

22 Överklagande

22 kap. och 23 kap. 7 och 8 §§ SBL
6 kap. 3, 5–7 samt 10–24 §§ TL,
Prop. 1996/97:100 s.635–638, 640 Ett nytt system för skatte-
betalningar m.m.
Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.
Prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket
Prop.2002/03:128 Företrädaransvar m.m.

Sammanfattning

SKV:s beslut får, med vissa undantag, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, av skattskyldig, varmed i SBL avses också avgiftsskyldig. SKV:s beslut får, med visst undantag, överklagas också av det allmänna ombudet hos SKV. LR:s beslut överklagas hos KR, vars beslut i sin tur överklagas hos RR. I RR och i vissa fall i KR fordras prövningstillstånd. SKV:s beslut får överklagas även om de inte är till nackdel för den skattskyldige. Vid överklagande av LR:s och KR:s beslut gäller emellertid såvitt avser skattskyldig bestämmelsen om att beslutet ska ha gått honom emot (kontraritet).

22.1 Överklagande av Skatteverkets beslut

22 kap. 1 §, 1 a–1 d §§ SBL

Lex specialis- regeln

I förvaltningslagen (FL) finns regler som rör överklagande av förvaltningsmyndighets beslut. Genom den s.k. lex specialisregeln i 3 § FL, ska den lagen emellertid inte tillämpas om en fråga som har reglerats i denna lag också har reglerats i en specialförfattning. SBL är en specialförfattning i förhållande till FL. SBL:s regler gäller således framför sådana regler i FL.

Beslut av SKV får, med några få undantag, överklagas av den skattskyldige hos LR. Om talan om betalningsskyldighet har väckts mot en företrädare för en juridisk person, ska vad som sägs om skattskyldig och klagande i 22 kap. SBL även gälla företrädaren. SKV:s beslut enligt 13 kap. 1 § SBL, avseende befrielse helt eller

delvis för en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller moms om det finns synnerliga skäl, överklagas dock hos regeringen. SKV:s beslut får överklagas också av det allmänna ombudet.

Om det är den skattskyldige som överklagar, ska SKV vara den skattskyldiges motpart sedan handlingarna i målet överlämnats till LR. Om även det allmänna ombudet överklagar, är dock detta den skattskyldiges motpart.

Egenavgifter

Bestämmelsen ovan om att SKV:s beslut får överklagas av allmänna ombudet, gäller inte myndighetens beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter, vilka beslut i stället får överklagas av RFV. I sistnämnda egenavgiftsmål gäller inte de allmänna reglerna om partsställning i 7 a § förvaltningsprocesslagen (FPL). Om en enskild överklagar ett sådant beslut hos allmän förvaltningsdomstol (LR, KR eller RR), bestämmer RFV nämligen självt om det ska vara part i målet. Om en enskild klagat till KR och verket har varit part i LR, är verket dock alltid part i KR. Även om RFV har beslutat att inte vara part, får domstolen förelägga verket att svara i målet. RFV får överklaga ett avgörande av en allmän förvaltningsdomstol även om verket inte har varit part där. I dylika egenavgiftsmål för RFV det allmänna talan i RR.

Rätt LR för fysiska personer

Beslut som rör en fysisk person överklagas hos den LR inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades. Med hemortskommun avses den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet fattades. För den som var bosatt eller stadigvarande vistades här i landet under någon del av det år då beslutet fattades, men som inte var folkbokförd här den 1 november föregående år, avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller stadigvarande vistades. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 3 IL, avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet fattades.

Rätt LR för juridiska personer

Beslut som rör ett handelsbolag överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets bolaget enligt uppgift i handelsregistret hade sitt huvudkontor den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör en europeisk ekonomisk intressegruppering överklagas hos den LR inom vars domkrets intressegrupperingen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör ett dödsbo överklagas hos den LR som senast var behörig att pröva ett överklagande som rörde den avlidne.

Beslut som rör annan juridisk person än ovan nämnda överklagas hos den LR inom vars domkrets styrelsen hade sitt säte eller, om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då beslutet fattades.

Beslut som rör en juridisk person som inte är ett dödsbo och som har bildats efter den 1 november året före det år då beslutet fattades överklagas hos den LR inom vars domkrets huvudkontoret eller sätet var beläget eller, om huvudkontor och säte saknas, förvaltningen utövades då den juridiska personen bildades.

Beslut som rör en juridisk person som har upplösts överklagas hos den LR som senast var behörig.

Rätt LR för personer i intresse-gemenskap

Beslut som rör

1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,
3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller
4. två eller flera delägare i en juridisk person

får överklagas hos den LR som ska pröva moderföretagets respektive den juridiska personens överklagande, om överklagandena sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund.

Rätt LR för punktskattebeslut

Beslut om punktskatt eller beslut som rör den som är mervärdes-skatteskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 och 2 ML överklagas hos LR i Dalarnas län.

22.1.1 Beslut som inte får överklagas

22 kap. 2 § SBL

Följande beslut enligt SBL får inte överklagas, nämligen beslut i fråga om

1. befrielse enligt 5 kap. 11 § från skyldigheten att göra skatteavdrag, dvs. i fall då arbetstagare är bosatt i en stat men utför arbete i annan stat med vilken Sverige har träffat överenskommelse för undvikande av att preliminär skatt tas ut i mer än en av staterna,
2. skatterevision enligt 14 kap. 7 §,
3. anstånd enligt 17 kap. 6 § med inbetalning av skatt, dvs. i avvaktan på ärendehandläggning angående tillämpning av dubbelbeskattningsavtal,

4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 §.

Beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § 2 st. 7 SBL får inte överklagas. Detta lagrum behandlar frågan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, dvs. sådan betalningsskyldighet som grundas på en överenskommelse mellan SKV och företrädare för juridisk person. En sådan överenskommelse om betalningsskyldighet blir att anse som ett beskattningsbeslut först när den fullföljts i alla delar. Förbudet att överklaga sådana beslut medför att de kan angripas endast genom resning som andra laga kraft vunna beslut. Om överenskommelsen inte fullföljs förfaller den. Om företrädaren inte är nöjd med överenskommelsen kan han alltså låta den förfalla och tvinga fram en domstolsprocess på så sätt.

22.1.2 Den skattskyldiges överklagande**22 kap. 3–5 §§ SBL****Skriftligt överklagande inom sex år**

Ett överklagande ska vara skriftligt och ska enligt huvudregeln ha kommit in till SKV senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Tidsfristen överensstämmer med den som gäller för omprövning på initiativ av den skattskyldige, vilken frist i sin tur anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 9 § 1 st. en omprövningsbegäran från den skattskyldige ska ha kommit in till SKV före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

I vissa fall längre överklagandetid

I en speciell situation får överklagande ske även efter sexårsfristen ovan, nämligen om det överklagade beslutet har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter beskattningsåret och klaganden har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år. I denna situation får överklagandet komma in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Detta innebär att om en arbetsgivare exempelvis får kännedom om ett beslut om ansvar för skatt avseende beskattningsåret 1997 först den 20 december 2003, så går tiden för överklagande ut först den 20 februari 2004, dvs. efter sexårsfristen. Motsvarande fatalietider finns i såväl UBL som USAL.

