

## 19 Omprövning

### 19.1 Allmänt

Bestämmelserna om omprövning finns i 21 kap. SBL. Enligt bestämmelserna i 1 kap. 4 § 1 st. SBL gäller allt vad som sägs i detta kapitel om skatt och skattskyldig också skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta. SBL:s bestämmelser om omprövning gäller dock endast för beslut som fattats enligt SBL. Beslut fattade enligt ML omprövas enligt bestämmelserna i ML eller förvaltningsrättsliga regler.

Av 23 kap. 7 § SBL framgår att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om skatt eller ett taxeringsbeslut inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som beslutet gäller. Skatt ska således betalas även om beslutet omprövas eller överklagas. En åtgärd enligt SBL får verkställas även om beslutet om åtgärden inte vunnit laga kraft (23 kap. 8 § SBL).

### 19.2 Beslut enligt ML

Det finns ett antal beslut som fattas med stöd av reglerna i ML, se avsnitt 2.2.1. Dessa beslut omprövas normalt inte, såsom de vanligaste beslutstyperna på momsområdet, enligt 21 kap. SBL. Att så är fallet beror på att ML, i motsats till vad som med vissa undantag gäller för överklagande enligt 20 kap. ML, inte hänvisar till SBL och gör dess bestämmelser tillämpliga. Vidare sägs i 21 kap. 1 § SBL att SKM ska ”ompröva beslut enligt denna lag”, dvs. kapitlets omprövningsbestämmelser gäller enbart beslut fattade enligt SBL.

Med hänsyn härtill ska beslut fattade enligt ML i första hand omprövas enligt de bestämmelser i ML som reglerar omprövning, t.ex. 19 kap. 5 § ML. I andra hand, om ML saknar omprövningsbestämmelser för en viss beslutstyp, ska omprövning ske enligt förvaltningsrättsliga regler. Enligt 27 § FL är SKM skyldig att ompröva ett beslut om beslutet är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, om beslutet kan ändras snabbt och enkelt och det kan ske utan att det blir till nackdel för någon enskild part. Om inte de specifika förhållanden som anges i 27 § FL är för handen regleras

omprövningen av praxis avseende förvaltningsbeslutens negativa rättskraft, dvs. om beslutet är orubbligt eller inte. Helt kort kan sägas att avgörande för om ett förvaltningsbeslut har negativ rättskraft är om det betraktas som gynnande, betungande eller ett avslag (se vidare härom prop. 1985/86:80 s. 38 och Hellners m.fl., Nya förvaltningslagen, 5 uppl. 1999 s. 293 ff.). De två sistnämnda beslutskategorierna saknar negativ rättskraft och kan således omprövas. Betungande beslut kan ändras både i skärpande och mildrande riktning. Det bör också nämnas att även gynnande beslut kan ändras i vissa undantagsfall. Mot denna bakgrund är det nödvändigt att bedöma till vilken av de tre kategorierna ett visst beslut hör. Som exempel kan nämnas att ett beslut om frivillig skattskyldighet för konstnärer enligt 1 kap. 2 b § ML är ett gynnande beslut.

### 19.3 Beslut som kan omprövas

#### 21 kap. 1 § SBL

Skattemyndigheten skall, om inte annat följer av 2 eller 3 §, ompröva ett beslut enligt denna lag i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. Att omprövning skall göras när den skattskyldige överklagat ett beslut följer av 22 kap. 6 §.

Om något beslut i en fråga enligt denna lag inte har fattats, får skattemyndigheten besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.

Skattemyndigheten får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. *Lag (1997:483)*.

Paragrafen innehåller lagens huvudregel om omprövning. SKM ska, om inte annat följer av 21 kap. 2 och 3 §§ SBL, ompröva ett beslut enligt SBL som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller av andra skäl. Denna skrivning innebär att så gott som alla beslut som fattas enligt SBL kan bli omprövade.

Den typ av omprövning som regleras i 21 kap. 1 § SBL brukar benämnas vanlig omprövning för att den ska kunna särskiljas från s.k. obligatorisk omprövning enligt 22 kap. 6 § SBL, dvs. omprövning i samband med överklagande (se avsnitt 20.5). Även beslut om efterbeskattning utgör omprövningsbeslut.

Omprövning kan ske både på begäran av den skattskyldige och på SKM:s eget initiativ. Ett sådant beslut kan följas av nya omprövningsbeslut rörande samma sakfråga, såvida inte hinder för omprövning föreligger av tidsskäl eller andra skäl (se avsnitt 19.4).

I förhållande till tidigare reglering i ML är 21 kap. 1 § 2 st. SBL nytt. Ett omprövningsbeslut behöver inte alltid direkt föregås av ett beslut. Har inte beslut fattats så blir således det första beslutet

rörande den skattskyldige att anse som omprövningsbeslut. Exempel på detta är de fall där SKM upptäcker en företagare som bedriver momspliktig verksamhet utan att ha anmält detta till SKM. Det beslut som då fattas om skatt blir ett omprövningsbeslut.

SKM är i princip alltid skyldig att ompröva ett beslut om förutsättningar för omprövning föreligger. För att SKM inte ska behöva ompröva frågor avseende småbelopp har i 21 kap. 1 § 3 st. SBL införts en regel om att SKM får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Någon motsvarande möjlighet för SKM att låta bli att ompröva mindre belopp om den skattskyldige begär det finns inte.

Vad som är att anse som mindre belopp har inte angivits varken i SBL eller i förarbetena till SBL. I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74) har departementschefen framhållit att det är tillräckligt att lagstiftningsvägen ge utrymme för SKM att underlåta att på eget initiativ ompröva beslut om omprövningen skulle avse ett mindre belopp. Härvid kan belopp som understiger 500 kronor anses som mindre belopp.

I de fall fråga avseende småbelopp förekommer i mer än en redovisningsperiod bör det som sägs i avsnitt 19.6.4 om belopp av någon betydelse i motsvarande situation kunna ge vägledning.

## 19.4 Hinder mot omprövning

### 19.4.1 Allmänt

#### 21 kap. 3 § SBL

Om en fråga som avses i 1 § har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får skattemyndigheten inte ompröva frågan.

Trots bestämmelsen i första stycket får en fråga som har avgjorts av en länsrätt eller en kammarrätt genom beslut som fått laga kraft omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats efter beslutet. *Lag (1997:483).*

SKM har enligt SBL:s regler såväl befogenhet som skyldighet att ompröva sina egna beslut. Dessa regler innebär bl.a. att SKM är oförhindrad att ompröva en viss fråga även om samma fråga tidigare varit föremål för prövning eller omprövning av SKM. En och samma fråga kan med andra ord omprövas hur många gånger som helst. Hinder mot omprövning föreligger dock om en fråga är föremål för prövning av allmän förvaltningsdomstol (litis pendens) eller har avgjorts av sådan domstol (res judicata) såvida inte förhållanden som anges i 21 kap. 3 § 2 st. SBL är för handen.

#### 19.4.2 Omprövningsföremålet

På skatteområdet föreligger en renodlad sakprocess. Det sagda innebär för domstolarnas del att de enbart har att pröva den fråga som överklagandet gäller och att domstolen inte ska uttala sig om skatteberäkningen. Om domstolens beslut innebär att klaganden helt eller delvis vinner bifall till sin talan är det i stället SKM som ska beräkna skatten i form av ett beslut om vissa debiteringsåtgärder enligt 11 kap. 20 § SBL.

För SKM:s del gäller dock att ett omprövningsbeslut, som innebär en ändring av tidigare ställningstagande, består av två moment. Det ena momentet utgör ett ställningstagande i själva sakfrågan eller sakfrågorna och det andra momentet utgör ett bestämmande av skatten (jfr prop. 1989/90:74 s. 293). Varje sakfråga kan bli föremål för omprövning.

En viktig princip när det gäller att avgränsa saken är den om "taxeringsårets slutenhet", som i mervärdesskatterettsligt hänseende motsvaras av "redovisningsperiodens slutenhet". Detta innebär att saken individualiseras av den redovisningsperiod till vilken den är hänförlig. Det innebär således att en skattskyldig utan hinder av att en viss fråga avseende exempelvis redovisningsperioden april 2001 blivit rättskraftigt avgjord i LR, kan begära omprövning av "samma" fråga rörande annan redovisningsperiod.

Har SKM fattat ett beslut om skönsbeskattning, oavsett om deklaration lämnats eller inte, anses även ett skönsmässigt avdrag för den ingående moms ha medgetts. I prop. 1993/94:99 s. 210 sägs bl.a. att vid en skönsmässig fastställelse av skatt att betala görs en samlad bedömning av beloppets storlek, varvid inte bortses från förekomsten av ingående moms. Om den skattskyldige invänder mot skönsbeskattningsbeslutet att han har avdragsgill ingående moms att kvitta mot den utgående moms kan en sådan invändning således inte godtas, eftersom omprövningsföremålet i dessa fall utgörs av hela den fastställda skatten.

#### 19.4.3 Res judicata

SKM är förhindrad att ompröva en fråga som har avgjorts genom ett lagakraftvunnet beslut av allmän förvaltningsdomstol. Frågan är då res judicata och den får inte omprövas på nytt. Detta innebär att vid bedömningen av om det föreligger hinder för omprövning måste SKM beakta reglerna om en doms rättskraft. Rättskraftsinstitutet medför att parterna kan lita på och inrätta sitt handlande efter den meddelade domen utan att behöva riskera att ett nytt förfarande hos SKM eller att en ny process hos domstol inleds om samma sak.

Har en fråga avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet beslut mister alla omständigheter, som hade kunnat åberopas i domstolen, sin rättsliga betydelse (prekluderas) genom domen. En begäran om omprövning av en fråga, som en domstol tidigare prövat, ska således avvisas på grund av att res judicata föreligger, även om den skattskyldige anför omständigheter eller kommer in med annan bevisning än vad han tidigare har gjort. Den skattskyldige kan således inte senare begära omprövning eller överklaga samma fråga med yrkande att frågan ska bedömas annorlunda därför att han har kommit på en annan omständighet som talar för honom. Skulle däremot en ny relevant omständighet (s.k. facta superveniens) inträffa efter domen kan frågan omprövas (se vidare nedan).

