig handläggning föreslår besvärssakkunniga inte annat än att myndigheten skall leda sammanträdet för muntlig handläggning och därvid vaka över att ordning och reda iakttas samt tillse såväl att de frågor handläggningen avser blir behandlade med erforderlig fullständighet som att inte något tas upp som saknar betydelse i ärendet. Vissa allmänna synpunkter på sammanträdesgången anläggs i motiven (betänkandet s. 363). Som det naturliga förloppet anges att sammanträdet inleds med att myndigheten ger en kort sammanfattning av ärendet och ändamålet med sammankomsten. Har denna parts hörande till syfte, sägs parten vanligtvis böra uppmannas att först i ett sammanhang redogöra för de omständigheter, till vilka

intresset knyter sig. När två parter står emot varandra, sägs rättegångens förhandlingsschema kunna tjäna som förebild såtillvida att ordet lämnas växelvis till parterna. I den mån det med hänsyn till ärendets karaktär är ändamålsenligt kan man söka skilja mellan yrkande, sakframställning, bevisning och argumentation. När det gäller att avgöra om myndigheten eller part skall hålla förhöret med en uppgiftslämnare eller sakkunnig, bör utredningsintresset enligt besvärssakkunnigas mening få fälla utslaget. Om förhöret kan förväntas ge bättre materiellt resultat, om det leds av parten, bör denne anförtros uppgiften.

I målen hos skatterätt kommer alltid två parter att stå emot varandra. Förut sättning föreligger därmed att här ge mera detaljerade regler om förhandlingsgången än i en sådan allmän lag som besvärssakkunnigas där man har att ta hänsyn också till enpartsmål. På grundval av de synpunkter som framkommit från länsstyrelserna och på besvärssakkunnigas allmänna överväganden har vi därför utformat en regel om förhandlingsgången hos skatterätt.

I anledning av vad lantbrukets skattedelegation anfört därom vill vi framhålla att det knappast låter sig göra att upprätthålla något förbud mot att ett mål föredras inför skatterätten före förhandlingen. Kanske blir det just i samband med sådan föredragning klart att förhandling behövs. Och det kan inte uteslutas att förhandlingen ger ett rikare utbyte om samtliga ledamöter i skatterätten satt sig in i målet i förväg.

För rättegångs del har uppställts krav på omedelbarhet och koncentration. Intetdera av dessa krav kan förverkligas med samma konsekvens vid muntlig förhandling hos skatterätt. Skriftlig bevisning måste godtas i stället för muntlig och skriftligt material över huvud taget få komplettera det muntliga. Avsteg bör också kunna göras från koncentrationsprincipen genom ajournering av en förhandling när det finnes praktiskt.

36 och 37 §§.

I skriften från lantbrukets skattedelegation, länsstyrelsernas yttranden och riksskattenämndens svarsskrivelse har framkommit en rad synpunkter på utformningen av protokollet från en förhandling. Reglerna i 6 kap. rättegångsbalken om protokoll i rättegång bildar ett intressant jämförelsematerial.

För egen del har vi följande att anföra. Vad först gäller protokollet från en förberedelse, om sådan hålls, bör därpå inte ställas andra krav än att det stolpvis lämnar upplysning om det som behövs för en ändamålsenlig planläggning av själva förhandlingen. Det skall alltså t. ex. redovisa vad som är ostridigt och vad som är tvistigt samt de omständigheter och bevis som parterna förklarar sig vilja åberopa till förmån för sina yrkanden.

På innehållet i ett protokoll över en förhandling bör först och främst ställas det anspråket att därav kan utläsas hur förhandlingen gått till och vilka frågor som behandlats där. Vidare bör protokollet lämna besked om parternas yrkanden och invändningar liksom också om parts medgivande av motparts yrkande och vitsordande av motparts påstående, så att det processuella utgångsläget framgår

med erforderlig tydlighet. Ofta är det i nämnda avseenden tillräckligt anteckna att parterna hänvisat till sina skrifter i målet.

En förhandlings huvudsyfte är att få fram ytterligare utredningsmaterial utöver det som gått att få skriftligen. Protokollets huvuduppgift blir att dokumentera detta muntliga material så att det bevaras för framtiden och blir tillgängligt t. ex. för kammarrätten och regeringsrätten vid eventuellt framtida överklagande.

Meningen är att vid förhandlingen skall tas upp utsagor av part, sakkunnig eller annan. Sådan utsaga bör antecknas i den omfattning den kan antas vara av betydelse i målet. I vad mån så kan anses vara förhållandet blir en bedömningsfråga som får prövas från fall till fall. Ibland får varje ord i utsagan betydelse. Den bör då återges ord för ord. I andra fall är det mera den allmänna innebörden av uttalandena som spelar roll. Då är det mest ändamålsenligt med sammanfattande memorialanteckningar.