"Söndagsregeln"

Infaller den tid då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får, enligt 2 § 1 st. lagen (1930:1973) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, avses bl.a. överklagande.

Talerätt

För talerätt över SKV:s beslut fordras att beslutet angår vederbörande person (saklegitimation) men det behöver inte ha gått honom emot, dvs. det fordras ingen kontraritet. Av 22 kap. 3 § 2 st.

SBL följer nämligen att den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne.

När det gäller beslut om ansvar för skatt så anses beslutet angå arbetstagaren bara om SKV gjort såväl arbetsgivaren som arbetstagaren ansvariga för de underlåtna skatteavdragen, s.k. solidariskt ansvar. Detta innebär att arbetstagaren normalt är betagen rätten att överklaga beslut som fattats efter det att slutlig respektive ytterligare slutlig skatt debiterats, eftersom i dessa situationer ansvaret rätteligen ska riktas endast mot arbetsgivaren. Beslutet angår då inte arbetstagaren. Om SKV av misstag skulle ha riktat ett beslut om betalningsansvar även mot arbetstagaren trots att aktuell slutlig eller ytterligare slutlig skatt redan debiterats vid beslutstillfället, så anses beslutet emellertid, på grund av dess utformning ("arbetsgivaren jämte arbetstagaren") angå också honom, innebärande att han har rätt att överklaga detsamma (RÅ 1984 Ba 57).

Kortare frist för vissa ärenden

När det gäller vissa beslut som huvudsakligen avser preliminär skatt har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av överklagande. Sålunda framgår av 22 kap. 4 § SBL att överklagande i följande situationer ska ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, nämligen om det gäller

1. preliminär taxering, dvs. sådan taxering som sker med ledning av en preliminär självdeklaration lämnad i syfte att korrekt beräkna debiterad preliminär skatt, dvs. F- eller SA-skatt, exempelvis i fall då näringsverksamhet påbörjas eller verkställd schablondebitering inte korrekt avspeglar den förväntade nettointäkten för inkomståret ifråga,
2. sättet att ta ut preliminär skatt, dvs. frågan huruvida skattskyldig ska vidkännas avdrag för preliminär skatt eller själv betala en honom debiterad sådan skatt eller, med andra ord, frågan om vilken skatteform, A- eller F-skatt, som ska gälla för den skattskyldige,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, eller
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 § SBL.

Överklagandefristen är också här identisk med den omprövningsfrist som enligt 21 kap. 5 § SBL gäller i motsvarande fall.

Ovannämnda beslut gäller i huvudsak preliminär skatt. Att tidsfristen i dessa fall bara är två månader, beror på att en sexårig överklagandetid av praktiska skäl inte kan tillämpas i dessa situationer. Om preliminär skatt tas ut med för lågt eller för högt belopp sker nämligen reglering senast i samband med avstämningen av den slutliga skatten.

Skrivningen i 22 kap. 1 § SBL om att SKV:s ”beslut” får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige, innebär att samtliga beslut av verket får överklagas inom sexårs- respektive tvåmånadersfristerna ovan. Dessa frister gäller således även avskrivnings- och avvisningsbeslut, varvid fristen i det enskilda fallet är avhängig vilken fatalietid som gäller för den underliggande sakfrågan. Härav följer exempelvis att ett avvisningsbeslut, om det gäller anstånd med redovisning eller betalning av skatt, får överklagas inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Överklagande av skattetillägg

Om en skattskyldig överklagat ett beslut i sak, men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom så har han, så länge beslutet i huvudfrågan (sakfrågan) ännu inte fått laga kraft, möjlighet att överklaga SKV:s beslut också i vad det avser skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för överklagande har löpt ut. Detta framgår av 22 kap. 5 § som stadgar att: ”Även om tiden för överklagande har gått ut, får ett beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.”

I den ovan nämnda situationen, nämligen då den skattskyldige missat att överklaga ett skattetillägg och överklagandefristen redan löpt ut, står emellertid, vid sidan av möjligheten till överklagande av skattetillägget så länge ”huvudfrågan” inte fått laga kraft, ytterligare två medel till den skattskyldiges förfogande. Han kan nämligen välja att i stället, antingen med stöd av 21 kap. 7 § SBL begära omprövning av beslutet om skattetillägg eller, med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket lagrum 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, i huvudmålet föra in frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan om skattetillägg utan olägenhet kan prövas i målet. Skattetilläggsfrågan kan i sistnämnda situation föras in i målet oavsett i vilken instans detta är föremål för prövning. Inget hindrar följaktligen en arbetsgivare från att exempelvis under åttonde året efter beskattningsåret i RR föra in frågan om skattetillägg, förutsatt att domstolen ännu inte avgjort målet om arbetsgivaravgifter som ju, eftersom RR är högsta instans, får laga kraft redan samma dag som dom faller eller beslut tas. Oavsett vilken av de tre möjligheterna arbetsgivaren väljer – överklagande, omprövning eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – så gäller som grund-

förutsättning för prövning av skattetillägget, att detta direkt har för-
anletts av den avgiftsfråga som är föremål för domstolsprövning.

De nio inledande paragraferna i 22 kap. SBL handlar bara om över-
klagande av SKV:s beslut och inte om överklagande av LR:s och
KR:s beslut. Härav följer att bestämmelsen om rätten i 22 kap. 5 §
SBL att överklaga en skattetilläggsfråga, så länge taxeringen inte fått
laga kraft, bara gäller skattetilläggsbeslut som fattats av SKV. Detta
innebär att en arbetsgivare som, efter överklagande av det allmänna
ombudet, påförts såväl arbetsgivaravgifter som skattetillägg av LR,
hos KR bör överklaga både avgifterna och skattetillägget. Om han
nämligen inom överklagandetiden bara överklagar avgiftsfrågan, så
kan han därefter inte med stöd av 22 kap. 5 § få skattetilläggsfrågan
prövad genom ett överklagande, eftersom skattetillägget inte påförts
av SKV utan av LR. Någon omprövning av skattetilläggsbeslutet
enligt 21 kap. 7 § SBL kan naturligtvis inte heller ifrågakomma,
eftersom SKV ju aldrig kan ompröva skattedomstols beslut.