När det gäller att bestämma en doms rättskraft är reglerna om taleändring i domstol av avgörande betydelse. En samstämmighet finns på det sättet att om åberopandet av en ny omständighet eller framställandet av ett nytt yrkande skulle innebära att en ny sak eller fråga väcks och därför utgör en otillåten taleändring, får den nya saken eller frågan inte avvisas som res judicata om den aktualiseras i ett nytt ärende. Om frågan förs in i målen hos LR men denna inte tillåter taleändringen, får frågan inte avvisas av SKM om den kommer upp som ett ärende om omprövning (se prop. 1989/90:74 s. 374).

En dom avseende en momsfråga har endast rättskraft i momshänseende och rättskraften sträcker sig aldrig längre än den redovisningsperiod som varit föremål för prövning i domen. Samma fråga kan därför på nytt prövas såvitt avser ett annat skatteslag eller en annan redovisningsperiod. Domen kan dock ofta ha bevisverkan vid prövningen av ett annat skatteslag eller senare redovisningsperioder om förutsättningarna är desamma.

#### **Undantag från res judicata**

Av framställningen ovan kan man få den uppfattningen att regeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL utgör ett absolut omprövningshinder för SKM. Så är emellertid inte fallet. En fråga, som har avgjorts av domstol, kan nämligen under vissa specifika förhållanden omprövas av SKM, nämligen:

1. då KR eller RR meddelat resning i ett mål och därefter överlämnat handlingarna i målet till SKM för vidare handläggning,
2. då nya relevanta omständigheter inträffat efter domstolens dom, s.k. facta superveniens, samt
3. då 21 kap. 3 § 2 st. SBL är tillämplig, dvs. vid ändrad RR-praxis. Se nedan under kantrubriken ”Att bryta dom”.

För att facta superveniens ska föreligga är det inte tillräckligt att den nya omständigheten blivit känd för parterna först efter domen. Hittar den skattskyldige en tidigare bortglömd faktura eller företer han ett efter domen upprättat intyg som styrker att han är berättigad till ett av domstol vägrat avdrag, föreligger således inte facta superveniens. Sådana omständigheter omfattas alltså av den lagakraftvunna domens rättskraft.

### **Att bryta dom**

Nya omständigheter som faktiskt inträffat efter en dom (facta superveniens) omfattas aldrig av domens rättskraft. Ny rättspraxis anses inte utgöra facta superveniens. För alla typer av sakprocesser gäller således generellt att en fråga som avgjorts genom en lagakraftvunnen dom inte, om vi bortser från ansökningsförfaranden, kan bli föremål för förnyad prövning även om avgörandet strider mot ett senare tillkommet prejudikat. Frågan är och förblir res judicata. Ett så strikt synsätt skulle emellertid, vad gäller bl.a. momsprocessen, kunna leda till stötande resultat. Utan hinder av att res judicata föreligger får SKM därför ompröva en fråga som avgjorts av LR eller KR genom beslut som fått laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett senare meddelat avgörande från RR.

Bestämmelsen i 21 kap. 3 § 2 st. SBL är inte bara tillämplig då RR ändrar tidigare praxis utan också då RR för första gången tar ställning till hur en viss fråga ska bedömas.

Med hänsyn till hur lagrummet har utformats ligger det nära till hands att tro att SKM på eget initiativ kan tillämpa den paragrafen också till den skattskyldiges nackdel. Så är emellertid inte fallet, vilket framgår av förarbetena till motsvarande bestämmelse i TL som torde kunna ge ledning även vid tillämpning av SBL.

Den omständigheten att skattskyldig är berättigad till omprövning utan hinder av res judicata vid ny rättspraxis, innebär inte att SKM har någon skyldighet att vid sådan ny praxis gå igenom gamla ärenden för att se om det finns avgöranden som strider mot det nya prejudikatet. Det ankommer i stället i dessa fall på de skattskyldiga att inom sexårsfristen begära omprövning.

#### *Exempel 1*

Undantaget i 21 kap. 3 § 2 st. SBL kan exemplifieras på följande sätt. Två företag överklagar var sitt beslut, enligt vilka identiska avdrag för ingående moms inte medgivits. LR bifaller, i enlighet med då gällande praxis, inte överklagandena. Det ena företaget nöjer sig med LR:s dom och domen vinner laga kraft. Det andra företaget överklagar hos KR och därefter hos RR. RR ändrar praxis och medger avdraget. Det företag som inte klagade på LR:s dom kan då med stöd av 21 kap. 3 § 2 st. SBL hos SKM begära

omprövning och utan hinder av res judicata få en omprövning till stånd. För att kunna prövas måste dock begäran om omprövning ha kommit in i rätt tid.

#### **19.4.4 Litis pendens**

Det är en grundläggande rättsprincip att hinder mot omprövning föreligger om det redan pågår en domstolsprocess om samma sak (litis pendens). Så är fallet då en skattskyldig har överklagat ett beskattningsbeslut till LR avseende en eller flera sakfrågor och handlingarna har översänts till LR men det ännu inte föreligger någon dom. SKM är således förhindrad att företa en omprövning av samma sakfråga eller sakfrågor på grund av litis pendens.

SKM ska i dessa fall, om omprövning begärts av den skattskyldige, meddela den skattskyldige om detta hinder samt skicka handlingen med begäran om omprövning till LR. Om den skattskyldige i ett sådant fall har kommit med nya grunder och bevis bör SKM yttra sig över detta i anslutning till att handlingarna överlämnas till LR.

I de situationer där lagstiftaren har föreskrivit ett ansökningsförfarande, antingen direkt eller indirekt, får den skattskyldige, oavsett om en fråga avgjorts av domstol, komma in med i princip hur många nya ansökningar som helst, så länge eventuella tidsfrister för ansökningarnas ingivande inte är försuttna. Exempel på situationer där lagstiftaren har föreskrivit ett ansökningsförfarande är då den skattskyldige begärt att få redovisa moms i skattedeklaration enligt 10 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL.

I de fall den skattskyldige skickar in en ny ansökan (i stället för att begära omprövning) kan SKM, utan hinder av litis pendens pröva ansökan om SKM avser att helt eller delvis bifalla den samma. Om så ej är fallet bör SKM avvisa ansökningen under åberopande av sistnämnda prövningshinder. I en res judicata-situation ska förnyad prövning ske oavsett om SKM avser att bifalla eller avslå ansökningen.

## **19.5 Omprövning på initiativ av den skattskyldige**

### **19.5.1 Allmänt**

Syftet med omprövningsförfarandet är att LR inte i onödan ska belastas med otvistiga ärenden. Ett annat syfte är att ett ärende inte ska behöva avgöras på högre nivå än dess beskaffenhet kräver (se prop. 1989/90:74 s. 318). I vissa fall kan det vara oklart om den skattskyldige begär omprövning eller överklagar ett beslut. I dessa fall bör SKM vara försiktig med att tolka den skattskyldiges

skrivelse som ett överklagande (jfr prop. 1989/90:74 s. 319). Om den skattskyldiges skrivelse är tvetydig och svårtolkad bör dock SKM utreda vad den skattskyldige önskar (jfr serviceskyldigheten enligt 4 § FL och JO:s uttalande i ärende 1995/96:JO1 s. 234 beträffande tolkning av skrivelse från skattskyldig).

### 19.5.2 Behörighet att begära omprövning

Enligt 21 kap. 1 § SBL ska SKM ompröva ett beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Den som har rätt att begära omprövning är den skattskyldige eller behörig företrädare för denne. Vem som är skattskyldig framgår av 1 kap. 2 § ML.

Som allmänna förutsättningar att föra talan i domstol gäller att den som för talan har partsbehörighet, processbehörighet och saklegitimation. Motsvarande förutsättningar gäller även för den som hos SKM begär omprövning. Föreligger någon brist i sådant hänseende för den som begär omprövning ska en sådan begäran avvisas. Vad som avses med dessa begrepp behandlas i avsnitt 20.4.

En fysisk person kan själv eller genom befullmäktigat ombud eller genom legal ställföreträdare begära omprövning. Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer företräds av sin styrelse eller, vilket är vanligt, firmatecknare. Handelsbolag företräds av bolagsmännen eller särskild firmatecknare. SKM kan kontrollera vem som är behörig att företräda dessa juridiska personer, vilka naturligtvis även kan anlita ombud i skatteärenden. Ombudet företräder då sina klienter i dessa ärenden enligt fullmakt. Enligt bestämmelsen i 23 kap. 6 § SBL förutsätts dock att de uppgifter som lämnats för en skattskyldig juridisk person får anses ha lämnats av den skattskyldige. Detta under förutsättning att det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige.

### Konkurs

Sedan ett beslut om konkurs har meddelats får, enligt 3 kap. 1 § KonkL, gäldenären inte råda över egendom som tillhör konkursboet. Enligt 3 kap. 9 § KonkL får konkursboet överta gäldenärens talan om rättegång pågår mellan gäldenären och någon annan om sådan egendom som hör till konkursboet.

För det fall att en skattskyldig har initierat ett omprövningsärende och han försätts i konkurs under handläggningens gång bör SKM kontakta konkursförvaltaren. Denne kan då välja att träda in som part i ärendet, vilket får till följd att den skattskyldiges partsbehörighet upphör. Om konkursförvaltaren väljer att inte inträda som part förblir den skattskyldige behörig att agera i ärendet (3 kap. 9 § 1 st. KonkL).



Om den skattskyldige är försatt i konkurs torde endast konkursförvaltaren vara behörig att initiera en process och agera i målet. Avstår konkursförvaltaren från att föra talan torde dock konkursgäldenärens talerätt inte vara inskränkt. Rättspraxis på området gäller främst inkomsttaxering. Denna rättspraxis är dock analogt tillämplig på momsområdet.