När återgivning ord för ord av en utsaga finnes påkallad, bör den i likhet med vad som gäller hos de allmänna domstolarna kunna tas upp genom stenografi eller på fonetisk väg i stället för att antecknas på vanligt sätt i protokollet. Vi föreslår därför i 36 § en regel som ger skatterätten befogenhet härtill. Utskrift av stenogram och bandupptagningar är ofta mycket tids- och arbetskrävande. Hos de allmänna domstolarna har därför införts den ordningen att upptagningarna inte skrivs ut, om inte målet överklagas eller domstol finner sig själv behöva en utskrift som underlag för sitt avgörande. Utskrift skall också göras om någon begär avskrift av protokollet i den del det hänvisar till upptagningen. Vi anser att motsvarande ordning bör gälla hos skatterätt och har utformat bestämmelserna i 36 § i överensstämmelse härmed.

Äger annan bevisning rum än bevisning genom förhör med part, sakkunnig eller annan vid förhandlingen, t. ex. demonstration av en modell eller företeende av räkenskapshandlingar, bör anteckning göras härom i protokollet. Detta bör också återge vad skatterätten iakttar vid syn om sådan äger rum under förhandlingen.

När det gäller parts medverkan vid en förhandling är att skilja mellan sådan medverkan som har karaktär av lämnande av utsaga under förhör och den medverkan som består i att parten argumenterar och pläderar för sin sak. Vad gäller parts utveckling av sin talan i rättsligt hänseende bör framdeles liksom hittills gälla att den inte skall antecknas. Men inte heller i övrigt bör partens argumentation och plädering normalt föranleda särskilda noteringar i protokollet. Det skulle föra alldeles för långt. Å andra sidan bör skatterätten inte vara förhindrad att anteckna sådana nya argument som den finner vara av särskild relevans för den rättsliga bedömningen. Gränsen mellan partsutsaga och partsargumentation är nu en gång flytande och det förhållandet att en part lämnar en viktig sakuppgift eller anför en viktig omständighet i ett argumentationssammanhang bör inte inverka i anteckningshänseende. Avgörande för om anteckning skall göras eller ej bör vara om uppgiften eller omständigheten är av betydelse för ärendets avgörande eller ej.

I anledning av klagomål i lantbrukets skattedelegations skrift på att protokollen i prövningsnämnderna ofta får en slagsida till taxeringsintendentens förmån genom

att hans yttrande tas in in extenso, medan den skattskyldiges anförande återges mycket summariskt, vill vi framhålla att en ändring härvidlag synes ha skett tämligen genomgående hos prövningsnämnderna. Mot balansen i protokollet synes därför inte längre några generella anmärkningar kunna göras. Vi vill för egen del framhålla angelägenheten av att protokollet skrivs så att det framstår som en fullt objektiv och opartisk redovisning av processen.

38 §.

Paragrafen motsvarar 83 § andra stycket TaxF. Vi har emellertid tillfogat en uttrycklig föreskrift om att ordföranden i skatterätten skall underrätta parten om hans rätt att få materialet »hemligstämplat». Förslaget grundas på de önskemål som framförts härom från lantbrukets skattedelegation och vitsordats i flera länsstyrelseyttrandena.

39 §.

Som allmän instansordningsgrundsats iakttas att i besvärinstans inte prövas yrkanden som inte varit föremål för prövning förut i underinstans. Besvärprövningen skall vara en omprövning inte en förstaprovning. I sådana besvärsmål, som skatterätt får att handlägga, brukar emellertid saken betraktas som en mer eller mindre odelbar enhet. Taxeringen, debiteringen, den rätta mantalsskrivningsorten etc. är prövad i föregående instans. Och det har varit fråga om en officialprövning inte en partsbestämd prövning. Vilka yrkanden som sedan än framställs besvärsvägen, kan de anses ha varit föremål för prövning — öppet eller underförstått — i och med att saken som sådan prövats. Detta hävdvunna betraktelsesätt bör inte frångås. Det bör stå part fritt att utan hänsyn till sitt agerande i föregående instans framställa yrkanden i besvärsmål hos skatterätt. En skattskyldig bör t. ex. få yrka skattefrihet för en intäkt, som han tagit upp som skattepliktig i sin självdeklaration. Han bör också få yrka avdrag för en utgift, som inte alls omnämnts i deklarationen. Inom stadgad besvär- och ansökningstid bör part få framställa vilket yrkande som helst bara det hänför sig till sak som det ankommer på skatterätten att pröva. Att däremot en inom behörig tid bestämd talan inte får utvidgas efter tidens utgång följer av fatalitetens ändamål.

