

Juridiska Institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs universitet

Programmet för
Juris kandidatexamen
Tillämpade studier 20 p
Hösten 2006

Omprövning av taxeringsbeslut

Författare:

Luba Ouroussova

Handledare:

Professor

Robert Pahlsson

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	s.4
1. Inledning.....	s.5
1.1. Allmänt	s.5
1.2. Syfte och avgränsningar	s.6
1.3. Metod och disposition	s.6
2. Omprövningsinstitut inom allmän förvaltningsrätt	s.8
2.1. Rättsverkningar av ett förvaltningsbeslut.....	s.8
2.2. Omprövning med stöd av praxis	s.9
2.3. Omprövning enligt FL.....	s.10
2.3.1. Rättelse av skrivfel, räknefel eller liknande	s.10
2.3.2. Omprövningsskyldighet	s.11
3. Omprövning av taxeringsbeslut enligt TL	s.14
3.1. Bakgrund	s.14
3.2. Allmänt om omprövning enligt TL	s.15
3.3. Förutsättningar för omprövning av taxeringsbeslut	s.16
3.4. Hinder mot omprövning	s.17
3.4.1. Res judicata	s.17
3.4.2. Saken i en skatteprocess	s.17
3.4.3. Rättskraftens vidd.....	s.21
3.4.4. Nya omständigheter.....	s.22
3.4.5. Undantag från regeln om res judicata	s.22
3.4.6. Litis pendens	s.24
3.5. Omprövning på den skattskyldiges initiativ	s.24
3.5.1. Behörighetskrav	s.24
3.5.2. Formella krav för omprövning	s.26
3.5.3. Tidsfrister	s.27
3.5.4. Omprövning av beslut om skattetillägg	s.28
3.5.5. Omprövning av särskilda taxeringsbeslut	s.29
3.5.6. Återkallelse av begäran om omprövning	s.31
3.6. Omprövning på SKV:s initiativ	s.32
3.6.1. Allmänt om omprövning på SKV:s initiativ	s.32
3.6.1.1. SKV:s omprövningsskyldighet	s.32
3.6.1.2. Rättelse av ett icke expedierat beslut	s.33
3.6.1.3. Mindre belopp	s.33
3.6.2. Omprövning till den skattskyldiges fördel	s.34
3.6.2.1. Huvudregel	s.34
3.6.2.2. Följdändringsbeslut	s.35

3.6.3. Omprövning till den skattskyldiges nackdel	s.38
3.6.3.1. Ordinär omprövning	s.38
3.6.3.2. Eftertaxering	s.42
3.7. Obligatorisk omprövning	s.44
4. Slutsatser	s.48
Källförteckning	s.53

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
FB	Föräldrabalk (1949:381)
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
GTL	Taxeringslag (1956:623)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JO	Justitieombudsmannen
KR	Kammarrätten
LAF	Lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
LR	Länsrätten
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
TaxF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TF	Tryckfrihetsförordningen
TL	Taxeringslag (1990:324)

1. Inledning

1.1. Allmänt

I vårt samhälle gör vi åtskillnad mellan det allmänna och en enskild. Det allmänna företräder hela samhällets intressen gentemot både de andra staterna och egna medborgare. I vårt medvetande utgår vi ifrån att det allmänna uttrycker intressen av hela medborgarkollektivet på bästa möjliga sätt. Verkligheten speglar dock många gånger en annan bild. Trots att alla medborgare har möjlighet att via demokratiska institutioner göra sin vilja gällande är vårt samhälle långt ifrån ett idealsamhälle där det allmännas och individens intressen alltid skulle sammanfalla. Individens och samhällets intressen kolliderar och det är individen som får underkasta sig samhällets vilja.

Det allmännas vilja manifesterar sig via den offentliga verksamheten som utövas av staten och kommunerna. Statliga och kommunala organ indelas i två kategorier: 1) beslutande politiska församlingar, dvs. riksdagen, landstingsfullmäktige och kommunfullmäktige, och 2) myndigheter som i sin tur indelas i förvaltningsmyndigheter och domstolar.¹

Av 1:8 RF framgår att för den offentliga förvaltningen skall det finnas statliga och kommunala förvaltningsmyndigheter. En stor del av förvaltningsmyndigheternas verksamhet omfattar handläggning av olika typer av ärenden vilket brukar utmynna i något slags av beslut av antingen generell eller individuell karaktär. Medan generella beslut är riktade mot en obestämd krets av personer har individuella beslut en bestämd adressat. Kännetecknande för alla typer av beslut är att de är avsedda att påverka individers eller offentliga organs handlande.²

I doktrinen klassificeras förvaltningsbesluten på många olika sätt beroende på innehållet eller tidpunkten i handläggningen.³ En vanlig klassificering är indelning i gynnande och betungande beslut. En verkning av ett gynnande beslut är att den enskilde tilldelas en förmån, dvs. den enskilde gynnas av det fattade beslutet. Ett betungande beslut innebär tvärtom en inskränkning av den enskildes handlingsfrihet: den enskilde förbjuds eller åläggs att utföra något.

Eftersom förvaltningsbeslut kan medföra ingrepp i individens privata rättssfär är de omringade av en rad av bestämmelser vars syfte är att skydda individens rättigheter gentemot det allmänna. I enlighet med legalitetsprincipen som är fastställd i RF:s portalparagraf⁴ skall den offentliga makten utövas under lagarna. Legalitetsprincipen genomsyrar den hela offentliga förvaltningen och en av de stolparna vilka en väl fungerande rättsstat vilar på. En annan grundläggande princip som styr förvaltningsmyndigheternas beslutsfattande är likhetsprincipen som tillsammans med objektivitetsprincipen är fastslagen i 1:9 RF. Lagregeln stipulerar att förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen i sin verksamhet skall beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet. Av proportionalitetsprincipen som sedan gammalt har varit en del av den svenska rättstraditionen följer att nyttan av åtgärden som företas i det allmännas intressen skall stå i rimlig proportion till de olägenheterna som förorsakas för den enskilde. På senaste tiden har proportionalitetsprincipens betydelse ännu mer ökat på grund av Sveriges medlemskap i EU.

Ett genomgripande mål i förvaltningsmyndigheternas verksamhet är att de fattade besluten står i överensstämmelse med de ovannämnda principerna och den övriga lagstiftningen. Besluten skall vara både materiellt och rättsligt giltiga. Om ett beslut har blivit oriktigt finns

¹ Warnling-Nerep, En introduktion i förvaltningsrätten, s. 21.

² Warnling-Nerep, s.26.

³ Bohlin, Warnling-Nerep, Förvaltningsrättens grunder, s. 46.

⁴ 1:1 RF.

det möjligheter att ändra det. En sådan ändring kan framförallt ske via överklagande till högre instans eller domstol. Överklagandeförfarandet är dock oftast dyrbart och tidskrävande. Därför har man försökt att lösa problemet genom att skapa en ytterligare möjlighet att åstadkomma rättelse av ett oriktigt beslut via omprövning, eller självrättelse, som genomförs av den beslutande myndigheten själv. Detta kan inträffa antingen efter begäran av den enskilde eller på myndighetens eget initiativ. Syftet med omprövning är dock identiskt i de båda fallen, nämligen att rätta ett lagstridigt eller olämpligt beslut. På detta sätt fungerar omprövningsinstitutet som en garanti för den enskildes rättssäkerhet.

Ett av förvaltningsbesluten av stor vikt för både det allmänna och en enskild är taxeringsbeslut. I överensstämmelse med SKV:s taxeringsbeslut genomförs indrivning av skatter som är avsedda att finansiera offentliga utgifter samtidigt som den enskilde berövas en del av sin förmögenhet för att bidra till de offentliga finanserna. På grund av taxeringsbeslutets ingripande karaktär ställs kravet på skydd för den enskildes rättssäkerhet vid taxering på sin spets. Omprövningsinstitut utgör en viktig beståndsdel i den skyddsmekanismen som finns för att tillgodose detta krav.

1.2. Syfte och avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att studera den rättsliga regleringen av omprövningen av taxeringsbeslut. Omprövningsinstitut inom allmän förvaltningsrätt är delvis reglerad i FL, delvis i praxis. FL är emellertid en ramlag. Finns det en avvikande bestämmelse i en speciallag får FL ge vika.⁵ Då taxering är specialreglerad i TL innebär detta att TL:s bestämmelser har företräde framför en motsvarande regel i FL.

Till följd av taxeringsbeslutets speciella karaktär har lagstiftaren utvidgat både den enskildes och SKV:s möjligheter att få till stånd omprövning av beslutet. Å andra sidan har vissa begränsningar ansetts vara bifogade. Omprövningsinstitut enligt TL har därför särdrag i jämförelse med de reglerna som finns inom allmän förvaltningsrätt. Jag avser att påvisa och kommentera dessa särdrag. Dessutom vill jag studera skillnader mellan omprövning på initiativ av den skattskyldige och omprövning på initiativ av SKV.

Avgränsningen kommer att ske både mot allmänna förvaltningsrättsliga regler som jag beskriver endast kortfattat och mot eftertaxering. Av utrymmesskäl kan jag inte redogöra för dessa ämnen mer ingående. En redovisning av allmänna förvaltningsrättsliga regler är dock nödvändig för att göra jämförelse mellan dessa och de speciella reglerna för omprövning av taxeringsbeslut. Vad gäller omprövning på SKV:s initiativ kommer jag att fokusera mig på den ordinära omprövningen och endast nämna eftertaxering som ett särskilt reglerat fall av omprövning på SKV:s initiativ. Enligt min mening vore det fel att helt och hållet utelämna eftertaxering då denna ingår i TL:s omprövningsinstitut. Av samma skäl har även obligatorisk omprövning beskrivits tämligen kortfattat. Jag har försökt att ta upp mer problematiska frågor som uppstår vid omprövning i samband med överklagande.

En annan avgränsning som jag av utrymmesskäl är tvungen att göra sker mot TL:s procedurregler vid omprövningsförfarandet. Jag kommer att ägna mig enbart åt materiella normer. Procedurreglerna behandlar jag inte i denna uppsats.

1.3. Metoden och disposition

Metoden som har använts är juridisk, dvs. studier av lagstiftningen, förarbetena, rättspraxis och doktrinen. Dessutom har jag studerat SKV:s (tidigare RSV:s) handläggningar och skrivelser som är relevanta för min uppsats. Trots att SKV:s handläggningar och skrivelser

⁵ 3 § FL.

inte är av bindande karaktär⁶ är de uttryck för myndighetens ståndpunkter i skatte- och taxeringsfrågor vilka är av stort värde att känna till. Dessutom är SKV:s kommentarer till lagstiftningen och rättspraxis ofta välavvägda och välunderbyggda och kan med fördel användas vid bedömningen av komplicerade rättsfrågor.

Uppsatsen är uppdelad två delar. I den första, mer deskriptiva, delen ingår kapitel två och tre. I kapitel två tar jag upp frågor som rör omprövning enligt allmän förvaltningsrätt. Jag beskriver både omprövning med stöd av praxis och omprövning enligt FL.

Den rättsliga regleringen av omprövning av taxeringsbeslut behandlas ingående i kapitel tre. Jag börjar med att redogöra för bakgrund till den nuvarande TL. Därefter kommer en utförlig beskrivning av de normerna som gäller för omprövning på den skattskyldiges och på SKV:s initiativ samt motiven bakom dessa normer. Fokusen ligger på ordinär omprövning. Beträffande eftertaxering tar jag upp mer allmänna frågor, dvs. tidsfrister och grunder på vilka eftertaxering kan ske. Syftet med denna beskrivning är att visa skillnader mellan ordinär omprövning och eftertaxering. Slutligen lämnar jag redogörelse för regleringen av obligatorisk omprövning.

Den andra delen av uppsatsen består av kapitel fyra i vilket jag gör en sammanfattning av mina studier och genomför en jämförelse mellan omprövning enligt allmän förvaltningsrätt och omprövning enligt TL. Mina slutsatser redovisas också i detta kapitel.

⁶ Förutom inom SKV.

2. Omprövningsinstitut inom allmän förvaltningsrätt

2.1. Rättsverkningar av ett förvaltningsbeslut

Med rättsverkningar hos förvaltningsbeslut förknippas begreppen laga kraft och rättskraft. Begreppet laga kraft sammankopplas med förvaltningsbeslutets överklagbarhet. Ett lagakraftvunnet beslut kan inte överklagas och står fast. Trots att det finns en del förvaltningsbeslut som inte får överklagas vinner de flesta beslut laga kraft först sedan tiden för dess överklaganden gått ut.⁷ Enligt 23 § FL har klaganden tre veckor på sig att överklaga.⁸ Efter utgången av denna tid är beslutet i princip orubbligt. En annan verkan av laga kraft är att ett beslut vanligtvis blir verkställbart först samtidigt med att det vinner laga kraft.

Principen om laga kraft motiveras framförallt av trygghets- och ordningsskäl samt av processekonomiska skäl. Både det enskilde och det allmänna har intresse av att kunna lita på det lagakraftvunna beslutet och rätta sig efter det. Principens processekonomiska betydelse innebär att varken parterna eller det allmänna skall kunna bli belastade av ett nytt förfarande som gäller samma sak.⁹

Att strikt upprätthålla principen om lagakraftvunna besluts orubblighet kan dock i vissa fall framstå som orimligt. Det skulle kunna äventyra allmänhetens tilltro för rättsordningen om oriktiga beslut tilläts stå fast. Som en yttersta garanti för rättssäkerheten kan oriktiga avgöranden angripas med hjälp av extraordinära rättsmedel. Ett annat sätt att ändra ett felaktigt beslut är förbundet med beslutets negativa rättskraft.

Inom processrätten medför en doms negativa rättskraft att ny talan angående samma sak skall avvisas.¹⁰ Med andra ord utgör domen ett rättegångshinder i en ny rättegång som gäller samma sak. Saken anses vara res judicata och alla omständigheter som kunnat åberopas i den förra rättegången mister sin rättsliga betydelse, eller prekluderas.

Medan den negativa rättskraften i processrätten framförallt har en processuell betydelse på det sättet att en domstol skall ta ställning i frågan om en talan skall avvisas eller inte på grund av res judicata har den negativa rättskraften i förvaltningsrätten en materiell betydelse. Inom förvaltningsrätten handlar problemet inte om en skrivelse som avser en redan avgjord fråga skall avvisas eller inte utan om det är möjligt att ändra ett tidigare beslut och fatta ett nytt beslut i samma fråga.¹¹ Har ett förvaltningsbeslut negativ rättskraft får den fråga som avgjorts genom beslutet inte prövas på nytt. Beslutet är alltså orubbligt.

En del förvaltningsbeslut saknar emellertid negativ rättskraft och kan ändras av beslutsmyndigheten. Möjlighet till sådan rättelse, eller snarare självrättelse, är helt oberoende av om beslutet har laga kraft eller inte. Laga kraft och negativ rättskraft är således två helt självständiga rättsliga fenomen. Medan laga kraft tar sikte på beslutets överklagande har negativ rättskraft betydelse för beslutsmyndighetens möjlighet att ändra sitt eget beslut.¹²

Till kategorin av beslut som saknar negativ rättskraft och kan komma att rättas av beslutsmyndigheten hör först och främst s.k. betungande beslut, t.ex. beslut som förpliktigar den enskilde att utföra något eller att avstå från en viss handling, beslut om avslag o.d. Beslut till den enskildes fördel, eller gynnande beslut, har i princip negativ rättskraft och kan därför inte korrigeras efteråt. Saknar ett beslut negativ rättskraft kan det bli föremål till självrättelse, oberoende av beslutets laga kraft.¹³

⁷ Bohlin, Warnling-Nerep, s. 52.

⁸ I speciell förvaltningsrätt, bl.a. i TL, förekommer andra tidsfrister för överklagande.

⁹ Prop. 1994/95:27, s. 163.

¹⁰ 17:11 och 30:9 RB.

¹¹ Strömberg, Allmän förvaltningsrätt, s.72.

¹² Bohlin, Warnling-Nerep, s. 53.

¹³ RÅ 1987 ref. 80.

2.2. Omprövning med stöd av praxis

Omprövningsinstitutet är endast delvis reglerat i FL. I många fall använder myndigheterna sig av de normerna som under många år utvecklats i praxis. I propositionen till FL uttalade departementschefen att det vore svårt att ”med tanke på de mångskiftande förhållandena inom förvaltningen helt överblicka vilka konsekvenser det skulle få om man i förvaltningslagen försökte föra in en i princip fullständig reglering av de fall i vilka myndigheterna skall ha befogenhet att ändra redan fattade beslut. Regleringen skulle bli ganska invecklad och vag. ... Jag förordar därför en mindre omfattande reglering. I förvaltningslagen bör föreskrivas som ett minimikrav att omprövning skall ske, om vissa förutsättningar är uppfyllda. Frågor om omprövning i andra fall får liksom hittills lösas i praxis eller genom specialbestämmelser.”¹⁴

De förvaltningsrättsliga principerna som utbildats i praxis innebär huvudsakligen följande. Som en utgångspunkt gäller att myndigheten alltid kan korrigera sitt beslut innan det har expedierats eller fått sin slutgiltiga form på något annat sätt. Efter det att beslutet på något sätt offentliggjorts beror möjligheten att ändra beslutet på dess karaktär.

Huvudregeln är att gynnande beslut inte kan återkallas. En myndighet som har beviljat den enskilde en förmån av något slag får således inte rätta beslutet till den enskildes nackdel.¹⁵ Trygghetsaspekten anses avgörande för orubblighet av ett gynnande beslut.¹⁶ Från huvudregeln finns emellertid tre undantag.¹⁷

1) Ett beslut kan återkallas med stöd av förbehåll i själva beslutet eller i den författning som ligger till grund för beslutet. Ett återkallelseförbehåll kan uppställas av den beslutande myndigheten själv även om det saknas uttryckligt författningsstöd.

I RÅ 1995 ref.10 fann RR att socialnämndens tillstånd att anordna spel på spelautomater inte kunde återkallas enbart på den grunden att de i lag föreskrivna villkoren för meddelande av sådant tillstånd senare skärptes.

2) Återkallelse av ett gynnande beslut anses också möjlig av hänsyn till en hälsofara, brandfara, trafikfara eller av andra sådana säkerhetsskäl.

3) Återkallelse kan dessutom ske ifall den enskilde har utverkat det gynnande beslutet genom att lämna till myndigheten vilseledande uppgifter. Enligt rättspraxis skall det föreligga orsakssamband mellan vilseledandet och beslutets felaktighet.¹⁸

Med stöd av RR:s uttalande i RÅ 2000 ref.16 kan det hävdas att den traditionella ordningen med tre undantag har modifierats. Rättsfallet gällde kommunens självrättelse av ett biståndsbeslut. Beslutet var varken tidsbegränsat eller försett med återkallelseförbehåll. Efter redogörelsen för gällande praxis anförde RR att ”när ett beslut avser ett fortlöpande bistånd utan någon angiven tidsbegränsning kan däremot skälen för omprövning vara så starka - exempelvis om biståndsbehovet väsentligt förändras - att ett absolut förbud mot omprövning på grund av ändrade förhållanden inte bör uppställas. Det kan dock inte komma i fråga att låta ändringar av andra förhållanden än sådana som kunnat beaktas vid det ursprungliga ställningstagandet få föranleda en omprövning”. Eftersom ändringen av beslutet var enbart motiverad av besparingsskäl fann RR att kommunen inte ägde rätt att ompröva det.

Till skillnad från gynnande beslut får betungande beslut såsom förbud, förelägganden o.d. ändras i både mildrande och skärpande riktning. Som en allmän regel gäller dock att ett beslut

¹⁴ Prop. 1985/86:80, s.41-42.

¹⁵ Det finns däremot inget förbud mot att ändra beslutet till den enskildes fördel.

¹⁶ RÅ 1995 ref.10.

¹⁷ Prop. 1985/86:80, s.39.

¹⁸ RÅ 1968 ref.78 (I-III).

inte i efterhand får förenas med vite och att ett vitesföreläggande inte heller får skärpas förrän det första beslutet har vunnit laga kraft.¹⁹

En annan typ av beslut som senare kan korrigeras av beslutsmyndigheten är avslagsbeslut. Den enskilde som har fått avslag på sin ansökan har möjligheten att få saken prövad på nytt. Processliknande beslut är emellertid undantagna (se nedan).

Beslut som endast innehåller ett internt ställningstagande²⁰ från det allmännas sida är inte heller bindande för framtiden. Av ett sådant beslut kan dock följa civilrättsliga förpliktelser för det allmänna och ändringen kan under vissa förutsättningar medföra skadeståndsskyldighet.²¹

Processliknande beslut vinner i regel negativ rättskraft och står fast.²² I RÅ 1993 ref. 76 anförde RR att ”på vissa områden har rättskraften i stort sett samma innebörd som enligt RB medan den på andra områden uttunnats eller inte alls kan anses föreligga. Beslut i flerpartsfall som påminner om tvistemål eller brottmål är i princip inte möjliga att ändra. För detta talar, förutom trygghetsskäl, att det ter sig naturligt att söka ledning av RB i brist på direkt tillämpliga bestämmelser”. Eftersom förvaltningsprocessen i de flesta mål för närvarande är uppbyggd som tvåpartsprocess medför detta att ett avgörande av en förvaltningsdomstol, t.ex. till följd av ett överklagande, har negativ rättskraft.

En fråga som uppkommer i samband med överklagande är huruvida beslutsmyndigheten kan vidta självrättelse av sitt beslut efter det att den enskilde har överklagat. Av RR praxis följer att möjligheten till självrättelse normalt anses vara avskuren sedan överklagandet har skett (litispendensprincipen).²³ Av den orsaken att ett överklagande numera skall ges in till beslutsmyndigheten²⁴ som enligt 27 § FL under vissa förutsättningar är skyldig att företa omprövning av det överklagade beslutet har huvudregeln om litis pendens emellertid modifierats²⁵ vilket kan leda till en förändring av praxis.²⁶

2.3. Omprövning enligt FL

Som jag redan har noterat innehåller FL endast ett fåtal regler som gäller omprövningsfrågorna. Vid tillkomst av FL uttalades att de nya reglerna skulle komplettera praxis och utgöra ett minimikrav för självrättelse.²⁷ I första hand skall det alltså undersökas om det finns någon uttrycklig bestämmelse i FL som är tillämplig i ett eventuellt omprövningsärende, i andra hand kan de mer utvecklade reglerna i praxis anlitas.

2.3.1. Rättelse av skrivfel, räknefel eller liknande

Av 26 § FL följer att myndigheten har befogenhet att rätta sitt beslut som på grund av skrivfel, räknefel eller något annat likadant förbiseende har blivit uppenbart oriktigt. Om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild är myndigheten förpliktad att ifall det inte är obehövligt ge parten tillfälle att yttra sig före rättelsen.

Stadgandet omfattar endast beslut som har meddelats, dvs. expedierats. Som har angetts ovan är myndigheter enligt praxis oförhindrade att rätta alla möjliga fel i beslut som inte hunnit bli expedierade.

¹⁹ Prop. 1985/86:80, s. 39.

²⁰ Exempelvis att teckna aktier i ett aktiebolag, att bygga en väg, att ingå förlikning o.d.

²¹ Prop. 1985/86:80, s.40-41.

²² RÅ 1993 ref.76, RÅ 2002 ref.61.

²³ RÅ 1983 2:65.

²⁴ 23 § FL.

²⁵ Prop. 1985/86:80, s.41.

²⁶ Bohlin, Warnling-Nerep, s.180-182.

²⁷ Prop. 1985/86:80, s.41-42.