22.1.3 Förfarandet vid överklagande

22 kap. 6 och 13 §§ SBL

23 kap. 7–8 §§ SBL

Överklagandet ges in till SKV

Överklagandet ska ges in till SKV, varvid verket ska pröva om
överklagandet har kommit in i rätt tid, s.k. rättidsprövning. Finner
SKV att överklagandet kommit in i rätt tid behöver verket inte sätta
upp ett särskilt beslut därom. Däremot ska SKV i en sådan
situation ankomststämpla överklagandet och i anslutning därtill
anteckna att överklagandet kommit in i rätt tid. Anteckningen ska
skrivas under eller signeras av handläggande tjänsteman. Ett sådant
beslut torde inte kunna överprövas av domstol även om beslutet
skulle vara felaktigt. En sådan ordning gäller nämligen enligt 49
kap. 10 § rättegångsbalken, vilken paragraf tillämpas analogt av de
allmänna förvaltningsdomstolarna.

Avvisas om det kommit in för sent

Har överklagandet kommit in för sent ska verket avvisa det, såvida
inte förseningen beror på att SKV har lämnat den skattskyldige en
felaktig underrättelse om hur man överklagar. Överklagandet ska
inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden kommit in till
en allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, KR eller RR. Överklagandet
ska då omedelbart översändas till SKV med uppgift
om den dag då handlingen kom in till domstolen.

Skriftligt och egenhändigt undertecknat

Överklagandet ska vara skriftligt och egenhändigt undertecknat av
den skattskyldige eller dennes ombud. I fall då SKV avser att helt
bifalla ett yrkande behöver kravet på undertecknande dock inte

upprätthållas utan verket kan i sådant fall pröva och bifalla yrkandet utan hinder av att undertecknande saknas. Anledningen härtill är att SKV i denna situation inom ramen för sin möjlighet att ompröva till skattskyldigs fördel, lika gärna på eget initiativ skulle ha kunnat bifalla yrkandet i fråga.

Undantag från omprövning

SKV ska snarast ompröva det överklagade beslutet utom i följande fall, nämligen

1. om överklagandet ska avvisas av SKV såsom för sent inkommet (desert),
2. om överklagandet ska avvisas av LR på grund av litis pendens, varmed förstås att den fråga som överklagandet gäller redan är föremål för domstolsprövning – se vidare avsnitt 21.2.3.3
3. om överklagandet ska avvisas av LR på grund av res judicata, varmed förstås att den fråga som överklagandet gäller redan avgjorts av domstol – se avsnitt 21.2.3.1
4. om överklagandet är så ofullständigt att det inte kan bli föremål för prövning i sak, dvs. yrkandet är så bristfälligt att det inte går att med någorlunda säkerhet sluta sig till vad den skattskyldige vill uppnå,
5. om överklagandet inte undertecknats,
6. om fullmakt saknas för ombud eller
7. om LR av annan anledning inte ska pröva överklagandet.

I samtliga fall ovan utom det första ska frågan om avvisning av överklagandet prövas av LR. Det är följaktligen bara i fall då överklagandet är för sent ingett som det ankommer på SKV självt att avvisa detsamma. I fall 4–6 ovan bör SKV, innan handlingarna översänds till domstolen, försöka läka skadan genom att bereda klaganden tillfälle att precisera sitt yrkande samt ange grunderna för detta, underteckna överklagandet respektive inkomma med fullmakt, varvid bör påpekas att om så ej sker, SKV inte kommer att fatta något omprövningsbeslut i anledning av överklagandet. Dock är SKV förhindrat att förelägga ”vid äventyr av avvisning”, eftersom det ju inte ankommer på verket att avvisa överklagandet utan på LR.

Om SKV inte ska ompröva det överklagade beslutet på grund av litis pendens eller res judicata eller på grund av att klaganden inte efterkommit verkets föreläggande att avhjälpa prövningshindren enligt 4–6 ovan eller om LR av annan anledning inte ska pröva överklagandet, så bör SKV i samband med att överklagandet och övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR, i ett formligt beslut, förklara varför omprövning inte har vidtagits. I annat fall kommer

såväl den skattskyldige som LR att sväva i tvivelsmål om anledningen härtill. Detta beslut, som således ska tillställas såväl klaganden som LR, torde inte vara överklagbart, eftersom det saknar rättsverkningar. Av det sagda följer att det endast är under förutsättning att LR enligt reglerna i FPL inte ska sakpröva ett överklagande som SKV kan underlåta omprövning.

Obligatorisk omprövning

Sådan omprövning som nämns ovan, dvs. som sker efter överklagande, benämns i förarbetena till TL ”obligatorisk omprövning”. Syftet med den benämningen torde vara att man språkligt ska kunna skilja omprövningar efter överklagande från andra omprövningar. Är det oklart om den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar ett beslut bör SKV enligt förarbetena vara försiktig med att tolka den ingivna skriften som ett överklagande. Den obligatoriska omprövningsskyldigheten torde, med hänsyn till utformningen av 22 kap.1 och 6 §§ SBL, omfatta alla beslutstyper, således även överklagade avskrivnings- och avvisningsbeslut.

Obligatorisk omprövning bör normalt ske inom en månad

I 6 kap. 6 § 1 st. TL dit 22 kap. 6 § SBL bl.a. hänvisar, föreskrivs att SKV snarast ska ompröva ett av den skattskyldige överklagat beslut. Vad lagstiftaren konkret avsett med ordet ”snarast” kan varken utläsas av TL eller av förarbetena till den lagen. Eftersom något motsvarande krav på skyndsamhet inte uppställs i SBL i övrigt kan dock 6 kap. 6 § 1 st. TL inte ges annan tolkning än att SKV ska prioritera obligatoriska omprövningar. En sådan ordning torde dessutom följa av allmänna rättsprinciper. Den skattskyldige vill ju ha sin sak prövad av LR och SKV:s hantering dessförinnan är närmast att jämställa med beredande åtgärder inför den kommande processen. SKV:s ambition bör mot bakgrund härav vara den att, i fall då yrkandet inte föranleder ytterligare utredning, det obligatoriska omprövningsbeslutet ska fattas senast en månad från det att överklagandet kom in. Beträffande vissa ärendegrupper, t.ex. anstånd och utfärdande av F-skattsedel, bör ännu kortare tid gälla. Blir å andra sidan ytterligare utredning nödvändig får naturligtvis kravet på skyndsamhet i viss mån vika. Beslut om obligatorisk omprövning bör i sådana utredningssituationer i normalfallet inte fattas senare än tre månader efter det att överklagandet kom in.

Överklagandet förfaller vid helt bifall

Ändrar SKV vid den obligatoriska omprövningen sitt tidigare beslut helt i enlighet med den skattskyldiges yrkande förfaller överklagandet. I ett sådant fall ska SKV naturligtvis fatta ett formligt beslut i sakfrågan, som ska tillställas klaganden. LR ska emellertid inte på något sätt underrättas om överklagandet eller SKV:s beslut. Något särskilt avskrivningsbeslut behöver inte fattas. SKV bör dock i det obligatoriska omprövningsbeslutet upplysa om att överklagandet förfallit.