Enligt 17: 3 RB får en domstol genom dom i tvistemål inte ge dom över annat eller mera än vad part yrkat i behörig ordning. Regeln återspeglar en allmän grundsats att parternas yrkanden skall bestämma ramen för domstols sakprövning.

I den skildrade grundsatsen ligger innesluten ett förbud mot ändring till klagandens nackdel utan att motpart yrkat det i behörig ordning. Ett sådant förbud mot reformatio in peius anses i allmänhet gälla i klagoinstans vare sig det blivit särskilt stadgat eller ej. Uttryckligt förbud mot reformatio in peius hos prövningsnämnd finns i 86 § TaxF, där det sägs att prövningsnämnd vid prövning av besvär inte får bestämma taxering till högre belopp än part yrkat.

Vad gäller skatterätts sakprövning bör skatterätten lika litet som prövningsnämnden kunna ändra ett rättsläge till parts nackdel utan att särskild talan förts därom i föreskriven ordning av motpart. Det bör inte vara tillfyllest att motparten framställt yrkande om ändring i sin förklaring över besvären. Motparten bör ha anhängiggjort en självständig besvärs- eller ansökningstalan härom. En skatterätt bör i enlighet härmed inte ha befogenhet att — t. ex. för att åstadkomma ett materiellt riktigare resultat — bestämma en taxering till högre belopp än taxeringsnämnden åsatt utan att skatteverket fört besvärstalan härom. Längre än till avslag på den skattskyldiges talan bör skatterätten inte få gå utan besvär från skatteverket med yrkande om högre taxering.

Det förtjänar anmärkas att bindningen till partsyrkanden i taxeringsmål enligt fast praxis uppfattas som uteslutande beloppsmässig. Besvärssakkunniga föreslog visserligen en ändring i detta hänseende¹ men mötte en tämligen enhällig opinion till förmån för gällande ordning. Det synes i vart fall inte kunna komma i fråga att ändra på denna i fråga om prövningen hos skatterätt. Häri ligger även att skatterätten har att pröva kvittningsyrkanden från motpart så länge de ligger inom den beloppsram som i målet för talan grundar.

Normalt iakttas inom rättsskipning att klagoinstansen inte heller, även om härigenom ett materiellt riktigare resultat skulle vinnas, går utöver parts yrkanden i en för parten förmånlig riktning, i vart fall inte om motstående intressen finns som bör åtnjuta skydd mot andra ändringar än i laga ordning yrkade. Avsteg har emellertid gjorts från denna grundsats för prövningsnämnds del i förhållande till skattskyldig part av hänsyn till intresset av materiellt riktig beskattning. Prövningsnämnden äger sålunda vid prövning av besvär bestämma taxering till lägre belopp än part yrkat.

Förhållandet utgör i viss mån en kvarleva från äldre tid då prövningsnämnden utgjorde en beskattningsnämnd. En viss tvekan anmäler sig mot att låta skatterätten ärva denna befogenhet. Det kan bl. a. invändas att det bör vara tillräckligt från rättsskyddssynpunkt att skatteverket kan föra talan till den skattskyldiges förmån om en fördelaktigare taxering än han förstått att yrka själv. Vidare kan det sägas att, när skatterätten inte får pröva för sent anförda besvär i sak, rätten heller inte bör få pröva saken i vidare omfattning än parten rättidigt yrkat. Dessa principiella betänkligheter uppvägs dock av det praktiska behov som erfarenhetsmässigt ibland ger sig till känna att utvidga ramen för prövningen. En möjlighet till reformatio in melius bör därför finnas som en säkerhetsventil till förekommande av obilliga följder av en bindning till enskild parts yrkande.

Det synes rimligt och rättvist att denna princip om tillåtelse till reformatio in melius gentemot enskild part får gälla gentemot det allmänna företrätt av skatteverket eller kommun också i de övriga mål som kommer på skatterättens lott. Någon större praktisk betydelse lär den dock knappast få i andra än taxeringsssammanhang.

De regler, som getts till enskilds förmån i 86 § TaxF om förbud mot reformatio

¹ Se SOU 1964: 27 s. 542 och jämför SOU 1966: 70 s. 404.

in peius och tillstånd till reformatio in melius, är skrivna för taxeringsmål och kan inte med oförändrad lydelse överflyttas till en lag om skatterätt om de grundsatser för vilka de ger uttryck skall gälla också i andra mål hos skatterätt än taxeringsmål. Vi föreslår därför en omformulering. En sådan torde under alla förhållanden vara till fördel med tanke på det utrymme för skilda tolkningar som nuvarande lydelse lämnar. Vi anser det överflödigt att i lagen skrivs in något förbud mot reformatio in peius. Ett sådant gäller hos en domstol utan uttryckligt stadgande. Vad som behövs är därför bara en regel om rätt för skatterätt att besluta om reformatio in melius på enskilds talan. Beträffande bedömningen av vad som är bättre eller sämre, jfr motiven till 17 §.