Såsom paragrafen är formulerad syftar rättelsemöjligheten enbart på oriktigheter orsakade av rena förbiseendefel. Det avses sådana fel som exempelvis förväxling av namn, årtal, belopp o.d. Även identitetsförväxlingar och liknande misstag innefattas.²⁸

Det är inte bara beslutsmyndighetens förbiseendefel som med stöd av bestämmelsen får rättas utan också fel som föranletts av oriktiga uppgifter som lämnats av någon annan.

Andra fel än rena avfattningsfel faller utanför paragrafens tillämpningsområde. Det är således inte möjligt att med hänvisning till 26 § FL avhjälpa fel som har uppstått till följd av bristande utredning, oriktig faktabedömning, felaktig rättstillämpning o.d. (bedömningsfel).

En annan förutsättning för att kunna använda lagregeln är att felaktigheten är uppenbar. Det krävs sålunda att en person med normal iakttagelseförmåga skulle ha kunnat upptäcka misstaget. Det kan räcka att felaktigheten framkommer vid en jämförelse mellan handlingarna i ärendet eller vid studier av innehållet i själva beslutet.²⁹

Rättelse av förbiseendefel kan göras på myndighetens eget initiativ eller på begäran av parter i ärendet. Då paragrafen handlar om myndighetens befogenhet att rätta framstår det helt naturligt att myndigheten kan avstå från att ex officio ompröva beslut som är behäftade med bagatellartade förbiseendefel. Är det däremot en part som initierat omprövning bör rättelse ske även av sådana fel.

Någon tidsfrist för rättelse finns inte men det ligger i sakens natur att det inte är så vanligt att sådana uppenbara oriktigheter som paragrafen åsyftar upptäcks först efter lång tid.

2.3.2. Omprövningsskyldighet

Enligt 27 § FL är en myndighet skyldig att i vissa i lagen angivna fall ändra sitt beslut. Den lagstadgade omprövningsplikten bör ses mot bakgrund av lagstiftarens strävan att förskjuta tyngdpunkten i förvaltningsförfarandet mot första instans. På sådant sätt kan undvikas både tidsutdräkt och fördyring som en prövning i högre instans ofta innebär.³⁰

Skyldigheten gäller beslut i alla slags ärenden men det är endast beslut som en myndighet meddelat som första instans som avses. Beslut av en högre instans som överprövar ett avgörande av en lägre instans omfattas inte av paragrafen. Förutsättningarna för omprövning av sådana beslut regleras inte i lagen.³¹

Omprövningsplikten inbegriper både slutliga beslut och beredningsbeslut. Den tar sikte även på beslut som har vunnit laga kraft, dvs. som inte längre kan överklagas. Till och med beslut som inte alls kan överklagas skall omprövas.³²

Lagen uppställer tre förutsättningar som alla måste vara uppfyllda för att myndigheten skall vara förpliktigad att ompröva sitt beslut.

Den första förutsättningen är att beslutet skall vara uppenbart oriktigt. Det anses att myndigheten normalt inte är skyldig att göra någon ingående granskning av ett redan avgjort ärende. Vid överklagande räcker det i regel att myndigheten läser igenom klagandens skrivelse och det överklagade beslutet. Bara om efter detta framstår att utgången sannolikt bör vara en annan skall myndigheten granska ärendet närmare.³³

Nya omständigheter som åberopas först efter det att beslutet har fattats är ett exempel på faktorer som pekar på att beslutet är uppenbart oriktigt. Även fall då beslutet var riktigt vid tillkomsten men senare inträffade förhållanden har påverkat beslutets riktighet täcks av

²⁸ Hellners, Malmqvist, Förvaltningslagen med kommentarer, s. 311-312.

²⁹ Hellners, Malmqvist, s.312.

³⁰ Prop. 1985/86:80, s.41.

³¹ Prop. 1985/86:80, s.77.

³² Hellners, Malmqvist, s.319.

³³ Prop. 1985/86:80, s.78.

uttrycket ”uppenbart oriktigt”. En annan anledning till omprövning kan vara ett förbiseende eller en felbedömning som myndigheten själv upptäcker att den har gjort.

Omprövningsplikten aktualiseras vanligtvis i samband med överklagande. Som departementschefen påpekade i propositionen till FL lämnar klaganden inte sällan ”... nya uppgifter av betydelse. När beslutsmyndigheten får se överklagandet händer det också att den själv upptäcker att den har förbisett något, gjort en missbedömning eller handlagt ärendet felaktigt”.³⁴

Den andra förutsättningen för omprövningsskyldigheten har nära samband med den första. Skyldigheten gäller enbart om omprövningen kan göras snabbt och enkelt. Omprövningsplikten bortfaller om det krävs ytterligare utredning i ärendet. Ett överklagande får inte bli liggande hos myndigheten i väntan på omprövning.³⁵ Ett strikt upprätthållande av omprövningsplikten kan annars resultera i att förfarandet blir både dyrare, krångligare och mer tidskrävande vilket motverkar själva syftet med omprövningsinstitutet.

Vid införandet av omprövningsskyldigheten befarades risken med att i lagen reglera omprövning till den enskildes nackdel.³⁶ Då en sådan reglering kan leda till att den enskilde av rädsla för ändring till dennes nackdel beslutar att inte överklaga felaktigt beslut, vilket innebär försämring av rättssäkerheten, har det som tredje förutsättning uppställts att ändringen inte kan gå parten emot. Rättelse kan följaktligen inte ske om det blir till nackdel för någon part i ärendet. Lagbestämmelsen medför varken skyldighet att återkalla gynnande beslut eller att skärpa betungande beslut. Till och med om beslutet uppfattas som uppenbart oriktigt är myndigheten inte skyldig att rätta det om det innebär försämring av någon parts rättsliga ställning.

Eftersom ändringar av beslut som endast innehåller interna ställningstaganden från myndighetens sida eller partsståndpunkter i civilrättsliga och liknande förhållanden aldrig är till den enskildes nackdel i den mening som avses i FL omfattar omprövningsskyldigheten även sådana beslut.³⁷

När alla tre förutsättningar föreligger utlöses omprövningsskyldigheten. Detta gäller oberoende av om beslutet överklagas eller inte. Men ifall parten som överklagar beslutet ansöker om inhibition, dvs. att verkställigheten av beslutet i väntan på det slutliga avgörande omedelbart skall stoppas, är myndigheten inte förpliktigad att ompröva beslutet. Då inhibitionsfrågor normalt faller under den högre instansens kompetens³⁸ skall myndigheten så snart som möjligt överlämna handlingarna i ärendet till den högre instansen för att denne skall kunna ta ställning i inhibitionsfrågan.

Vidare bortfaller omprövningsplikten när handlingarna i ärendet har överlämnats till en högre instans. Motiven bakom undantaget är att olägenheter i form av motstridiga avgöranden m.m. annars kan uppstå.³⁹

Myndigheten är inte heller skyldig att företa omprövning om i övrigt finns särskilda skäl mot att ändra beslutet. I förarbetena⁴⁰ har det uttalats att vissa beslut på grund av sin karaktär mindre lämpar sig för omprövning, exempelvis folkbokföringsbeslut. Dessa beslut bör vara lika orubbliga som lagakraftvunna domar. Ett annat exempel på ett särskilt skäl mot omprövning är att ett överklagat beslut är oriktigt endast på en av de punkter som överklagandet riktar sig mot och att den här punkten är av mindre betydelse i sammanhanget.

³⁴ Prop. 1985/86:80, s.41.

³⁵ Prop. 1985/86:80, s.78.

³⁶ Prop. 1985/86:80, s.42.

³⁷ Prop. 1985/86:80, s. 78.

³⁸ 29 § FL.

³⁹ Prop. 1985/86:80, s.77.

⁴⁰ Prop. 1985/86:80, s.79.

Omprövning enligt 27 § FL skall ske om rekvisiten är uppfyllda. Fast lagbestämmelsen är helt fristående från besvärfrågan och kan nyttjas både av den enskilde och av beslutsmyndigheten på eget initiativ blir omprövningsplikten oftast aktuell i samband med överklagande. Eftersom besvärshandlingar ges in till beslutsmyndigheten⁴¹ skall denne undersöka om det föreligger omprövningsplikt enligt 27 §. Ändrar beslutsmyndigheten beslutet såsom klaganden begär förfaller besväret.⁴² I annat fall skall handlingarna överlämnas till besvärmyndigheten för prövning av det anförda besväret.

⁴¹ 23 § FL.

⁴² 28 § FL.

3. Omprövning av taxeringsbeslut enligt TL

3.1. Bakgrund

Den 30 juni 1990 trädde en ny taxeringslag (1990:324) i kraft. Ett utvidgat omprövningsförfarande var en av de största nyheterna i den nya TL.

Enligt GTL var omprövningsmöjligheterna strikt begränsade. Under taxeringsperioden som avslutades den 30 oktober taxeringsåret kunde taxeringsnämnden ändra ett tidigare meddelat beslut både på eget initiativ och på begäran av den skattskyldige.⁴³ Efter utgången av taxeringsperioden hade länskattemyndigheten och den lokala skattemyndigheten möjlighet att med stöd av 72 a och 72 b §§ GTL företa omprövning. Det kunde emellertid ske endast i vissa speciella situationer. Dessutom förelåg det ett krav på att ändringarna skulle beslutas under en begränsad tidsperiod. Om taxeringen inte kunde angripas enligt dessa bestämmelser fanns det möjlighet för den skattskyldige och länskattemyndigheten att anföra besvär hos LR.⁴⁴ Detta gällde även om den skattskyldige och länskattemyndigheten var överens om den begärda ändringen vilket ledde till att domstolarna belastades med otvistiga mål.

Efter det att den ordinära besvärstiden löpte ut⁴⁵ kunde besvär anföras endast med stöd av reglerna om besvär i särskild ordning⁴⁶ (s.k. extraordinära besvär). Reglerna var tämligen komplicerade vilket gav anledning till inte obetydliga tillämpningsproblem.⁴⁷

För att efter den ordinarie besvärstidens utgång få till stånd ändring till nackdel för den skattskyldige var det allmänna i regel hänvisat till eftertaxeringsinstitutet.⁴⁸ Ansökan om eftertaxering inlämnades till LR.⁴⁹ För att det allmänna skulle få framgång i domstolen krävdes det bl.a. att flera formella villkor skulle vara uppfyllda.⁵⁰

För att ta itu med de nackdelarna som var förenade med ordningen enligt GTL ansågs en reformering av omprövningsförfarandet vara påkallad.⁵¹ I samband med reformen aktualiserades en annan frågeställning, nämligen huruvida en då rådande taxeringsprocess, som i de flesta fall var en beloppsprocess, skulle kunna motverka reformen.

Frågan huruvida en taxeringsprocess skulle anses utgöra en belopps- eller sakprocess reglerades huvudsakligen i praxis. Den ordinära processen som gällde fastställande av taxerad/beskattningsbar inkomst ansågs vara en beloppsprocess. Taxeringens belopp utgjorde processföremålet. Inom beloppsgränsen kunde klaganden byta grunder för sina yrkanden och motparten framföra kvittningsinvändningar under förutsättning att detta hade betydelse för taxerad/ beskattningsbar inkomst. Både oäkta kvittning, dvs. kvittning som gäller samma sak, och äkta kvittning, dvs. kvittning som hänför sig till en annan grund än besvärssyrkandet, tilläts.⁵² I och med att ett domstolsavgörande i en beloppsprocess vann laga kraft blev den aktuella taxeringen rättskraftigt avgjord.⁵³ Den ordinära processen i övrigt utgjorde en sakprocess med konsekvenser att varken byte av talan eller äkta kvittningsinvändningar var tillåtna. Skattetillägsprocessen enligt GTL var likaså en sakprocess. Underlaget för

⁴³ 69 § 3 mom. GTL.

⁴⁴ 73 § GTL.

⁴⁵ I regel löpte besvärstiden ut den 30 juni året efter taxeringsåret, 76 § GTL.

⁴⁶ 99-104 §§ GTL.

⁴⁷ SOU 1985:42, s.177 ff.

⁴⁸ 114, 114a §§ GTL.

⁴⁹ 115 § GTL.

⁵⁰ 115, 116 §§ GTL.

⁵¹ SOU 1985:42, s.174 ff.

⁵² SOU 1988:21, s.134-135.

⁵³ Handledning för taxeringsförfarandet, s.209.

beräkning av skattetillägget kunde emellertid påverkas av kvittningsinvändningar i den ordinära processen ifall talan om skattetillägg fördes samtidigt med talan om taxering.⁵⁴

Både den extraordinära processen och eftertaxeringsprocessen var väsentligen sakprocesser med vissa inslag av beloppsprocess. Dessa inslag innebar att den skattskyldige hade rätt att lägga fram kvittningsinvändningar om det allmännas yrkanden avsåg höjning av den skattskyldiges taxering samt såväl yrkanden som kvittningsinvändningar riktade sig mot taxerad/beskattningsbar inkomst.⁵⁵

I förarbetena till den nya TL framfördes att ett utvidgat omprövningsförfarande som skatteförenklingskommittén föreslagit att införa var svårt att förena med en beloppsprocess.⁵⁶ Syftet med det reformerade omprövningsförfarandet var framförallt att förskjuta prövningen av skattefrågor mot första instans och därigenom avlasta domstolarna skattemål av enklare beskaffenhet där parterna ofta var eniga.⁵⁷ Förfarandet skulle kunna bli effektivare och processekonomiska fördelar skulle uppnås. Dessa syften skulle dock kunna äventyras om det fortfarande var möjligt att byta grund för talan i domstolen så att talan avsåg en fråga som inte tidigare varit föremål för omprövning. Dessutom skulle bibehållandet av beloppsprocessen leda till icke önskvärda konsekvenser för de skattskyldiga som redan från början av taxeringsperioden överklagade till länsrätten. Den lagakraftvunna domen skulle i detta fall omöjliggöra ytterligare omprövning under omprövningsfristen. Dessa skattskyldiga skulle då försättas i ett sämre läge än de som inte överklagat.⁵⁸

En process enligt den nya TL är en utpräglad sakprocess. Till skillnad från vad som gällt vid beloppsprocessen är den fastställda skatten vid en sakprocess enbart en sekundär rättsföljd. Den primära rättsföljden är vad som beslutas i en fråga som är under prövning, t.ex. att viss inkomst inte skall beskattas eller beskattas till ett lägre belopp eller att viss utgift skall anses vara avdragsgill.⁵⁹

Reformen av omprövningsförfarandet har eliminerat de ovan påtalade nackdelarna som framträdde under den ordningen som tillämpades enligt GTL. Rättelse av ett felaktigt taxeringsbeslut har blivit både enklare och snabbare att åstadkomma vilket i sin tur har förstärkt rättssäkerheten för den enskilde.

I de nästkommande avsnitten kommer jag att utförligt beskriva och kommentera de omprövningsreglerna som gäller enligt den nya TL.

3.2. Allmänt om omprövning enligt TL

Taxering går ut på att fastställa underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt de lagarna som är angivna i 1:1 TL. TL reglerar således taxering till inkomstskatt, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader, allmän pensionsavgift, egenavgifter m.m. Då mervärdesskatt som redovisas i självdeklarationen ingår i den årliga taxeringen omfattas den också av bestämmelser i TL.

I 4:1 TL definieras taxeringsbeslut som grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut. Eftersom beslut om skattetillägg och förseningsavgift utgör en del av antingen grundläggande taxeringsbeslut eller omprövningsbeslut behandlas de också som taxeringsbeslut. Både grundläggande taxeringsbeslut och omprövningsbeslut innefattar dels SKV:s ställningstagande i de enskilda sakfrågorna dels ett fastställande av beskattningsunderlaget, dvs. taxerade och

⁵⁴ Handledning för taxeringsförfarandet, s.217.

⁵⁵ Handledning för taxeringsförfarandet, s.217.

⁵⁶ SOU 1985:42, s.243.

⁵⁷ SOU 1985:42, s.175-177.

⁵⁸ SOU 1985:42, s.226-227.

⁵⁹ SOU 1988:21, s.142.

beskattningsbara inkomster. Vad gäller ett omprövningsbeslut aktualiseras det sista delmomentet endast om beslutet innebär en ändring av det tidigare ställningstagandet.⁶⁰

Medan grundläggande taxeringsbeslut och omprövningsbeslut är avgöranden ”i sak” kommer beslut om taxeringsåtgärder först ifråga efter domstols dom som ändrar det tidigare taxeringsbeslutet. Eftersom det är domen som innehåller ett avgörande i sakfrågan består ett beslut om taxeringsåtgärder enbart av ett delmoment, nämligen av ett fastställande av taxerad och beskattningsbar inkomst utifrån domstolens ställningstagande.

Taxeringsbeslut kan bli föremål för omprövning i enlighet med bestämmelserna i 4 kap. TL. Så länge man håller sig inom de i lagen angivna omprövningsfristerna och förutsättningarna för omprövning är uppfyllda kan ett taxeringsbeslut i princip omprövas hur många gånger som helst. Beslutet kan omprövas även om det redan varit föremål för omprövning.⁶¹ Det finns dock vissa begränsningar.⁶²

Så snart SKV har fattat ett grundläggande beslut om årlig taxering kan omprövning ske. Slutskattebeskedet behöver inte avvaktas. I propositionen har det anförts att det tvärtom skall ses som en fördel ”om omprövningen kan göras i sådan tid att resultatet kan beaktas på slutskattsedeln”.⁶³

Ett grundbeslut skall fattas före utgången av november månad taxeringsåret.⁶⁴ Har taxering inte skett genom ett grundbeslut får den åsättas i form av omprövning.⁶⁵ Definitionsmässigt innebär det att alla beslut om årlig taxering som SKV fattar efter utgången av november månad är omprövningsbeslut fastän något grundbeslut under taxeringsperioden inte har fattats. Då ett omprövningsbeslut i regel är ett resultat av en rättelse av ett tidigare avgörande kan en språklig förvirring uppstå.

3.3. Förutsättningar för omprövning av taxeringsbeslut

Enligt 4:7 TL skall omprövning ske ifall vissa förutsättningar föreligger. För det första skall omprövning avse en särskild sakfråga. Villkoret syftar på förändringen i skatteprocessen från en beloppsprocess till en sakprocess.⁶⁶

Enligt TL utgörs omprövningsföremålet inte längre av taxeringen i sin helhet vilket huvudsakligen gällde före reformen utan av en avgränsad fråga, t.ex. av en inkomst- eller avdragspost. Vidare följer det av principen om taxeringsårets eller beskattningsperiodens slutenhet att omprövningsföremålet skall begränsas till en beskattningsperiod. Om en skattskyldig t.ex. begär omprövning av flera års taxeringar beträffande avdrag för hemresor vid dubbel bosättning skall omprövningar inledas för varje taxeringsår trots att det från den skattskyldiges perspektiv kan framstå att det gäller en och samma fråga, dvs. avdrag för hans kostnader för resor från arbetsorten till hemorten.

För att omprövning skall kunna ske krävs det dessutom att den sakfråga som är föremål för omprövningen kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna.⁶⁷

Inom taxeringsprocessen gäller en grundläggande princip som innebär att ett överklagande skall kunna prövas endast om klaganden har ett rättsligt intresse av att få sin sak prövad.⁶⁸ Det är helt naturligt att ett rättsligt intresse föreligger om ett resultat av en domstolsprövning kan

⁶⁰ Prop 1989/90:74, s. 293.

⁶¹ Prop 1989/90:74, s.402.

⁶² Se 3.4 och 3.6.3.2 nedan.

⁶³ Prop 1989/90:74, s.402.

⁶⁴ 4:2 TL.

⁶⁵ 4:7 2 st. TL.

⁶⁶ Se 3.1 ovan.

⁶⁷ 4:7 1 st. TL.

⁶⁸ Handledning för taxeringsförfarandet, s.206.

leda till en ändrad skattedebitering eller kan ha inverkan på kommande års taxeringar. I R79 1:66 avvisade RR den skattskyldiges överklagande eftersom den yrkade ändringen i årets taxering angående det fastställda ingångsvärdet på inventarier varken skulle ha verkan på den aktuella taxeringen eller senare års taxeringar. Däremot fann RR i RÅ 1986 ref. 83 att KR förfar felaktigt genom att inte ta upp den skattskyldiges överklagande till prövning. Trots att den skattskyldiges taxering inte skulle påverkas ansågs han ha ett ekonomiskt intresse i saken då det begärda avdraget hade avgörande betydelse för beräkning av pensionsgrundande inkomst och egenavgifter. Målet återförvisades till KR för ny prövning.

Genom att lagstiftaren har infört i TL bestämmelsen⁶⁹ som begränsar omprövning till frågor som kan ha ekonomisk betydelse för en skattskyldig har principen om ett rättsligt intresse fått genomslag i taxeringsförfarandet.

Frågor som kan ha ekonomisk betydelse är framförallt sådana frågor som påverkar bestämmande av skatt eller skattetillägg vid årlig taxering. Även en fråga som har avgjorts vid taxering aktuellt taxeringsår men som först får betydelse senare taxeringsår, t.ex. storleken på ett underskott av en näringsverksamhet som skall dras av ett följande beskattningsår, kan omprövas.

Andra frågor som omfattas av SKV:s omprövningsskyldighet är sådana som kan inverka på ekonomiskt mellanhavande med det allmänna såsom att bidrag eller stöd med anledning av beslutet kommer att utgå med för lågt belopp.⁷⁰ Exempelvis kan den fastställda storleken på en beskattningsbar men inte skattepliktig förmögenhet påverka den skattskyldiges rätt till bistånd.⁷¹

Vid taxeringen skall varje fråga bedömas för sig. Ifall det vid omprövning framställs flera yrkanden som skattemässigt tar ut varandra så att taxerad/beskattningsbar inkomst förblir oförändrad skall omprövning likväl göras.⁷² Beslut i en sådan sakfråga kan nämligen påverka andra beskattningsår.

Slutligen krävs det för omprövning att den skattskyldige har begärt om detta eller att det finns andra skäl. Såsom lagen är utformad synes begreppet ”andra skäl” åsyfta SKV:s möjligheter att på eget initiativ företa omprövning.

3.4. Hinder mot omprövning

3.4.1. Res judicata

Föreligger förutsättningarna för omprövning är SKV i princip skyldigt att fatta ett omprövningsbeslut. Omprövningsplikten bortfaller emellertid om sakfrågan är avgjort av allmän förvaltningsdomstol.⁷³ I propositionen har det påpekats att bestämmelsen skall ses som en påminnelse för myndigheten att ”domstols dom i mål om taxering vinner s.k. negativ rättskraft och att omprövning således inte kan ske av en fråga som domstol avgjort”.⁷⁴ Frågan, eller med andra ord saken, anses vara res judicata.

3.4.2. Saken i en skatteprocess

Som jag redan har beskrivit i avsnitt 3.1. blev det i samband med reformering av omprövningsförfarandet nödvändigt att införa en sakprocess med dithörande regler om tillåten

⁶⁹ 4:7 1 st. TL.

⁷⁰ Prop. 1989/90:74, s. 413.

⁷¹ RÅ 1970 Fi 1706.

⁷² Handledning för taxeringsförfarandet, s.206-207.

⁷³ 4:8 TL.

⁷⁴ Prop. 1989/90:74, s.402-403.

och otillåten taleändring, domens rättskraft och litis pendens. En sakprocess förutsätter att processföremålet utgörs av saken. Problemet består av att kunna avgränsa processföremålet. Då varken förarbetena eller propositionen innehåller definition av vad som är saken i en skatteprocess tillhör denna fråga en av de mest omdiskuterade frågeställningar i den skatterättsliga doktrinen.