Frågan om talerätten i process där talan mot gäldenären väckts först efter beslutet om konkurs, har prövats i RÅ 1996 ref. 7. Målet handlade om eftertaxering av ett bolag. Bolaget försattes i konkurs den 10 mars 1992 och SKM yrkade eftertaxering i ansökan den 7 december 1993. Ansökan delgavs konkursförvaltaren som uppgav att han inte hade för avsikt att inträda i rättegången. LR eftertaxerade i enlighet med ansökan om eftertaxering och påförde skattetillägg. Den fysiska personen bakom bolaget överklagade LR:s dom och anförde att SKM:s ansökan om eftertaxering inte hade delgivits honom och att han inte fått tillfälle att föra bolagets talan i målet. KR yttrade att enligt 3 kap. 1 § KonkL får konkursgäldenär efter det att beslut om konkurs meddelats inte råda över egendom som tillhör konkursboet. Härav följer, enligt KR:s mening, att talerätten i en process där talan mot gäldenären väckts först efter beslutet om konkurs, inte tillkommer gäldenären utan konkursboet. Konkursförvaltaren har således enligt KR exklusiv talerätt. KR avvisade därför överklagandet. Bolaget överklagade och RR anförde att varken det av KR åberopade stadgandet i 3 kap. 1 § KonkL som fråntar konkursgäldenären möjligheten att råda över egendom som tillhör konkursboet och att åta sig förbindelser som kan göras gällande i konkursen eller någon annan bestämmelse i KonkL hindrar att konkursgäldenären för talan i eftertaxeringsprocessen. Detta ställningstagande stod enligt RR inte i motsatsförhållande till utgången i RÅ 81 1:20 vari RR fann att utgången av ett mål angående konkursbolags inkomsttaxering hade en sådan betydelse för konkursboet att förvaltaren ägde föra konkursbolagets talan i taxeringsmålet för tid före konkursen.

Om ett aktiebolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott är bolaget enligt 13 kap. 49 § (tidigare 19 § 1 st.) ABL upplöst när konkursen avslutas. Som huvudregel gäller att ett på sådant sätt upplöst aktiebolag saknar rättslig handlingsförmåga och därmed även behörighet att uppträda som part. Från denna huvudregel har dock i praxis gjorts vissa undantag.

RR har i RÅ 1996 not. 192 tillerkänt ett genom konkurs upplöst aktiebolag partshabilitet. Den materiella frågan rörde ett aktiebolags rätt till avdrag för ingående moms för mottagna guldpartier. I KR var bolaget klagande och fick bifall till sin talan trots att bolaget upplösts genom att konkursen under processen i KR

avslutats utan överskott. RSV överklagade och yrkade i första hand att KR-domen skulle undanröjas på grund av att KR borde ha avvisat bolagets talan, eftersom bolaget efter avslutad konkurs saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet.

RR anförde följande i fråga om partshabiliteten:

”Om ett aktiebolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott är aktiebolaget enligt 13 kap. 19 § [numera 49 §] aktiebolagslagen upplöst när konkursen avslutas. I enlighet härmed har bolaget upplösts den 18 april 1994, dvs. under målets handläggning i kammarrätten. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet. Från denna regel har emellertid i rättspraxis gjorts vissa undantag (se t.ex. NJA 1979 s. 700). Den skattefordran varom är fråga i målet avser redovisningsperioder som gått till ända före konkursbeslutet. Den skatt som kan komma att återbetalas till bolaget kan medföra en ny utdelning i konkursen. Med hänsyn till detta och övriga upplysta omständigheter får bolaget utan hinder av bestämmelserna i 13 kap. 19 § [numera 49 §] aktiebolagslagen anses ha partshabilitet i den nu förevarande processen. Regeringsrätten delar därför inte RSV:s uppfattning att bolagets talan skulle ha avvisats i kammarrätten.”

Även RÅ 2002 not. 179 är ett exempel på att det förhållandet att ett bifall av ett genom konkurs upplöst bolags talan kan medföra en ny utdelning i konkursen, gör att bolaget anses ha partshabilitet i processen. Avgörandena är ett avsteg från huvudregeln. Ytterligare ett avsteg från huvudregeln utgör RÅ 2000 ref. 41. Förhållandena i målet var att ett bolag försatts i konkurs den 10 september 1993. Konkursen avslutades den 18 januari 1995. SKM fattade beslut om att påföra ytterligare moms samt skatte-tillägg för redovisningsperioder under 1993. Bolaget överklagade till LR som avtog överklagandet. Bolaget överklagade till KR som avvisade bolagets talan på grund av att bolaget saknade partshabilitet.

Av det sistnämnda rättsfallet framgår även att staten vid tingsrätten stämt styrelseledamöterna i bolaget angående företrädaransvar enligt 48 § GML. RR gjorde den bedömningen att vissa undantag från huvudregeln, dvs. att ett bolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet när konkursen avslutas utan överskott, kan göras.

RR fann att det var ovisst om ställföreträdarna skulle få skattefrågan prövad i pågående process i tingsrätten. Ställföreträdarna får därför anses ha ett betydande intresse av att få skattefrågan överprövad i

förvaltningsdomstol. Även rättssäkerhetsskäl talar för att en sådan prövning bör ske. RR fann därför att bolaget trots att det upplösts ska tillerkännas partshabilitet i den aktuella skatteprocessen.

Ännu ett undantag från huvudregeln är RÅ 2002 ref. 76. Där utgick RR från att domstolen i RÅ 2000 ref. 66 I funnit att systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. RR konstaterade vidare att det svenska skattetilläggssystemets förenlighet med konventionen var avhängigt att den enskilde i efterhand har möjlighet att få ett skattetillägg prövat av en domstol som fullt kan tillgodose de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6. RR konstaterade också att Europadomstolen i två domar 2002-07-23, ansökan nr 36985/97 och 34619/97, (Västberga taxi AB och Vulic respektive Janosevic mot Sverige) intog samma ståndpunkt som RR när det gäller skattetillägg och prövningen av artikel 6.

Följden av det ovanstående är, enligt RR, att en skattskyldig alltid är berättigad till en överprövning i förvaltningsdomstol av påförda skattetillägg. Detta gäller även ett bolag som är upplöst efter avslutad konkurs och som av den anledningen annars saknar rättskapacitet och partshabilitet. I det aktuella avgörandet framhöll RR vidare att det därvid var nödvändigt, för att bolaget skulle tillförsäkras en rättssäker prövning av bl.a. aktuellt skattetillägg, att även av SKM på skönsmässig grund fastställda beslut avseende moms m.m. överprövades.

I de fall där omprövning har skett på SKM:s initiativ och den skattskyldige försätts i konkurs under handläggningstiden bör SKM i enlighet med 3 kap. 9 § KonkL bereda konkursförvaltaren möjlighet att inträda i ärendet vid sidan av gäldenären. Om han gör det blir både konkursförvaltaren och konkursgäldenären parter i ärendet och om han väljer att inte inträda, är konkursgäldenären ensam part i ärendet, se även avsnitt 21.3.2.

## **Likvidation**

Vid likvidation av ett aktiebolag har en likvidator övertagit styrelsens ställning som företrädare. När likvidationen är avslutad är bolaget upplöst varvid den rättsliga handlingsförmågan upphör. Om tillgångar yppas för bolaget efter dess upplösning eller om talan väcks mot bolaget eller det annars uppkommer behov av likvidationsåtgärd ska dock likvidationen enligt 13 kap. 43 § ABL fortsätta. En anmälan härom ska genast göras av likvidatorerna. I ett sådant fall är bolaget inte längre att anse som upplöst. När likvidationen fortsätter äger bolaget således rättskapacitet och partshabilitet i den omfattning som behövs för att avveckla det ifrågavarande rättsförhållandet.

I RÅ 1999 ref. 34 har RR, utöver ABL:s bestämmelser om fortsatt likvidation, tillerkänt ett upplöst bolag partshabilitet. I målet

pågick vid tiden för bolagets upplösning en taxeringsprocess mellan bolaget och staten. Den vid tidpunkten för likvidationen pågående taxeringsprocessen innebar att det då och även senare förelåg behov av fortsatta likvidationsåtgärder. RR fann därför att bolaget, trots att upplösning skett och att likvidatorn inte funnit skäl att göra någon anmälan om fortsatt likvidation, skulle tillerkännas partshabilitet i taxeringsprocessen.

## **Fusion**

Vid fusioner uppgår det fusionerade bolaget i ett annat bolag och existerar inte längre efter fusionen. Det överlåtande bolaget upplöses genom fusionen.

I RÅ 2002 ref. 82 konstaterade RR att ett bolag som upplöstes genom fusion efter upplösningen saknar rättshandlingsförmåga och inte kan vara part i en process. Detta innebär dock inte, underströk domstolen, 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 upplöstes. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått.

RR uttalade vidare att det är uppenbart att en fusion inte medför att en process som avser det upplösta bolagets inkomsttaxering för ett förflutet år kan omfatta också det övertagande bolagets inkomsttaxering för samma år. De båda bolagens taxeringar ska alltså hållas åtskilda. Utan hinder av att bolaget upplöstes, ska processen därför även efter upplösningen avse det upplösta bolagets inkomsttaxering.

Se även RSV:s skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, ”Behörighet att vid skattemyndighet och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplöstes genom fusion m.m.”

### **19.5.3 Skriftlig begäran**

#### **21 kap. 4 § 1 st. första meningen SBL**

En skattskyldig som vill begära omprövning skall göra detta skriftligt. *Lag (1997:483).*

En skattskyldigs begäran om omprövning av ett beslut ska göras skriftligt. Kravet på skriftlighet behöver inte innebära någon större formalism (se prop. 1989/90:74 s. 301). Är det fråga om en muntlig begäran som uppenbarligen ska bifallas är det inte något som hindrar att SKM, sedan myndigheten har uppmärksammat på felaktigheten av den skattskyldige, företar rättelsen på ” eget initiativ ” med stöd av sin rätt att inom sexårsperioden fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel.

En begäran om omprövning kan anhängiggöras i form av skrivelse, telegram eller telefax (jfr RÅ 1992 not. 571 där en

besvärshandling inkom per fax). Ett telegram eller telefax ska dock alltid bekräftas med en underskriven handling senare. En begäran om omprövning kan således inte göras muntligt. När väl en skriftlig begäran om omprövning har inkommit till SKM, kan dock den skattskyldige komplettera ärendet muntligt. Den skattskyldige har även möjlighet att muntligen inskränka och utvidga sina yrkanden beloppsmässigt. Eftersom varje sakfråga ska ses var för sig kan han inte muntligen föra in nya yrkanden och omständigheter som hänför sig till en ny sak. Däremot kan han göra detta skriftligt.

Om den skattskyldige skriftligen har begärt omprövning av t.ex. storleken av ett avdrag för ingående moms, uppfyller han inte formkravet om han därefter muntligen yrkar nedsättning av den utgående momsen för att en däri ingående post avser en omsättning som inte är skattepliktig.

#### 19.5.4 Tidsfrist

Omprövning ska ske inom vissa angivna tidsfrister. Vilka dessa är framgår av nedanstående avsnitt.