Under hänvisning till det anförda föreslår vi att det stadgas att skatterätt vid prövning av mål får gå utom enskild parts talan för att besluta till det bättre för honom.

40 §.

Paragrafen är skriven med 13 § i förvaltningsdomstolskommitténs förslag till lag om rikets kammarrätter som förebild. I skatterätt dömer visserligen skatterättsdomaren med nämnd. Ledamöterna i denna nämnd bör emellertid i likhet med lekmanaledamöterna i prövningsnämnd ha full rösträtt och inte sådan kollektivt organiserad rösträtt som ledamöterna i en underrätts nämnd. Det är därför inte reglerna om rösträtt i underrätt utan stadgandena om omröstning i överrätt som bör gälla för skatterätts del.

I 88 § TaxF finns en specialregel som anger att vid lika röstetal hos prövningsnämnd den mening som länder till den skattskyldiges förmån skall gälla. Motsvarighet till denna regel finns i 29: 3 RB beträffande omröstning i brottmål, där vid lika röstetal den lindrigaste meningen skall gälla. Även om det föreskrivs att skatterätt skall följa 29: 3 RB i sin dömande verksamhet och den hävdvunna ordningen att vid lika röstetal i taxeringsmål den för den skattskyldige lindrigaste meningen skall gälla bevaras i omröstningsregeln i 64 § TaxF för taxeringsnämnd, torde det inte utan särskilt stadgande i lagtexten stå klart att också skatterätt skall tillämpa grundsatsen i fråga i taxeringsmål. Vi föreslår därför en uttrycklig motsvarighet till 88 § TaxF för skatterätt.

Traditionellt skall den som vid kollegial omröstning blir överröstad anteckna sin skiljaktiga mening till protokollet. Vi föreslår en uttrycklig regel härom för skatterättsens vidkommande.

41 §.

Om kammarrätts avgöranden föreslår förvaltningsdomstolskommittén i 14 § av sin lag om rikets kammarrätter att kammarrätt skall avgöra saken genom utslag, medan annat avgörande skall träffas genom beslut. Vidare sägs i paragrafen att beslut, varigenom kammarrätt annorledes än genom utslag skiljer saken från sig, samt domstolens beslut i fråga som fullföljts dit särskilt, är slutligt beslut.

Utslag är den gängse benämningen på sakliga avgöranden hos domstol i besvärsmål. Försäkringsdomstolen kallar dock dessa avgöranden för domar. Det naturliga

är att skatterätten anammar samma ordning som regeringsrätten och kammarrätten redan tillämpar och alltså kallar sina sakliga avgöranden utslag och inte beslut. Det kan en skatterätt emellertid göra utan föreskrift i lagen, alldeles som försäkringsdomstolen kan kalla sina avgöranden domar utan att det är sagt något härom i lagen om försäkringsdomstolen. En indelning av skatterätts avgöranden i utslag, slutliga beslut och övriga beslut motsvarande den som förvaltningsdomstolskommittén gör för kammarrättens del har inte någon rättslig funktion att fylla. Den bör då om möjligt undvikas, eftersom den kan vålla onödiga gränsdragningsproblem. Det är inte rubriceringen av ett avgörande utan dess faktiska innehåll som bör bestämma hur det rättsligen bör behandlas i överklagningshänseende m. m. Vi föreslår därför ingen motsvarighet till 14 § första stycket förslaget till lag om rikets kammarrätter. Lagskrivningstekniskt bör skatterätts avgöranden sammanhållas inom termen beslut.

I 14 § andra stycket samma lagförslag sägs att utslag och slutliga beslut skall grundas på vad handlingarna innehåller och vad i övrigt förekommit samt innehålla de skäl, på vilka avgörandet grundas. Motsvarigheter härtill finns i 11 kap. 2 och 5 §§ besvärssakkunnigas förslag till lag om förvaltningsförfarandet. Man står här inför betydelsefulla grundsatser för rättsskipningen. Den första har till uppgift att ge parterna en garanti för att domstolen inte använder sig av material som inte ingår i akten i målet eller eljest är eller varit tillgängligt för parterna. Grundsatsen utgör ett nödvändigt komplement till principen om partsoffentlighet och om kommunikation. Vi anser att den bör gälla hos skatterätt och föreslår därför en föreskrift härom.