Att lämna en utförlig redogörelse för de olika uppfattningarna som förekommer i doktrinen faller dock utanför ramen för mitt arbete. Kort kan det konstateras att det föreligger två olika synsätt på problemet, beroende på vilken civilrättslig teori har anammats. Förespråkarna⁷⁵ för det första synsättet utgår ifrån Ekelöfs teori att saken i en process ”utgörs av frågan om käromålet skall helt eller delvis bifallas eller om det istället skall ogillas”⁷⁶. Enligt Ekelöf måste parterna i en dispositiv tvistemålsprocess som bygger på förhandlingsprincipen veta ”vad de riskerar i rättegången och vilka frågor som kommer under bedömning”⁷⁷. Saken bör sålunda bestämmas utifrån den i processen yrkade rättsföljden. Alla alternativa grunder till kärandens begäran i processen omfattas av domens rättskraft.

Den andra teorin som påverkat den skatterättsliga doktrinen⁷⁸ är Olivecronas rättskraftslära. Olivecrona menar att saken bör identifieras med utgångspunkt i det faktiska händelseförloppet.⁷⁹ Domens rättskraft omfattar endast samma händelseförlopp som åberopats i den första rättegången. Förekommer det skillnader i framställandet av händelseförloppet i den första och den andra rättegången är det viktigt att fastställa om det rör sig om en alternativ rekonstruktion. Handlar det om en alternativ rekonstruktion av samma händelseförlopp som det har varit fråga om i den första rättegången skall talan avvisas.⁸⁰

I förarbetena till TL lämnades delvis motstridiga uttalanden om saken i en skatteprocess. I SOU 1985:42 ansåg skatteförenklingskommittén att utgångspunkten för bedömningen huruvida det rör sig om ”samma sak” bör vara att ”grunderna tillhör samma händelseförlopp eller ... tillhör samma saksammanhang”.⁸¹ Skatteförenklingskommitténs slutbetänkande i SOU 1988:21 och 22 innehöll inte liknande uttalande utan det underströks att innebörden av sakbegreppet istället fick utvecklas i praxis.⁸²

I propositionen gjordes ett avsteg från kommitténs inställning och sakbegreppet diskuterades närmare. Trots att problemet med identifiering av saken i målet kunde anses vara av begränsad praktisk betydelse påpekade departementschefen att bestämning av saken måste göras i vissa situationer som exempelvis ”när man skall ta ställning till en doms rättskraft, vilket blir aktuellt ... när skattemyndigheten skall bedöma en begäran om omprövning samtidigt som det finns en dom avseende samma taxeringsår”.⁸³ Vag gäller avgränsning av saken hänvisade departementschefen till praxis som utvecklats i de processer som enligt GTL var sakprocesser och, när detta var möjligt, till vad som gällde för den allmänna processen enligt RB.⁸⁴

Enligt departementschefen består processföremålet av de olika delfrågor som avgörs vid taxeringen.⁸⁵ Föremålet individualiseras i varje enskilt fall av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheterna klaganden åberopar till stöd för sitt yrkande.⁸⁶

⁷⁵ Se t.ex. Bergström, Rättskraftsfrågor i den nya skatteprocessen, SN 1991, s.203 ff.

⁷⁶ Ekelöf, Edelstam, Rättegången, första häftet, s.43.

⁷⁷ Ekelöf, Boman, Rättegången, andra häftet, s.125.

⁷⁸ Se t.ex. Leidhammar, Om saken och domen i skatteprocessen, SvSkT 1992, s.111.

⁷⁹ Olivecrona, Rätt och dom, s.319.

⁸⁰ Olivecrona, s.320-323.

⁸¹ SOU 1985:42, s.248.

⁸² SOU 1988:21, s.143.

⁸³ Prop. 1989/90:74, s.371.

⁸⁴ Prop. 1989/90:74, s.371 ff.

⁸⁵ Prop. 1989/90:74, s. 367.

⁸⁶ Prop. 1989/90:74, s. 370.

De rättsliga förhållandena berörs däremot inte.⁸⁷ Detta påstående har exemplifierats i propositionen⁸⁸ av ett rättsfall från RR. I RÅ 1986 ref. 166 kom RR fram till att inkomsten från en fastighetsförsäljning, som realisationsvinstbeskattats genom en lagakraftvunnen dom om eftertaxering, senare inte kunde eftertaxeras som inkomst av tomtrörelse. Då de faktiska omständigheterna hänförde sig till ”samma fastighetsförsäljning och samma intäkter och kostnader” ansåg RR att det handlade om en och samma fråga som redan blivit rättskraftigt avgjord.

I propositionen har konstaterats att det föreligger en samstämmighet mellan en doms rättskraft och reglerna om taleändring på så sätt att, om åberopandet av en ny omständighet eller framställandet av ett nytt yrkande skulle innebära en otillåten taleändring på grund av att en ny sak eller fråga väcks, omfattas den nya saken eller frågan inte av domens rättskraft. Den kan följaktligen inte avvisas som res judicata om den aktualiseras i ett nytt ärende.⁸⁹

Särskilt utrymme har i propositionen lämnats åt diskussionen om vad som skall anses utgöra saken i skönstaxerings- och skönsbeskattningsmål.⁹⁰ Det har framhållits att av avgörande betydelse i skönstaxeringsfallen är det materialet som legat till grund för beslutet. Om den skattskyldige har blivit skönstaxerat i enlighet med inkomna kontrolluppgifter eller andra uppgifter, såsom t.ex. en icke undertecknad deklaration, torde inte frågan om processföremålet bereda några särskilda problem. Problemet uppstår när skönstaxering har skett i avsaknad av deklaration och andra uppgifter. Den skattskyldige har då taxerats utifrån myndighetens skälighetsbedömning av hans/hennes ekonomiska förhållanden. I ett sådant fall bör processföremålet enligt propositionen normalt utgöras av den skattskyldiges taxerade inkomst. Processföremålet blir alltså avsevärt vidare än vad det blir i ett vanligt mål om taxering. Överklagar den skattskyldige och vinner domstolsavgörandet laga kraft bör frågan om inkomsttaxering för det aktuella året anses vara rättskraftigt avgjord. I överensstämmelse härmed bör alla de omständigheterna som den skattskyldige eller myndigheten hade kunnat åberopa i målet prekluderas. Detta bör dock inte leda till att omprövning till den skattskyldiges nackdel (eftertaxering) därefter aldrig får ske. Framkommer nya omständigheter som inte har kunnat beaktas vid skönstaxeringen får eftertaxering ske.

Situationen förändras dock om det vid en skönstaxering finns kända förhållanden att gå på. När en skönstaxering gäller inkomstslaget näringsverksamhet bör skönstaxeringen avse just det inkomstslaget. Överklagas ett sådant beslut kan alla inkomst- och avdragsfrågor som påverkar nettointäkten av näringsverksamheten tas upp i målet utan att det bör anses utgöra ändring av talan och att alla omständigheter som den skattskyldige eller myndigheten hade kunnat åberopa bör prekluderas efter det att domen vinner laga kraft. Frågan om den skattskyldige skall beskattas för en annan verksamhet än den som han skönstaxerats för (äkta kvittning) bör dock anses vara en ny sak.

Även i andra fall när uppskattning till skäligt belopp har företagits i avsaknad av tillräcklig utredning bör processföremålet enligt propositionen utgöras av alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det belopp som uppskattats. Som exempel har anförts följande fall:

1. Om en skattskyldig har yrkat avdrag för reparation av en fastighet och domstolen har medgett avdrag med skäliga 50 000 kr. utan att kostnaderna specificerats får frågan om ytterligare avdrag för reparationen inte tas upp till prövning sedan domen vunnit laga kraft. Alla reparationskostnader som den skattskyldige haft omfattas alltså av domens rättskraft.

⁸⁷ Prop. 1989/90:74, s. 374.

⁸⁸ Prop. 1989/90:74, s. 375.

⁸⁹ Prop. 1989/90:74, s.374.

⁹⁰ Prop. 1989/90:74, s.376-378.

2. Om, i ett annat fall, avdrag beviljats för ommålning i en fastighet med skäligen 10 000 kr. kan en fråga om avdrag för kostnad för snickeriarbete prövas ändå. Det handlar sålunda om två olika sakfrågor.
3. Om den skattskyldige i stället hade specificerat sina reparationskostnader, t.ex. målning 20 000 kr., snickeriarbete 15 000 kr., elektriskt arbete 15 000 kr., skulle frågan om avdragsrätt för exempelvis kostnaden för murning, inte vara res judicata. Varje delpost får anses utgöra en särskild sakfråga.⁹¹

I och med att förarbetena inte gett ett uttömmande svar på frågan om saken utan lämnat det åt rättstillämpningen att bestämma startades det i doktrinen en omfattande diskussion om vilken av de två rättskraftsläror skulle anläggas i skatteprocessen. För Ekelöfs teori anfördes bl.a. att stöd för dess tillämpning kunde hämtas i propositionen samt att denna metod vore att föredra av processekonomiska skäl eftersom alla alternativa grunder till den aktuella rättsföljden prekluderades.⁹² Anhängarna av Olivecronas rättskraftslära påstod i sin tur att RR:s praxis angående sakprocesser enligt GTL syntes ha påverkats av Olivecronas teori.⁹³ Det förefaller dock att RR med stöd av äldre praxis angående sakprocesser enligt GTL utvecklat sin egen metod för avgränsning av saken i skatteprocessen utan att uttryckligen hänvisa till Ekelöf eller Olivecrona.⁹⁴

I RÅ 2000 ref. 54 har RR utmejslat de kriterierna som kan anses vara avgörande för bestämning av saken. I rättsfallet yrkade skattemyndigheten att den skattskyldige skulle beskattas för ränta och kapitalvinst på en räntebärande revers, han förvärvat, enligt reglerna om beskattning av fåmansföretag. Reversen var utställd av ett aktiebolag vars samtliga aktier den skattskyldige köpte för en krona samma dag han förvärvade reversen. Efter förvärvet överförde den skattskyldige sin rörelse från det bolag vari den tidigare bedrevs till det förvärvade bolaget.

I regeringsrätten anförde RSV som alternativ grund för beskattning att förutsättningarna förelåg för tillämpning av lagen (1980:865) om skatteflykt. Efter det att RR kommit fram till att fåmansföretagsreglerna inte var tillämpliga prövade RR om ett åberopande av skatteflyktslagen innebar en otillåten ändring av talan enligt 6:18 TL. Först redogjorde RR för några rättsfall⁹⁵ som gällde avgränsning av saken enligt GTL. Därefter konstaterade RR att den i dessa rättsfall framförallt lagt vikt vid om det förelåg överensstämmelse i fråga om det händelseförlopp och de inkomster och utgifter som utgjorde underlag för bedömningen. Prövningen enligt TL borde ha samma inriktning.

I rättsfallet kom RR fram till att det händelseförlopp och de inkomstposter som avsågs med RSV:s i regeringsrätten framställda yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt stämde överens med dem som varit föremål för underinstansernas bedömning. RSV:s påstående att den skattskyldige genom förfarandet skulle ha erhållit en icke oväsentlig skatteförmån, att denna utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder kunde inte anses innebära att saken ändrats. RSV:s yrkande skulle därför inte avvisas med hänvisning till vad som följer av en tillämpning av principerna för sakprocessen. Yrkandet avvisades dock med hänvisning till instansordningsprincipen.⁹⁶

Av RÅ 2000 ref. 54 följer att RR vid bestämmandet av saken har fäst vikt vid två kriterier. För att det skall vara fråga om en sak skall det föreligga överensstämmelse beträffande händelseförloppet och de inkomster och utgifter som ligger till grund för bedömningen. Om

⁹¹ Prop. 1989/90:74, s.377.

⁹² Se t.ex. Bergström, Rättskraftsfrågor i den nya skatteprocessen, SN 1991, s.229.

⁹³ Se t.ex. Saldén Enérus, Rättskraften i taxeringsprocessen, SN 1992, s.40 ff.

⁹⁴ Se Alhager, Rättskraft i skatteprocessen, s.118-123 och s.164.

⁹⁵ RÅ 1986 ref. 116, RÅ 1988 ref. 155, RÅ 1990 ref. 49 I och II.

⁹⁶ 37 § FPL.

de ytterligare omständigheterna som tillkommer vid prövning av en sakfråga åsyftar samma händelseförlopp och samma inkomster och utgifter som är under domstolens bedömning anses det inte medföra ändring av saken. De kriterierna som RR lagt fram i RÅ 2000 ref. 54 har tillämpats av domstolen i flera rättsfall därefter.⁹⁷ Det kan följaktligen konstateras att vägledande praxis har bildats på inkomstskatteområdet.

3.4.3. Rättskraftens vidd

Av uttalandena i propositionen följer att en doms rättskraft aldrig sträcker sig längre än den rättsföljd som målet gällde. Departementschefen har påpekat att en doms rättskraft bör begränsa sig till vad som kunnat förutses i rättegången.⁹⁸ Med en annan uppfattning kan rättsförluster uppstå till följd av att den skattskyldige inte varit medveten om vikten av utgången i målet.

SKV är därför oförhindrat att ompröva andra frågor som har samband med den frågan som avgjorts i domstolen men som inte avser samma sak. Om domstolen exempelvis vägrat avdrag för utgifter för facklitteratur med motivering att ingen facklitteratur anses vara nödvändig för den skattskyldiges rörelse kan SKV efter den skattskyldiges begäran ompröva frågan huruvida han/hon har rätt till avdrag för en annan delpost. Trots domstolens generella ställningstagande omfattar domens rättskraft följaktligen endast den facklitteraturen som den skattskyldige yrkat avdrag för och inte all facklitteratur det aktuella taxeringsåret.

De förutsättningar på vilka en dom vilar bör alltså få prövas på nytt. Den redan gjorda bedömningen kan givetvis få betydelse ur bevissynpunkt.⁹⁹ Rent praktiskt innebär det att SKV i regel torde avvisa begäran om omprövning såvida det inte inträffat några nya omständigheter¹⁰⁰ som talar i en annan riktning.¹⁰¹

En doms rättskraft sträcker sig inte heller längre än det års taxering och det skatteslag som målet gällde.¹⁰²

Får en skattskyldig ett avslag i domstol på sitt överklagande angående värdeminskningsavdrag på ett inventarium taxeringsår ett med motivering att inventariet är av bestående värde föreligger det inga hinder för den skattskyldige att taxeringsår två få omprövning av ett vid detta års taxering yrkat men inte av SKV beviljat värdeminskningsavdrag på detsamma inventariet. En annan fråga är att SKV med stor sannolikhet kommer att ta hänsyn till domstolens avgörande gällande taxeringsår ett.¹⁰³ Åberopar den skattskyldige inga nya omständigheter till stöd för sitt yrkande är hans chanser till framgång minimala.

Rättskraftens koppling till skatteslaget innebär att domstolens ställningstagande beträffande ett skatteslag inte utgör hinder för omprövning gällande ett annat skatteslag även om det i stort sett är en identisk fråga som är föremål för prövning. Har t.ex. en domstol i ett skattemål rörande inkomstskatt tagit ställning i frågan huruvida den skattskyldige bedrivit näringsverksamhet eller inte hindrar domstolens ställningstagande inte SKV att i omprövning angående egenavgifter pröva om den skattskyldige skall betraktas som näringsidkare eller inte.¹⁰⁴

⁹⁷ RÅ 2005 ref. 7, RÅ 2004 ref.144, RÅ 2003 ref.15.

⁹⁸ Prop. 1989/90:74, s.375.

⁹⁹ Prop. 1989/90:74, s.375.

¹⁰⁰ Se 3.4.4 nedan.

¹⁰¹ Handledning för taxeringsförfarandet, s.212.

¹⁰² Prop. 1989/90:74, s.375.

¹⁰³ Handledning för taxeringsförfarandet, s.214.

¹⁰⁴ Handledning för taxeringsförfarandet, s. 214-215.

3.4.4. Nya omständigheter

Förutom att en fråga som avgjorts genom en lagakraftvunnen dom inte får prövas på nytt finns det en annan konsekvens av domens rättskraft. Genom domen prekluderas alla omständigheter som hade kunnat åberopas i domstolen. En begäran om omprövning som avser en fråga som är rättskraftigt avgjord skall alltså avvisas på grund av res judicata, även om den skattskyldige företer ytterligare bevisning eller åberopar andra omständigheter än vad han gjort i domstolen.

Nya omständigheter som inte kunnat åberopas i målet (s.k. facta supervenientia) kan dock medföra att omprövning får ske. Omständigheten måste vara helt ny och inte bara ha blivit känd för parterna efter domen. Som factum superveniens kan t.ex. räknas en återbetalning av viss del av en köpeskilling vilket kan leda till att frågan om fastställande av kapitalvinst kan omprövas, trots ett tidigare domstolsavgörande i kapitalvinstfrågan.¹⁰⁵ Om den skattskyldige hittar ett förkommet kvitto eller visar upp ett intyg som först upprättats efter domen är detta givetvis inte att betrakta som factum superveniens.¹⁰⁶

Som jag ovan nämnt kan en doms rättskraft i ett mål om skönstaxering omfatta hela taxeringen det aktuella året. I detta fall prekluderas alla omständigheter som den skattskyldige och SKV hade kunnat åberopa. Omprövning till den skattskyldiges nackdel (eftertaxering) får emellertid under vissa förutsättningar ske. Om det efter domen framkommit nya fakta, t.ex. till följd av revision, som inte kunnat beaktas vid skönstaxeringen får SKV eftertaxera den skattskyldige.¹⁰⁷ Sådana för SKV nya fakta kan i och för sig inte anses som äkta facta supervenientia eftersom de redan existerade vid domstolens dom. Likväl får de enligt departementschefen likställas med omständigheter som är nya.¹⁰⁸

3.4.5. Undantag från regeln om res judicata

Trots att bestämmelsen i 4:8 TL är formulerad på sådant sätt att det kan uppfattas att ett absolut hinder för omprövning föreligger om en sakfråga har avgjorts av domstol finns det tre undantag då omprövning kan ske. För det första kan SKV företa omprövning efter det att resning i ett mål beviljats av antingen KR¹⁰⁹ eller RR¹¹⁰ och domstolen därefter överlämnat handlingarna i målet till SKV för vidare handläggning. För det andra kan nya omständigheter som inträffat efter domstolens dom möjliggöra en omprövning.¹¹¹ Det tredje undantaget är specialreglerat i 4:12 där det står att en fråga som har avgjorts av LR eller KR genom beslut som vunnit laga kraft får omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats därefter.

Huvudregeln är att ändrad rättspraxis inte utgör nya omständigheter som faller utanför domens rättskraft. Detta kan dock i taxeringsprocessen leda till resultat som av de skattskyldiga kan upplevas som nyckfulla och orättvisa. I propositionen¹¹² har detta exemplifierats på följande sätt.

Antag att två skattskyldiga vid ett visst års taxering framställer samma slags yrkande om avdrag. Vid taxering nekas avdragen för båda. Den ene nöjer sig med detta medan den andre överklagar taxeringsbeslutet och först genom LR:s dom blir övertygad om att avdraget inte är förenligt med gällande praxis. Om RR några år senare i ett annat mål kommer fram till att det

¹⁰⁵ Prop. 1989/90:74, s.376.

¹⁰⁶ Prop. 1989/90:74, s.403.

¹⁰⁷ RÅ 1968 Fi 1109.

¹⁰⁸ Prop. 1989/90:74, s.378.

¹⁰⁹ 8 § p.3 LAF.

¹¹⁰ 11:11 RF.

¹¹¹ Se 3.4.4 ovan.

¹¹² Prop. 1989/90:74, s.315.

aktuella avdraget är tillåtet, har den av de skattskyldiga som tidigare varit passiv möjlighet att genom omprövning få det nya prejudikatet beaktat medan den andre på grund av det tidigare domstolsavgörande inte har motsvarande möjlighet.

Enligt departementschefen är det inte rimligt att i sådana situationer blir en skillnad mellan två skattskyldiga beroende på att den ene överklagat och fått sin sak prövad av domstol. Skattemyndigheten bör därför få ompröva en fråga på begäran av den skattskyldige inom femårsperioden även om frågan prövats av LR eller KR genom beslut som har vunnit laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som meddelats därefter.¹¹³

Paragrafen tillämpningsområde har inskränkts till att omfatta endast lagakraftvunna avgöranden från LR och KR. Omprövning kan inte ske av en fråga som avgjorts av RR och RR därefter i ett nytt avgörande rörande en annan skattskyldig bedömt en identisk fråga på ett annat sätt. Det skulle framstå som stötande om RR:s ändrade praxis skulle kunna leda till att domstolens tidigare avgörande som inte står i överensstämmelse med den ändrade rättstillämpningen och som är orubbligt kunde sättas åsido till följd av ett omprövningsbeslut.

Som bestämmelsen i 4:12 TL är formulerad måste RR:s senare avgörande avvika från den rättstillämpningen som legat till grund för LR:s eller KR:s beslut. Det krävs sålunda att underinstansen har prövat sakfrågan och kommit fram till att den skattskyldiges yrkande inte kan beviljas med hänsyn till den gällande rättstillämpningen. Har underinstansen exempelvis avslagit den skattskyldiges överklagande angående ett icke beviljat avdrag med motivering att den skattskyldige inte kunnat styrka sina kostnader kan den skattskyldige därefter inte åberopa RR:s ändrade praxis i sakfrågan för att begära omprövning med stöd av 4:12 TL. Skälet till detta är att underinstansens avgörande i det här fallet inte kan betraktas som avvikande från det nya prejudikatet. Om RR däremot ändrar sin inställning beträffande bevisfrågan torde omprövning med tanke på det ändrade bevisläget ske. Enligt SKV:s uppfattning måste bevisläget i RR:s avgörande rimligtvis vara närmast identiskt det som legat till grund för underinstansens beslut.¹¹⁴

Regeln i 4:12 är inte enbart tillämplig när RR ändrar sin tidigare praxis utan också när RR för första gången meddelar ett avgörande i en viss sakfråga. Underinstansens/underinstansernas beslut i den avgjorda sakfrågan anses då avvika från RR:s rättstillämpning.

Paragrafen har fått en sådan utformning att det kan hävdas att den får användas av SKV då myndigheten på eget initiativ företar omprövning till den skattskyldiges nackdel. Detta är emellertid inte möjligt med hänsyn till att bestämmelsen har upptagits under rubriken "Omprövning på begäran av den skattskyldige". Enligt SKV¹¹⁵ är myndigheten dock oförhindrad att med stöd av 4:7 och 4:12 TL företa omprövning till den skattskyldiges fördel. I detta fall skulle den skattskyldige själv kunna åberopa paragrafen i sin begäran om omprövning. Omprövningen som initieras av SKV kan då antas stå i överensstämmelse med den skattskyldiges intressen och de syftena som legat bakom 4:12 TL. Trots det anförda föreligger det ingen skyldighet för SKV att efter ett nytt prejudikat från RR gå igenom gamla ärenden för att genomföra omprövning av beslut som strider mot det nya prejudikatet. Det bör istället ankomma på de skattskyldiga att i sådana fall bevaka sina intressen.¹¹⁶

¹¹³ Prop. 1989/90:74, s.315.

¹¹⁴ Handledning för taxeringsförfarandet, s.237.

¹¹⁵ Handledning för taxeringsförfarandet, s.238.

¹¹⁶ Jfr Prop. 1989/90:74, s.304.