#### Sexårsfrist

##### 21 kap. 4 § 1 st. andra meningen SBL

Begäran skall, om inte annat följer av 5 §, ha kommit in till skattemyndigheten senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (1997:483)*.

En begäran om omprövning ska enligt huvudregeln ha kommit in till SKM senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Med beskattningsår avses det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller om räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret.

##### *Exempel 2*

SKM har under 2001 påfört den skattskyldige ytterligare moms att betala för redovisningsperioden oktober 2000. Den skattskyldige kan begära omprövning intill utgången av 2006 (2000 + 6 år), om han har kalenderår som beskattningsår. Om han i stället har brutet räkenskapsår som går ut den 31 augusti så kan han begära omprövning intill utgången av 2007 (2001+ 6 år).

**Förlängd sex-  
årsfrist**

**21 kap. 4 § 2 st. SBL**

Även efter den tid som anges i första stycket får omprövning begäras av ett beslut som är till den skattskyldiges nackdel, om den skattskyldige gör sannolikt att han eller hon inte inom två månader före utgången av denna tid fått kännedom om beslutet eller om ett skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som skall betalas. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick sådan kännedom. *Lag (1997:483).*

En skattskyldig som gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av sexårsfristen fått kännedom om ett beslut som är till hans nackdel eller skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som ska betalas, har alltid rätt att komma in med en omprövningsbegäran inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

*Exempel 3*

SKM har under 2001 påfört den skattskyldige ytterligare moms att betala för redovisningsperioden oktober 2000. Om den skattskyldige, som har kalenderår som beskattningsår, gör sannolikt att han inte fått kännedom om beslutet förrän den 20 december 2006 så går tiden för omprövningsbegäran ut först den 20 februari 2007, dvs. efter sexårsfristen.

Motivet för denna bestämmelse är att lagstiftaren vill säkerställa en minimitid för att begära omprövning i fall då SKM:s beslut fattas sent under sexårsfristen. För att förvissa sig om att den skattskyldige verkligen tillställs sent under ordinarie omprövningsperiod fattade beslut, har lagstiftaren vidare föreskrivit en delgivningsskyldighet vad avser dessa beslut. Denna skyldighet regleras i 63 § 3 st. SBF. Enligt denna bestämmelse ska beslut enligt SBL, som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär antingen att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att SKM på eget initiativ omprövat beslut till den skattskyldiges nackdel, delges denne (se avsnitt 19.6.2).

**Tvåmånadersfrist**

**21 kap. 5 § SBL**

En begäran om omprövning skall ha kommit in till skattemyndigheten inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller

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. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, eller
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §. *Lag (1997:483).*

När det gäller vissa beslut, som huvudsakligen avser preliminär skatt men även anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, ska begäran om omprövning ha kommit in inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet. Begäran om omprövning av beslut som gäller anstånd med att lämna deklARATION, anstånd med att betala deklarerat belopp eller anstånd vid omprövning eller överklagande ska således ha kommit in inom tvåmånadersfristen.

**Inkommen handling**

Frågan om när en handling kan anses ha kommit in till SKM regleras i 10 § FL. Där anges i första stycket bl.a. att en handling anses ha kommit in den dag då den, eller en avi om en betald postförsändelse som innehåller handlingen, anländer till myndigheten eller kommer behörig tjänsteman tillhanda.

Kan det antas att handlingen eller en avi om denna en viss dag har lämnats i myndighetens lokal eller avskilts för myndigheten på posten, anses den ha kommit in den dagen om den kommer behörig tjänsteman tillhanda närmast följande arbetsdag (se 10 § 2 st. FL). Eftersom det har betydelse när en handling har kommit in till SKM, t.ex. vid bestämmande av förseningsavgift, överklagandetider etc., ska handlingar alltid ankomststämplas. Lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid är tillämplig vid bedömningen av om begäran om omprövning har kommit in i rätt tid.

Det är den skattskyldige som har bevisbördan för en för sent inkommen begäran om omprövning. Kravet på bevis för att en handling har kommit in i rätt tid belyses i RÅ 1991 ref. 90. (Se vidare avsnitt 20.5.2.)

**För sent inkommen handling**

Har en begäran om omprövning kommit in för sent ska den avvisas. Ett sådant avvisningsbeslut kan överklagas enligt 22 kap. 1 § SBL.

**19.5.5 Felsända skrivelser**

**2 kap. 6 § SBL**

Om den skattskyldige har gett in en handling inom föreskriven tid till en annan skattemyndighet än rätt skattemyndighet, skall handlingen ändå anses ha kommit in i rätt tid. Handlingen skall då omedelbart sändas över till rätt skattemyndighet med uppgift om den dag då handlingen kom in till myndigheten.

Om den skattskyldige inom föreskriven tid har gett in en begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol, får skattemyndigheten ändå pröva ärendet. Begäran skall då omedelbart sändas över till den skattemyndighet som fattat beslutet med uppgift om den dag då begäran kom in till domstolen.

Första stycket gäller även vid inbetalning av skatt. *Lag (1997:483).*

I 2 kap. 6 § SBL anges att ett ärende får prövas även om begäran om omprövning har lämnats till ”fel” SKM eller till allmän för-

valtningsdomstol, dock endast under förutsättning att den har lämnats in i rätt tid. Den SKM som har rätt att fatta omprövningsbeslut är i princip den SKM som har fattat det beslut som begärs omprövat. Skrivelsen ska i så fall omedelbart sändas till rätt myndighet med uppgift om den dag då handlingen kom in (2 kap. 6 § SBL).

Har den skattskyldiges beslutsmyndighet ändrats efter att beslutet fattades är SKM i den nya regionen behörig att göra rättidsprövningen och pröva om hinder föreligger för omprövning samt att meddela omprövningsbeslut. (Se avsnitt 2 om behörig beslutsmyndighet.) Om den skattskyldige lämnar in en begäran om omprövning till annan SKM än behörig SKM, ska skrivelsen omedelbart sändas över till behörig SKM.

För det fall att den skattskyldige ska redovisa moms i sin självdeklaration gäller beslutsbehörighetsreglerna i 2 kap. 1–3 §§ och 5 § SBL, eftersom TL hänvisar till SBL (jfr 12 kap. 2 § 3 st. ML och 10 kap. 31 § 2 st. SBL).

### 19.5.6 Egenhändigt undertecknande

#### 21 kap. 6 § SBL

En begäran om omprövning skall vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller den skattskyldiges ombud. Är den inte det, får skattemyndigheten utfärda ett föreläggande om att den skall undertecknas. Föreläggandet skall innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas. *Lag (1997:483).*

#### Undertecknande eller ej

En begäran om omprövning ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller dennes ombud. Är den inte det, får SKM utfärda ett föreläggande om att den ska undertecknas. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas (21 kap. 6 § SBL). En ej undertecknad omprövningsbegäran utgör således i normalfallet ett direkt prövningshinder för SKM. Skrivningen ”får SKM utfärda” indikerar emellertid en möjlighet för myndigheten att i vissa situationer underlåta föreläggande. En sådan situation kan vara då annat prövningshinder föreligger. Är omprövningsbegäran exempelvis för sent ingiven eller föreligger res judicata, skulle det vara tämligen poänglöst för SKM att vid äventyr av avvisning förelägga skattskyldig att underteckna en omprövningsbegäran. Det skulle nämligen medföra att myndigheten, om den skattskyldige läkte skadan genom ett undertecknande, likväl skulle avvisa omprövningsbegäran på någon av dessa andra grunder, dvs. såsom för sent ingiven respektive såsom varande res judicata. I nämnda fall bör SKM följaktligen underlåta föreläggande om undertecknande och i stället direkt avvisa omprövningsbegäran på någon av dessa andra grunder.



En annan situation då SKM kan underlåta att förelägga den skattskyldige att underteckna sin omprövningsbegäran, är då myndigheten lätt kan konstatera att yrkandet helt eller delvis bör bifallas. Vid sådant förhållande skulle ju SKM ändå vara skyldig att på eget initiativ fatta ett beslut som är till fördel för den skattskyldige. Beslutet kan då lika gärna fattas med utgångspunkt i en inte undertecknad omprövningsbegäran. Samma princip bör tillämpas i situationer då SKM lätt kan konstatera att yrkandet i en inte undertecknad begäran om omprövning inte till någon del kan bifallas, eftersom det ju knappast kan vara meningsfullt att pressa fram en underskrift från den skattskyldige för att därefter omedelbart avslå yrkandet.

#### **Avvisning om ej undertecknad**

Som framgår av lagrummet ovan så måste SKM, för det fall den väljer att förelägga om undertecknande, i föreläggandet ange påföljden för underlåtelserna att efterkomma föreläggandet, dvs. avvisning. För avvisning i denna situation krävs således ett formligt föreläggande om undertecknande vid äventyr av avvisning och att föreläggandet inte följts inom föreskriven tid. Har SKM t.ex. bara uppmanat den skattskyldige att underteckna sin begäran eller har man förelagt honom därtill, utan att samtidigt ange att påföljden vid bristande hörsamhet utgör avvisning, föreligger inte grund för avvisning. Något krav på att ett föreläggande enligt 21 kap. 6 § SBL ska delges den skattskyldige respektive ombudet uppställs dock inte.

Som framgår ovan kan SKM underlåta att förelägga om undertecknande dels i fall då andra prövningshinder redan föreligger, dels i fall då SKM lätt kan konstatera att yrkandet helt eller delvis kan bifallas, dvs. fall där SKM på eget initiativ hade kunnat pröva ärendet, dels i fall då SKM lätt kan konstatera att yrkandet inte till någon del kan bifallas. I övriga situationer bör SKM utfärda ett föreläggande med stöd av 21 kap. 6 § SBL, såvida det inte är ställt utom varje rimligt tvivel att den inte undertecknade inlagan med begäran om omprövning kommer från behörig person (jfr NJA 1991 s. 595.). I det rättsfallet konstaterade nämligen HD att en inte undertecknad besvärslinaga (överklagande), som enligt i det målet gällande rätt skulle vara egenhändigt undertecknad av klaganden eller hans ombud, likväl skulle godtas eftersom det inte rädde något tvivel om att den kom från behörig person. Besvärslinagan bestod av en fotokopia av en handskrivna, undertecknad besvärsskrift vartill hade fogats åtskilliga handlingar som var relevanta för prövningen av det överklagade beslutet. Därjämte förelåg vissa andra omständigheter som klart pekade på att besvärslinagan härrörde från klaganden.