Grundsatsen om motivering av avgörandena är också av grundläggande betydelse. Den finns redan för prövningsnämndens del inskriven i 92 § TaxF. Den bör givetvis gälla också hos skatterätt.

Sedan nya regler trätt i tillämpning år 1960 beträffande utformningen av kammarrättens avgöranden och dessa till följd härav kommit att tämligen fylligt lämna en sakframställning samt ett avgörande som består av motivering, kläm och fullföljdshänvisning, har regeringsrätten funnit försvarligt att i sin tur reformera utslagsskrivningen hos sig i de från kammarrätten fullföljda målen. I regeringsrättsutslagen tas sålunda numera inte in någon sakframställning för det som förevarit i målet t. o. m. kammarrättens utslag. I stället fogas detta utslag som bilaga till regeringsrättens. Sakframställningen i regeringsrättsutslagen kan härigenom begränsas till en redogörelse för själva fullföljden på sätt framgår av bifogade exempel (Bilaga 2).

Prövningsnämndens beslut återges f. n. i allmänhet i nämndens protokoll och underrättelse om beslutet expedieras till part i form av protokollsutdrag. Intet hindrar dock i och för sig att prövningsnämnds beslut sätts upp i särskild handling till vilken hänvisning görs i protokollet. Expeditionen kan i så fall få karaktär av en beslutsutskrift av samma typ som kammarrättens expeditioner. Såvitt vi har oss bekant tillämpas denna i och för sig möjliga ordning dock inte f. n. hos någon prövningsnämnd annat än i enstaka undantagsfall.

Redigeringen av prövningsnämndens beslut tar i viss mån intryck av att dokumentationen sker i ett protokoll. Sålunda inflyter ibland i anslutning till sakframställningen anteckningar om påståenden, iakttagelser, bevis och uppteckningar av utsagor. Vanligen begränsar sig redovisningen dock till det som hör till en sakframställning i strängare mening samt till själva avgörandet och grunderna för detsamma. En tydlig strävan kan förmärkas från prövningsnämndernas sida att härvid inte ställa anspråken lägre än vad kammarrätten gör vid sin utslagsskrivning. Mången prövningsnämnd står därför inte kammarrätten efter i fråga om avgörandenas språkliga utformning och redigering i övrigt. I en skatterätt bör förutsättningarna bli än gynnsammare i detta hänseende. På en skatterätt bör anspråken inte ställas lägre beträffande koncisa sakframställningar och uttömmande, klaggörande motiveringar än på kammarrätten.

Under förutsättning att dessa anspråk infrias, uppkommer frågan om avgörandena inte bör rent tekniskt redovisas på ett sådant sätt att kammarrätten kan tillämpa samma metod för sakframställning i sina utslag som regeringsrätten och alltså till sitt avgörande föga skatterättens med hänvisning till detta vad gäller det handläggningsskede som ligger i tiden före fullföljden till kammarrätten. Vi anser att en sådan ordning medför så uppenbara fördelar att den bör befrämjas i möjligaste mån. Det kan givetvis inte komma i fråga att ålägga kammarrätten att övergå till denna form av utslagsskrivning. Men vi utgår från att kammarrätten inte kommer att tveka inför den rationalisering som ordningen skulle innebära, därest skatterätterna visar sig mäktiga uppgiften att skriva sina avgöranden så att de utan olägenhet kan tas som bilagor till kammarrättens avgöranden i det stora flertalet mål. Vi betvivlar heller inte att skatterätterna skall kunna fylla det måttet och härvid utformat lagtexten med det syftet för ögonen att avgörandena normalt inte skall tas in i skatterättens protokoll utan återges i fristående handlingar, till vilka kan hänvisas i protokollet. För att illustrera våra tankegångar har vi utarbetat bifogade exempel på avgöranden i skatterätt och kammarrätt med användande av materialet i det förut återgivna regeringsrättsmålet (Bil. 3 och 4).

Det siffermässiga resultatet av prövningsnämndernas beslut i taxeringsmål redovisas i tabellform, utformad med utgångspunkt i taxeringslängderna, medan kammarrätten och regeringsrätten i själva klämman till sina utslag också tar in beloppen av taxerad och beskattningsbar inkomst etc. vid beslutad ändring av underinstansens avgörande. Enligt vår mening skulle redovisningen av avgörandena i taxeringsmål vinna i översiktlighet om beloppen genomgående redovisades i tabellform. Några praktiska svårigheter torde inte möta att inom ramen för nu använda blanketter få rum med kolumner också för kammarrätten vid sidan av kolumnerna för taxeringsnämnden och prövningsnämnden. I vårt exempel har vi sålunda utgått från en sådan redovisning i tabellform med kolumner för taxeringsnämnd, skatterätt och kammarrätt.