3.4.6. Litis pendens

Utöver principen om res judicata finns det en annan grundläggande princip som utgör ett omprövningshinder. Omprövning kan inte ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning (litis pendens). Departementschefen har påpekat att litis pendens är huvudregeln i förvaltningsprocessen och gäller även i taxeringsprocessen.¹¹⁷

3.5. Omprövning på den skattskyldiges initiativ

3.5.1. Behörighetskrav

I processrätten laborerar man med begreppen partsbehörighet, processbehörighet och saklegitimation. Med partsbehörighet menas förmågan att vara en part i en rättegång. Med processbehörigheten förstås rättigheten för en part att själv eller genom befullmäktigat ombud föra sin talan i en domstol.¹¹⁸ Saklegitimation, eller talerätt, innebär i sin tur att vara behörig att vara en part i en rättegång rörande en viss bestämd sak.¹¹⁹ Samtliga av dessa rättsliga fenomen fungerar som allmänna förutsättningar för en domstolsprövning. Brister någon av dessa förutsättningar skall talan avvisas. Samma ordning bör i regel gälla i ett förvaltningsförfarande.¹²⁰ SKV skall följaktligen avvisa begäran om omprövning om den som lämnat in begäran saknar partsbehörighet, processbehörighet, eller med andra ord rättshandlingsförmåga, eller saklegitimation.

Alla fysiska och juridiska personer kan i princip besitta partsbehörighet i ett omprövningsärende enligt TL. I TL står det emellertid att möjligheten att begära omprövning och därigenom att vara en part i ett omprövningsärende tillkommer en skattskyldig, dvs. ett subjekt som enligt skattelagstiftningen är skyldig att erlägga skatt. Vad gäller fysiska personer uppkommer det inga problem i frågan om partsbehörighet. Alla fysiska personer är nämligen skattesubjekt. När det gäller juridiska personer föreligger det i vissa fall inte överensstämmelse mellan begreppen juridisk person och skattesubjekt. Handelsbolag är t.ex. juridiska personer men inte skattesubjekt beträffande inkomstskatt¹²¹ däremot beträffande mervärdesskatt¹²². Investeringsfonder är tvärtom skattesubjekt men inte juridiska personer.¹²³ Vissa samfälligheter är varken juridiska personer eller skattesubjekt, exempelvis enkla bolag och partrederier. Eftersom TL talar om en skattskyldig är det endast den som betraktas som ett skattesubjekt som kan vara en part i ett omprövningsärende.

Rättshandlingsförmåga, eller förmåga att starta och agera i ett omprövningsärende, sammanfaller i de flesta fall med partsbehörighet. Den som kan vara en part i ett omprövningsärende kan oftast initiera och därefter agera i det. Vad gäller omyndiga fysiska personer följer det av FB att rättshandlingsförmåga tillkommer förmyndare. En 16-årig person kan dock begära omprövning av ett beslut som gäller hans arbetsinkomst och avkastning av den.¹²⁴ Detsamma torde gälla inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av en omyndig person, som fyllt 16 år, med förmyndarens samtycke.¹²⁵ Inleds ett omprövningsärende på ansökan av en förmyndare och blir den skattskyldige myndig under handläggningen av ärendet kan han/hon givetvis därefter agera självständigt i ärendet.

¹¹⁷ Prop. 1989/90:74, s.403.

¹¹⁸ Ekelöf, Boman, s.50.

¹¹⁹ Ekelöf, Boman, s.55.

¹²⁰ Handledning för taxeringsförfarandet, s.239.

¹²¹ 5:1 IL.

¹²² 6:1 ML.

¹²³ 2:3 st.2 IL.

¹²⁴ 9:3 FB.

¹²⁵ 9:5 FB.

Om ett aktiebolag försätts i konkurs som avslutas utan överskott anses aktiebolaget upplöst när konkursen är avslutad.¹²⁶ Ett på sådant sätt upplöst aktiebolag saknar i regel rättshandlingsförmåga och kan därför inte uppträda som part i vare sig ett omprövningsärende eller en rättegång. Från denna huvudregel har det i praxis gjorts vissa undantag. Förhållandena har då varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ligga i bolagets eller dess motparts intresse att få en tvist prövad av en domstol efter det att bolaget formellt upplösts, t.ex. när ett bifall till bolagets talan i en skatteprocess skulle kunna innebära att skatt återbetalas till bolaget och därmed medföra en ny utdelning i konkursen.¹²⁷ Särskilda skäl har också ansetts föreligga när ställföreträdare för bolaget har haft ett betydande intresse för egen del av att få skattefrågan överprövad i förvaltningsdomstol.¹²⁸

I RÅ 2002 ref. 76 har RR uttalat att, ifall en skattskyldig blivit påförd ett skatte- och avgiftstillägg, den med hänsyn till art. 6 Europakonventionen¹²⁹ alltid är berättigad till en överprövning i förvaltningsdomstol av påförda skatte- och avgiftstillägg. Denna princip får enligt RR mening anses gälla även i fråga om ett bolag som är upplöst efter avslutad konkurs och som av den anledningen annars saknar rättskapacitet och partshabilitet. För att bolaget skall kunna tillförsäkras en rättssäker prövning av skatte- och avgiftstilläggen har RR ansett nödvändigt att även skattemyndighetens beslut som legat till grund för att påföra skatte- och avgiftstilläggen överprövas. I rättsfallet har det upplösta bolaget tillerkänts rättshandlingsförmåga i skattemål beträffande både skatte- och avgiftstillägg och de på skönsmässig grund fastställda besluten om inkomsttaxering, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

Ett aktiebolag kan enligt 23 kap. ABL genom att överlåta samtliga tillgångar och skulder till ett annat aktiebolag fusioneras med detta. Vid fusionen upplöses det överlåtande bolaget utan likvidation. Frågan huruvida ett aktiebolag som upplösts genom fusion kan ha partsbehörighet har varit under prövning i RÅ 2002 ref. 82. I rättsfallet fattade skattemyndigheten ett omprövningsbeslut om att vägra ett aktiebolag ett avdrag för förlust vid försäljning av en fordran som aktiebolaget förvärvat av ett kommanditbolag och som riktade sig mot komplementären i kommanditbolaget. Omprövningsbeslutet var grundat på en revision i kommanditbolaget. Under tiden skattemyndigheten företog revisionen upplöstes aktiebolaget genom fusion och uppgick i ett annat aktiebolag. Då omprövningsbeslutet var riktat mot det upplösta bolaget överklagade det övertagande bolaget beslutet och åberopade att beslutet inte var lagligen grundat eftersom det riktades mot det upplösta bolaget som saknade partsbehörighet.

RR kommit fram till att trots att ett bolag som upplösts genom fusion saknar rättshandlingsförmåga och inte kan vara part i en process medför fusionen inte att en process avseende det upplösta bolagets inkomsttaxering som pågår då bolaget upplöses måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått. En fusion kan inte leda till att en process som avser det upplösta bolagets inkomsttaxering för ett förflutet år också kan omfatta det övertagande bolagets inkomsttaxering för samma år. De båda bolagens taxeringar skall alltså hållas åtskilda. Utan hinder av att bolaget upplösts, skall processen därför även efter upplösningen avse det upplösta bolagets inkomsttaxering som skall anses som skattesubjekt för beskattningsår som avslutats före fusionen.

¹²⁶ 25:50 ABL.

¹²⁷ Se RÅ 1996 not. 192.

¹²⁸ Se RÅ 2000 ref. 41.

¹²⁹ Europakonventionen har inkorporerats med den svenska rättsordningen genom lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Av rättsfallet följer att processbehörighet i ett ärende som gäller inkomsttaxering av det genom fusionen upplösta bolaget tillkommer det övertagande bolaget. Det upplösta bolaget betraktas dock som skattesubjekt vid taxering för de beskattningsår som avslutats före upplösningen och därmed anses bolaget ha partsbehörighet i dessa taxeringsärenden.

3.5.2. Formella krav för omprövning

Den skattskyldiges begäran om omprövning skall rikta sig mot SKV:s beslut. Underrättelse eller meddelande som den skattskyldige kan få av myndigheten kan således inte omprövas. Det gäller likaså SKV:s förslag till beslut, eller s.k. övervägande.

Det ställs inga krav på att beslutet vars omprövning begärs skall gå den skattskyldige emot. Den skattskyldige kan begära omprövning även om omprövningsbeslutet blir till hans/hennes nackdel.¹³⁰

Begäran om omprövning skall ha skriftlig form.¹³¹ Den kan således framställas antingen i en skrivelse som skickas på posten eller ges in till myndigheten eller i ett telegram, ett telefax o.d. En begäran om omprövning som kommit in via mejl bör likaså uppfylla kravet på skriftlig form.

I propositionen har departementschefen anfört att trots att det finns skäl, som talar för att den skattskyldige skall kunna begära omprövning av ett taxeringsbeslut muntligt, många skäl, såsom risken för missuppfattningar, förväxlingar m.m., talar för att en begäran om omprövning skall lämnas skriftligt. Detta torde dock inte medföra någon större formalism. Handlar det om en begäran som uppenbart skall bifallas är SKV oförhindrat att, sedan den skattskyldige påpekat felaktigheten, med stöd av sin egen initiativrätt företa rättelse.¹³² Av myndighetens serviceskyldighet¹³³ följer att en skattskyldig som har svårt att uttrycka sig skriftligen bör få vägledning när skrivelsen upprättas. Har ett ärende anhängiggjorts kan den skattskyldige därefter komplettera sin begäran muntligen.¹³⁴

Av TL framgår inte att en begäran om omprövning skall vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller hans/hennes ombud. Den omständigheten att en omprövningsskrivelse inte är undertecknad medför således inte att en begäran om omprövning skall avvisas. SKV kan dock efter eget gottfinnande förelägga den skattskyldige att underteckna omprövningsbegäran med påföljd att omprövning annars inte sker.¹³⁵ Följs inte föreläggandet inom föreskriven tid åger SKV rätt att avvisa begäran.¹³⁶

Enligt SKV bör ett föreläggande inte utfärdas ifall det lätt kan konstateras att begäran helt eller delvis bör bifallas. I dessa situationer föreligger det skyldighet för SKV att på eget initiativ vidta rättelse. Beslutet kan då grundas på en icke undertecknad begäran. Det finns inte heller några skäl till att utfärda ett föreläggande om SKV från början avser att avslå begäran. I övriga situationer då det krävs utredning i ett omprövningsärende bör SKV meddela ett föreläggande om det inte står klart att begäran har kommit från behörig person.¹³⁷

I TL saknas regler i vad en begäran om omprövning skall innehålla. En viss vägledning kan dock inhämtas från 23 § FL och 4 § FPL där det anges att en klagande i ett överklagande skall ange vilket beslut som överklagas och vad som yrkas. Trots att TL inte innehåller några uttryckliga krav för att den skattskyldige i sin begäran skall ange vilket beslut begäran avser ligger det i sakens natur att omprövningsskrivelsen skall innehålla uppgifter som kan anses

¹³⁰ Prop. 1989/90:74, s.403.

¹³¹ 4:9 TL.

¹³² Prop. 1989/90:74, s.301.

¹³³ 4 § FL.

¹³⁴ Prop. 1989/90:74, s.301.

¹³⁵ 4:11 TL.

¹³⁶ Handledning för taxeringsförfarandet, s.251-252.

¹³⁷ Handledning för taxeringsförfarandet, s.252.

vara nödvändiga för identifiering av beslutet. Kan SKV inte identifiera beslutet vars omprövning begärs kommer begäran att avvisas. Före avvisning bör SKV kontakta den skattskyldige och förelägga att avhjälpa brister. Detta följer analogivis av bestämmelser i FPL.¹³⁸ Ett liknande förfarande bör tillämpas om det inte går att utläsa ur en omprövningsskrivelse vad som yrkas.

Ifall begäran om omprövning görs av den skattskyldiges ombud bör denne kunna företa fullmakt för att styrka sin behörighet. Detta kan antas följa av 49 § FPL och de allmänna principerna om ombud och fullmakt i 12 kap. RB.

3.5.3. Tidsfrister

Enligt 4:9 TL skall en begäran om omprövning för att tas upp till prövning i regel ha kommit in till SKV inom fem år efter utgången av taxeringsåret. I annat fall skall begäran avvisas. Har begäran getts in inom föreskriven tidsfrist kan den skattskyldige därefter komma in med kompletteringar även efter tidsfristens utgång.

I förarbetena till TL har påpekats att den långa omprövningsperioden innebär en fördel för de skattskyldiga ”om de på ett smidigt sätt under en längre tid kan få felaktiga taxeringar rättade”.¹³⁹

För SKV finns det inga tidsfrister inom vilka myndigheten skall meddela ett omprövningsbeslut vilket innebär att ett beslut kan fattas efter utgången av femårsperioden. I propositionen har dock understrukits att ett omprövningsbeslut skall behandlas så skyndsamt som möjligt även om detta inte kommit till direkt uttryck i lagtexten.¹⁴⁰

Ett taxeringsbeslut kan fattas efter utgången av femårsperioden. Den skattskyldige har då ingen möjlighet att begära omprövning inom den lagstadgade femårsfristen. För det fallet finns det en s.k. säkerhetsventil i 4:9 st.2 TL. Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av femårsfristen fått kännedom om ett taxeringsbeslut som är till hans nackdel eller ett besked om den slutliga skatten eller annan handling med uppgift om skattens storlek, får han ändå begära omprövning. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Bestämmelsen avser endast taxeringsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel. Vanligtvis är det inte problematiskt att avgöra om taxeringsbeslutet är till den skattskyldiges nackdel eller inte. Det finns emellertid situationer då det inte är lika självklart. Har SKV bifallit den skattskyldiges omprövningsbegäran är det givetvis ett beslut till den skattskyldiges fördel även om taxeringen till följd av omprövningsbeslutet har höjts. Ifall SKV avslagit den skattskyldiges begäran eller bifallit den bara delvis föreligger det ett beslut till den skattskyldiges nackdel oberoende av beslutets inverkan på taxeringen.

Om SKV på eget initiativ har höjt den skattskyldiges taxering bör beslutet anses vara till den skattskyldiges nackdel även om han/hon innan SKV fattade beslutet godtagit den föreslagna ändringen. Den skattskyldiges inställning torde dock ha betydelse för frågan huruvida ett omprövningsbeslut på SKV:s initiativ är till hans/hennes nackdel ifall beslutet leder till lägre debitering. Enligt SKV blir frågan beroende av den skattskyldiges, före beslutet, uttalade ståndpunkt angående SKV:s förslag till beslutet. Har den skattskyldige godtagit ändringen kan beslutet inte betraktas till hans/hennes nackdel. Om den skattskyldige däremot har bestridit förslaget eller förhållit sig helt passiv torde beslutet anses vara till hans/hennes nackdel.¹⁴¹ Som stöd för detta påstående åberopas RR praxis beträffande tillämpning av 33 § FPL där det står att talan får föras av den som beslutet angår, om det gått

¹³⁸ 5 § jfd 4 § FPL.

¹³⁹ SOU 1985:42, s.177.

¹⁴⁰ Prop. 1989/90:74, s.404.

¹⁴¹ Handledning för taxeringsförfarandet, s. 247.

honom emot. En parts inställning till motpartens yrkande brukar inte ha någon betydelse för rätten att överklaga. Detta gäller emellertid inte när en skattskyldig uttryckligen medgivit det allmännas yrkande om en taxeringsnedsättning.¹⁴²

Förutom ett taxeringsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel nämner bestämmelsen i 4:9 st.2 TL ett besked om den slutliga skatten eller annan handling med uppgift om skattens storlek. Tidsfristen börjar sålunda löpa så snart den skattskyldige blivit medveten om antingen beslutet eller skattens storlek.¹⁴³ Får en skattskyldig exempelvis ett eftertaxeringsbeslut före oktober månads utgång femte året efter taxeringsåret och ett debiteringsbeslut med besked om skattens storlek i december tillämpas inte bestämmelsen om utvidgad tidsfrist. I detta fall får den skattskyldige kännedom om taxeringsbeslutet som är till hans/hennes nackdel redan i oktober. Han/hon har då två månader på sig att begära omprövning innan den ordinära omprövningsfristen löper ut.

Förarbetena till TL anger inte vad som avses med en annan handling med uppgift om skattens storlek. Möjligtvis har lagstiftaren åsyftat ett omräkningsbesked till ett omprövningsbeslut. För närvarande bifogas ett sådant besked omprövningsbeslutet så att det är högst osannolikt att den skattskyldige får kännedom om den ändrade taxeringen först via ett omräkningsbesked. Enligt SKV kan det handla om ett fall då en skattskyldig får besked om skattens storlek genom kronofogdens försorg i samband med indrivning.¹⁴⁴

Bevisbördan för att den skattskyldige fått kännedom om beslutet, vars omprövning begärs, först efter oktober månad femte året efter taxeringsåret åvilar den skattskyldige. Den skattskyldige skall göra sannolikt att förutsättningarna för tillämpning av utvidgad tidsfrist är till hands. Bevisbördan underlättas något av att SKV enligt 11 § TaxF är skyldig att med den skattskyldige delge ett beslut som meddelas efter den 30 juni femte året efter det taxeringsår som beslutet avser och som medför att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att SKV på eget initiativ omprövar beslut till den skattskyldiges nackdel.

En begäran om omprövning skall sändas till SKV. Begäran anses som inkommen när skrivelsen, eller en avi om en betald postförsändelse som innehåller skrivelsen, har anlänt till något av SKV:s kontor eller kommer en behörig tjänsteman till handa.¹⁴⁵ Om den skattskyldige inom den lagstadgade tidsfristen gett in skrivelsen med begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol skall skrivelsen omedelbart översändas till SKV för omprövning.¹⁴⁶

3.5.4. Omprövning av beslut om skattetillägg

Eftersom ett beslut om skattetillägg alltid är kopplat till ett beslut i en särskild skattefråga innehåller TL en särskild bestämmelse som avser omprövning av skattetilläggsbeslut. Även om tiden för begäran om omprövning av ett skattetilläggsbeslut har gått ut, får beslutet omprövas, så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.¹⁴⁷

Antag att en skattskyldig inom femårsperioden ansöker om omprövning av ett taxeringsbeslut i en viss sakfråga. Efter utgången av femårsfristen fattar SKV ett omprövningsbeslut som ger den skattskyldige rätt. Trots att omprövningsfristen har gått ut kan den skattskyldige få till stånd omprövning av skattetilläggsbeslutet under förutsättning att

¹⁴² Handledning för taxeringsförfarandet, s. 246-247.

¹⁴³ Prop. 1989/90:74, s.300.

¹⁴⁴ Handledning för taxeringsförfarandet, s.248-249.

¹⁴⁵ 10 § FL.

¹⁴⁶ 4:9 3 st. TL.

¹⁴⁷ 4:11 TL.

skattetilläggsfrågan inte har varit föremål för domstolsprövning¹⁴⁸ samt att beslutet om skattetillägg har grundats på just den taxeringsfrågan vars omprövning yrkats. Begäran om omprövning av skattetilläggsbeslutet skall dessutom ha kommit in innan omprövningsbeslutet i sakfrågan har vunnit laga kraft.

Normalt vinner ett taxeringsbeslut laga kraft efter utgången av det femte året efter taxeringsåret. Ifall beslutet har meddelats efter den 30 juni femte året efter det taxeringsår som beslutet avser och den skattskyldige har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, vinner beslutet laga kraft efter två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet.¹⁴⁹ Fick den skattskyldige kännedom om ett taxeringsbeslut i en sakfråga som föranlett ett skattetillägg efter oktober månad det femte året efter taxeringsåret har han/hon således två månader på sig att begära omprövning av skattetilläggsbeslutet. Då den skattskyldige enligt 4:9 2 st. TL har möjlighet att begära omprövning av det förstnämnda beslutet kan tidpunkten för när ett lagakraftätagande beslut i taxeringsfrågan, som lett till skattetillägget, föreligger ytterliggare förskjutas. Inleds ett omprövningsförfarande beträffande taxeringsfrågan förflyttas även tidpunkten då beslutet om skattetillägg vinner laga kraft. Detta följer av bestämmelsen i 6:4 TL som stadgar att ett beslut om skattetillägg får överklagas så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft. Först då den skattskyldige avstår från att begära en förnyad omprövning och från att överklaga samt överklagandefristen går ut vinner taxeringsfrågan laga kraft. Den lagakraftätagande taxeringsfråga föreligger likaså när det finns ett domstolsavgörande i denna fråga som inte längre kan angripas med besvär.

3.5.5. Omprövning av särskilda taxeringsbeslut

I vissa fall kan en skattskyldig under ett år få en inkomst som i realiteten hänför sig till flera års inkomster. För att lindra skattehöjningen, när en sådan inkomst tas upp till beskattning under ett år, kan den skattskyldige i enlighet med reglerna i 66 kap. IL ansöka om särskild beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Avsikten bakom reglerna är att skatten inte skall beräknas till högre belopp än om inkomsten skulle ha beskattats de år den avser.¹⁵⁰

Förutsättningarna för särskild skatteberäkning kan uppstå efter SKV:s taxeringsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols avgörande i skattemål då SKV alt. domstolen bestämmer att ta upp inkomsten som avser flera år till beskattning. Förutsättningarna kan likaså förändras efter det att SKV eller en allmän domstol i ett beslut höjer den ackumulerade inkomsten. Eftersom sådana beslut kan meddelas efter utgången av femårsperioden har lagstiftaren gett den skattskyldige en möjlighet att i dessa fall begära omprövning angående särskild skatteberäkning även efter utgången av omprövningsfristen. För att få särskild skatteberäkning alt. omräkning av skatteberäkningen beviljad måste omprövningsskrivelsen ha kommit in till SKV inom ett år från det att beslutet meddelades.¹⁵¹

I RÅ 2002 ref. 66 har RR fastställt att fristen för omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst kan återställas på samma sätt som överklagandefristen i TL. I rättsfallet lämnade den skattskyldige in till skattemyndigheten en begäran ”om eftergift av påförda avgifter”. Hon påstod att hon fått kännedom om eftertaxering av kapitalvinsten vid försäljning av fastigheten först i samband med ett krav från kronofogdemyndigheten. Eftertaxeringen skedde under det femte året efter taxeringsåret. Då skrivelsen gavs in under det sjunde året efter taxeringsåret avslog skattemyndigheten begäran.

¹⁴⁸ 4:8 TL.

¹⁴⁹ 6:3 TL.

¹⁵⁰ Kungl. Maj:ts prop. 1951:170, s. 84.

¹⁵¹ 4:11 a TL.

I KR ansökte den skattskyldige om återställande av försutten tid för att ansöka om särskild skatteberäkning. KR avvisade ansökan med motivering att försutten tid inte lagligen kunde återställas och hänvisade till RÅ 1993 not. 447. RR ansåg emellertid att ändring av tidigare rättspraxis med tanke på det nya taxeringsförfarandet var motiverad. Den skattskyldiges ansökan skulle enligt RR i överensstämmelse med TL betraktas som begäran om omprövning vilket i sin tur möjliggjorde återställande av försutten tid.

År 2004 infördes en ny regel i 4 § SINK som öppnade en möjlighet för utomlands bosatta att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt IL i stället för enligt SINK. Den skattskyldige kan därigenom få rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bl.a. till sådana skattereduktioner som inte endast obegränsat skattskyldiga är berättigade till.¹⁵² Eftersom det kan uppkomma en sådan situation då en skattskyldig, till följd av beslut av SKV eller en allmän förvaltningsdomstol, först efter utgången av den ordinarie omprövningsfristen finner anledning att begära att beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK har lagstiftaren utvidgat omprövningsfristen när det gäller en begäran enligt 4 § SINK.¹⁵³ En grund för en sådan begäran kan exempelvis vara att den skattskyldige vill ha rätt till grundavdrag.¹⁵⁴ Omprövningsfristen har fastställts till ett år från det att beslutet som gett upphov till ansökan meddelades.¹⁵⁵

Den 1 januari 2006 trädde nya regler om fåmansföretagsbeskattning ikraft. I samband med reformen uppmärksammades problemet med retroaktiv tillämpning av bestämmelserna om framskjuten beskattning i 48 a kap. och 57 kap. IL när byte av kvalificerade andelar inträffat.