Ett obligatoriskt omprövningsbeslut, som innebär att den skattskyldige får fullt bifall till sitt yrkande, behöver inte förses med någon överklagandehänvisning, eftersom beslutet inte är till nackdel för honom. Han kan emellertid överklaga eller begära omprövning av ett sådant beslut. Skälet härtill är att det i ett dylikt fall varken föreligger en *litis pendens*- eller en *res judicata*-situation och att det är det obligatoriska omprövningsbeslutet som bär rättsverkningar i aktuell sakfråga.

Delvis bifall

Mynnar SKV:s beslut ut i en mindre ändring än vad den skattskyldige yrkat eller att SKV inte alls ändrar sitt tidigare beslut ska också ett formligt beslut fattas. Det beslutet ska tillställas den skattskyldige och det ska också tillställas LR tillsammans med övriga relevanta handlingar i ärendet. Klaganden bör i samband härmed upplysas att den fortsatta handläggningen av överklagandet kommer att ske i LR.

Inte heller nu berörda beslut ska förses med någon överklagandehänvisning. Skälet härtill är att återstående tvistiga frågor automatiskt kommer under LR:s prövning genom att SKV i en sådan situation ska överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till LR. Skulle den skattskyldige i ett sådant fall också överklaga SKV:s obligatoriska omprövningsbeslut skulle ju en *litis pendens*-situation uppkomma. Det nu sagda innebär emellertid inte med nödvändighet, att ett obligatoriskt omprövningsbeslut, som innebär helt eller delvis avslag på den skattskyldiges yrkande, aldrig kan överklagas eller omprövas. Det torde nämligen vara möjligt i sådana situationer då rättskraften av en domstols dom kan brytas, dvs. bl.a. vid nytillkommande omständigheter, s.k. *facta superveniens*, och i sådana situationer då LR inte prövat sakfrågan.

Om t.ex. den skattskyldige återkallar sin talan under processen i LR eller om LR av något skäl avvisar dennes talan uppkommer ingen *res judicata*-situation. Det obligatoriska omprövningsbeslutet blir i sådana fall att jämföra med ett "vanligt" omprövningsbeslut som kan överklagas respektive omprövas. Till saken hör nämligen att ett senare beslut i en viss sakfråga torde ersätta ett tidigare beslut i samma sakfråga oavsett om det nya beslutet innebär en ändring av det tidigare beslutet eller ej. Rättsverkningarna torde med andra ord knyta an till det senaste beslutet i en sakfråga. Om ett obligatoriskt omprövningsbeslut är det senaste beslut som SKM fattat rörande en viss sakfråga och det inte föreligger *res judicata* eller *litis pendens* bör med andra ord den skattskyldige rikta ett nytt överklagande rörande den sakfrågan mot det obligatoriska omprövningsbeslutet och inte mot SKV:s tidigare beslut i frågan.

**Ej alternativa
grunder**

Ett obligatoriskt omprövningsbeslut kan, lika lite som övriga beslut, baseras på alternativa grunder. Skulle SKV likväl ha behov av att beröra en alternativ grund är det inget som hindrar att verket, till sitt obligatoriska omprövningsbeslut, fogar ett särskilt yttrande. Detta yttrande får ju då relevans bara i den situationen att LR finner överklagade beslutet inte vara hållbart på den av SKV i det obligatoriska omprövningsbeslutet angivna grunden. Det är således först när domstolen har en fråga om SKV avvikande uppfattning om hållbarheten i "förstahandsgrunden" som domstolen har anledning att överhuvudtaget befatta sig med innehållet i yttrandet.

Ofta torde ett obligatoriskt omprövningsbeslut mynna ut i att den skattskyldige inte får eller endast delvis får bifall till sina yrkanden. Motiveringen i omprövningsbeslutet till varför det inte kunde bli fullt bifall till ändringsyrkandet är kanske så klagande att den skattskyldige övertygas om att beslutet är riktigt eller så är restposten så liten att han tappar intresset för att driva sin sak i domstol. Även sådana överklaganden ska tillsammans med övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR. I sista stycket i 6 kap. 6 § TL ges emellertid SKV, om man har grundad anledning tro att den skattskyldige inte längre är intresserad av att föra sin sak vidare, trots att ändring inte vidtagits i enlighet med hans yrkanden, möjlighet att bereda honom tillfälle att återkalla överklagandet. Om den skattskyldige gör det, ska SKV avskrivna ärendet och följaktligen inte vidarebefordra några handlingar till LR.

Av det sagda framgår att SKV inte generellt ska bereda den skattskyldige tillfälle att återkalla sin talan. Några fasta regler för när så ska ske kan dock inte ställas upp utan det får avgöras från fall till fall. Återkallar den skattskyldige sin talan torde det normalt ske efter SKV:s obligatoriska omprövningsbeslut men före det att SKV överlämnat några handlingar till LR. Den skattskyldige kan naturligtvis också komma att återkalla sin talan innan SKV hunnit fatta sitt obligatoriska omprövningsbeslut. I båda dessa fall ska SKV fatta ett avskrivningsbeslut som, genom att verket slutligen skiljer sig från ärendet eller del av ärendet, bör sättas upp särskilt. Återkallar den skattskyldige sin talan först efter det att SKV överlämnat handlingarna i ärendet till LR, är endast LR behörig att fatta avskrivningsbeslutet.

Får den skattskyldige inte fullt bifall till sitt yrkande och bereder SKV honom inte tillfälle att återkalla sin talan ska verket överlämna handlingarna i ärendet till LR. Detta bör ske skyndsamt. Ges den skattskyldige tillfälle att återkalla sin talan ska han ges en viss tidsfrist därför. Lämpligen anges normalt ett datum cirka två veckor framåt i tiden räknat från dagen för utsändandet av beslutet. Om den skattskyldige inte återkallar sin talan eller hörs av senast

den angivna dagen översänds SKV:s akt skyndsamt till LR.

Vid överklagande av beslut om debitering till följd av taxeringsbeslut gäller samma fatalietetid som gäller för själva taxeringsbeslutet, dvs. före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Verkställighet

Om någon begärt omprövning av eller överklagat ett beslut enligt SBL, TL eller lagen om arvsskatt och gåvoskatt så inverkar inte detta på skyldigheten att betala den skatt, som omprövningen eller överklagandet rör (23 kap. 7 § SBL). Undantag från denna regel gäller bara om anstånd beviljats. Skattelagarna skiljer sig här från annan lagstiftning, där som allmän princip gäller att beslut inte kan verkställas förrän det fått laga kraft. Föredragande statsråd motiverar sin ståndpunkt i prop. 1953:100 s. 288 på följande sätt.