Har SKM fått en undertecknad begäran om omprövning via t.ex. telefax innebär det att SKM endast har fått en kopia av originalet

(se avsnitt 20.4.1, jfr RÅ 1992 not. 571). SKM bör behandla detta på samma sätt som en icke undertecknad begäran om omprövning. SKM kan då förelägga den skattskyldige att underteckna sin begäran om omprövning enligt 21 kap. 6 § SBL enligt de grunder som redovisats ovan.

#### **Fullmakt saknas**

Enligt 49 § FPL ska en person som uppger sig vara ombud för annan person styrka sin behörighet med fullmakt. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i SBL eller FL, men regeln i FPL bör vara vägledande vid handläggningen i omprövningsärenden på SKM. I prop. 1971:30 del 2, uttalade departementschefen att reglerna i 49 § FPL vid behov kunde tjäna till vägledning vid tillämpning av FL och att, i den mån dessa regler inte gav tillräcklig vägledning, ytterligare ledning kunde erhållas i de allmänna rättsgrundsatser om ombud och fullmakt som kommer till uttryck i 12 kap. RB. I denna bestämmelse regleras bl.a. fullmaktens utformning och rättsverkan. Skriftlig fullmakt ska vara undertecknad av parten (12 kap. 8 § RB), den ska företes i huvudskrift (12 kap. 9 § RB) och den ska innehålla ombudets namn och avse visst mål eller rättegång (12 kap. 12 § RB).

Om en begäran om omprövning inkommer undertecknad av en person som uppger sig vara ombud för en annan person och om det inte klart framgår att denne har fullmakt, ska fullmakt i original krävas in. Fullmakten kan avkrävas antingen det uppgivna ombudet eller den skattskyldige. Enligt praxis har myndigheterna också en skyldighet att vid behov bereda ett ombud tillfälle att styrka sin behörighet, se RÅ 1950 ref. 30 och JO 1974 s. 619.

Fullmakt bör krävas in om det inte klart framgår att det uppgivna ombudet har i uppdrag att föra den skattskyldiges talan. Om det på annat sätt framgår att den som för den skattskyldiges talan är behörig ska naturligtvis inte fullmakt infordras. Fullmakt behöver inte heller krävas in om det lätt kan konstateras att SKM bör ändra sitt beslut som den skattskyldige genom ombudet har begärt. SKM har ju möjlighet att företa omprövning på eget initiativ inom de tidsfrister som gäller för omprövning till skattskyldigs fördel.

Om fullmakt krävs in ska det ske i ett formellt föreläggande av vilket det ska framgå att SKM inte upptar begäran om omprövning, dvs. avvisar begäran, om föreläggandet inte följs. Saknas ett sådant föreläggande kan avvisning i avsaknad av fullmakt inte ske. Om en begäran om omprövning från ett uppgivet ombud, som inte bifogat någon fullmakt, kommer in i god tid inom den sexåriga omprövningstiden kan ett avvisningsbeslut fattas utan kommunikation med den skattskyldige. Han bör dock tillställas en kopia av beslutet. Har begäran om omprövning kommit in mot slutet av den sexåriga omprövningsfristen och är avvisning på grund av brister i fullmakt

aktuell, bör den skattskyldige däremot få tillfälle att själv avhjälpa bristen. I sådant fall bör SKM vända sig direkt till den skattskyldige för att få in den efterfrågade fullmakten eller för att få den skattskyldige att själv underteckna begäran.

### 19.5.7 Omprövning av skattetillägg

#### 21 kap. 7 § SBL

Även om tiden för begäran om omprövning har gått ut, får ett beslut om skattetillägg omprövas på begäran av den skattskyldige, så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483)*.

Om en skattskyldig har överklagat momsfrågan men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom har han, så länge beslutet i huvudfrågan ännu inte vunnit laga kraft, möjlighet att begära omprövning av SKM:s beslut i vad det avser skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för omprövning har löpt ut.

Vid sidan av möjligheten till omprövning av skattetillägget så länge huvudfrågan inte vunnit laga kraft enligt ovan finns ytterligare två möjligheter för den skattskyldige. Den skattskyldige kan med stöd av 22 kap. 5 § SBL överklaga beslutet om skattetillägg eller med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket 22 kap. 13 § SBL hänvisar, i "huvudmålet" föra in frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Skattetilläggsfrågan kan i denna situation föras in i målet oavsett i vilken instans detta är föremål för prövning. Oavsett vilka av de tre möjligheterna den skattskyldige väljer – omprövning, överklagande eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta föranletts av den skattefråga som är föremål för domstolsprövning.

Den skattskyldige som missat sexårsfristen har ytterligare en möjlighet att få skattetillägget undanröjt nämligen genom bestämmelsen i 21 kap. 8 § 2 st. SBL, se avsnitt 19.6.1. Av förarbetena framgår klart att denna paragraf ska kunna tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av moms.

### 19.5.8 Oklara yrkanden och grunder

I SBL finns inte några regler om vad en begäran om omprövning ska innehålla eller hur den ska utformas. Vägledning kan dock fås genom den praxis som har utvecklats beträffande sakprövningsförutsättningarna för allmän förvaltningsdomstol vid tillämpningen av 5 § FPL. Enligt denna rättspraxis ska en prövning i många fall ske trots att yrkandena är oklara och även i

de fall när den skattskyldige inte har framfört några yrkanden. Helt avgörande för om prövning ska ske är dock att det med viss säkerhet går att sluta sig till vad den skattskyldiges avsikt är. I de fall SKM inte kan sluta sig till vad den skattskyldige vill bör denne dock föreläggas att komplettera sin begäran vid påföljd att hans begäran annars kommer att avvisas.

Oavsett graden av oklarhet i den skattskyldiges yrkanden och grunder måste naturligtvis SKM ge den skattskyldige möjlighet att förtydliga sig. Inkommer inte den skattskyldige med begärd komplettering, men går det ändå med viss säkerhet att sluta sig till vad den skattskyldige vill uppnå, kan omprövning göras på befintligt material. Om det inte går att sluta sig till vad den skattskyldige vill och om den skattskyldige inte avhört kan SKM påminna om komplettering och samtidigt om möjligt ange hur SKM uppfattar yrkandet och att myndigheten vid utebliven komplettering avser att företa omprövning på befintligt material, alternativt att SKM överväger att fatta ett avvisningsbeslut.

## 19.6 Omprövning på initiativ av SKM

### 19.6.1 Omprövning till den skattskyldiges fördel

#### 21 kap. 8 § SBL

Om skattemyndigheten självmant omprövar ett beslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för skattemyndigheten framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. *Lag (1997:483)*.

#### Sexårsfrist

SKM har möjlighet att på eget initiativ till den skattskyldiges fördel ompröva tidigare beslut senast under sjätte året efter utgången av kalenderåret under vilket beskattningsåret har gått ut. Ett beslut är meddelat när det underskrivits och överlämnats för expediering.

#### *Exempel 4*

Ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel avseende en eller flera redovisningsperioder under 2001 kan, om den skattskyldige har kalenderår som räkenskapsår, meddelas senast vid utgången av 2007 (2001 + 6 år).

Om han i stället har brutet räkenskapsår med bokslut den 30 april får omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden februari 2001 meddelas senast vid utgången av 2007 (2001 + 6 år). Omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden maj 2001 får meddelas senast vid utgången av 2008 (2002 + 6 år).

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 (1930:73) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, avses bl.a. meddelande av beslut. Denna s.k. söndagsregel innebär, eftersom sexårsfristen i 21 kap. 8 § 1 st. SBL alltid löper ut på nyårsafton, att ett av SKM den första vardagen sjunde året efter beskattningsåret till den skattskyldiges fördel meddelat omprövningsbeslut bör anses vara meddelat i rätt tid.

### **Förlängd sexårsfrist**

Enligt 21 kap. 8 § 2 st. SBL kan ett omprövningsbeslut meddelas även efter sexårsfristen. Omprövning till den skattskyldiges fördel får ske utan tidsbegränsning så snart det av det material som är tillgängligt för SKM framgår att SKM har meddelat ett felaktigt beskattningsbeslut. I prop. 1996/97:100 s. 632 anges ett antal exempel när bestämmelsen blir tillämplig:

- slutlig skatt fastställts till för högt belopp
- tillgodoräknande enligt 11 kap. 14 § SBL skett med ett för lågt belopp.
- det finns annan felaktighet till den skattskyldiges nackdel i hans skattebesked
- skattetillägg som har sin grund i felaktig redovisning av moms
- det föranleds av SKM:s beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för annan redovisningsperiod eller annan skattskyldig. Jfr vad som sägs i avsnitt 19.7.3 om följdändringsbeslut.

Sista strecksatsen kan åskådliggöras genom nedanstående exempel.

#### *Exempel 5*

När ett beskattningsbeslut fattas för företag A framkommer att företag B felaktigt blivit beskattad för samma belopp. SKM kan då genom omprövning i form av en följdändring rätta företag B:s skatt oavsett när felet upptäcks.

Någon tidsfrist inom vilken omprövning ska ha skett i ovanstående fall finns inte. Omprövning kan därför i dessa situationer ske i princip hur sent som helst, dock givetvis inte efter det att preskription inträtt för den aktuella skatten (se avsnitt 19.7.3).

## 19.6.2 Omprövning till den skattskyldiges nackdel

### 21 kap. 9 § SBL

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, utom i de fall som avses i andra stycket samt 11 och 12 §§.

Om en skattedeclaration inte har lämnats in i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklARATIONEN kom in till skattemyndigheten, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (1997:483).*

21 kap. 9 § SBL innehåller bestämmelserna om vad som gäller för omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige. Som nackdelsbeslut anses beslut som leder till mindre skatt att återfå alternativt högre skatt att betala för den skattskyldige (se prop. 1989/90:74 s. 308). Undantagsvis kan det dock finnas situationer där en skattskyldig anser att en skattesänkning i ett större ekonomiskt perspektiv innebär en nackdel. Ett sådant beslut får anses vara ett beslut till den skattskyldiges nackdel.