Antalet mål per sammanträde i skatterätt lär komma att bli så stort att det måste begäras av ledamöterna i skatterätten att de i förväg satt sig in i de mål

som skall behandlas på sammanträdet. Eljest kan inte föredragningen i rätten göras så summarisk som behövs av tidsskäl. Det system med föredragningspromemorior vilka tillställs ledamöterna före sammanträdet som nu tillämpas hos de flesta prövningsnämnderna synes rationellt. Det vinner givetvis på att akterna i mera diskutabla mål sänds till enskilda ledamöter i förväg för mera noggrann genomsyn. De arbetsmetodiska problem det här gäller är emellertid inte av beskaffenhet att böra lösas i lagen utan får tas upp till närmare behandling vid utarbetandet av arbetsordning för skatterätterna.

Besvärssakkunniga tog i 11 kap. 8 § sitt förslag till lag om förvaltningsförfarandet in föreskrifter om besluts tillkännagivande för part, vilka bl. a. utsade att tillkännagivandet skulle ske genom en expedition som fullständigt återger beslutet. Till beslutet räknade besvärssakkunniga då även besvärshänvisningen. Vi har utformat vår regel med utgångspunkt i detta förslag.

Ledamots avvikande mening skall redovisas i skatterättens protokoll. När det skett, bör parten få del därav genom beslutsexpeditionen.

F. n. behöver prövningsnämnden inte tillställa taxeringsintendent underrättelse om sitt beslut i annat fall än om det går honom emot. Denna inskränkning bör inte behållas efter organisationsreformen. Skatteverket bör ges del av alla skatterättens avgöranden, vare sig de går verket emot eller ej. Över huvud taget bör någon begränsning inte gälla i delgivningsskyldigheten. Envar som fört talan som part hos skatterätten bör få del av avgörandet i målet. Härutöver kan det vara påkallat att för kändedom översända avskrifter av avgörandena till underordnade myndigheter m. fl. Därom behöver dock ej stadgas i lagen.

42 §.

Den självrättelsemöjlighet i fall av för envar uppenbara fel som 91 § TaxF ger prövningsnämnd bör naturligen tillkomma även en skatterätt. I mån av behov bör den kunna användas också i andra mål än taxeringsmål. Vi har i enlighet härmed överfört självrättelseregeln till vårt lagförslag utan annan ändring än att ordet misskrivning bytts ut mot det mot vanligt språkbruk bättre svarande ordet felskrivning. Se också landskontorsutredningen s. 221 om självrättelse i vitesmål.

43 §.

Sådana frågor om talan mot skatterätts avgöranden som angår t. ex. överklagbarhet, besvär rätt och besvärstid, synes inte kunna regleras alldeles enhetligt. De torde därför böra behandlas specialförfattningsvis. Däremot bör en enhetlig ordning kunna upprätthållas i fråga om beredningen av de hos kammarrätten överklagade målen i överensstämmelse med vad som stadgats i 97 § TaxF om beredningen av besvär över prövningsnämnds beslut. Föreskrifterna härom bör lämpligen inte tas in i varje författning för sig utan meddelas centralt. Den lämpligaste platsen härför är lagen om skatterätt. Vi har därför här tagit in ett stadgande som i sak motsvarar 97 § TaxF.

44 §.

Förebild har varit 18 § förvaltningsdomstolskommitténs förslag till lag om rikets kammarrätter. Erforderliga administrativa föreskrifter torde lämpligen kunna meddelas i en arbetsordning. Vissa föreskrifter om vad skatteverket har att iaktta som part hos skatterätt torde som nämnts i det föregående böra meddelas i instruktionen för skatteverken.

Särskilda övergångsbestämmelser torde inte behövas för lagen om skatterätt. Sådana får i stället meddelas i samband med att specialförfattningarnas ansöknings- och besvärregler ändras.

Sammanställning av landskamrerarnas svar på utredningens frågeschema

	Finns föredr. pm som inte används till protokoll?		Antal muntliga förhandlingar		Antal avslag på yrkande om muntl. förhandlingar	Muntliga förhandlingar på initiativ av		
	Ja	Nej	63/64	64/65		PN	TI	Kommun
A		x	53	39	—	—	—	—
B			39	16	2 ¹	—	—	—
C		x	2	2	—	—	—	—
D		x	10	3	—	—	—	—
E		x	32	9	—	—	—	—
F			1	4	—	—	—	—
G		x	3	3	—	—	—	—
H		x	7	5	—	—	—	—
I		x	—	1	—	1	—	—
K		x	10	15	—	—	—	—
L			13	15	—	—	—	—
M	x		18	18	—	1	—	—
N			4	15	—	18	—	—
O		x	26	13	—	—	—	—
P		x	6	7	—	—	—	—
R	x		4	4	—	—	—	—
S		x	28	10	—	—	—	—
T		x	3	2	—	1	—	—
U		x	2	2	—	—	—	—
W		x	11	10	—	—	—	—
X		x	7	8	1 ²	—	1	—
Y		x	ca 15	16	2 ³	—	—	—
Z		x	9	3	—	—	—	—
AC		x	3	4	—	—	—	—
BD		x	12	11	—	—	—	—

¹ Ingen uppgift om grunden. ² »utan gagn». ³ »uppenbarligen utan gagn», »uppenbarligen opåkallad».