Reglerna går ut på att en fysisk person som genomför ett sådant andelsbyte som faller under definitionen i 48 a kap. får skattelindring i form av framskjuten beskattning av värdeökningen på de avyttrade andelarna. De mottagna andelarna anses då förvärvade för den ersättning som motsvarar de utbytta andelarnas anskaffningsvärde.¹⁵⁶

Bestämmelserna om framskjuten beskattning gällde från början bara när en fysisk person avyttrade marknadsnoterade andelar. Reglerna utvidgades från och med den 1 januari 2003¹⁵⁷ till att även omfatta andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade hos säljaren. Enligt övergångsbestämmelserna p.p. 3 och 4 till lagen (2002:1143) om ändring i IL har en skattskyldig som avyttrar mottagna andelar på annat sätt än genom ett byte av andelar rätt att begära att reglerna om framskjuten beskattning tillämpas retroaktivt. Reglerna om framskjuten beskattning ändrades ytterligare under år 2004.¹⁵⁸ Ändringarna betyder att s.k. sparade lättnadsutrymme och sparade utdelningsutrymme som är kopplat till avyttrade andelar skall fördelas på de mottagna andelarna. Ändringarna gäller retroaktivt i fråga om andelsbyten som har skett efter den 31 december 2002. Under vissa förutsättningar kan de nya reglerna på begäran av den skattskyldige tillämpas vid andelsbyten som har skett tidigare.¹⁵⁹

Eftersom någon gräns för under vilken tid den retroaktiva tillämpningen av reglerna om framskjuten beskattning får yrkas inte har satts¹⁶⁰ kan den skattskyldiges begäran leda till att taxering som ligger längre tillbaka i tiden än fem år behöver ändras. På grund av detta har det i propositionen ansetts nödvändigt att införa en särskild lagregel som stipulerar att tiden för att begära omprövning i dessa fall är längre än fem år efter taxeringsårets utgång.¹⁶¹ Den nya

¹⁵² Prop. 2004/05:19, s. 41.

¹⁵³ Prop 2004/05:19, s. 67.

¹⁵⁴ Jfr RÅ 2004 ref. 111.

¹⁵⁵ 4:11 a 2 st. TL.

¹⁵⁶ 48a:10 IL.

¹⁵⁷ SFS 2002:1143.

¹⁵⁸ SFS 2004:1040.

¹⁵⁹ Prop. 2005/06:40, s.76-77.

¹⁶⁰ Prop. 2005/06:40, s.77.

¹⁶¹ Prop. 2005/06:40, s.77-78.

bestämmelsen som gör det möjligt att ändra taxeringarna utan att iaktta femårsfristen har upptagits i 4:11 b TL. Då bestämmelsen hänvisar till 4:9 st.1 TL innebär detta att omprövning skall ske på den skattskyldiges initiativ.¹⁶²

Rent praktiskt medför detta följande. Eftersom självdeklarationer och andra handlingar till ledning för taxering inte bevaras under längre tid än till utgången av det sjätte året efter taxeringsåret¹⁶³ saknar SKV i princip underlag för omprövning av taxering som är äldre än sex år. Begär den skattskyldige med stöd av övergångsbestämmelserna retroaktiv tillämpning av reglerna i 48 a kap. och 57 kap. IL måste han/hon för att få till stånd en omprövning av äldre taxering prestera bevis för sina yrkanden.¹⁶⁴

3.5.6. Återkallelse av begäran om omprövning

En intressant fråga som uppkommer vid omprövning på den skattskyldiges initiativ är hur SKV skall agera ifall den skattskyldige återkallar sin begäran om omprövning. Varken lagen eller förarbetena innehåller bestämmelser som behandlar denna fråga. Beträffande obligatorisk omprövning i samband med ett överklagande har departementschefen påpekat att den skattskyldige, efter det att skattemyndigheten vid obligatorisk omprövning delvis bifallit hans/hennes yrkande, kan anse sig ha blivit tillgodosedd i så hög grad att han/hon inte skulle ha överklagat den kvarvarande frågan självständigt. Därför kan det vara lämpligt att ”skattemyndigheten i samband med att den skattskyldige underrättas om ett omprövningsbeslut, som innebär att den skattskyldiges yrkanden bifalls delvis, också bereds tillfälle att inom en angiven tid återkalla sin talan. Återkallar den skattskyldige överklagandet skall skattemyndigheten avskrivna ärendet.”¹⁶⁵

Detta uttalande i propositionen gäller emellertid endast fall då den skattskyldige har överklagat och SKV efter obligatorisk omprövning har sagt sitt angående föremålet för överklagandet. Återkallar den skattskyldige sitt överklagande efter det att SKV i ett omprövningsbeslut har tagit ställning till hans/hennes yrkanden kan det tolkas som att den skattskyldige har blivit nöjd med beslutet alt. inte av processekonomiska skäl vill driva frågan vidare till en domstol. För SKV:s del betyder den skattskyldiges återkallelse att det inte längre föreligger någon tvistig fråga som skall överlämnas till en domstol för prövning. Ärendet skall därför avskrivas.

Situationen är dock annorlunda då den skattskyldige återkallar sin begäran om omprövning. SKV har i detta fall inte prövat den sakfrågan vars omprövning begärs. Eftersom SKV i överensstämmelse med 4:7 TL har en omprövningsplikt skall myndigheten, innan ett avskrivningsbeslut i återkallelsefallet kan fattas, undersöka om förutsättningarna för omprövning på SKV:s initiativ¹⁶⁶ föreligger. Motsätter den skattskyldige sig en omprövning på SKV:s initiativ kan rättelse vidtas endast om villkoren för omprövning till den skattskyldiges nackdel är uppfyllda.¹⁶⁷ Finner SKV att det brister i förutsättningarna för omprövning på myndighetens eget initiativ skall ärendet avskrivas. Ärendet skall likaså avskrivas om SKV avstår från omprövning på grund av att omprövningsfrågan avser mindre belopp.¹⁶⁸

¹⁶² Prop. 2005/06:40, s.97.

¹⁶³ 19:4 LSK.

¹⁶⁴ Prop. 2005/06:40, s. 77.

¹⁶⁵ Prop. 1989/90:74, s. 320.

¹⁶⁶ Se 3.6 nedan.

¹⁶⁷ Se 3.6.2.2 och 3.6.3 nedan.

¹⁶⁸ Se 3.6.1.3 nedan.

Avskrivningsbeslutet utgör inte hinder för att i framtiden begära omprövning av samma fråga. Om den skattskyldige ångrar sig kan han/hon inom den lagstadgade tidsfristen på nytt ansöka om omprövning.

3.6. Omprövning på SKV:s initiativ

3.6.1. Allmänt om omprövning på SKV:s initiativ

3.6.1.1. SKV:s omprövningskyldighet

Av 4:7 TL följer att SKV är skyldig att vidta rättelse av ett taxeringsbeslut om förutsättningarna för omprövning¹⁶⁹ föreligger samt att det inte finns några hinder mot omprövning¹⁷⁰. Angående skattemyndighetens omprövningskyldighet har departementschefen i propositionen uttalat att skattemyndigheten normalt inte har någon anledning att ta upp och ompröva ett ärende på nytt efter det att en deklARATION har granskats och ett taxeringsbeslut har fattats. För att myndigheten skall initiera en omprövning förutsätts i regel att nya omständigheter kommit till som gör att det tidigare beslutet framstår som felaktigt, t.ex. en taxeringsrevision eller ett beslut av domstol om nedsatt taxeringsvärde på fastighet. Skattemyndigheten är då skyldig att vidta de åtgärder som behövs. Däremot är skattemyndigheten naturligtvis inte skyldig att t.ex. efter det att ett beslut av domstol har klarlagt ett tidigare ovisst rättsläge gå igenom tidigare taxeringsbeslut avseende andra skattskyldiga för eventuell åtgärd. I sådana fall åligger det den skattskyldige att ansöka om omprövning.¹⁷¹

Av departementschefens uttalande kan det vid första påseendet utläsas att det i princip krävs tillkomst av nya omständigheter som gör det tidigare fattade taxeringsbeslutet felaktigt för att SKV:s omprövningskyldighet skall utlösas. Detta är emellertid inte fallet. I sitt betänkande "Förenklad taxering" har skatteförenklingskommittén anfört: "Om skattemyndigheten uppmärksammar att en åsatt taxering är uppenbart felaktig bör den vara skyldig att rätta taxeringen om förutsättningarna för rättelse föreligger, oavsett om det är fråga om en taxeringshöjning eller taxeringssänkning. Detta följer redan av principen att taxeringarna skall överensstämma med skatteförfattningarna och i möjligaste mån vara likformiga och rättvisa."¹⁷² Före reformen var den sistnämnda principen direkt uttryckt i 1 § GTL. Till skillnad från GTL innehåller TL inte en motsvarande bestämmelse. Detta innebär emellertid inte någon förändring. Det följer av 1:9 RF att förvaltningsmyndigheter i sin verksamhet skall iaktta saklighet och opartiskhet samt beakta allas likhet inför lagen. Att särskilt betona detta förhållande för skatteförvaltningen har inte ansetts behövligt.¹⁷³

Såsom TL:s bestämmelser om omprövning på SKV:s initiativ¹⁷⁴ har utformats är SKV förpliktigad att, utan hänsyn till om nya omständigheter uppkommit eller inte, företa rättelse av ett felaktigt taxeringsbeslut oberoende av om detta medför ändring till den skattskyldiges nackdel eller fördel. Omprövningskyldigheten är dock inskränkt av de i lagen angivna tidsfristerna.¹⁷⁵ Vag gäller eftertaxering skall det dessutom de övriga kraven för eftertaxering vara uppfyllda.¹⁷⁶

¹⁶⁹ Se 3.3 ovan.

¹⁷⁰ Se 3.4 ovan.

¹⁷¹ Prop. 1989/90:74, s. 304.

¹⁷² SOU 1985:42, s.188.

¹⁷³ SOU 1988:22, s.204.

¹⁷⁴ 4:13-22 TL.

¹⁷⁵ Tidsfristerna kommenteras närmare i 3.6.2 och 3.6.3.

¹⁷⁶ Se 3.6.3 nedan.

Omrövning på SKV:s initiativ kan ske i form av antingen ordinär omrövning eller eftertaxering. I vilken form kan SKV företa omrövning är framförallt beroende på omrövningens resultat. Medan alla omrövningar till den skattskyldiges fördel tillhör det ordinära omrövningsinstitutet kan rättelse till den skattskyldiges nackdel utföras inom ramarna för både ordinär omrövning och eftertaxering. Formen av omrövning till den skattskyldiges nackdel är i varje enskilt fall avhängig av tidsfristen inom vilken omrövningen inträffar. Rättelse till nackdel för den skattskyldige som äger rum inom ett år efter utgången av taxeringsåret sker genom ordinär omrövning. Efter utgången av denna tid kan omrövning till den skattskyldiges nackdel endast inträffa om förutsättningarna för eftertaxering föreligger.

3.6.1.2. Rättelse av ett icke expedierat beslut

Av allmänna förvaltningsrättsliga principer följer att omrövning enbart kan komma ifråga angående ett expedierat taxeringsbeslut.¹⁷⁷ Innan beslutet expedieras, eller på något annat sätt offentliggörs, kan SKV utan hinder ändra beslutet till både nackdel och fördel för den skattskyldige. Beträffande taxeringen innebär detta att SKV under pågående taxeringsarbete har möjlighet att utan begränsning företa rättelser som kan leda till både skattesänkning och skattehöjning.¹⁷⁸

Enligt 21 § st.1 FL skall en sökande, klagande eller annan part underrättas om innehållet i det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild och det inte är uppenbart obehövligt. Enligt 21 § st.3 FL bestämmer myndigheten om underrättelsen skall ske muntligt, genom vanligt brev, genom delgivning eller på något annat sätt. Underrättelsen skall dock alltid ske skriftligen, om parten begär det. Eftersom FL är en s.k. ramlag har en bestämmelse i annan lag eller förordning företräde om bestämmelsen avviker från FL.¹⁷⁹ Enligt 9 § TaxF skall underrättelse om SKV:s beslut undertecknas av den tjänsteman som fattat beslut i ärendet eller, om ärendet avgjorts i skattenämnd, av ordföranden eller föredraganden vid nämndens sammanträde. I överensstämmelse med 11 § st.1 TaxF skall den skattskyldige underrättas om beslutet i vanligt brev. I vissa fall skall dock delgivning ske.¹⁸⁰

Ett taxeringsbeslut anses således i de flesta fall expedierat när det har lämnats till postbefordran. Ett beslut kan dock offentliggöras även innan dess, t.ex. ifall den skattskyldige, innan beslutet skickas med post, begär att bli underrettad om beslutet är klart och kan inhämtas hos myndigheten. Beslutet anses då expedierat vid tidpunkten då den skattskyldige blir medveten om att beslutet är tillgängligt för avhämtning.¹⁸¹ Efter det att SKV har expedierat ett taxeringsbeslut får rättelse ske endast om förutsättningarna för omrövning föreligger.

3.6.1.3. Mindre belopp

Av 4:7 st.3 TL framgår att SKV får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut om omrövningen skulle avse enbart ett mindre belopp. I propositionen har det anförts att ”riktlinjer för skattemyndigheternas ambitionsnivå bör dras upp av RSV”¹⁸². Enligt departementschefen bör olika felaktigheter behandlas olika. Beloppskriterierna bör skilja sig åt beroende på resultatet av en omrövning. Så bör t.ex. rättelser som är till den skattskyldiges

¹⁷⁷ Se 2.2 ovan.

¹⁷⁸ SOU 1985:42, s.187.

¹⁷⁹ 3 § FL.

¹⁸⁰ 11 § TaxF.

¹⁸¹ Jfr RÅ 2004 ref. 105 (se 3.6.2.1 nedan).

¹⁸² Prop. 1989/90:74, s. 304.

fördel underlåtas endast om det handlar om ett bagatellartat belopp, medan omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel förutsätter att ändringen gäller en tämligen betydande felaktighet. Departementschefen har påpekat att det bör undvikas att i lagen föreskriva vissa beloppsgränser eftersom sådana lätt kan uppfattas av skattskyldiga som ”frigränser”, inom vilka det är tillåtet att lämna oriktiga uppgifter, vilket inte är önskvärt.¹⁸³

I specialmotiveringen¹⁸⁴ till 4:7 st.3 TL har det framförts att regeln skall ses i sammanhang med bestämmelsen i 4:6 TL som möjliggör för SKV att vid taxeringen underlåta att rätta mindre felaktigheter i självdeklarationerna. I författningskommentaren till 4:6¹⁸⁵ har det hänvisats till vad som i detta hänseende sagts i förarbetena till 65 § st.2 GTL. I propositionen till 65 § st.2 GTL¹⁸⁶ har departementschefen påpekat att myndigheterna vid granskningsarbetet bör avstå från att tillämpa millimeterrättvisa. Vid utformningen av granskningsrutinerna bör skillnad göras mellan fall som kräver särskild utredning och fall där det föreligger klara fel som genast kan rättas. Ambitionsnivån vid taxeringen bör sättas vid 500 kr. för utredningsfallen. Klara fel bör rättas om felet överstiger 100 kr. Enligt departementschefen bör det finnas möjlighet att rätta även mindre fel om särskilda skäl talar för det. RSV har utpekats som ansvarig för utformning av riktlinjer för granskningsrutiner och ambitionsnivå.

De beloppsgränserna som är angivna i propositionen 1977/78:181 har givetvis med hänsyn till penningvärdeförsämringen förlorat sin aktualitet. SKV har å andra sida av förklariga skäl inte gett ut några officiella dokument angående olika ambitionsnivåer som skall tillämpas. De riktlinjerna som angetts av departementschefen kan eventuellt efter justering för penningvärdeförändringen användas vid fastställandet av mindre belopp då omprövningen får underlåtas.

3.6.2. Omprövning till den skattskyldiges fördel

3.6.2.1. Huvudregel

Enligt huvudregeln i 4:13 st.1 TL får SKV meddela ett beslut om omprövning till den skattskyldiges fördel till och med det femte året efter taxeringsåret. Tidsfristen i 4:13 stämmer sålunda överens med tidsfristen som vanligtvis gäller för omprövning på den skattskyldiges initiativ.¹⁸⁷ I SOU 1985:42 har skatteförenklingskommittén understrukt vikten, inte minst från servicesynpunkt, av ”att skattemyndigheten har möjlighet att ex officio ändra taxeringar till den skattskyldiges förmån under samma förutsättningar som efter yrkande av den skattskyldige”.¹⁸⁸

Trots att tidsfristerna i 4:9 st.1 och 4:13 st.1 TL förefaller vara identiska föreligger dock en viss skillnad mellan dessa två former av omprövning angående när ett omprövningsbeslut får meddelas. Som jag redan påpekat i avsnitt 3.5.3 skall den skattskyldiges begäran för att tas upp till prövning komma in till SKV inom femårsperioden. SKV får i sin tur meddela sitt omprövningsbeslut efter tidsfristens utgång. Enligt 4:13 st.1 TL måste SKV meddela sitt omprövningsbeslut inom femårsperioden. Det räcker alltså inte att ett omprövningsärende har anhängiggjorts inom fem år efter taxeringsåret. För att kunna vidta rättelse till den skattskyldiges förmån måste SKV meddela sitt omprövningsbeslut inom den lagstadgade

¹⁸³ Prop. 1989/90:74, s. 304.

¹⁸⁴ Prop. 1989/90:74, s. 402.

¹⁸⁵ Prop. 1989/90:74, s. 401.

¹⁸⁶ Prop.1977/78:181, s.246 ff.

¹⁸⁷ 4:9 st.1 TL.

¹⁸⁸ SOU 1985:42, s.187.

tidsfristen. Frågan om vid vilken tidpunkt ett beslut kan anses vara meddelat har prövats i RÅ 2004 ref.105.

I rättsfallet påstod skattemyndigheten att omprövningsbeslutet, som var till den skattskyldiges nackdel, blev meddelat efter det att det undertecknades av en behörig tjänsteman, kuverterades och lades i lådan för utgående post. Den skattskyldige som överklagade omprövningsbeslutet hävdade i sin tur att beslutet borde anses som meddelat när det lämnats till postbefordran för expediering. Eftersom skattemyndigheten i detta fall skulle anses ha försuttit omprövningsfristen¹⁸⁹ tillkom omprövningsbeslutet inte i laga ordning och borde därför undanröjas.

KR, vars beslut har fastställts av RR, gjorde följande bedömning. KR fastslog att tidpunkten för beslutets meddelande sammanföll med tidpunkten för dess upprättande. I detta sammanhang var reglerna i TF om när en handling skulle betraktas som upprättad av intresse. I 2:7 st.1 TF föreskrivs att handling i regel anses som upprättad hos myndighet, när den har expedierats. Paragrafens andra stycke innehåller ett antal undantag från denna huvudregel. Bl.a. stadgas det i p.2 att dom och annat beslut, som enligt vad därom är föreskrivet skall avkunnas eller expedieras, samt protokoll och annan handling i vad den hänför sig till sådant beslut, skall anses upprättat när beslutet har avkunnats eller expedierats. KR konstaterade att ett beslut enligt praxis vanligen expedieras genom att sändas till parten eller hållas tillgänglig för avhämtning. Även varje översändande av ett beslut till en utomstående utgör en expedition.

I målet var det ostridigt när beslutet lämnades till postbefordran. Eftersom det inte framkom något som visade att omprövningsbeslutet dessförinnan gjorts tillgängligt för den skattskyldige eller någon utomstående på sådant sätt att beslutet därigenom skulle anses ha meddelats kom KR fram till att beslutet inte meddelats i rätt tid.

4:13 TL reglerar enbart omprövning av ett taxeringsbeslut till den skattskyldiges fördel. Enligt förarbetena skall ett beslut normalt betraktas som fördelaktigt för den skattskyldige om det leder till sänkt skatt för honom/henne. Om den skattskyldige emellertid motsätter sig en ändring som innebär lägre debitering för honom/henne skall ett sådant beslut uppfattas som till den skattskyldiges nackdel.¹⁹⁰ Omprövning kan då inte företas med stöd av 4:13 TL utan andra bestämmelser i TL som reglerar omprövning till den skattskyldiges nackdel¹⁹¹ skall anlitas.

3.6.2.2. Följdändringsbeslut

Taxeringsbeslut och förvaltningsdomstolars beslut i mål om taxering har många gånger direkta återverkningar på andra taxeringsbeslut avseende den skattskyldige själv eller någon annan skattskyldig. Ett avdrag som vägras vid ett visst års taxering kan eventuellt medges vid ett annat års taxering eller till en annan skattskyldig. Eftersom ett beslut som motiverar följdändringar likaväl kan meddelas efter utgången av femårsfristen skulle detta kunna omöjliggöra för SKV att i enlighet med 4:13 st.1 TL företa rättelser till den skattskyldiges fördel av taxeringar som ligger längre tillbaka i tiden än fem år.¹⁹² Därför har lagstiftaren utvidgat omprövningsfristen beträffande vissa följdändringsbeslut.

¹⁸⁹ 4:14 st.1 TL (se 3.6.3.1 nedan).

¹⁹⁰ Prop. 1989/90:74, s. 308-309.

¹⁹¹ 4:14 alt. 4:15-22 TL.

¹⁹² SKV:s möjligheter att vidta rättelse av fysiska personers taxeringar som är äldre än sex år är dock begränsade med hänsyn till att deklarationsmaterialet inte bevaras längre tid än sex år efter taxeringsåret. För aktiebolag och ekonomiska föreningar är tiden tio år efter taxeringsåret. Se 19:4 LSK.

Enligt departementschefen skall med en följdändring avses en ändring i ett taxeringsbeslut som är en direkt konsekvens av "huvudbeslutet".¹⁹³ "Huvudbeslutet" kan t.ex. avse ett taxeringsbeslut avseende annat taxeringsår eller en annan skattskyldig eller ett beslut om fastighetstaxering, eller utländsk skatt. Ett följdändringsbeslut som direkt föranleds av något av vissa, i lagen uppräknade, huvudbeslut och som är till den skattskyldiges förmån får meddelas även efter utgången av femårsfristen.¹⁹⁴ Varken lagen eller förarbetena ger besked om under vilken tid efter huvudbeslutets meddelande skall ett följdändringsbeslut fattas. Det framstår emellertid som naturligt att ett sådant beslut med tanke på en dubbelbeskattningssituation skall meddelas så snart som möjligt. SKV behöver inte avvakta att ett huvudbeslut vinner laga kraft. Ändras beslutet, som gett upphov till följdändringen, får ett nytt följdändringsbeslut fattas.¹⁹⁵

Följdändringen skall enligt propositionen¹⁹⁶ vara en direkt konsekvens av och omedelbart kopplad till den ändringen som gjorts i "huvudbeslutet". Detta innebär enligt SKV¹⁹⁷ att beslutsskäl aldrig i sig kan ligga till grund för följdändringsbeslut. Följande exempel ges i Handledning för taxeringsförfarandet, s.325.

Antag att en skattskyldig i slutet av december femte året efter taxeringsåret ansöker om omprövning och yrkar att han skall medges ett icke tidigare yrkat avdrag om 10 000 kr. I ett omprövningsbeslut påföljande år konstaterar SKV att det i och för sig föreligger rätt till avdraget men inte det aktuella taxeringsåret utan året före. Begäran om omprövning till följd av detta avslås. Eftersom den femåriga tidsfristen redan löpt ut kan SKV inte genom ordinär omprövning vidta rättelse till den skattskyldiges förmån. Följdändring kan inte heller bli aktuell då huvudbeslutet inte medfört någon ändring av tidigare taxering.