### Tvåårsfrist

Om SKM:s beslut är till nackdel för den skattskyldige får beslut inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

#### *Exempel 6*

Ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel avseende en eller flera redovisningsperioder under 2001 kan, om den skattskyldige har kalenderår som räkenskapsår, meddelas senast vid utgången av 2003 (2001 + 2 år).

Om den skattskyldige i stället har brutet räkenskapsår med bokslut den 30 april får omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden februari 2001 meddelas senast vid utgången av 2003 (2001 + 2 år). Omprövningsbeslut avseende redovisningsperioden maj 2001 meddelas senast vid utgången av 2004 (2002 + 2 år).

### Undantag från tvåårsfristen

Från tvåårsfristen finns två undantag.

- Ett undantag föreligger om den skattskyldige inte deklarerat i rätt tid. Vid sådant förhållande får SKM meddela beslut till hans nackdel inom ett år från den dag deklARATIONEN kom in till SKM, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut.
- Det andra undantaget avser sådana fall då förutsättning för efterbeskattning föreligger.

Bestämmelsen i 21 kap. 9 § 2 st. SBL innebär att SKM, inom tid som normalt gäller bara för efterbeskattning, har precis samma möjligheter att meddela omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel som SKM har enligt 21 kap. 9 § 1 st. SBL. Fråga är här om en direkt förlängning av den ordinarie omprövningsfristen.

*Exempel 7*

Skattedeklaration för redovisningsperioden april 2000 inkommer först den 15 mars 2001. Enligt 21 kap. 9 § 2 st. SBL får SKM meddela ett omprövningsbeslut till nackdel senast inom ett år från dagen för deklarationens inlämnande, dvs. i detta fall senast den 15 mars 2002. Enligt huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. SBL får SKM dock fatta ett dylikt omprövningsbeslut senast vid utgången av andra året efter beskattningsåret, dvs. i detta fall senast vid utgången av 2002. Bestämmelsen i andra stycket tillämpas således bara i fall då tvåårsfristen är försutten.

Skulle den skattskyldige överhuvudtaget inte ge in någon skattedeklaration gäller således de ordinära omprövningsreglerna till dess att sjätte året efter beskattningsåret löpt ut.

I de fall en skattedeklaration inte har kommit in kan man välja att tillämpa antingen 21 kap. 9 § eller 21 kap. 11 § 3 p. SBL. Av 21 kap. 11 § 3 p. SBL framgår att efterbeskattning får ske om den skattskyldige inte lämnat en skattedeklaration eller begärd uppgift och underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats. Detta innebär att SKM i sådana fall då omprövningsbeslut kan fattas med stöd av 21 kap. 9 § 2 st. SBL skulle kunna välja att efterbeskatta enligt 21 kap. 11 § 3 p. SBL i stället.

Med hänsyn dock till att det i 21 kap. 13 § 1 st. SBL regleras att efterbeskattning endast ska ske om det avser belopp av någon betydelse, har SKM inte alltid en valmöjlighet.

Föreligger förutsättningar för att tillämpa såväl 21 kap. 9 § 2 st. SBL som 21 kap. 11 § 3 p. SBL bör SKM i sådana situationer tillämpa 21 kap. 9 § 2 st. SBL. Skulle SKM välja att efterbeskatta föreligger hinder för att senare återigen efterbeskatta samma fråga med hänsyn till res judicatabestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st. SBL.

Frågan om SKM på oförändrat material kan företa omprövning enligt 4 kap. 7 och 14 §§ TL till nackdel för den skattskyldige har varit föremål för prövning i RÅ 1996 ref. 102, det s.k. Triljonenmålet. RR kom i det målet fram till att en SKM med stöd av 4 kap. 7 och 14 §§ TL inom den ordinarie omprövnings-

fristen för beslut till den skattskyldiges nackdel på oförändrat underlag ägde rätt att till den skattskyldiges nackdel ändra ett taxeringsbeslut. Med hänsyn till att TL:s regler härvidlag i princip är identiska med SBL:s regler (21 kap. 1 och 9 §§) kan rättsfallet analogvis tillämpas på momsområdet.

Den s.k. söndagsregeln dvs. 2 § 1 st. i Lagen om beräkning av lagstadgad tid (jfr avsnitt 19.4.4) torde även vara tillämplig på SKM:s nackdelsbeslut. Detta följer indirekt av RÅ 1997 ref. 57 där RR slog fast att lagen var tillämplig på RSV:s överklagande av ett grundläggande beslut om årlig taxering som avsåg ändring till den skattskyldiges nackdel.

### 19.6.3 Konsekvensändringar

RSV har i skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100, ”Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen” närmare redogjort för sin syn på bl.a. frågan om konsekvensändringar när exempelvis en process inom momsområdet framledes kan påverka en inkomsttaxering.

Av skrivelsen framgår, såsom dess namn anger, RSV:s syn på vilka förutsättningar som krävs för att i efterhand justera det redovisade resultatet av näringsverksamhet vid taxeringen, när justering kan underlätas samt vilket år sådan ska göras.

## 19.7 Efterbeskattning

### 19.7.1 Allmänt

#### 21 kap. 10 § SBL

Skattemyndigheten får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av den tid som anges i 9 § under de förutsättningar och på det sätt som anges i 11–20 §§ (efterbeskattning). *Lag (1997:483)*.

Den tidsfrist om två år efter beskattningsåret inom vilken SKM normalt får fatta omprövningsbeslut till nackdel för skattskyldig kan utsträckas i enlighet med vad som sägs nedan. En dylik omprövning som sker efter ordinarie tvåårsfrist, benämns efterbeskattning.

SBL:s bestämmelser om efterbeskattning bygger på TL:s bestämmelser om eftertaxering.

Efterbeskattning utgör ett extraordinärt rättsmedel och för dess tillämpning fordras därför att vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda. Förutsättningarna framgår av följande avsnitt.



## 19.7.2 Efterbeskattning om beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats

### 21 kap. 11 § SBL

Efterbeskattning får ske, om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige

1. I en skattedeklaration eller på annat sätt under förfarandet hos skattemyndigheten lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet, *Lag (1997:483)*.

2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål vid domstol om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag,

3. inte lämnat en skattedeklaration eller begärd uppgift, eller

4. inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § tredje stycket. *Lag (2002:400)*.

I 21 kap. 11 § SBL regleras de traditionella efterbeskattningsgrunderna, nämligen sådana fall då ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter. För att grund för efterbeskattning ska föreligga enligt nämnda lagrum är det alltså inte tillräckligt att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift respektive underlåtit att lämna uppgift. Därjämte krävs nämligen att oriktigheten eller underlåtenheten föranlett ett felaktigt beskattningsbeslut eller att ett beskattningsbeslut inte fattats (orsakssamband).

#### Under förfarandet

Efterbeskattning kan, enligt 21 kap. 11 § 1 p. SBL, ske om den skattskyldige i en skattedeklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift under förfarandet. Enligt prop. 1991/92:43 tillkom denna bestämmelse om efterbeskattning i klargörande syfte för att det inte skulle vara någon tvekan om att efterbeskattning kan ske om en oriktig uppgift lämnats i samband med en revision eller annan utredningsåtgärd. Departementschefen har härvid påpekat (se prop. 1991/92:43 s. 80) att skyldigheten att lämna sanningsenliga uppgifter till SKM rörande omständigheter som har betydelse för taxering, skatt eller avgift bör gälla oavsett när under förfarandets gång uppgifterna lämnats. Någon utvidgning av uppgiftsplikten i sig innebär dock inte detta.

#### Till ledning för beskattningen

Den oriktiga uppgiften, enligt 21 kap. 11 § 1 p. SBL, måste ha lämnats till ledning för beskattningen. Detta innebär att uppgiften måste ha lämnats för beskattningen av moms. En oriktig uppgift som lämnats vid inkomsttaxeringen kan således inte anses lämnad till ledning för beskattningen vad gäller moms.

#### Oriktig uppgift

Enligt 21 kap. 11 § SBL kan efterbeskattning ske såväl när oriktig uppgift lämnats i deklarationen eller på annat sätt under förfarandet till ledning för beskattningen hos SKM, som när oriktig uppgift lämnats i mål om skatt. Efterbeskattning kan även ske då den skattskyldige inte lämnat deklaration eller begärd uppgift.

Det behöver inte vara fråga om en skriftlig uppgift utan till skillnad mot vad som gäller för skattetillägg kan således även en muntlig oriktig uppgift utgöra grund för efterbeskattning. Efterbeskattning är ju inte en sanktion utan endast en möjlighet för det allmänna att i efterhand åstadkomma ett korrekt beskattningsbeslut.

Med oriktig uppgift förstås inte bara konkret oriktiga uppgifter utan även förtigande i deklaration eller i annat meddelande av en uppgift vilket medfört att beskattningsbeslutet blivit felaktigt eller inte fattats. Den skattskyldige har således en skyldighet att redovisa relevanta sakförhållanden. Har den skattskyldige redovisat de relevanta sakförhållandena på ett korrekt sätt men bedömt skattefrågan felaktigt är det inte fråga om en oriktig uppgift. Kraven på den skattskyldige att redovisa betydelsefulla sakuppgifter på ett korrekt sätt är höga. Det innebär att den skattskyldige måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är betydelsefulla för bedömningen av ett yrkande för att inte riskera att ha lämnat en oriktig uppgift.

För att efterbeskattning ska kunna ske krävs inte att den skattskyldige uppsåtligen lämnat den oriktiga uppgiften eller att han varit vårdslös. Samma sak gäller vid underlåtenhet att lämna deklaration eller en begärd uppgift. Det räcker således med att det objektivt går att konstatera att uppgiften är oriktig respektive att en sådan underlåtenhet som nämnts föreligger för att grundförutsättningarna för efterbeskattning ska vara uppfyllda.

Vanligtvis är det den skattskyldige själv som har lämnat den oriktiga uppgiften, men den oriktiga uppgiften kan även ha lämnats av en ställföreträdare. I 23 kap. 6 § SBL sägs således att vid tillämpning av bestämmelserna i SBL ska ett meddelande som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses vara avlämnat av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige (se avsnitt 4.3.11).