”Jag vill dock understryka, att det måste anses uteslutet med en regel av innebörd, att anstånd med skattens erläggande alltid skulle gälla till dess ett lagakraftvunnet utslag föreligger. En sådan regel skulle medföra, att de skattskyldiga genom taxeringsbesvär kunde – hur ogrundade besvären än vore – erhålla mycket lång tids uppskov med skattens erläggande för att vid något framtida tillfälle ställas inför skattekrav, hänförliga till sedan länge uppburna och måhända redan förbrukade inkomster. Detta vore icke blott oförenligt med tanken bakom källskattesystemet; det skulle även lända det allmänna och ytterst även de skattskyldiga till starkt förfång.”

Statsrådet fortsätter:

”Som allmän regel bör även fortsättningsvis gälla att påförda skatter skall betalas även om beslutet om skatten inte har fått laga kraft. Betalningen skall normalt inte kunna skjutas upp bara genom att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar.”

I konsekvens med det ovan sagda gäller att åtgärd enligt SBL ska verkställas oavsett att det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft. Motsvarande gäller vid verkställighet enligt utsökningensbalken (23 kap. 8 § SBL). SKV ska följaktligen, snarast efter det att beslut om taxeringsåtgärder meddelats eller en allmän förvaltningsdomstol meddelat uppbörds-, avgifts- eller momsbeslut, utan hinder av att besluten må ha överklagats, fatta beslut om vissa debiteringsåtgärder. Det sagda innebär att pengar kan komma att vandra mellan den skattskyldige och SKV. Om t.ex. en skattskyldig blir berättigad återfå skatt sedan LR nedsatt hans taxering i visst hänseende, så återbetalar SKV den för mycket erlagda skatten jämte intäktsränta. Överklagas LR:s beslut därefter

av SKV och den skattskyldige tappar, så får han betala tillbaka beloppet jämte kostnadsränta.

22.1.4 Det allmänna ombudets överklagande

22 kap. 7–9 §§ SBL

Tidsfrister

Det allmänna ombudets överklagande ska enligt huvudregeln ha kommit in inom tidsfrist som gäller för beslut om omprövning på initiativ av SKV, innebärande att allmänna ombudet i normalfallet kan överklaga till skattskyldigs fördel senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Allmänna ombudet kan enligt 22 kap. 7 § SBL jämförd med 21 kap. 8 § SBL till skattskyldigs fördel överklaga även efter utgången av ovan nämnda tidsfrist, nämligen om det av material som är tillgängligt för SKV framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. Enligt prop. 1996/97:100 s. 632 blir bestämmelsen tillämplig bl.a. när

- slutlig skatt har fastställts till ett för högt belopp,
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 14 § (ej 16 § som felaktigt anges i prop.) skett med ett för lågt belopp,
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked,
- det finns en felaktighet i beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt,
- belopp som har räknats in i den skattskyldiges underlag för egenavgifter har ansetts inte utgöra inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkning av pensionsgrundande inkomst,
- det föranleds av SKV:s beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod eller för någon annan skattskyldig,
- ett belopp som har räknats in i underlaget för arbetsgivaravgifter har ansetts inte utgöra inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Den förlängda tidsfristen enligt ovan tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller moms.

Någon tidsfrist inom vilken överklagande ska ha skett i ovanstående fall finns inte. Överklagande kan därför i dessa situationer ske i princip hur sent som helst.

Allmänna ombudet får överklaga till skattskyldigs nackdel senast andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Föreligger förutsättningar för efterbeskattning, dvs. är fråga om rättelse av oriktig uppgift, felräkning, fel-skrivning eller något annat uppenbart förbiseende eller om s.k. följdändring, så förlängs allmänna ombudets överklagandefrist till sex år efter utgången av aktuellt beskattningsår. I följdändringsfallen får allmänna ombudet i förekommande fall överklaga även efter sexårsfristen, dock senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

För den händelse SKV:s beslut fattas sent under ovanstående tidsfrister eller efter desamma, finns en bestämmelse som säger att allmänna ombudet alltid har två månader på sig från den dag då beslutet meddelades att komma in med överklagande.

Överklagar allmänna ombudet ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning och yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel, ska överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. Härvid noteras att om revision eller annan undersökning företagits som skulle kunna leda till ett beslut om efterbeskattning och SKV därefter beslutar att inte efterbeskatta, en skyldighet föreligger enligt 21 § FL att underrätta den skattskyldige om detta beslut. Grunden för underrättelseskyldigheten är att ett sådant beslut innefattar myndighetsutövning mot den enskilde. Ett dylikt beslut att inte vidta efterbeskattning är överklagbart i samma utsträckning som ett beslut att efterbeskatta, varvid allmänna ombudets tidsfrist är densamma som ovan angetts, dvs. två månader från beslutets meddelande. Se vidare under avsnitt 21.2.4 vid kant-rubriken ”Ej efterbeskattning två gånger avseende samma fråga”.

Om allmänna ombudet har överklagat ett beskattningsbeslut, ska talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt. Det framstår som rimligt att ge bestämmelsen den tolkningen att ett yrkande om skattetillägg, som är hänförligt till ett yrkande om exempelvis ytterligare arbetsgivaravgifter, inte behöver framställas vid exakt samma tidpunkt som skattetilläggs-yrkandet, men väl i samma process. Det torde dessutom krävas att yrkandet görs inom allmänna ombudets ordinarie överklagandetid.

Det sagda innebär att om allmänna ombudet till LR överklagat SKV:s beslut den 4 juli 2003 om efterbeskattning avseende arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2000 utan att samtidigt yrka skattetillägg, så kan ombudet läka skadan genom att senast inom tvåmånadersfristen ovan, dvs. senast den 4 september 2003 hos LR komplettera sitt ursprungliga överklagande med ett yrkande om skattetillägg. Skulle allmänna ombudet framställa sitt

yrkande om skattetillägg först därefter torde det inte kunna prövas även om avgiftsmålet ännu inte avgjorts. Motsatsvis gäller att ett yrkande om skattetillägg i en viss situation inte kan prövas trots att yrkandet getts in inom den för allmänna ombudet gällande överklagandetiden, nämligen om LR vid tiden för yrkandet redan hunnit avgöra avgiftsmålet. För att undvika sistnämnda risk är rekommendationen den att yrkandena avseende såväl arbetsgivaravgifter och, i förekommande fall, skatteavdrag och moms, som skattetillägg regelmässigt framställs vid exakt samma tidpunkt.

Allmänna ombudets överklagande inges till SKV

Allmänna ombudets överklagande ska ges in till SKV som ska pröva om det kommit in i rätt tid. Om så inte är fallet ska SKV avvisa det. Mot ett sådant avvisningsbeslut får allmänna ombudet föra talan inom tid som normalt gäller för ombudets överklagande.