Kungl. Maj:ts utslag på de besvär, lantbrukaren Anders Bernhard Jönsson i underdånighet anfört över kammarrättens härvid fogade utslag den 28 februari 1963 angående hans inkomsttaxering år 1961; över vilka besvär vederbörande taxeringsintendenten avgivit infordrad underdånig förklaring; givet i Regeringsrätten den 24 maj 1966.

I de underdåniga besvären yrkar Jönsson, att avdrag måtte medgivas för hela mellangiften 9 500 kronor.

Kungl. Maj:t har i nåder låtit Sig föredragas ovanberörda underdåniga besvär; och enär Jönsson får anses berättigad till avdrag för mellangift vid byte av traktor med yrkat belopp, finner Kungl. Maj:t skäligt att, med ändring av kammarrättens utslag, fastställa prövningsnämndens beskattningsåtgärder. Det vederbörande till underdånig efter rättelse länder.

Kungl. Maj:ts och Rikets Kammarrätts utslag på de besvär, tillförordnade taxeringsintendenten Gunnar Ramshed, å tjänstens vägnar, anfört över Malmöhus läns prövningsnämnds beslut vid sammanträde den 10 och den 11 maj 1962 i fråga om lantbrukaren Anders Bernhard Jönssons inkomsttaxering år 1961; över vilka besvär Jönsson förklarar sig, varefter Ramshed inkommit med påminnelser; Givet i Stockholm den 28 februari 1963.

Jönsson inköpte under beskattningsåret en ny dieseldriven traktor av märket Volvo T230. I byte lämnade han en fotogendriven traktor av märket Volvo T 24, 1951 års modell. Den nya traktorn, som till skillnad från den gamla var försedd med störtbåge, hade en motorstyrka av 31 hästkrafter, medan den gamla endast hade 24 hästkrafter. I sin självdeklaration år 1961 tillgodoförde sig Jönsson vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet avdrag för hela den erlagda mellangiften 9 500 kronor.

1961 års vederbörande taxeringsnämnd i Västra Klagstorps församling av Bunkeflo kommun taxerade Jönsson till statlig inkomstskatt för 14 590 kronor, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 11 000 kronor och till kommunal inkomstskatt för 16 100 kronor, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 12 500 kronor. Därvid hade taxeringsnämnden nedsatt berörda avdrag till 6 500 kronor.

Hos prövningsnämnden yrkade Jönsson, att han måtte erhålla avdrag för hela mellangiften. Till stöd för sitt yrkande åberopade Jönsson bland annat, att tillverkningen av fotogendriven traktorer av typ motsvarande den gamla hade nedlagts och att numera endast tillverkades traktorer för dieseldrift av motsvarande typ och fabrikat.

I häröver avgiven förklaring hemställde Ramshed om avslag å Jönssons yrkande under åberopande bland annat, att den nya traktorn vore av annan och bättre konstruktion samt hade större effekt än den utbytta.

Prövningsnämnden har genom överklagade beslutet med bifall till Jönssons talan bestämt Jönssons taxering för statlig inkomstskatt till 11 590 kronor, taxerad inkomst,

med beskattningsbar inkomst av 8 000 kronor och för kommunal inkomstskatt till 13 100 kronor, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 9 500 kronor.

I besvären har Ramshed yrkat, att taxeringsnämndens beslut måtte fastställas.

Kungl. Kammarrätten har tagit målet i övervägande; och enär med hänsyn till i målet upplysta omständigheter kostnaden för inköp av den nya traktorn icke kan anses utgöra avdragsgill ersättningsanskaffning till högre belopp än taxeringsnämnden medgivit eller 6 500 kronor, finner Kungl. Kammarrätten skäligt att med bifall till besvären och med ändring av prövningsnämndens beslut fastställa taxeringsnämndens beskattningsåtgärder.

Malmöhus läns skatterätts utslag på de besvär som lantbrukaren Anders Bernhard Jönsson anført över taxeringsnämndens i Västra Klagstorps församling av Bunkeflo kommun beslut om hans inkomsttaxering år 1967. Över besvären har skatteverket i länet förklarat sig. Härefter har Jönsson kommit in med påminnelser. Utslaget har givits i Malmö den 10 maj 1967.