Ett befullmäktigat ombud kan visserligen inte fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN åt den skattskyldige, men en oriktig uppgift lämnad av ett ombud kan ändå föranleda efterbeskattning av den skattskyldige. Departementschefen har nämligen i prop. 1977/78:136 s. 160 anfört, beträffande oriktig uppgift i mål om taxering, att en uppgift som lämnats av ett ombud inte bör behandlas på annat sätt än en uppgift som den skattskyldige själv lämnat. Detsamma gäller om ett ombud, sedan den skattskyldige lämnat deklaration till ledning för taxeringen, lämnar oriktig uppgift (RÅ 1980 1:47). Det nu sagda gäller visserligen eftertaxering enligt TL. Motsvarande regler torde dock med stor säkerhet gälla även vid efterbeskattning enligt SBL.

Begreppet oriktig uppgift förekommer inte bara i 21 kap. 11 § SBL. Samma begrepp förekommer också i 15 kap. 1 § SBL i fråga om skattetillägg. Rättspraxis som gäller skattetillägg kan därför vara av intresse vid bedömningen av vad som utgör oriktig uppgift vid efterbeskattning.

**Oriktig uppgift –  
öppet yrkande**

Någon oriktig uppgift föreligger inte om den skattskyldige öppet framställt ett yrkande som står i strid med författning eller praxis. Det är därför väsentligt att skilja på en oriktig uppgift och ett öppet yrkande. För att det ska kunna anses vara fråga om ett öppet yrkande krävs att den skattskyldige korrekt redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet. Med hänsyn till att skattedeklarationen inte lämnar något utrymme för att lämna några ytterligare upplysningar kan ett öppet yrkande i praktiken endast framgå av en till deklARATIONEN bifogad skrivelse eller annan handling, t.ex. en faktura. Antag t.ex. att en skattskyldig, som inte bedriver yrkesmässig persontransport, yrkat avdrag för ingående moms för ett inköp han gjort i verksamheten. Av en till deklARATIONEN bifogad faktura framgår att inköpet avser en personbil. Enligt 8 kap. 15 § ML saknar den skattskyldige avdragsrätt för ingående moms avseende personbil. Han kan då anses ha framställt ett öppet yrkande och grund för efterbeskattning föreligger således inte.

**Tidpunkt för av-  
lämnande av  
oriktig uppgift**

För efterbeskattning på grundval av oriktig uppgift i omprövningsärendet respektive i mål om skatt krävs inte att den oriktiga uppgiften lämnats först i omprövningsärendet eller i målet om moms. Antag att den skattskyldige i sin skattedeklaration yrkat avdrag för ingående moms. SKM begär in underlag som styrker avdraget. Då inget underlag kommer in till SKM vägras avdrag för ingående moms. I en begäran om omprövning vidhåller sedan den skattskyldige sitt avdrag för ingående moms och lämnar nu även in fakturor som styrker beloppet. SKM medger avdraget. SKM gör därefter en utredning varvid det visar sig att inlämnade fakturor är falska. Den skattskyldige lämnade således en oriktig uppgift redan när han lämnade sin deklARATION. Genom att vidhålla sitt yrkande om avdrag för ingående moms vid omprövningsförfarandet har den skattskyldige på nytt lämnat en oriktig uppgift, nämligen oriktig uppgift i ett omprövningsärende.

Den skattskyldige får under vissa förutsättningar föra in en ny fråga under pågående skatteprocess i LR (se 22 kap. 13 § SBL jfr med 6 kap. 19 § 2 st. TL). Innefattar då den skattskyldiges yrkande beträffande en sådan fråga en oriktig uppgift har han också lämnat en oriktig uppgift i skatteprocessen.

**Skönsmässig  
efterbeskattning**

En efterbeskattning kan även åsättas efter skönsmässiga grunder. Därvid måste såväl förutsättningar för efterbeskattning enligt 21 kap. 11 § SBL som förutsättningar för skönsbeskattning enligt

11 kap. 19 § 2 st. SBL föreligga. Det är således inte tillräckligt att deklaration eller räkenskaper är så bristfälliga att de inte är trovärdiga, utan det ska dessutom vara styrkt att oriktig uppgift lämnats beträffande belopp av någon betydelse.

Ett exempel på detta ges i RÅ 1988 ref. 97. Omständigheterna var i huvudsak följande. En skattskyldig, som var delägare i ett fämansbolag som bedrev handel med livsmedel, hade tagit ut varor ur verksamheten för, enligt egen utsago 1 500 kronor vederlagsfritt. Resterande varuuttag uppgavs ha betalats kontant i kassan. Inget uttag hade emellertid redovisats i deklarationen. Då den skattskyldige inte hade redovisat något uttag i deklarationen och då det fanns uppgift om att han gjort vederlagsfria uttag fick det anses klarlagt att han lämnat en oriktig uppgift om i vart fall 1 500 kronor. Bolaget hade inte sört för att underlag för kontroll fanns av vad den skattskyldige tagit ut och då annan tillförlitlig utredning om uttagen inte förelåg, ansåg RR att eftertaxering skulle ske efter skönsmässiga grunder, varvid värdet av varuuttag uppskattades till 11 090 kronor. Detta rättsfall är tillämpligt även på momsområdet då en motsvarande situation skulle kunna uppstå om t.ex. en skattskyldig tillgodogör sig varor ur verksamhet för privat ändamål.

Beträffande skönsmässig eftertaxering, se TAXHL 96 avsnitt 13.6.

Avslutningsvis kan nämnas att 21 kap. 11 § 4 p. SBL saknar betydelse i momssammanhang. Den bestämmelsen avser nämligen efterbeskattning av skattskyldig för punktskatt som inte följt ett föreläggande enligt 14 kap. 3 § 3 st. samma lag.

### 19.7.3 Efterbeskattning i övriga fall

#### 21 kap. 12 § SBL

Efterbeskattning får också ske. *Lag (1997:483)*.

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas, eller

2. när en ändring föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig, eller

3. när en ändring föranleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag. *Lag (2002:674)*

Enligt SBL kan efterbeskattning ske även om det inte föreligger några brister i form av oriktig uppgift i den skattskyldiges uppgiftslämnande. Bestämmelserna i 21 kap. 12 § SBL ger således SKM rätt att genom efterbeskattning rätta felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Lagrummet ger också SKM rätt att efterbeskatta när en ändring föranleds av ett beskattningsbeslut

eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig, dvs. genom ett s.k. följdändringsbeslut.

### **Felräkning och felskrivning**

Med felräkning i 21 kap. 12 § SBL avses inte felräkning av den skattskyldige utan räknefel som SKM gjort. Även räknefel vid påförande av skattetillägg kan rättas med stöd av nämnda lagrum (jfr 21 kap. 13 § SBL). SKM kan t.ex. ha avvikit från en deklARATION genom att höja den utgående momsens eller minska den ingående momsens och då påfört skattetillägg i motsvarande mån. Visar det sig därefter att beloppet blivit fel på grund av felräkning kan både den felaktiga avvikelserna och skattetillägget rättas med stöd av 21 kap. 12 § SBL.

Som exempel på felskrivning kan nämnas att SKM räknat rätt men skrivit fel. Siffror kan ha kastats om eller fallit bort. Även när ord har fallit bort och därigenom gett en annan mening än som var avsett, kan rättelse ske med hjälp av denna efterbeskattningsbestämmelse.

Ett beloppsmässigt för lågt beskattningsbeslut kan även ha sitt ursprung i en felräkning som den skattskyldige gjort. Ett sådant felaktigt beslut kan, under förutsättning att räknefelet framgått av deklARATION eller annan handling som lämnats in till SKM, rättas i efterhand med stöd av 21 kap. 12 § 1 p. SBL. Att felräkningen i ett sådant fall inte rättats i ordinär väg får anses ha sin grund i ett uppenbart förbiseende från SKM:s sida (jfr RÅ 1965 Fi 169). Har den skattskyldiges felräkning däremot gjorts i hans underlag till deklARATIONEN eller har hans felskrivning skett vid överföring av belopp från deklARATIONSUNDERLAGET till deklARATIONEN har den inte kunnat upptäckas av SKM vid deklARATIONSGRANSKNINGEN. I ett sådant fall kan det beloppsmässigt för låga beskattningsbeslutet inte anses föranlett av något förbiseendefel från SKM:s sida. En dold felräkning eller felskrivning anses som en oriktig uppgift och ett beskattningsbeslut som blivit för lågt på grund härav kan rättas med stöd av efterbeskattningsbestämmelsen i 21 kap. 11 § 1 p. SBL.

### **Annat uppenbart förbiseende**

Med annat uppenbart förbiseende avses andra handläggningsfel av SKM än felskrivning och felräkning men som är av samma natur som de nämnda felen. Vad gäller den närmare innebörden av begreppet annat uppenbart förbiseende kan viss ledning hämtas i de rättsfall som finns på taxeringsområdet (se TAX HL 96 avsnitt 13.8.2.3). Eftersom det är fråga om ändringar till den skattskyldiges nackdel har denna rättspraxis hittills varit tämligen restriktiv gentemot det allmänna. I övrigt kan konstateras att det inte räcker med att ett fel är uppenbart. Det måste således vara själva förbiseendet som är uppenbart. Felbedömningar, om än

svåra, kan inte medföra efterbeskattning. Är det tveksamt om ett fel beror på felbedömning eller förbiseende kan felet inte anses bero på ”uppenbart” förbiseende.

### **Följdändring**

Beskattningsbeslut har inte sällan direkta återverkningar på andra beskattningsbeslut rörande en och samma skattskyldig eller rörande någon annan skattskyldig. När en sådan s.k. följdändring aktualiseras kan emellertid den normala fristen för omprövning ha löpt ut och förutsättningarna för efterbeskattning med stöd av 21 kap. 11 § SBL kanske inte är för handen. Efterbeskattning kan emellertid i sådana fall ske med stöd av 21 kap. 12 § SBL. SKM:s följdändringsbeslut måste dock vara en direkt logisk konsekvens av en SKM:s beskattningsbeslut enligt SBL eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL och följdändringen måste oavsett om följdändringen har sin grund i ett beslut av en SKM eller en domstol, avse en annan redovisningsperiod för den skattskyldige eller avse annan skattskyldig. Följdändringsregeln gäller dock inte skattetillägg.