I likhet med vad som gäller för skattskyldiga är lagen om beräkning av lagstadgad tid tillämplig på överklagande av allmänna ombudet. Det är dock inte helt uteslutet att RR skulle anse den lagen inte vara tillämplig vad gäller yrkanden om skattetillägg, med hänsyn till hur praxis utvecklats i allmän domstol rörande preskriptionstider för brott.

Någon omprövningsskyldighet motsvarande den som gäller vid skattskyldigs överklagande föreskrivs inte. SKV ska följaktligen inte vidta någon obligatorisk omprövning vid överklagande av allmänna ombudet. Däremot kan uppenbara felaktigheter rättas med stöd av 27 § FL. Att allmänna ombudet skulle anföra ett förmligt överklagande om ombudet uppmärksammat uppenbara felaktigheter i ett beslut av SKV förefaller dock vara en onödig omgång. En smidigare ordning uppnås naturligtvis om allmänna ombudet i stället tar en informell kontakt med SKV.

SKV bör ej ompröva när allmänna ombudet överklagar

Utöver den möjlighet till rättelse som 27 § FL ger har SKV naturligtvis, efter överklagande av allmänna ombudet, möjlighet att på eget initiativ ompröva sitt beslut. Det kan emellertid ifrågasättas om SKV bör utnyttja denna sin möjlighet. Av förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 362) vilka torde vara analogt tillämpbara på SBL-processen, framgår nämligen att överklagande av det allmänna endast bör aktualiseras i prejudikatsfrågor och där oenighet förelegat vid beslutsfattandet. Syftet med allmänna ombudets talan skulle ju, särskilt om det är fråga om att få fram ett prejudikat, kunna förfelas om SKV ändrade sitt beslut i enlighet med ombudets yrkande.

Om SKV underlåter att göra en arbetsgivare betalningsansvarig för arbetsgivaravgifter eller skatteavdrag eller underlåter att göra en skattskyldig betalningsansvarig för moms eller punktskatt på sätt allmänna ombudet anser böra ske, så får ombudet hos LR begära

att sådan ansvarighet åläggs. Ett sådant yrkande ska ske inom tid som gäller för allmänna ombudets överklagande.

På motsvarande sätt får allmänna ombudet, om SKV underlåtit att påföra skattetillägg trots att så bort ske, inom ramen för överklagandereglerne, hos LR begära att också dylikt tas ut.

22.2 Överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut

22 kap. 10–13 §§ SBL

Vissa beslut får inte överklagas

Beslut av LR i fråga om

1. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, och
2. beslut om särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 § SBL får inte överklagas.

Enligt sistnämnda lagrum får SKV, om det finns särskilda skäl, gå med på att en arbetsgivare, som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe här i landet, redovisar arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som anges i 10 kap. Således kan en utländsk arbetsgivare, om en månatlig redovisning skulle vålla honom betydande praktiska problem, få tillåtelse att lämna SKD bara vid ett enda tillfälle under beskattningsåret, exempelvis vid den sista redovisningsperioden.

Att några motsvarande bestämmelser inte ges beträffande skatteavdrag beror på att här aktuella arbetsgivare inte är skyldiga att göra sådant avdrag.

LR:s beslut överklagas hos KR

LR:s beslut överklagas hos KR. Följande beslut av LR får efter överklagande prövas av KR endast om den har meddelat prövningstillstånd, nämligen beslut i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 § SBL,

7. överföring av skatt till en annan stat, samt
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild kontroll av torg- och marknadshandel m.m.

Skäl för prövningstillstånd

KR:s avgörande, inklusive dess beslut att vägra prövningstillstånd, får i sin tur överklagas till RR, varvid de vanliga reglerna om prövningstillstånd i 36 § FPL gäller. Dessa regler innebär att RR meddelar prövningstillstånd bara

1. om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av RR (prejudikatsdispens) eller
2. om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i KR uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag (domvilla).

Prövningstillstånd i KR kan emellertid meddelas, inte bara då det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av högre rätt eller då det annars finns synnerliga skäl (extraordinär dispens) att pröva överklagandet, utan också då anledning förekommer till ändring i det slut vartill LR kommit (ändringsdispens). KR kan följaktligen, till skillnad från RR, meddela prövningstillstånd bara av det skälet att man anser att underinstansen dömt fel (34 a § FPL). Notera härvid att ett beslut av KR att vägra prövningstillstånd är överklagbart.

LR:s eller KR:s beslut om avgiftsunderlag för egenavgifter får inte överklagas av allmänna ombudet utan av RFV. RFV:s partsställning är här densamma som gäller vid överklagande av SKV:s beslut. Se avsnitt 22.1 4 st.

Bestämmelser om vad som gäller vid överklagande av LR:s och KR:s beslut förekommer endast sparsamt i SBL. I stället görs där i 22 kap. 13 § en hänvisning till 6 kap. 10–24 §§ TL, vars bestämmelser också gäller för mål enligt SBL.

Ytterligare beslut som inte kan överklagas till KR

Utöver de två inledningsvis nämnda besluten av LR avseende kostnadsavdrag och särskild redovisning av arbetsgivaravgifter som inte får överklagas, finns ytterligare en beslutstyp som inte får föras vidare till KR, nämligen LR:s beslut avseende SKV:s beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen. Observera att överklagandeförbudet bara gäller avvisningsbeslut på grund av att en omprövningsbegäran har kommit in för sent. Om SKV däremot avvisar ett överklagande såsom för sent ingett finns inte någon begränsning i talerätten, utan den skattskyldige kan fullfölja sin talan i såväl KR som, efter prövningstillstånd, RR.

Skattskyldig får bara överklaga beslut som gått honom emot

Den specialregel i 22 kap. 3 § 2 st. SBL som säger att skattskyldig får överklaga SKV:s beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne, saknar sin motsvarighet vad avser skattskyldigs talan mot LR:s och KR:s beslut. Vid överklagande av skattedomstols beslut gäller följaktligen basregeln om kontraritet i 33 § FPL, innebärande att LR:s eller KR:s beslut måste ha gått den skattskyldige emot för att han ska få överklaga.

Det allmänna får alltid överklaga

För SKV:s vidkommande gäller dock att kontraritet inte fordras. Således stadgas i 6 kap.17 § TL, dit 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, att SKV inom den för verket gällande tiden för överklagande får föra talan till den skattskyldiges förmån, varvid verket har samma behörighet som den skattskyldige. Motsvarande gäller för det allmänna ombudet om ombudet fört det allmännas talan. Man kan här tala om en rätt för det allmänna att ta över den talerätt som den skattskyldige har men kanske inte alltid utnyttjar. Att det allmänna har samma behörighet som den skattskyldige betyder bl.a. att talan inte får ändras men att det allmänna får ändra yrkandet om inte sakens identitet därigenom ändras eller t.ex. yrka befrielse från det skattetillägg, som har föranletts av ställningstagandet i den skattefråga som är under prövning.