Enligt 4:13 st.2 p.1 TL skall SKV genom omprövning besluta om följdändring som är en omedelbar konsekvens av SKV:s taxeringsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig. Om exempelvis en skattskyldig i ett omprövningsbeslut bedöms vara företagsledare och med hänvisning till 60:6 och 60:7 IL blir beskattad för en inkomst som hennes make tidigare har beskattats för är SKV skyldig att vidta rättelse av makens taxering och minska hans taxerade/beskattningsbara inkomst i motsvarande mån. Undanröjer LR efter den skattskyldiges överklagande SKV:s omprövningsbeslut skall ett nytt följdändringsbeslut beträffande makens taxering meddelas. Eftersom följdändringen i detta fall blir till makens nackdel får omprövningen ske i enlighet med andra bestämmelser TL.¹⁹⁸

Ett annat exempel på följdändringsbeslut på grund av ändrad taxering är s.k. periodiseringsfel. Om det t.ex. vid en skatterevision fjärde året efter taxeringsåret upptäcks att en skattskyldig år ett har gjort ett avdrag för kostnader som enligt lagen är avdragsgilla men som rätteligen hänför sig till år två skall SKV, förutom att besluta om höjning av den skattskyldiges taxering för år ett,¹⁹⁹ företa omprövning av taxeringen för år två och sänka den skattskyldiges taxerade inkomst med det medgivna avdraget.

Fastighetens taxeringsvärde fungerar ofta som underlag för olika typer av taxeringsbeslut. I 4:13 st.2 p.2 och p.3 TL har SKV förpliktigats att genomföra de följdändringar i inkomst- och förmögenhetstaxeringen som följer av ett ändrat fastighetstaxeringsvärde. I propositionen har departementschefen uttalat att, eftersom domstolarnas mål om fastighetstaxering till den helt övervägande delen avser fall där fastighetsägaren för talan om sänkning av

¹⁹³ Prop. 1989/90:74, s. 305.

¹⁹⁴ 4:13 st.2 TL.

¹⁹⁵ Prop. 1989/90:74, s. 405.

¹⁹⁶ Prop. 1989/90:74, s. 305.

¹⁹⁷ Handledning för taxeringsförfarandet, s.325.

¹⁹⁸ Antingen 4:14 eller 4:17 p.3 och 4:20 st.1 TL, beroende på när ett följdändringsbeslut meddelas.

¹⁹⁹ I exemplet förutsätts att eftertaxering kan ske.

fastighetstaxeringsvärdet, följdändringar i inkomst- och förmögenhetstaxeringen huvudsakligen är till den skattskyldiges förmån. Överklagas inte inkomst- och förmögenhetstaxeringen i rätt tid kan det befaras att skattskyldiga i åtskilliga fall kommer att lida rättsförluster.²⁰⁰

Ett ändrat av en allmän förvaltningsdomstol eller av SKV fastighetstaxeringsvärde medför att taxeringsbeslut som är fattade utifrån tidigare fastställt taxeringsvärde skall betraktas som oriktiga. Därför föreligger det en skyldighet för SKV att meddela ett omprövningsbeslut som är direkt följd av en allmän förvaltningsdomstols beslut om tillägg till eller ändring i fastighetstaxering²⁰¹ eller SKV:s beslut om fastighetstaxering enligt FTL²⁰². Följdändringen bör dock avse ett belopp av mer än mindre värde då någon ovillkorlig skyldighet att utan yrkande företa bagatelländringar inte har ansetts föreligga.²⁰³

Den skattskyldige som har blivit beskattad i utlandet för en inkomst som även är skattepliktig i Sverige kan få antingen avdrag²⁰⁴ eller avräkning²⁰⁵ av betald utländsk skatt. Under vissa förutsättningar skall även utländska socialförsäkringsavgifter, som hänför sig till inkomst som tas upp till beskattning i Sverige, dras av som allmänt avdrag.²⁰⁶ Blir den skattskyldige t.ex. påförd utländsk skatt för vilken han/hon inte fått avräkning som han/hon varit berättigad till kan ett följdändringsbeslut om avräkning av utländsk skatt fattas av SKV ex officio även efter utgången av femårsfristen.²⁰⁷ Detsamma gäller beträffande obligatoriska socialförsäkringsavgifter som den skattskyldige enligt 62:6 IL skall få allmänt avdrag för. Som huvudbeslut fungerar i detta fall ett beslut av utländsk stat om skatt eller socialförsäkringsavgifter. Ett följdändringsbeslut skall vara direkt föranlett av huvudbeslutet. Om den skattskyldige debiteras utländsk skatt för vilken avräkning inte kan erhållas har beslutet om utländsk skatt inte några återverkningar på den skattskyldiges taxering i Sverige. Ingen följdändring kan följaktligen komma ifråga.

Som jag redan beskrivit i avsnitt 3.5.5 kan en utomlands bosatt person som är att anse som begränsat skattskyldig i Sverige från och med den 1 januari 2005 välja att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt IL i stället för enligt SINK. I anledning av detta har lagstiftaren utvidgat omprövningsfrist för den skattskyldige.²⁰⁸ I propositionen har det anförts att motsvarande möjlighet likaså bör finnas för SKV.²⁰⁹ 4:13 st.2 TL har kompletterats med en ny femte punkt som möjliggör för SKV att ompröva ett taxeringsbeslut till den skattskyldiges förmån även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret, om denna ändring föranleds av SKV:s eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida IL eller SINK är tillämplig på den ifrågavarande inkomsten.

På samma sätt som den skattskyldige²¹⁰ får SKV, efter utgången av femårsfristen, till den skattskyldiges fördel självant ompröva ett beslut om skattetillägg så länge beslutet i taxeringsfrågan som legat till grund för skattetilläggsbeslutet inte har vunnit laga kraft, 4:13 st.3 TL.²¹¹

²⁰⁰ Prop. 1989/90:74, s. 307.

²⁰¹ 4:13 st.2 p.2 TL.

²⁰² 4:13 st.2 p.3 TL.

²⁰³ Prop. 1989/90:74, s. 307.

²⁰⁴ 16:18-19 IL.

²⁰⁵ Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

²⁰⁶ 62:6 IL.

²⁰⁷ 4:13 st.2 p.4 TL.

²⁰⁸ Se 3.5.5 ovan.

²⁰⁹ Prop. 2004/05:19, s.55.

²¹⁰ 4:11 TL.

²¹¹ Se kommentaren till 4:11 TL i 3.5.4 ovan.

3.6.3. Omprövning till den skattskyldiges nackdel

3.6.3.1. Ordinär omprövning

Enligt 4:14 st.1 får ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel, förutom i fall då den skattskyldige inte lämnar självdeklaration i rätt tid samt då förutsättningarna för eftertaxering i överensstämmelse med 4:16 och 4:17 TL föreligger, inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Bestämmelsen innebär en avvägning mellan strävandena att så långt som möjligt uppnå riktiga taxeringar och de skattskyldigas intresse av att inom skälig tid få klarhet i om taxeringsbeslutet är definitivt. Det har ansetts att det får accepteras att i och för sig befogade taxeringshöjningar inte kan ske, om beslut inte hinner meddelas inom ettårsperioden och förutsättningar för eftertaxering saknas.²¹²

I propositionen påpekade departementschefen att ”taxeringsförfarandet är en masshantering som drivs under stor tidspress. Trots att ambitionen självklart är att riktiga beslut skall fattas redan under taxeringsperioden är detta i vissa fall inte möjligt att uppfylla. En bidragande orsak härtill är att det material som de skattskyldiga lämnar i sina deklamationer ofta är oklart eller bristfälligt. I många fall tillkommer efter taxeringsperioden ny utredning eller nya bevis som taxeringsnämnden inte tagit ställning till. I en betydande del av överklagandena från det allmänna sida till länsrätt medger den skattskyldige helt eller delvis yrkandena. Det måste därför enligt min mening finnas möjligheter för skattemyndigheten att ompröva beslut till den skattskyldiges nackdel. I annat fall kan inte principen att förfarandet skall förskjutas mot första instans upprätthållas.”²¹³ Vid bedömningen av tidsfristen fästets det i propositionen avseende vid att länskattemyndigheten enligt GTL i ordinarie ordning kunde överklaga ett taxeringsbeslut intill den 30 juni året efter taxeringsåret. Då handläggningen i LR normalt tog mer än ett år torde den föreslagna ettårsfristen i regel innebära att den skattskyldige snabbare än i ordningen som gällde enligt GTL skulle få besked om eventuella ändringar av sin taxering. En kortare tid än ett år var enligt departementschefen inte heller möjlig med hänsyn till den femårsperioden som skulle gälla för omprövning på den skattskyldiges initiativ och till förslaget att kvittningsrätten för det allmänna skulle slopas.²¹⁴

Enligt huvudregeln i 4:14 st.1 TL skall SKV meddela ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel intill utgången av året efter taxeringsåret. Att beslutet skall meddelas under ettårsfristen betyder att SKV senast under året efter taxeringsåret skall expediera, eller på något annat sätt, offentliggöra beslutet. Detta har fastställts av RR i RÅ 2004 ref.105.²¹⁵

Omprövning till den skattskyldiges nackdel kan inom ettårsfristen företas av SKV oberoende av tillkomst av nya omständigheter efter taxeringsperiodens utgång. I RÅ 1996 ref. 102 har RR slagit fast att skattemyndigheten som fattat ett taxeringsbeslut i ett visst ärende kunde inom ett år efter taxeringsåret på oförändrat utredningsmaterial meddela ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel.

Rättsfallet handlade bl.a. om ett omprövningsbeslut som fattades av skattemyndigheten i december 1993. I beslutet som gällde taxeringsåret 1992 bestämde skattemyndigheten att inte medge den skattskyldige avdrag för nedskrivning av lånefordran på dotterbolaget. Den skattskyldige överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att det skulle undanröjas då en omprövning av den aktuella frågan stred mot principen om res judicata. Både LR och KR kom fram till att skattemyndigheten inte ägde rätt att ändra det grundläggande beslutet till den skattskyldiges nackdel då inga nya omständigheter, efter det att grundbeslutet meddelats, uppstått. RR fastslog emellertid att skattemyndigheten inom i 4:14 st.1 TL angivna tidsfristen

²¹² SOU 1985:42, s.188-189.

²¹³ Prop. 1989/90:74, s.309.

²¹⁴ Prop. 1989/90:74, s.309.

²¹⁵ Se 3.6.2.1 ovan.

kunde företa omprövning till den skattskyldiges nackdel även om några nya omständigheter inte tillkommit.

I sin bedömning hänvisade RR till förarbetena till TL där bl.a. uttalades följande: ”Förutom den undre beloppsgränsen för omprövningsbeslut till nackdel som RSV kan bestämma och förbudet att ompröva skattefrågor som är eller har varit föremål för domstolsprövning bör inte några begränsningar i möjligheterna att fatta omprövningsbeslut till nackdel inom ettårsperioden gälla”²¹⁶. Sammanfattningsvis konstaterade RR att någon föreskrift som begränsade omprövningsmöjligheterna på det sätt som aktualiserats i målet inte fanns i den gällande författningen och inte heller i den gamla ordningen som gällde enligt GTL. En sådan regel skulle dessutom strida mot syftet med omprövningsförfarandet enligt TL och kunde därför inte antas ha varit avsedd. Mot denna bakgrund fann RR ”att det inte funnits något hinder av processuell natur för skattemyndigheten att genom ett omprövningsbeslut ändra det tidigare fattade taxeringsbeslutet”.

Av RR uttalande i RÅ 1996 ref. 102 följer att ett taxeringsbeslut som kan omprövas med stöd av 4:14 TL i princip saknar negativ rättskraft och kan inom den lagstadgade tidsfristen ändras till det sämre för den enskilde. Eftersom omprövningsbeslut omfattas av begreppet taxeringsbeslut gäller detta även för ett tidigare meddelat omprövningsbeslut. Så länge SKV håller sig inom de i 4:14 TL fastställda tidsramarna kan omprövning till den skattskyldiges nackdel ske.

RR:s avgörande i RÅ 1996 ref. 102 har hårt kritiserats i doktrinen av Wennergren²¹⁷ enligt vars uppfattning har RR i sina domskäl förbigått den allmänna rättsgrundsatsen om en förvaltningsmyndighets bundenhet av ett gynnande beslut. Dessutom har RR nonchalerat departementschefens motivuttalande om att skattemyndigheten normalt inte har någon anledning att ompröva ett ärende på nytt om inte nya omständigheter tillkommit.²¹⁸ Att göra jämförelse mellan den gamla och den nya ordningen framstår enligt Wennergren som oegentligt då något motsvarande beskattningsförfarande inte fanns före tillkomsten av den nya TL. Av dessa skäl anser Wennergren att rättsfallets prejudikatvärde är högst tvivelaktigt.²¹⁹

Enligt 4:14 st.1 TL kan SKV alltså inom ettårsfristen höja den skattskyldiges taxerade/beskattningsbara inkomst. Vad gäller höjning av inkomst av näringsverksamhet, som en fysisk person bedriver, uppkommer frågan huruvida SKV vid omprövning ex officio skall beakta avdrag för egenavgifter.

Av 16:29 IL framgår att debiterade egenavgifter skall dras av till den del de avser näringsverksamheten. Om avgifterna sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras till beskattning det beskattningsåret debiteringen ändras. Avdrag skall dessutom göras för ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret.²²⁰ Detta avdrag skall återföras det följande beskattningsåret.

I två rättsfall från 1987²²¹ fastställde RR att vid beräkning av underlag för skattetillägg skall hänsyn tas till det avdrag för egenavgifter som kunde ha medgivits vid beslutad höjning av inkomst av rörelse. I RÅ 1987 ref. 65 I uttalade RR att, ifall den skattskyldiges nettointäkt av rörelse ändras, avdraget för egenavgifter skall räknas om när det handlar om mer än en mindre ändring av nettointäkten. I rättsfallet höjdes den skattskyldiges nettointäkt från 156 kr. till 75 156 kr. RR fann att det var fråga om mer än en mindre ändring. Den skattskyldige

²¹⁶ SOU 1988:21, s.75.

²¹⁷ Wennergren, Omprövning till skattskyldigs nackdel av en tidigare till hans fördel avgjord fråga, SN 1997, s.191-195. Se också Wennergren, SN 2005, s.234-235 (kap.4 nedan).

²¹⁸ Prop.1989/90:74, s.304.

²¹⁹ Det bör anmärkas att Wennergrens ståndpunkt avseende skattemyndighets möjligheter att ändra taxeringsbeslut till nackdel utan tillkomst av nya omständigheter, vilken han uttalade före RÅ 1996 ref.102 i SN 1993, s.581 ff., har kritiserats av Leidhammar och Hulgaard i SN 1994, s.138-139.

²²⁰ Högst 25% av underlaget, 16:30 st.2 IL.

²²¹ RÅ 1987 ref. 65 I-II.

borde då tillgodoräknas ett avdrag för egenavgifter med 25 % av höjningen. Även i RÅ 1987 ref. 65 II kom RR fram till att ökning av rörelseintäkten med 19 000 kr. var mer än en mindre ändring vilket motiverade en beräkning av avdraget för egenavgifter på det sätt som hade varit möjligt om den skattskyldige hade taxerats för samma belopp, som fastställdes till följd av eftertaxering, vid den ordinarie taxeringen.

Med anledning av 1987 års domar har RSV i en skrivelse 1987-05-18 (dnr 607/87-309) angett att med mer än en mindre ändring bör förstås en ändring av nettointäkten före avdrag för avsättning för egenavgifter på mer än 20 procent. Ändringar på lägre belopp än 10 000 kr bör dock enligt rekommendationen alltid räknas som en mindre ändring och högre belopp än 100 000 kr bör alltid räknas som mer än en mindre ändring. Handlar det om en mindre ändring bör ingen omräkning av avdraget för egenavgifter göras. Om den skattskyldige i detta fall yrkar en korrigering av avdraget för egenavgifter bör yrkandet godtas.²²²

I enlighet med 16:29 IL skall det medgivna avdraget återföras till beskattning det kommande beskattningsåret. I RÅ 1990 ref. 37 har RR fastslagit att ett avdrag för de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna inte kan ändras om förutsättningar saknas att genom ändring av taxeringen för det följande beskattningsåret uppfylla kravet på att medgivet avdrag skall återföras till beskattning. I rättsfallet var det inte möjligt att vid den tidpunkt då eftertaxeringen av den skattskyldige för 1983 prövades ändra till beskattning återfört avdrag för egenavgifter vid 1984 års taxering. 1984 års taxering var i detta avseende låst. Vid sådant förhållande fann RR att KR förför felaktigt genom att vid eftertaxeringen för 1983 medge den skattskyldige ytterligare avdrag för egenavgifter.

Enligt SKV:s uppfattning skall ett ytterligare avdrag för egenavgifter inte medges när exempelvis tiden för omprövningsbeslut för det nästföljande beskattningsåret gått till ända.²²³ Då i överenskommelse med TL kan eftertaxering ske om en ändring föranleds av SKV:s taxeringsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i skattemål avseende annat taxeringsår även efter utgången av femårsperioden²²⁴ torde det förhållande som SKV anfört i sitt exempel sällan inträffa.

Om den skattskyldige inte lämnat självdeklaration i rätt tid får ett omprövningsbeslut som är till hans/hennes nackdel meddelas inom ett år från det att deklarationen kom in till SKV, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret.²²⁵ Regeln i 4:14 st.2 TL tillkommit för att skattemyndigheten inte skall komma i ett sämre läge gentemot skattskyldiga som inte lämnat in självdeklaration i rätt tid.²²⁶ Den utvidgade tidsfristen är avsedd att motverka ett otillbörligt gynnande av de skattskyldiga som vill undgå kontroll genom att deklarera för sent.²²⁷

Syftet med bestämmelsen har således varit att inte försämra skattemyndighetens möjligheter att meddela ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel inom ettårsfristen även om den skattskyldige är försenad med självdeklarationsinlämnandet. Med tanke på detta torde den skattskyldige som gett in självdeklaration före utgången av taxeringsåret anses ha lämnat den i rätt tid. Ordinär omprövning kan i detta fall äga rum i enlighet med 4:14 st.1 TL inom ett år efter utgången av taxeringsåret. Lämnas självdeklaration senare tillämpas regeln om den utvidgade tidsfristen i 4:14 st.2 TL vilken börjar löpa från den dag självdeklarationen inkommit till SKV.

Med självdeklaration avses en i behörig ordning upprättad deklaration. Enligt praxis är kraven för att en självdeklaration skall anses föreligga låga. Om den skattskyldige på en

²²² Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, del II, s.468.

²²³ SKV:s skrivelse 2005-09-07, dnr 130 460077-05/111.

²²⁴ 4:20 och 4:17 p.3 jfd 4:13 st.2 p.1 TL.

²²⁵ 4:14 st.2 TL.

²²⁶ SOU 1985:42, s.189 och s.196.

²²⁷ Prop. 1989/90:74, s.309-310.

fastställd blankett lämnat åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för taxeringen och undertecknat blanketten torde en självdeklaration föreligga (jfr RÅ 1951 Fi 1436 och RÅ 1955 ref 32).²²⁸

SKV (tidigare RSV) hade länge ansett att myndigheten, ifall självdeklarationen lämnats för sent, i princip hade valmöjlighet mellan ordinär omprövning enligt 4:14 st.2 och eftertaxering enligt 4:16 st.1 p.3 som stadgar att eftertaxering får ske av den skattskyldige som underlåtit att lämna självdeklaration och underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make, eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom har blivit felaktigt eller inte fattats. Som stöd för detta åberopades att med orden ”underlåtit att lämna deklaration” i 4:16 st.1 p.3 borde menas att deklarationen inte lämnats in i sådan tid att det kunnat läggas till grund för den årliga taxeringen.²²⁹ I RÅ 2005 ref. 58 kom RR till en annan slutsats.

I rättsfallet inkom den skattskyldige med deklaration för taxeringsår 1995 först den 26 maj 1996. I deklarationen lämnade han uppgifter om likvidation av ett fåmansföretag han ägt och redovisade den uppkomna realisationsvinsten som skattefri. Skattemyndigheten beslutade den 18 november 1998 att bl.a. eftertaxera den skattskyldige för inkomst av kapital och tjänst avseende realisationsvinsten. Beslutet fattades med stöd av 4:16 st.1 p.3 TL. Den skattskyldige överklagade och yrkade att omprövningsbeslutet skulle undanröjas då eftertaxeringsgrund saknades. RR gjorde följande bedömning.

Enligt RR åsyftar regleringen i 4:14 st.2 TL fall då den skattskyldige underlåtit att i rätt tid lämna självdeklaration. Bestämmelsen i 4:16 st.1 p.3 TL innehåller ingen motsvarande precisering och kan till följd därav knappast ta sikte på andra fall än då underlåtenheten innebär att någon självdeklaration inte lämnats alls. Denna tolkning stöds av att det felaktiga eller uteblivna beslut som förutsätts i 4:16 TL inte kan knytas till frånvaron av en deklaration när denna väl har getts in. I ett sådant fall föreligger i stället förutsättningar för ett beslut enligt 4:14 st.2 TL.

Eftersom omprövningsbeslutet meddelades först sedan ett år förflutit efter deklaraionsinlämnandet prövade RR om förutsättningarna för eftertaxering enligt 4:16 st.1 p.3 TL var förhanden. Då bestämmelsen i 4:16 st.1 p.3 TL inte ansågs tillämplig kom RR fram till att det inte fanns någon grund för att eftertaxera den skattskyldige för den aktuella realisationsvinsten.

Enligt Almgren och Leidhammar följer det av RÅ 2005 ref. 58 att 4:16 st.1 p.3 skall tillämpas om någon självdeklaration inte kommit in när ett beslut fattas efter utgången av året efter taxeringsåret.²³⁰ Bestämmelsen i 4:14 st.2 har emellertid fått en sådan avfattning att det kan uppfattas som att ordinär omprövning kan ske under tiden den skattskyldige dröjer med att lämna in självdeklaration. Det torde vara möjligt att ifall den skattskyldige inte alls kommer in med självdeklaration genomföra en taxeringsändring till hans/hennes nackdel enligt 4:14 st.2 TL inom fem år efter taxeringsåret.²³¹ Detta synsätt delas likaså av SKV.²³²

Enligt 5:16 TL får beslut om eftertaxering inte avse endast särskild avgift. Ingen sådan begränsning finns emellertid i 4:14 TL. Formellt är det således möjligt att i ett ordinärt förfarande meddela ett taxeringsbeslut och ett beslut om påförande av skattetillägg vid skilda tillfällen.²³³ Detta innebär att ordinär omprövning i princip endast kan avse ett påförande av skattetillägg. I RÅ 2000 ref. 66 I har RR ansett att systemet med skattetillägg innefattar en

²²⁸ Prop. 1991/92:43, s.83.

²²⁹ Handledning för taxeringsförfarandet, s.364-365.

²³⁰ Almgren, Leidhammar, Skatteförfarandet, del I, s.4:14:4 TL.

²³¹ Det kan antas följa av skatteförenklingskommitténs uttalande på s.196 i SOU 1985:42 där skatteförenklingskommittén påpekat att, om någon självdeklaration inte lämnats utan sköntaxering skett, skattemyndighetens möjlighet att ändra taxeringen till nackdel fortgår t.o.m. femte året efter taxeringsåret.

²³² Handledning för taxeringsförfarandet, s.363 jfd SKV:s skrivelse 2005-11-11, dnr 130 120457-05/5481.