Jönsson köpte under beskattningsåret en ny dieseldriven traktor av märket Volvo T 230. I byte lämnade han en fotogendriven traktor av märket Volvo T 24, 1951 års modell. Den nya traktorn, som till skillnad från den gamla var försedd med störtbåge, hade en motorstyrka av 31 hästkrafter, medan den gamla hade endast 24 hästkrafter.

I sin självdeklaration år 1967 gjorde Jönsson vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet avdrag för hela den erlagda mellangiften 9 500 kronor.

Taxeringsnämnden taxerade Jönsson till statlig och kommunal inkomstskatt på sätt som framgår av bifogade sammanställning. (utelämnad här) Därvid satte nämnden ned avdraget till 6 500 kronor.

I besvären yrkar Jönsson avdrag för hela mellangiften. Han anför bland annat att tillverkningen av fotogendriven traktorer av typ motsvarande den gamla lagts ned och att numera tillverkas endast traktorer för dieseldrift av motsvarande typ och fabrikat.

Skatteverket yrkar avslag på besvären och åberopar bland annat att den nya traktorn är av annan och bättre konstruktion samt att den har större effekt än den utbytta.

Den nya traktorn har visserligen större motorstyrka och bättre utrustning än den utbytta. Skillnaderna är dock inte större än att de kan hänföras till den allmänna tekniska utvecklingen av traktorer. Bytet kan därför i sin helhet betraktas som ersättningsanskaffning och Jönsson får anses berättigad till avdrag för hela mellangiften.

Skatterätten bifaller besvären och fastställer med ändring av taxeringsnämndens beslut taxeringarna till belopp som framgår av bifogade sammanställning. (utelämnad här)

(Besvärshänvisning)

Kammarrättens utslag på de besvär som Malmöhus läns skatteverk anført över Malmöhus läns skatterätts härvid fogade utslag den 10 maj 1967 i fråga om lantbrukaren Anders Bernhard Jönssons inkomsttaxering år 1967. Över besvären har Jönsson förklarat sig. Härefter har skatteverket kommit in med påminnelser. Utslaget har givits i Stockholm den 28 februari 1967.

I besvären yrkar skatteverket att taxeringsnämndens beslut fastställles. Jönsson yrkar avslag på besvären.

Med hänsyn till de omständigheter som föreligger kan kostnaden för inköp av den nya traktorn inte anses utgöra avdragsgill ersättningsanskaffning till högre belopp än taxeringsnämndens medgivet eller 6 500 kronor.

Med bifall till besvären och ändring av skatterättens utslag fastställer Kammar-rätten taxeringsnämndens beslut enligt bifogade sammanställning. (utelämnad här)
(Fullföljdshänvisning)



NORDISK UDREDNINGSSERIE (NU) 1967

1. Nordiskt institut för samhällsplanering.
2. Nordiskt samarbete inom forskningens och den högre undervisningens område.
4. Internordisk verkställighet med anledning av beslut rörande vårdnad om barn m. m.

STATENS

OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967

Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen)

Justitiedepartementet

Allmänna arvsfonden. [2]
Utsökningsrätt VI. [3]
Ny domkretsindelning för underrätterna. [4]

Försvarsdepartementet

Tjänsteställning inom krigsmakten. Esselte. [15]

Socialdepartementet

Barnstugor. Barnavårdsmannaskap.
Barnolycksfall. [8]

Kommunikationsdepartementet

Länsförvaltningsutredningen. 1. Den statliga länsförvaltningen. I. [20] 2. Den statliga länsförvaltningen. II. Bilagor. [21]
Skatteförvaltningen. [22]
Länsindelningsutredningen. [23]

Finansdepartementet

Statlig publicering. [5]
Finansiella långtidsperspektiv. [6]
Statskontorets programbudgetutredning. 1. Programbudgetering. Del I. [11] 2. Programbudgetering. Del II — Studier och försök. [12] 3. Programbudgetering. Del III — En sammanfattning. [13]
Lag om Skatterätt. [24]

Ecklesiastikdepartementet

Rikskonsserter. [9]
Linköpings högskola. Del I. [10]
Skolans arbetstider. [14]
1958 års utredning kyrka—stat: VII. Folkbokföringen. [16]. VIII. De teologiska fakulteterna. [17]
1962 års ungdomsutredning. Statens stöd till ungdomsverksamhet V. [19]

Jordbruksdepartementet

Den framtida jordbrukspolitiken. [7]

Inrikesdepartementet

Kommunal bostadsförmedling. [1]
Invandringen. [18]