En konsekvens av det allmännas rätt att alltid överklaga till skattskyldigs fördel blir, att om allmänna ombudet till nackdel för en skattskyldig överklagar SKM:s beslut i LR och vinner målet fullt ut, ombudet har rätt att ångra sig och i KR yrka ändring till skattskyldigs fördel.

Företrädare för det allmänna

Som framgår ovan får SKV överklaga LR:s och KR:s beslut oavsett om de är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. Denna möjlighet för SKV att överklaga en skattedomstols beslut föreligger dock inte om det allmänna ombudet har överklagat verkets beslut i en fråga. Om så är fallet är det allmännas talerätt i KR och RR nämligen exklusivt förbehållen allmänna ombudet.

Överklagande inom två månader

För överklagande av LR:s och KR:s beslut i mål gällande upp-
börd, arbetsgivaravgifter, moms och företrädersansvar, liksom för övrigt också i taxeringsmål, gäller en tvåmånadersfrist. Härvid ska skattskyldigs överklagande ha kommit in inom två månader från den dag vederbörande fick del av beslutet medan det allmänna, dvs. SKV och, i förekommande fall, allmänna ombudet, har att inge överklagandet inom två månader från den dag beslutet meddelades. Varken SKV eller allmänna ombudet behöver således delges LR:s och KR:s domar.

**Anslutnings-
överklagande**

Om en part har överklagat ett beslut av LR eller KR, får även motparten som har haft rätt att överklaga beslutet ge in ett överklagande, trots att den för honom gällande tiden för över-

klagande gått ut, s.k. anslutningsöverklagande. Ett sådant överklagande ska ges in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts. Bestämmelsen, som finns i 6 kap. 14 § TL, reglerar en rätt för part, dvs. skattskyldig eller SKV/allmänna ombudet, som inte själv fört talan inom sin överklagandefrist, att inom en månad från utgången av motpartens överklagandetid yrka ändring i LR:s eller KR:s beslut. Av lagförarbetena framgår att reglerna om anslutningsöverklagande har till syfte att förebygga att överklagande inges enbart därför att en part befarar att motparten ska överklaga.

Reglerna om anslutningsöverklagande innebär att om en skattskyldig fått del av LR:s dom t.ex. den 19 augusti 2003, SKV eller, i förekommande fall, allmänna ombudet, oavsett när den skattskyldige under sin fatalitetid gett in sitt överklagande, har tid på sig att inge anslutningsöverklagande t.o.m. den 19 november 2003. Anslutningsöverklagandetiden för en skattskyldig – i fall då SKV eller allmänna ombudet överklagat LR:s dom – löper alltid ut tre månader från dagen för LR:s dom. En förutsättning för att ett anslutningsöverklagande ska kunna prövas, är att den som ger in det är taleberättigad, dvs. att talan i föregående instans till någon del gått honom emot.

Om det första överklagandet återkallas eller eljest förfaller, så förfaller också anslutningsöverklagandet. Detta innebär att om exempelvis en skattskyldigs överklagande avvisas såsom för sent inkommet, så ska även SKV:s eller allmänna ombudets eventuella anslutningsöverklagande avvisas (jfr RÅ 1962 Fi 1407). Anslutningsöverklagande som ingetts till RR har ansetts förfallet då prövningstillstånd inte meddelats den part som först överklagat (RÅ 1972 ref. 64). Den generella skrivningen i lagtexten torde innebära att anslutningsöverklagandet inte behöver röra samma sak som den först anhängiggjorda talan avser. Inget torde således hindra part från att ge in ett anslutningsöverklagande avseende exempelvis fastställt avgiftsunderlag, trots att motpartens överklagande avser en helt annan sak, exempelvis skattetillägg.

Det händer inte sällan att parterna, och kanske framför allt då SKV och allmänna ombudet, får del av motpartens överklagande först efter det att tiden för anslutningsöverklagande löpt ut. I de fall då part inte ämnar att själv överklaga, men däremot kan tänka sig att inge anslutningsöverklagande, bör han därför hos överklagande- och beslutsinstansen bevaka om överklagande kommit in och, om det behövs, när tiden för anslutningsöverklagande går ut.

Det är inte nödvändigt eller ens praktiskt möjligt för allmänna ombudet självt att föra pennan i alla mål där ombudet är part utan

ombudet kan uppdra åt en tjänsteman vid SKV att föra ombudets talan i domstol.

Sakprocess

Skattebetalningsprocessen är, liksom numera också taxeringsprocessen, en sakprocess. Utmärkande för en sådan är att väckt talan inte får ändras, dvs. saken, processföremålet, måste förbli intakt under processens hela förlopp. Någon legal definition av sakbegreppet finns inte. Detta innebär att processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet, klagandens yrkande samt de omständigheter han åberopar till stöd för detta. Klaganden får således inte byta grund för sin talan och motparten får inte framställa äkta kvittningsinvändningar. Där emot får motparten framställa s.k. oäkta kvittningsinvändningar. Den oäkta kvittningen är emellertid inte någon kvittning i egentlig mening, utan endast ett åberopande av motfakta som hänför sig till just det yrkande som klaganden framställt. Vad som i processen ska anses utgöra en oäkta kvittning styrs således helt av hur väl saken har individualiserats.

Som ändring av talan anses inte det fallet att den skattskyldige begränsar sin talan. Inte heller en utvidgning av talan anses innebära en ändring av densamma, nämligen om fråga bara är om en beloppsmässig utvidgning. Det ligger vidare i sakens natur att åberopande av nya fakta till stöd för ett och samma yrkande, oavsett om dessa nya fakta är hänförliga till bevisningen eller till den rättsliga argumentationen, inte innebär att talan ändras. En närmare genomgång av sakproblematiken i taxeringsprocessen finns i RSV:s "Handledning för taxeringsförfarandet" s. 217 f. som analogivis äger sin tillämpning också på skattebetalningsprocessen.

Utan hinder av förbudet mot taleändring i 6 kap. 18 § TL, ges i samma kapitel 19 § utrymme för LR, men inte KR eller RR, att tillåta ändring av talan i visst fall och följaktligen pröva en ny fråga utan föregående omprövning. En första förutsättning härför är dock att det nya yrkandet kommit in inom överklagandetiden. Därtill kommer att den nya frågan måste ha ett samband med den fråga som överklagats och att några särskilda olägenheter inte uppkommer för LR genom att en ny fråga förs dit (jfr RÅ 2000 ref. 50). Bestämmelsen strider egentligen mot grundprinciperna för TL, men den har ansetts befogad främst med hänsyn till processekonomiska skäl, eftersom bestämmelsen möjliggör kumulation (sammanslagning) av två mål som har samband med varandra utan att ett nytt överklagande måste ges in och processmaterialet dubbleras.