²³³ Prop.1989/90:74, s.411.

anklagelse för brott i den mening som avses i art.6 i Europakonventionen. Europadomstolen har i två domar 2002-07-23 funnit att det svenska skattetilläggssystemet omfattas av art.6. Eftersom en grundläggande princip i straffrätten, och även enligt Europakonventionen, är att straffet någorlunda snabbt skall följa på en lagöverträdelse²³⁴ uppkommer frågan huruvida ordningen enligt 4:14 TL, som gör det möjligt att meddela ett beslut om skattetillägg senare än ett beslut som föranlett skattetillägget, kan anses vara förenligt med Europakonventionen. Då ett fristående beslut om skattetillägg inte kan meddelas efter utgången av ettårsfristen torde den tiden, som kan förflyta mellan taxeringsbeslutet som gett upphov till skattetillägg och skattetilläggsbeslutet, inte bedömas som orimligt lång.

3.6.3.2. Eftertaxering

Har tidsfristen för ordinär omprövning passerat kan omprövning till den skattskyldiges nackdel bestämmas endast om förutsättningarna för eftertaxering är uppfyllda.²³⁵ Som huvudregel får eftertaxering äga rum intill utgången av femte året efter taxeringsåret.²³⁶ I detta avsnitt kommer jag att kortfattat redogöra för eftertaxeringsgrunder och tidsfrister.

Enligt 4:16 TL får eftertaxering ske om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen (p.1), lämnat oriktig uppgift i mål om taxering (p.2) eller underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att han är uppgiftspliktig (p.3) och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make, eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom blivit felaktigt eller inte fattats.

Eftertaxeringsgrunderna i 4:16 har koppling till antingen oriktig uppgift²³⁷ eller underlåtenhet att lämna självdeklaration eller inkrävd uppgift. Dessutom skall det föreligga ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften/underlåtenheten och det felaktiga taxeringsbeslutet alt. frånvaron av ett taxeringsbeslut för ett aktuellt taxeringsår.

Eftertaxering får vidare ske med stöd av 4:17 p.1 TL vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Bestämmelsen är bl.a. avsedd att täcka fall av uppenbara felaktigheter som direkt framgår av deklarationsmaterialet och som borde ha upptäckts vid en normalt noggrann granskning utan en vidare utredning.²³⁸ Enligt 4:17 p.2 får eftertaxering äga rum när kontrolluppgift, som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK, saknats eller varit felaktig. Lagstiftaren har emellertid begränsat SKV:s möjligheter att i dessa fall och i fall då 4:16 tillämpas genomföra eftertaxering.

Eftertaxering som sker i överensstämmelse med 4:16 samt 4:17 p.1 och p.2 får enligt 4:18 st.1 företas endast om rättelse avser belopp av någon betydelse. Som riktmärke vid bedömningen av huruvida ett belopp skall anses vara av någon betydelse har i propositionen angetts att beloppet normalt bör röra sig om ca 5 000 kr.²³⁹ Gäller eftertaxering olika frågor bör det sammanlagda beloppet utgöra grund för bedömningen. Till skillnad från 4:7 st.3 TL som stadgar att SKV får avstå från omprövning på eget initiativ om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp²⁴⁰ har lagstiftaren alltså lämnat besked om den beloppsmässiga gränsen för eftertaxering enligt 4:16 och 4:17 p.1-2. Det kan antas vara motiverat av

²³⁴ Prop. 2002/03:106, s.111.

²³⁵ 4:15 TL.

²³⁶ 4:19 TL.

²³⁷ 5:1 st.2 TL.

²³⁸ Handläggning för taxeringsförfarandet, s.452-454.

²³⁹ Prop. 1989/90:74, s.407.

²⁴⁰ Se 3.6.1.3 ovan.

rättsäkerhetsskäl då den enskilde med fog kan förvänta sig att hans/hennes taxering inte kommer att rättas långt efteråt när rättelse handlar om ett obetydligt belopp.

På samma sätt som vid omprövning till den skattskyldiges fördel²⁴¹ får SKV företa följdändring till den skattskyldiges nackdel. Beslutar SKV om följdändring till nackdel efter ettårsperiodens utgång sker det i form av eftertaxering.²⁴² Beträffande situationer som kan föranleda följdändring finns det inga principiella skillnader mellan ett följdändringsbeslut till fördel och ett följdändringsbeslut till nackdel. Skillnader mellan dessa två typer av beslut föreligger emellertid vad gäller tidpunkten då följdändring aktualiseras och tidsfristen under vilken ett följdändringsbeslut får meddelas. Följdändring till fördel kommer aldrig ifråga förrän utgången av den ordinarie omprövningsfristen om fem år. Inom femårsfristen företas alla ändringar till fördel med stöd av huvudregeln i 4:13 1st. TL.²⁴³ Följdändring till nackdel aktualiseras däremot redan efter utgången av året efter taxeringsåret när den ordinarie omprövningsfristen för omprövning på SKV:s initiativ löper ut. Angående tidsfristen kan det anföras följande. Ett följdändringsbeslut till nackdel får på liknande sätt som ett beslut till fördel meddelas efter utgången av femte året efter taxeringsåret. I motsats till följdändring till fördel där det inte finns någon yttersta tidsgräns för fattande av ett följdändringsbeslut har lagstiftaren däremot begränsat tidsfristen för meddelande av ett följdändringsbeslut till nackdel till maximalt sex månader efter huvudbeslutets meddelande.²⁴⁴ Har t.ex. ett huvudbeslut angående taxeringsår 2001 meddelats den 20 december 2006 kan SKV enligt sexmånadersregeln besluta om en följdändring till nackdel senast den 20 juni 2007. Har huvudbeslutet däremot meddelats den 20 maj 2006 tillämpas sexmånadersregeln inte. SKV kan då med stöd av huvudregeln i 4:19 TL meddela ett följdändringsbeslut intill utgången av år 2006.

Enligt 4:17 p.4 TL får eftertaxering ske ifall en ideell förening har brutit mot något av villkoren i SKV:s beslut om att i enlighet med 7:11 IL medge föreningen undantag från fullföljdskravet. Slutligen får eftertaxering vidtas när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift som skall lämnas om återköp av tillgångar från skalbolag.²⁴⁵

För samtliga eftertaxeringsgrunder gäller det att eftertaxering inte får företas om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt.²⁴⁶ Bestämmelsen skall ses som en säkerhetsventil ifall ett i och för sig riktigt eftertaxeringsbeslut kan förefalla stötande för den allmänna rättskänslan. Regeln är avsedd att tillämpas väldigt restriktivt. I propositionen har det understrukits att en annan tillämpning skulle medföra ett avsteg från principen att taxeringsbesluten skall bli så likformiga och riktiga som möjligt. Vid bedömningen av om ett eftertaxeringsbeslut skulle framstå som uppenbart oskäligt har tidsaspekten en avgörande betydelse. Även den skattskyldiges berättigade övertygelse om att taxeringsbeslutet, som fattats med ledning av hans/hennes uppgifter, varit korrekt spelar roll. I sådant fall kan ett eftertaxeringsbeslut sent under eftertaxeringsperioden te sig oskäligt. Omständigheter som hänför sig till den skattskyldige personligen, t.ex. sjukdom, kan i vissa situationer utgöra en omständighet som bidrar till att eftertaxeringen kan anses oskälig. På samma sätt kan faktorer som hänförs till t.ex. en oredovisad inkomst eller tillgång undantagsvis tala för att ett beslut skulle framstå som oskäligt, t.ex. i de fall inkomsten inte kommit den skattskyldige till godo eller tillgången har gått förlorad.²⁴⁷

²⁴¹ 4:13 st.2 TL, se 3.6.2.2 ovan.

²⁴² 4:17 p.3 TL.

²⁴³ Se 3.6.2.1 ovan.

²⁴⁴ 4:20 st.1 TL.

²⁴⁵ 4:17 p.5 TL.

²⁴⁶ 4:18 st.2 TL.

²⁴⁷ Prop. 1991/92:43, s. 91-92.

Som jag redan påpekat är SKV normalt oförhindrat att meddela flera beslut i samma fråga.²⁴⁸ Angående beslut om eftertaxering gäller emellertid ett undantag. SKV får inte efter att eftertaxering har skett fatta ännu ett beslut om eftertaxering beträffande samma fråga.²⁴⁹ Ett eftertaxeringsbeslut vinner följaktligen negativ rättskraft som utgör hinder för ett ytterligare eftertaxeringsbeslut avseende samma fråga.

Enligt huvudregeln skall ett eftertaxeringsbeslut meddelas inom fem år efter taxeringsårets utgång.²⁵⁰ Undantag från femårsfristen har bl.a. gjorts för följdändringsbeslut, som får meddelas senast sex månader efter huvudbeslutet,²⁵¹ och för eftertaxeringsbeslut på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om taxering, som får fattas senast inom ett år från utgången av den månad då SKV:s eller domstolens beslut i ärendet eller målet vunnit laga kraft.²⁵² En speciell tidsfrist tillämpas likaså ifall den skattskyldige har avlidit.²⁵³ Det sista undantaget i 4:21-22 täcker fall då skattebrott begåtts.

3.7. Obligatorisk omprövning

Inom den lagstadgade omprövningsfristen kan den skattskyldige ansöka om omprövning av ett taxeringsbeslut ett obegränsat antal gånger. Väljer den skattskyldige att överklaga SKV:s taxeringsbeslut är SKV enligt 6:6 TL förpliktigat att snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller oberoende av om det överklagade beslutet tidigare varit föremål för SKV:s omprövning eller inte.

Den obligatoriska omprövningen är tänkt att fungera som en spärr mot att ärenden där någon tvist inte föreligger förs upp till domstolsprövning. En obligatorisk omprövning ger vidare en möjlighet att snabbt rätta uppenbara felaktigheter samt även att ta ställning till eventuella nya uppgifter eller ny argumentation från den skattskyldige som kan ge anledning till en ändrad bedömning av ärendet.²⁵⁴

I propositionen har departementschefen anfört att om taxeringsförfarandet på ett effektivt sätt skall kunna förskjutas mot första instans krävs en betydligt mer omfattande omprövningsskyldighet än vad som gäller för omprövning i samband med överklagande enligt FL. Det räcker alltså inte om myndigheten förpliktigas att ompröva ett överklagat beslut ifall det framstår som uppenbart oriktigt och omprövningen kan göras snabbt, enkelt och utan nackdel för någon enskild part. Principen i TL bör vara att skattemyndigheten skall ompröva samtliga beslut som överklagas.²⁵⁵

I överenskommelse med 6:5 TL skall SKV pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid. Visar det sig att överklagandet getts in för sent skall SKV avvisa överklagandet. I detta fall bortfaller omprövningsskyldigheten. Omprövningsskyldigheten bortfaller likaså om hinder mot omprövning föreligger på grund av res judicata enligt 4:8 TL.²⁵⁶ Detsamma gäller om den överklagade frågan redan är föremål för överprövning (litis pendens). Eftersom fall av res judicata och litis pendens handlar om bristande sakprövningsförutsättningar får SKV inte avvisa överklagandet utan handlingarna i ärendet genast skall överlämnas till LR.²⁵⁷

²⁴⁸ Se 3.2 ovan.

²⁴⁹ 4:18 st.2 TL.

²⁵⁰ 4:19 TL.

²⁵¹ Se ovan.

²⁵² 4:20 st.2 TL.

²⁵³ 4:20 st.3 TL.

²⁵⁴ Prop. 1989/90:74, s.317.

²⁵⁵ Prop. 1989/90:74, s.319.

²⁵⁶ Se 3.4 ovan.

²⁵⁷ Prop. 1989/90:74, s. 319.

Även i andra situationer då det föreligger särskilda skäl får överklagandet utan föregående omprövning lämnas över till LR.²⁵⁸ De fall som avses är t.ex. när den skattskyldige efter SKV:s begäran inte gett in fullmakt eller kompletteringar till överklagandet som behövs för obligatorisk omprövning.²⁵⁹

Finner SKV att handlingarna i ärendet omedelbart skall sändas till LR på grund av omprövningshinder bör ett särskilt beslut om detta meddelas. Beslutet bör tillställas den skattskyldige och bifogas ärendet som överlämnas till LR. Kommer LR, i motsats till SKV:s uppfattning, fram till att obligatorisk omprövning borde ha skett torde LR kunna återförvisa överklagandet till SKV för obligatorisk omprövning i enlighet med 6:6 TL.²⁶⁰

Föreligger inga hinder mot omprövning skall obligatorisk omprövning utföras så snart som möjligt. Skyndsamhetskravet får dock inte medföra att beslutet i ärendet fattas på ett otillförlitligt beslutsunderlag. För att en omprövning överhuvudtaget skall bli meningsfull bör det åligga SKV att göra den utredning som behövs. Detta kan i vissa fall medföra att omprövningen drar ut på tiden men det är enligt departementschefens mening att föredra framför en ordning där outredda och oomprövade beslut överlämnas till domstolen.²⁶¹ Å andra sidan kan en handläggning som innefattar en ingående utredning bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättssäkerhetssynpunkt. Utredningsskyldigheten bör därför inte drivas in absurdum utan måste anpassas till myndighetens resurser och vad som är praktiskt möjligt att åstadkomma med dessa.²⁶²

Vid ett flertal fall har JO riktat allvarlig kritik mot skattemyndigheterna för orimligt lång handläggningstid vid obligatorisk omprövning. I ett beslut av JO från den 17 september 2004, dnr 342-2003, har JO påpekat att snarast i lagtexten inte kan uppfattas på annat sätt än att skattemyndigheten skall behandla överklaganden med förtur. Endast i undantagsfall bör ett överlämnande ske senare än någon eller några månader från det att överklagandet kom in till skattemyndigheten. I beslutet har JO anfört att även med beaktande av myndighetens organisatoriska problem och personalbrist är det utomordentligt anmärkningsvärt att det dröjde tre år och fyra månader innan skattemyndigheten meddelade sitt obligatoriska omprövningsbeslut. I ett annat beslut från den 23 november 2004, dnr 2042-2004, har JO emellertid inte funnit anledning att framföra kritik mot skattemyndigheten trots att det tog ett år och fyra månader för myndigheten att fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut. I ärendet har handläggaren haft en kontinuerlig kontakt med den skattskyldige som till följd av sjukdomen varit förhindrad att lämna in handlingarna till myndigheten. Den skattskyldige har dessutom inte lidit någon rättsförlust på grund av den långa handläggningstiden eftersom han fått bifall för sitt yrkande och haft anstånd med att betala skatten.

Enligt SKV bör myndighetens ambition vara att meddela det obligatoriska omprövningsbeslutet redan inom ca en månad från det att överklagandet kom in till SKV. Endast när det krävs mer omfattande utredning och då den skattskyldige är mindre samarbetsbenägen måste en viss tidsutdräkt accepteras. Handläggningstiden bör dock även i dessa fall inte annat än mycket sällan överstiga ett år.²⁶³

Om SKV efter obligatorisk omprövning ändrar det överklagade beslutet så som den skattskyldige begär förfaller överklagandet.²⁶⁴ Regeln motsvarar 28 § st.1 FL. Att överklagandet förfaller betyder att det inte skall leda till några ytterligare åtgärder från

²⁵⁸ 6:7 TL.

²⁵⁹ Prop. 1989/90:74, s. 414.

²⁶⁰ Handläggning för taxeringsförfarandet, s.306-307.

²⁶¹ Prop. 1989/90:74, s. 319.

²⁶² Prop. 1989/90:74, s. 283-284.

²⁶³ Handläggning för taxeringsförfarandet, s.284-285.

²⁶⁴ 6:6 st.2 TL.

myndighetens sida. I det obligatoriska omprövningsbeslutet bör det tas in en upplysning om att överklagandet förfaller. Något särskilt avskrivningsbeslut behöver då inte meddelas.²⁶⁵

Om SKV däremot ändrar beslutet på annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet varigenom det ursprungliga avgörandet har ändrats. Finns skäl för det, får SKV lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet.²⁶⁶ Det gäller fall där det finns anledning att anta att den skattskyldige kommer att bli nöjd med omprövningsbeslutet, t.ex. när den skattskyldiges yrkanden i väsentligt mån har bifallits, eller när en detaljerad beslutsmotivering har medfört att en tidigare oklarhet retts ut. I sådana situationer bör SKV, när beslutet sänds till den skattskyldige, upplysa honom/henne om att överklagandet inom viss tid kan återkallas. Återkallar den skattskyldige sitt överklagande skall ärendet avskrivas.²⁶⁷ Eftersom varje sakfråga ses för sig kan den skattskyldiges återkallelse omfatta endast en av flera frågor som överklagats. I detta fall bör SKV avskriva den del av överklagandet som återkallelsen avser.²⁶⁸

Almgren och Leidhammar har i sin kommentar till 6:6 TL uttalat att den skattskyldiges återkallelse leder till att det obligatoriska omprövningsbeslutet byter ”skepnad och blir istället ett överklagbart omprövningsbeslut enligt 4 kap”.²⁶⁹ Eftersom den skattskyldiges återkallelse resulterar i att ärendet avskrivs från vidare handläggning, kvarstår SKV:s omprövningsbeslut som på samma sätt, som övriga taxeringsbeslut enligt 4 kap., bör kunna omprövas och överklagas.

Vid obligatorisk omprövning kan det uppstå en situation då SKV kommer fram till att den skattskyldige, istället för vad han/hon yrkat i sitt överklagande, bör upptaxeras med ett visst belopp. Inom förvaltningsprocessrätt gäller regeln om reformatio in pejus som innebär att förvaltningsdomstolar inte på eget initiativ kan göra ändring till den enskildes nackdel.²⁷⁰ Eftersom obligatorisk omprövning kommer ifråga först i samband med den enskildes överklagande har det hävdats i doktrinen att förbudet mot ändring till den enskildes nackdel skall tillämpas vid SKV:s handläggning av obligatoriska omprövningsärenden.²⁷¹ Detta innebär att omprövningen inte får medföra att den skattskyldiges taxering höjs mer än vad som kan följa av det överklagade beslutet och den skattskyldiges överklagande. Å andra sidan föreligger det inga hinder för SKV att företa omprövning enligt 4 kap. TL. SKV bör därför, efter kommunikering, meddela ett omprövningsbeslut med stöd av 4 kap. Beslutet som sänds till den skattskyldige skall innehålla fullföljdshänvisning. Samtidigt bör den skattskyldiges beredas tillfälle att återkalla sitt första överklagande. Om den skattskyldige återkallar det första överklagande avskrivs ärendet från fortsatt handläggning. Överklagandet av det nya beslutet skall behandlas i enlighet med 6 kap. Om det första överklagandet inte återkallas bör det utan omprövning lämnas över till LR tillsammans med det nya omprövningsbeslutet.²⁷² Eftersom överklagandet inte avser det nya beslutet, som inte funnits då överklagandet getts in, kan LR enligt SKV knappast göra något annat än att konstatera att överklagandet inte kan föranleda någon åtgärd från domstolens sida. Det överklagade beslutet saknar nämligen rättsverkan då det ersatts med ett nytt beslut som den skattskyldige trots fullföljdshänvisning inte överklagat.²⁷³

²⁶⁵ Prop. 1985/86:80, s.80.

²⁶⁶ 6:6 st.3 TL.

²⁶⁷ Prop. 1989/90:74, s.414.

²⁶⁸ Almgren, Leidhammar, s.6:6:3 TL.

²⁶⁹ Almgren, Leidhammar, s.6:6:4 TL.

²⁷⁰ Bohlin, Warnling-Nerep, s.276.

²⁷¹ Almgren, Leidhammar, s.6:6:4 TL.

²⁷² Almgren, Leidhammar, s.6:6:4 TL.

²⁷³Handledning för taxeringsförfarandet, s.289-290.

Det kan noteras att det beträffande denna frågeställning finns en annan åsikt i doktrinen.²⁷⁴ Enligt Wennergren gäller förbudet mot reformatio in pejus inte vid obligatorisk omprövning eftersom omprövningen sker inom ramen för förvaltningsförfarandet och inte inom ramen för förvaltningsprocessen. ”Den omprövande myndigheten ... har en helt annan frihet än den överprövande förvaltningsdomstolen har i förvaltningsprocessen”, skriver Wennergren.²⁷⁵ SKV kan då utan några betänkligheter vid obligatorisk omprövning vidta rättelse till den skattskyldiges nackdel vilken enligt lagens ordalydelse²⁷⁶ kommer att omfattas av den skattskyldiges överklagande.

De båda uppfattningarna stämmer följaktligen överens i fråga om SKV:s möjligheter att vid omprövning i samband med överklagande företa ändring till den skattskyldiges nackdel. De skiljer sig åt avseende grunden till denna ändring och tillvägagångssättet. Frågeställningen har inte prövats av RR. Det finns emellertid en lagakraftvunnen dom från KR i Stockholm från den 6 november 1996 mål nr 9416-1995²⁷⁷ vilken åberopats till stöd för den första uppfattningen som delas av SKV. För den skattskyldiges del innebär den metoden som SKV tillämpar att överklagandeförfarandet blir krångligare och dessutom fördröjs. Det kan inte vara lätt för en vanlig skattskyldig att inse att det beslutet som han/hon överklagat inte längre, på grund av SKV:s nya omprövningsbeslut, existerar utan att ett nytt överklagande av den ”nya” omprövningsbeslutet måste anföras för att den skattskyldige skall få sin sak prövad i en domstol. Å andra sidan kan det vid obligatorisk omprövning aktualiseras en sådan ändring som i vanliga fall endast kan genomföras genom eftertaxering. Hänsynen till den skattskyldiges rättssäkerhet talar då för att SKV i överensstämmelse med 4:15-22 TL bör meddela ett separat omprövningsbeslut som kan överklagas särskilt. Med tanke på rättssäkerhetsprincipen, som väger tungt vid beskattningen, bör ordningen som tillämpas av SKV ges företräde. Ett avgörande från RR skulle kunna bringa klarhet i denna fråga.

Efter det att SKV har fullgjort sin omprövningsskyldighet skall överklagandet, det obligatoriska omprövningsbeslutet och övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR.²⁷⁸

Med undantag för de fall när hinder för obligatorisk omprövning föreligger²⁷⁹ och när den skattskyldige återkallar sitt överklagande²⁸⁰ torde det inte finnas några principiella skillnader mellan obligatorisk omprövning och omprövning enligt 4 kap. TL.²⁸¹ Av den anledning borde SKV vara oförhindrat att företa upprepade obligatoriska omprövningar vari bestäms om ändringar till den skattskyldiges fördel.²⁸² Skyndsamhetskravet i 6:6 st.1 TL skall dock iakttas. I och med att ärendet lämnas över till LR uppkommer litispendenssituationen som omöjliggör vidare omprövningar.²⁸³

²⁷⁴ Wennergren, Ändring hos skattemyndighet vid omprövning i samband med överklagande, SN 1994, s.542-551.

²⁷⁵ Wennergren, SN 1994, s.545.

²⁷⁶ 6:6 st.3 TL.

²⁷⁷ Almgren, Leidhammar, s.6:6:4 TL.

²⁷⁸ 6:7 TL.

²⁷⁹ Se ovan.

²⁸⁰ Jfr 3.5.6.

²⁸¹ Detta kan antas följa av 4:7 TL där hänvisning görs till 6:6 TL.

²⁸² Eftersom ändringar till nackdel bör bestämmas i ett särskilt omprövningsbeslut enligt 4 kap. (ej enligt 6:6 TL) uppkommer frågan om möjligheten att vidta upprepade obligatoriska omprövningar inte i situationer då ändring till nackdel görs.

²⁸³Handledning för taxeringsförfarandet, s.291-292.

4. Slutsatser

Syftet med denna uppsats har varit att studera den rättsliga regleringen av omprövning av taxeringsbeslut samt att påvisa särdrag denna reglering har i jämförelse med den ordningen som gäller inom allmän förvaltningsrätt.