Som framgår ovan kan LR underlåta att ta upp en ny fråga till prövning. I sådana fall ska domstolen fatta ett förmligt avvisningsbeslut. Vad gäller agerandet i övrigt i en sådan situation har domstolen fria händer. Man får således överlämna den nya frågan till SKV för omprövning men man behöver inte göra det.

Frågan om när domstolen ska överlämna en avvisad talan till SKV för omprövning är mycket sparsamt berörd i förarbetena till TL. I propositionens specialmotivering sägs således bara att rätten från fall till fall får bedöma om det med hänsyn till yrkandets beskaffenhet framstår som lämpligt att göra så. Grundar sig avvisningsbeslutet på det faktum att den nya frågan väckts för sent ska frågan naturligtvis inte överlämnas till SKV. Om i stället avvisningsbeslutet grundar sig på det faktum att den nya frågan inte har tillräckligt nära samband med den fråga som är föremål för domstolens prövning kan det förefalla lämpligt att domstolen, i vart fall som en huvudregel, överlämnar den nya frågan för omprövning. Detta gäller inte minst i de fall då talan utvidgats i rätt tid men domstolens avvisningsbeslut fattas efter det att överklagandetiden gått ut. I sådana fall kan ju den skattskyldige inte på annat sätt få en omprövning till stånd. Ett undantag från denna huvudregel skulle kunna vara att talan rörande den nya frågan närmast är att karaktärisera som en misstagstalan. Grundar sig avvisningsbeslutet på att det skulle vara en olägenhet för domstolen att pröva den nya frågan, ligger det i sakens natur att frågan bör överlämnas till SKV.

Väljer domstolen att överlämna frågan till SKV ska omprövning, märkligt nog, ske enligt 21 kap. 4 § SBL och inte enligt 22 kap. 6 § SBL. Fråga blir då alltså om en ordinarie omprövning och inte om en s.k. obligatorisk sådan. Klaganden måste således ge in ett nytt överklagande om han inte är nöjd med det följande omprövningsbeslutet.

Deldom

I 6 kap. 22 § TL finns en bestämmelse som säger att om det finns fler frågor i samma mål, särskilt beslut får meddelas i någon av dem trots att handläggningen i övrigt inte har avslutats, s.k. deldom. Deldomen skiljer sig härvidlag från mellandomen nedan, såtillvida som att domstolen i deldom slutgiltigt avgör en av flera frågor i avvaktan på prövning av övriga anhängiggjorda frågor, medan mellandom avser fall då domstolen inte slutgiltigt avgör en viss självständig fråga utan i stället fattar särskilt beslut beträffande en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet. I och för sig skulle det kunna ifrågasättas om man i skattebetalningsprocessen har behov av deldomsinstitutet, eftersom varje fråga som väcks skulle kunna utgöra ett mål. Praktiska skäl talar dock för att olika skatte-

betalningsfrågor rörande en och samma skattskyldig och ett och samma beskattningsår (redovisningsperiod) i en och samma instans, oavsett om frågorna väckts vid ett eller flera tillfällen, kumuleras och att, om det blir aktuellt att döma i en eller flera frågor, avgörandet får formen av en deldom i stället för att frågan bryts ut till ett särskilt mål.

Som exempel på när det är motiverat att meddela deldom nämns i betänkandet (SOU 1998:21 s. 170) det fallet att en av flera frågor är otvistig. I propositionen 1989/90:74 s. 378 nämns det exemplet att en delfråga rör ett stort belopp. Är den frågan okomplicerad kan den lämpligen avgöras utan att man avvaktar den komplicerade utredning som krävs i övriga frågor.

För att deldom ska kunna meddelas krävs inte något yrkande från parterna utan domstolen kan besluta härom på eget initiativ om man finner en sådan ordning lämplig. En deldom kan överklagas på samma sätt som övriga domar. Beslutar rätten att avslå en begäran om deldom, är det emellertid fråga om ett sådant beslut under handläggningen som enligt 34 § FPL inte får överklagas särskilt utan endast i samband med överklagande av huvudbeslutet.

Mellandom

Av 6 kap. 23 § TL framgår att ”om det är lämpligt med hänsyn till utredningen, får särskilt beslut ges över en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet eller över hur en viss uppkommen fråga, som främst angår rättstillämpningen, ska bedömas vid avgörandet av saken”, s.k. mellandom. I ovannämnda proposition (s. 378) exemplifierar föredragande statsråd tillämpningsområdet för mellandomsinstitutet vad avser inkomsttaxeringen på följande sätt:

”Ett exempel då det kan vara lämpligt att meddela mellandom är då fråga är om någon är att anse som bosatt här i landet eller inte samtidigt som det råder tvist om de eventuella skattepliktiga inkomsternas storlek. Om den skattskyldige över huvudtaget inte ska beskattas här i landet kan utredningen om intäkternas storlek avvaras. Om bosättningsfrågan avgörs genom mellandom kan processen därefter koncentreras till just de frågor som därigenom blir aktuella i målet. Det innebär givetvis stora processekonomiska fördelar om parterna genom mellandomen inte behöver utreda eller argumentera beträffande sådana omständigheter som sedan visar sig sakna betydelse i målet.”

När mellandom meddelas bestämmer rätten med hänsyn till omständigheterna om talan mot domen ska föras särskilt eller endast i samband med talan mot rättens slutgiltiga avgörande i

målet. I propositionen 1989/90:71 s. 48 sägs i detta avseende såvitt gäller civilmål i allmän domstol att avgörandet om mellandom som sådan ska vara överklagbar eller ej bör ske med utgångspunkt i hur säker domstolen är på att mellandomen är riktig. Har syftet med att meddela mellandom t.ex. varit att parterna inte vidare ska utreda eller argumentera i den delen av målet och tror rätten att domen kommer att stå sig i överrätt i denna del finns det ingen anledning att tillåta att mellandomen överklagas särskilt. Är emellertid utgången i mellandomsfrågan mer tveksam kan det vara av värde att få frågan lagakraftvunnet avgjord.

Om rätten beslutar att domen ska vara särskilt överklagbar gäller den i 6 kap. 13 § TL föreskrivna tvåmånadersfristen för överklagande. I sådana fall är det naturligt att rätten låter målet i övrigt vila till dess mellandomsfrågan är lagakraftvunnet avgjord. Det ligger också i sakens natur att en överklagad mellandom ska avgöras skyndsamt av överinstansen.

Mellandom kan beslutas på yrkande av part eller ex officio. Om rätten, efter att part yrkat mellandom, beslutar att inte meddela sådan, får detta beslut inte överklagas särskilt.

Muntlig förhandling

Vid handläggningen av mål om särskild avgift i LR och KR ska muntlig förhandling hållas, om den skattskyldige begär det. Av naturliga skäl behövs dock ingen muntlig förhandling om domstolen har för avsikt att ändå bifalla yrkandet och undanröja skattetillägget (6 kap. 24 § TL).