Inom allmän förvaltningsrätt kan omprövning ske med stöd av antingen FL eller praxis. Bestämmelserna i FL fungerar som ett minimikrav för självrättelse och kommer i första hand. De mer utvecklade reglerna i praxis blir först aktuella ifall det inte finns någon uttrycklig bestämmelse i lagen.²⁸⁴

I 26 § FL har lagstiftaren reglerat rättelse av uppenbara förbiseendefel. Bedömningsfel faller utanför paragrafens tillämpningsområde. Enligt bestämmelsen har en myndigheten befogenhet, inte skyldighet, att vidta rättelse om förutsättningarna för den föreligger. Myndigheten kan följaktligen avstå från att ex officio korrigera en uppenbar felaktighet, särskilt när det är fråga om ett bagatellartat fel. Felet bör emellertid rättas om den enskilde begär det. Paragrafen gör ingen åtskillnad mellan ändringar till den enskildes nackdel och till dennes fördel. Rättelse kan alltså ske även till det sämre för den enskilde.²⁸⁵

Om en myndighets omprövningskyldighet stadgas det i 27 § FL att den utlöses om tre förutsättningar är uppfyllda, nämligen beslutet skall vara förenat med uppenbar oriktighet, rättelse kan ske snabbt och enkelt samt att ändringen inte skall gå emot någon part i ärendet. Någon tidsfrist för när omprövning får ske har inte uppställts. Omprövningsplikten inbegriper även beslut som inte längre kan överklagas och som inte alls är överklagbara. Oftast aktualiseras omprövningsplikten emellertid i samband med överklagande då en skrivelse med ett överklagande skall ges in till den beslutande myndigheten. Myndigheten har ingen skyldighet att företa ingående granskning av ärendet, endast uppenbara felaktigheter skall rättas. Ändringar till nackdel för den enskilde får inte ske. Skyldigheten bortfaller när handlingarna i ärendet överlämnas till högre instans eller när det finns särskilda skäl mot att ändra beslutet.²⁸⁶

Omprövningsreglerna som utbildats i praxis är kopplade till ett förvaltningsbesluts rättskraft. Ett beslut som vinner negativ rättskraft står fast och är bindande för beslutsmyndigheten. Som huvudregel gäller det att gynnande beslut vinner negativ rättskraft. Ett gynnande beslut får inte ändras till nackdel för den enskilde. Däremot kan rättelse ske till den enskildes fördel. Från huvudregeln finns det ett antal undantag. Beslut som är förenade med återkallelseförbehåll, beslut vars ändring motiveras av hänsyn till tvingande säkerhetsskäl samt beslut som har varit utverkade av den enskilde genom vilseledande uppgifter omfattas inte av förbudet. Hänsynen till den enskildes trygghet talar emot att låta ompröva ett gynnande förvaltningsbeslut. Avsteg från denna huvudregel kan endast ske om de speciella förhållandena som anges i undantagen är till hands. På samma sätt som gynnande beslut vinner processliknande beslut negativ rättskraft och kan inte heller omprövas. Sådana beslut påminner så pass mycket om domstolsbeslut i tvistemål eller brottmål att de har ansetts inte möjliga att ändra dels av trygghetsskäl, dels av hänsyn till vad som gäller inom den allmänna processrätten. Betungande beslut saknar däremot negativ rättskraft och kan ändras i både skärpande och mildrande riktning. Slutligen får alla beslut som inte än expedierats eller på något annat sätt offentliggjorts ändras till både nackdel och fördel då de saknar negativ rättskraft. Inga tidsfrister för möjligheter till rättelse finns. Kan beslutet omprövas får det omprövas flera gånger. Omprövningsmöjligheten avskärs emellertid när beslutet överklagas (litispensensprincipen). Det bör anmärkas att rättelsereglererna i praxis tar sikte endast på

²⁸⁴ Se 2.3.

²⁸⁵ Se 2.3.1.

²⁸⁶ Se 2.3.2.

beslutsmyndighetens möjligheter att ändra sitt beslut. Någon omprövningskyldighet enligt praxis föreligger inte.²⁸⁷

Genom införandet av den nya TL har lagstiftaren åstadkommit en fullständig lagreglering av omprövning av taxeringsbeslut. Både den skattskyldige och SKV har möjlighet att initiera omprövning. Omprövningsföremålet utgörs av en särskild sakfråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna.²⁸⁸

Föreligger förutsättningarna för omprövning²⁸⁹ är SKV skyldigt att företa omprövning. Trots att lagen ofta använder ordet ”får” beträffande SKV:s omprövningsmöjligheter²⁹⁰ är det ändå ordet ”skall” i 4:7 TL som bestämmer över SKV:s handlingsfrihet i omprövningsärenden. Det finns sålunda ingen möjlighet för SKV att, om villkoren för omprövning är uppfyllda, avstå från att vidta rättelse förutom i fall då omprövning som sker ex officio avser ett mindre belopp.²⁹¹ Omprövningskyldigheten har emellertid begränsats av principerna om res judicata och litis pendens.²⁹² Dessutom har begränsningar skett både tidsmässigt och beroende på vem som initierar omprövningsförfarandet.

TL skiljer mellan omprövning på den skattskyldiges initiativ och SKV:s initiativ. Alla omprövningar som sker på den skattskyldiges begäran kan anses vara till dennes fördel även om begäran avser ändring till nackdel. Den skattskyldige kan nämligen ansöka om ändring i både mildrande och skärpande riktning. Begäran skall ha skriftlig form och rikta sig mot SKV:s beslut i en eller flera sakfrågor.²⁹³ Möjligheterna till omprövning på begäran av den skattskyldige har begränsats tidsmässigt. Omprövning skall initieras inom fem år efter utgången av taxeringsåret.²⁹⁴ I vissa fall har utvidgade tidsfrister införts.²⁹⁵ Så länge den skattskyldige håller sig inom den lagstadgade tidsfristen samt inget annat hinder för omprövning föreligger kan omprövning av samma fråga ske obegränsat antal gånger.

Omprövning ex officio kan inträffa i form av ordinär omprövning eller eftertaxering. Alla ändringar till den skattskyldiges fördel sker via ordinär omprövning. Omprövningsbeslut om ändring till fördel får meddelas intill utgången av femte året efter taxeringsåret.²⁹⁶ Utvidgade tidsfrister har ansetts vara motiverade för bl.a. meddelande av följdändringsbeslut och omprövning av beslut om skattetillägg.²⁹⁷ Omprövning till den skattskyldiges nackdel kan utföras i form av antingen ordinär omprövning eller eftertaxering. Ordinär omprövning kan äga rum inom ett år efter utgången av taxeringsåret. Tidsfristen har utvidgats ifall självdeklaration inte har lämnats i rätt tid. Inom ettårsfristen är SKV oförhindrat att på oförändrat utredningsmaterial meddela ett omprövningsbeslut till nackdel. Omprövning av samma fråga får företas flera gånger.²⁹⁸ Efter utgången av ettårsfristen får omprövning till den skattskyldiges nackdel ske endast om förutsättningarna för eftertaxering föreligger. Detta innebär att taxeringsbeslut efter utgången av ettårsfristen vinner negativ rättskraft förutom i frågor som kan ändras med stöd av bestämmelserna om eftertaxering.

En skattskyldig får eftertaxeras enbart om villkoren för eftertaxering är uppfyllda. Bland eftertaxeringsgrunderna finns rättelse av uppenbara förbiseendefel. Bestämmelserna om eftertaxering begränsar väsentligt SKV:s omprövningsmöjligheter. Att eftertaxering inte får

²⁸⁷ Se 2.2.

²⁸⁸ Se 3.3.

²⁸⁹ Se 3.3.

²⁹⁰ T.ex. 4:13, 4:14, 4:16 TL.

²⁹¹ Se 3.6.1.3.

²⁹² Se 3.4.

²⁹³ Se 3.5.2.

²⁹⁴ Se 3.5.3.

²⁹⁵ Se 3.5.3 – 3.5.5.

²⁹⁶ Se 3.6.2.1.

²⁹⁷ Se 3.6.2.2.

²⁹⁸ Se 3.6.3.1.

ske förutom i vissa särskilda fall har ansetts vara motiverad av trygghetsskäl för den skattskyldige. Även möjligheter att eftertaxera har begränsats. Eftertaxerings skall nämligen underlåtas om det finns särskilda skäl och i vissa fall när rättelse avser ett obetydligt belopp. Tidsfristen har med några undantag fastställts till fem år.²⁹⁹

Som jag redan nämnt är SKV i ordinärt omprövningsförfarandet oförhindrat att meddela flera omprövningsbeslut angående samma fråga. Vad gäller eftertaxering får SKV fatta endast ett eftertaxeringsbeslut i samma fråga. Ett eftertaxeringsbeslut vinner omedelbart negativ rättskraft och sakfrågan blir rättskraftigt avgjord.

Överklagar den skattskyldige är SKV förpliktigt att företa obligatorisk omprövning. Detta är oberoende av om omprövning av den överklagade frågan redan har skett. Obligatorisk omprövning skall i princip följa samma regler om tidsfrister m.m. som gäller för övrig omprövning enligt 4 kap. TL. Om det vid obligatorisk omprövning aktualiseras rättelse till den skattskyldiges nackdel bör SKV bestämma om ändringen i ett särskilt omprövningsbeslut som fattas i överenskommelse med 4 kap. TL. Sedan handlingarna i ärendet har överlämnats till domstolen upphör omprövningsskyldigheten.³⁰⁰

Sammanfattningsvis kan det konstateras att omprövningsmöjligheter i TL i jämförelse med vad som gäller inom allmän förvaltningsrätt både utvidgats och begränsats. Möjligheterna för den enskilde att få till stånd omprövning av taxeringsbeslut har lagreglerats. Omprövning kan ske även om taxeringsbeslutet kan betraktas som gynnande för den enskilde och även om ändringen medför försämring. Omprövningsmöjligheten har emellertid inskränkts tidsmässigt. Efter fem år är den enskilde som huvudregel avskuren möjligheten till rättelse. Eftersom tidsfristen för omprövning normalt sammanfaller med tidsfristen under vilken överklagande kan ske³⁰¹ kan ett lagakraftvunnet beslut till skillnad från vad som gäller inom allmän förvaltningsrätt³⁰² vanligtvis inte omprövas.³⁰³ Som sista utväg kan extraordinära rättsmedel, bl.a. återställande av försutten tid, anlitas.

Vad gäller det allmännas omprövningsmöjligheter kan det anföras följande. Enligt TL åligger SKV en skyldighet att vidta omprövning om förutsättningarna är uppfyllda samt inga hinder föreligger. I motsats till 27 § FL finns det varken begränsning till uppenbara felaktigheter eller att rättelse inte får ske till nackdel för någon part i ärendet. De väsentligaste skillnaderna från omprövningsreglerna i allmän förvaltningsrätt torde vara att lagstiftaren har uppställt den yttersta tidsgränsen, under vilken omprövning ex officio kan äga rum, med några undantag till fem år och att SKV har fått full frihet att inom ett år efter utgången av taxeringsåret ändra den skattskyldiges taxering. Ändring till nackdel kan inom ettårsfristen utföras även om inga nya omständigheter har framkommit.

Att omprövning till den skattskyldiges nackdel inom ettårsfristen kan ske oberoende av tillkomst av nya omständigheter har kritiserats i doktrinen av Wennergren.³⁰⁴ Enligt Wennergren bör principen om ”ne bis in idem”³⁰⁵ som stadfästs i art.4 det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen tillämpas i taxeringsförfarandet och därigenom begränsa SKV möjligheter att utan tillkomst av nya omständigheter och utan att grund för eftertaxering föreligger företa rättelse till den skattskyldiges nackdel.³⁰⁶ Wennergren åberopar dessutom departementschefens uttalande att för omprövning på skattemyndighetens initiativ i allmänhet förutsätts att nya omständigheter tillkommit vilka talar emot det tidigare beslutets

²⁹⁹ Se 3.6.3.2.

³⁰⁰ Se 3.7.

³⁰¹ 6:3 TL.

³⁰² Se 2.3.2.

³⁰³ Det finns dock undantag, se 3.5.5.

³⁰⁴ Se 3.6.3.1.

³⁰⁵ Ingen får dömas två gånger för en och samma gärning.

³⁰⁶ Wennergren, ”Ne bis in idem” i taxeringsförfarandet, SN 2005, s.231-235.

riktighet.³⁰⁷ I propositionen finns det emellertid ett annat uttalande av departementschefen som stödjer uppfattningen att omprövning får ske oberoende av tillkomst av nya omständigheter. Med tanke på att årlig taxering sker under stor tidspress är det i princip omöjligt att åstadkomma att alla beslut som fattas under taxeringsperioden blir riktiga.³⁰⁸ SKV bör därför ha möjlighet att inom viss begränsad period vidta rättelse av oriktiga taxeringar även om ingenting nytt uppdragats.³⁰⁹ Vid bedömningen av tidsfristens längd fästes det i propositionen avseende vid att omprövningsfristen som skulle gälla för de skattskyldiga fastställdes till fem år och att kvittningsrätten för det allmänna skulle slopas. Med hänsyn till detta ansågs en kortare tid än ett år inte möjlig.³¹⁰ Det förefaller som att lagstiftaren har gjort en rimlig avvägning mellan den skattskyldiges möjligheter att få sin taxering ändrad och myndighetens möjligheter att företa rättelse av felaktigheter i denna taxering. Även denna omständighet talar för att rättelse till nackdel inom ett år inte har gjorts avhängig av tillkomst av nya omständigheter.

Avsaknad av denna möjlighet till rättelse skulle kunna leda till orimliga konsekvenser. Exempelvis skulle detta kunna medföra att två skattskyldiga som befann sig i identiska situationer kunde taxeras på två olika sätt endast beroende på att grundbeslutet angående en av dem fattades i början av taxeringsperioden och deklaramaterialet blev tillräckligt granskat samtidigt som den andre fick sin deklamation granskad i slutet av taxeringsperioden, då tidspressen var störst, och av den anledningen blev utredningen inte tillfredställande vilket medförde att beslutet blev oriktigt. Att ett sådant oriktigt beslut tilläts stå fast skulle i det allmänna medvetandet framstå som stötande. Därför är det befogat att SKV har möjlighet, och skyldighet, att vidta rättelse.

En annan fråga är om omprövning avser skärpning av ett skattetilläggsbeslut. Då systemet med skattetillägg har ansetts innefatta en anklagelse för brott i Europakonventionens mening³¹¹ torde ett beslut om påförande av skattetillägg med hänsyn till art.4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen inte kunna ändras i skärpande riktning utan att nya omständigheter framkommit. Prejudikat från RR skulle kunna klargöra denna frågeställning.

Efter utgången av ettårsfristen har SKV rättelsemöjligheter till den skattskyldiges nackdel inskränkts till eftertaxeringsfallen. Sedan fem år förflutit efter utgången av taxeringsåret står taxeringen i regel orubbligt. Även klara avfattningsfel får inte rättas efter den tiden. Det anses påkallat av trygghets- och ordningsskäl att även taxeringar som blivit felaktiga, t.ex. till följd av en oriktig uppgift, blir orubbliga efter utgången av så pass lång tid.

Både enligt FL och TL har en myndighet en skyldighet att företa omprövning av det överklagade beslutet. Skillnaden är att omprövningsplikten enligt TL är mer vittgående och omfattar alla beslut och inte bara sådana som är behäftade med uppenbara fel och kan rättas snabbt och enkelt. Obligatorisk omprövning enligt TL kan vidare leda till att ett omprövningsbeslut till klagandens nackdel fattas. I motiven till FL har det understrukits att eventuell ändring till nackdel i samband med överklagande kan ha avskräckande effekt på den enskilde.³¹² TL innehåller ingen motsvarande begränsning och SKV:s omprövningsskyldighet enligt 4 kap. TL kvarstår så länge litispendenssituationen inträder. Eftersom omprövning till nackdel efter utgången av ettårsfristen kan ske enbart i form av eftertaxering kan det antas att denna omständighet endast i vissa väldigt speciella fall kan medföra att den skattskyldige

³⁰⁷ Prop. 1989/90:74, s.304.

³⁰⁸ Prop. 1989/90:74, s.309 (se 3.6.3.1).

³⁰⁹ Se också SOU 1988:21, s.75 (se 3.6.3.1).

³¹⁰ Prop. 1989/90:74, s.309 (se 3.6.3.1).

³¹¹ RÅ 2000 ref. 66 I (se 3.6.3.1).

³¹² Se 2.3.2.

avstår från att överklaga. Dessutom kvarstår det alltid en möjlighet för den skattskyldige att anföra besvär över det nya omprövningsbeslutet.³¹³

Eftersom omprövning av taxeringsbeslut fullständigt har reglerats i TL har regleringen i FL satts åsido. Det kan också hävdas att den kompletta lagregleringen inte lämnat något utrymme kvar för tillämpning av rättelsereglerna i praxis. Omprövning av taxeringsbeslut är numera ett formaliserat ändringsförfarande som kan sättas igång av både den enskilde och myndigheten.

Inledningsvis har jag konstaterat att det övergripande syftet med omprövningsinstitutet är att på myndighetsnivån åstadkomma ändring av ett olagligt eller olämpligt beslut. Omprövning av förvaltningsbeslut utgör därmed en garanti för den enskildes rättsäkerhet.³¹⁴ Genom att omprövning företas av den beslutande myndigheten förskjuts rättelse av ett oriktigt beslut till lägre instans vilket medför fördelar för både det allmänna och den enskilde. Förvaltningsförfarandet blir effektivare och processekonomiska fördelar uppnås. Myndighets alltför långtgående omprövningsbefogenheter kan dock sätta den enskildes rättsäkerhet på spel. Särskilt aktualiseras detta när en myndighet företar en ändring som är ogynnsam för den enskilde. I ett sådant fall har den enskilde vanligtvis rättat sig efter myndighetens tidigare beslut och lever i den uppfattningen att beslutet är korrekt. Då den enskilde har berättigat anspråk på att kunna förutse konsekvenserna av sina handlingar talar hänsynen till dennes trygghet för att rättelser till nackdel bör begränsas. Det gäller särskilt beslut som ligger långt tillbaka i tiden. Det är därför av stor vikt att regleringen av omprövningsförfarandet i möjligaste mån tillgodoser kraven på förutsägbarhet och trygghet. Medan trygghetsaspekten utgör skäl för att ändringar till den enskildes nackdel bör inskränkas pläderar rättvise- och likabehandlingsprincipen för att oriktiga beslut skall rättas oberoende av om ändringen blir till den enskildes nackdel eller inte, vilket innebär en svår balansgång mellan det allmännas och den enskildes intressen.

För att tillgodose kravet på den enskildes rättsäkerhet har lagstiftaren i TL infört en möjlighet för den enskildes att få till stånd en omprövning av ett taxeringsbeslut. Samtidigt har SKV:s befogenheter att rätta felaktiga taxeringsbeslut utökats i jämförelse med vad som gäller inom allmän förvaltningsrätt. SKV:s möjligheter att ex officio vidta rättelse har emellertid begränsats i lagen både tidsmässigt och, vad gäller omprövning till nackdel efter utgången av året efter taxeringsåret, till vissa situationer. Det mest problematiska från rättsäkerhetssynpunkt är att SKV har möjlighet att inom ettårsfristen utan inskränkningar ändra sitt taxeringsbeslut till den enskildes nackdel. Å andra sidan kan det påstås att denna möjlighet (och skyldighet) gynnar alla skattebetalare då oriktiga beslut, som annars skulle ha kvarstått, kan inom viss begränsad tid, som inte kan anses vara oproportionerligt lång, rättas vilket bidrar till enhetlighet och likabehandling vid beskattning. På detta sätt tillfredställs likabehandlingsprincipen vid beskattning och därmed även rättssäkerhet för hela kollektivet av skattebetalarna.

³¹³ Den skattskyldige kan givetvis begära omprövning av det nya omprövningsbeslutet, 4:9 TL.

³¹⁴ Se 1.1.

Källförteckning

1. Offentligt tryck

Propositioner:

Kungl. Maj:ts prop. 1951:170 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen
Prop.1977/78:181 om ny taxeringsorganisation m.m.
Prop. 1985/86:80 om ny förvaltningslag
Prop. 1989/90:74 ny taxeringslag m.m.
Prop. 1991/92:43 om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.
Prop. 1994/95:27 Fortsatt reformering av instansordningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna
Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
Prop. 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta
Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Statens offentliga utredningar:

SOU 1985:42. Förenklad taxering, Principförslag om taxering, omprövning, process m.m.
SOU 1988:21. Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess, Del 1 Motiv
SOU 1988:22. Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess, Del 2 Lagtext med kommentarer

Övrigt offentligt tryck:

JO:s beslut:

2004-09-17, dnr 342-2003

2004-11-23, dnr 2042-2004

SKV:s handledningar och skrivelser:

Handledning för taxeringsförfarandet, Riksskatteverket, utg.1, Fritzes 1996

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, del II, Skatteverket, Fritzes 2006

SKV:s skrivelse 2005-09-07, dnr 130 460077-05/111

SKV:s skrivelse 2005-11-11, dnr 130 120457-05/5481

2. Litteratur

Alhager, E, Rättskraft i skatteprocessen, Norstedts Juridik AB 2003

Almgren, K, Leidhammar, B, Skatteförfarandet, del I, Norstedts Juridik AB 1992-2005

Bergström, S, Rättskraftsfrågor i den nya skatteprocessen, SN 1991, s.203-229

Bohlin, A, Warnling-Nerep, W, Förvaltningsrättens grunder, Norstedts Juridik AB, 2004

Ekelöf, P.O, Edelstam, H, Rättegången, första häftet, 8 uppl., Norstedts Juridik AB 2002

Ekelöf, P.O, Boman, R, Rättegången, andra häftet, 8 uppl., Norstedts Juridik AB 1996

Hellners, T, Malmqvist, B, Förvaltningslagen med kommentarer, Norstedts Juridik AB 2003

Hulgaard, B, Leidhammar, B, Skattemyndighets omprövningsbeslut Replik, SN 1994, s.138-139

Leidhammar, B, Om saken och domen i skatteprocessen, SvSkT 1992, s.109-116

Olivecrona, K, Rätt och dom, 2 uppl., Norstedt 1966

Saldén Enérus, A, Rättskraften i taxeringsprocessen, SN 1992, s.38-43

Strömberg, H, Allmän förvaltningsrätt, 23 uppl., Liber AB 2006

Warnling-Nerep, W, En introduktion i förvaltningsrätten, 4 uppl., Norstedts Juridik AB 2000

Wennergren, B, Skattemyndighets omprövningsbeslut, SN 1993, s.581-586

Wennergren, B, Ändring hos skattemyndighet vid omprövning i samband med överklagande, SN 1994, s.542-551

Wennergren, B, Omprövning till skatteskyldigs nackdel av en tidigare till hans fördel avgjord fråga, SN 1997, s.191-195

Wennergren, B, "Ne bis in idem " i taxeringsförfarandet, SN 2005, s.231-235

3. Rättsfall

RÅ 1968 Fi 1109

RÅ 1968 ref. 78 I-III

RÅ 1970 Fi 1706

R79 1:66

RÅ 1983 2:65

RÅ 1986 ref. 83

RÅ 1987 ref. 65 I-II

RÅ 1987 ref. 80

RÅ 1990 ref. 37

RÅ 1993 ref. 76

RÅ 1995 ref.10

RÅ 1996 ref. 102

RÅ 2000 ref.16

RÅ 2000 ref. 41

RÅ 2000 ref. 54

RÅ 2000 ref. 66 I

RÅ 2002 ref. 66

RÅ 2002 ref. 76

RÅ 2002 ref. 82

RÅ 2003 ref. 15

RÅ 2004 ref.105

RÅ 2004 ref. 111

RÅ 2004 ref.144

RÅ 2005 ref. 7

RÅ 2005 ref. 58

RÅ 1996 not.192

4. Internetkällor

Justitieombudsmannen: www.jo.se

Skatteverket: www.skatteverket.se