### **Beslut enl. lagen om mervärdesskattekonton**

Om ett beslut om ersättning enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting ändras efter omprövning av RSV, eller efter överklagande hos allmän förvaltningsdomstol, kan det nya beslutet genererar ett behov av följdändring av ett beskattningsbeslut enligt SBL. Så är fallet om det nya beslutet om ersättning innebär att kommunen får ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner för sådan moms som kommunen redan dragit av enligt ML. Beskattningsbeslutet ska då ändras till kommunens nackdel. Av prop. 2001/02:112 s. 32 framgår att 21 kap. 12 § 3 p. SBL är avsedd att hanterar den situationen att ett nackdelsbeslut måste fattas samtidigt som en oriktig uppgift inte föreligger (ett fördelsbeslut sker med stöd av 21 kap. 8 § 2 st. SBL).

För vad som gäller om ett beskattningsbeslut genererar ett behov av följdändring av ett beslut om ersättning se prop. 2001/02:112 s. 32.

Beträffande följdändringar i övrigt, se avsnitt 19.6.1.

## **19.7.4 Gemensamma bestämmelser för efterbeskattning**

### **21 kap. 13 § SBL**

Efterbeskattning enligt 11 § eller 12 § 1 får ske endast om den avser belopp av någon betydelse.

Efterbeskattning får inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga.

Efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift, utom i fall som avses i 12 § 1. *Lag (1997:483).*

**Belopp av någon betydelse**

Vad gäller följdändringsbeslut finns inga beloppsmässiga begränsningar. SKM kan således fatta sådana beslut oavsett hur litet belopp det är fråga om. För att SKM i övrigt ska få fatta beslut om efterbeskattning krävs dock att det är fråga om ett belopp av någon betydelse.

Vad som är att anse som belopp av någon betydelse har inte angivits varken i SBL eller i förarbetena till SBL. Enligt 4 kap. 18 § 1 st. TL får, bortsett från följdändringsfall, eftertaxering ske endast om den avser belopp av någon betydelse. I förarbetena till TL (prop. 1998/90:74) har i detta sammanhang uttalats, att en ändring av den taxerade inkomsten måste uppgå till minst 5 000 kronor för att den ska vara av någon betydelse. En inkomst på 5 000 kronor i skiktet över brytpunkten genererar en skatt om cirka 2 500 kronor. Med ledning av vad som sagts om ”belopp av någon betydelse” i inkomsttaxeringssammanhang bör beloppsgränsen såvitt avser efterbeskattning av moms kunna sättas vid 2 500 kronor. En sådan gräns överensstämmer för övrigt med den beloppsmässiga gränsen för påförande av skattetillägg avseende i självdeklaration felredovisad moms (jfr RSV Dt 1992:7 och avsnitt 9).

Förekommer flera olika oriktiga uppgifter avseende en och samma redovisningsperiod, ska dessa läggas samman när det gäller att avgöra om beloppskriteriet är uppfyllt, dock att sammanläggning inte ska ske mellan de tre olika ”skatteslagen” i skattedeklarationen.

*Exempel 8*

Detta innebär att en skattskyldig som i en skattedeklaration lämnat tre olika oriktiga uppgifter på vardera 1 000 kronor beträffande moms kan efterbeskattas för 3 000 kronor. En skattskyldig som lämnat tre olika oriktiga uppgifter om vardera 1 000 kronor beträffande moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt inte kan efterbeskattas, eftersom beloppet inom varje ”skatteslag” inte utgör belopp av någon betydelse, dvs. minst 2 500 kronor.

Om den skattskyldige under en följd av redovisningsperioder lämnat oriktig uppgift avseende en och samma slags fråga bör efterbeskattning kunna ske även om beloppen för varje redovisningsperiod inte uppgår till sådana belopp att efterbeskattning för enstaka redovisningsperiod skulle vara möjlig. Det sammantagna beloppet måste dock i inte obetydlig grad överstiga 2 500 kronor.

*Exempel 9*

Har en skattskyldig under fyra redovisningsperioder i rad lämnat oriktig uppgift beträffande moms med 2 000 kro-

nor per redovisningsperiod, bör efterbeskattning således kunna ske för alla fyra redovisningsperioderna.

Det åligger SKM att ex officio undanröja ett efterbeskattningsbeslut om förutsättningar för efterbeskattning inte längre föreligger på grund av att beloppskravet inte längre är uppfyllt. Överklagar en skattskyldig ett efterbeskattningsbeslut i fråga om en eller flera poster och LR bifaller överklagandet, ska SKM således helt undanröja efterbeskattningen om de återstående posterna inte uppfyller beloppskravet.

### **Uppenbart oskäligt**

Av 21 kap. 13 § 2 st. SBL framgår att efterbeskattning inte får beslutas om det med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. I prop. 1991/92:43 s. 91 har departementschefen angett att denna bestämmelse bör ses som en ”ventil” för mycket speciella fall. Av uttalanden i nämnda proposition framgår vidare, att efterbeskattning inte är en sanktion utan en rättelse av ett felaktigt beslut. Den skattskyldige påförs ju den skatt som han borde påförts tidigare. För att ett efterbeskattningsbeslut ska anses vara uppenbart oskäligt krävs därför mycket speciella omständigheter, t.ex. att det skulle anses ”stötande för den allmänna rättskänslan” att efterbeskatta. Att en restriktiv tillämpning är avsedd kommer också till uttryck genom att det i lagtexten markeras att oskäligheten ska vara ”uppenbar” för att efterbeskattning ska kunna underlåtas.

Av prop. 1991/92:43 s. 91 framgår vidare, att vid bedömningen av skäligheten att fatta ett efterbeskattningsbeslut, är tidsaspekten viktig. Ett efterbeskattningsbeslut är dock inte oskäligt bara av den anledningen att beslutet meddelas sent under det sista efterbeskattningsåret. Har den skattskyldige på goda grunder trots sig ha lämnat tillräckliga uppgifter och dessutom haft anledning att tro att SKM:s beslut varit riktigt samt kanske företagit andra dispositioner, kan det vara oskäligt att efterbeskatta. Det kan även te sig oskäligt om den oriktiga uppgiften rör en komplicerad eller ovanlig frågeställning eller om det är omständigheter som rör den skattskyldige själv. Det kan slutligen vara värt att i detta sammanhang påpeka att den uppenbara oskälighet som kan aktualiseras vid efterbeskattning är en annan än den uppenbara oskälighet som kan komma ifråga vid befrielse från skattetillägg. Att så är fallet beror givetvis på att de två situationerna är olika och att referensramarna för vad som är uppenbart oskäligt därför inte är desamma.

### *Exempel 10*

Bestämmelsen skulle kunna vara tillämplig i det fallet att SKM som svar på en skriftlig förfrågan meddelat den skatt-



skyldige att viss försäljning är undantagen från skatteplikt. Den skattskyldige har, i enlighet med beskedet från SKM, inte debiterat utgående moms på försäljningen i fråga och följaktligen redovisat försäljningen som skattefri omsättning i sin skattedeclaration. Efter tvåårsfristen klargörs genom ett avgörande i RR rörande en annan skattskyldig, som bedriver samma typ av verksamhet, att skatteplikt föreligger för ifrågavarande försäljningar. I detta fall kan det vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta den skattskyldige för den oriktiga uppgiften som ju grundats helt och hållet på det besked som erhållits från SKM. En ytterligare förutsättning för att underlåta efterbeskattning i denna situation är emellertid att efterbeskattningen aktualiseras sent under sexårsfristen, dvs. knappast tidigare än under femte eller sjätte året efter beskattningsåret.

### **Res judicata**

Enligt 21 kap. 13 § 2 st. SBL får efterbeskattning inte beslutas om SKM tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. Ifrågavarande bestämmelse utgör inget hinder för SKM att fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel rörande samma fråga som varit föremål för ett efterbeskattningsbeslut. Ett sådant beslut till den skattskyldiges fördel är inte något beslut om efterbeskattning. SKM kan således meddela ett omprövningsbeslut inom tidsfristen för omprövning till den skattskyldiges fördel som innebär att den efterbeskattning som SKM åsatt sätts ner eller undanröjs. Detta förutsätter dock att domstol inte har prövat efterbeskattningen. Efterbeskattningsfrågan är i det senare fallet res judicata.

Res judicatabestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st. SBL innebär inte något absolut hinder för SKM att meddela ett nytt beslut om efterbeskattning avseende en fråga beträffande vilken myndigheten redan meddelat ett efterbeskattningsbeslut. Bestämmelsen sätts nämligen ur spel om t.ex. LR undanröjer ett beslut om efterbeskattning avseende viss fråga och återförvisar ärendet till SKM för ny handläggning. Ett efterbeskattningsbeslut kan även undanröjas genom att KR eller RR beviljar resning beträffande beslutet. Om KR eller RR i samband med undanröjandet överlämnar ärendet till SKM för vidare handläggning kan myndigheten givetvis, utan hinder av res judicata och inom de ramar som ges i resningsbeslutet, meddela ett nytt efterbeskattningsbeslut i den aktuella frågan. En dylik efterbeskattning torde enligt gällande praxis (RÅ 1999 ref. 52) dock inte kunna åstadkommas med mindre återförvisningen sker inom sexårsfristen.

Frågan huruvida ett beslut ska fattas om att SKM inte vidtar en efterbeskattning är beroende av om den skattskyldige har anledning att förvänta sig ett besked av SKM. Har således SKM tillställt den skattskyldige ett övervägande om efterbeskattning och efterbeskattning inte av någon anledning ska ske måste SKM fatta ett beslut om att efterbeskattning inte vidtas. I det fall en utredning läggs ner innan övervägande om beslut sänts ut till den skattskyldige, torde det inte föreligga någon skyldighet för SKM att fatta ett formligt beslut att någon efterbeskattning inte kommer att vidtas. Det är då tillräckligt att SKM upplyser om att utredningen lagts ner.

**Efterbeskattningsbeslut som endast avser skattetillägg, förseningsavgift**

Beslut om skattetillägg som meddelas före utgången av andra året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret löpt ut behöver inte meddelas samtidigt med det beskattningsbeslut som föranleder skattetillägget. Däremot får inte efterbeskattningsbeslut, utom i de fall som avses i 21 kap. 12 § 1 p. SBL, enbart avse skattetillägg eller förseningsavgift. Ett skattetilläggsbeslut som blivit felaktigt på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende kan således omprövas och rättas till den skattskyldiges nackdel före utgången av sjätte året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret löpt ut, utan att någon beskattningsfråga samtidigt är föremål för prövning.

### 19.7.5 Tidsfrist

**Normalfrist**

**21 kap. 14 § SBL**

Skattemyndighetens beslut om efterbeskattning skall, om inte annat följer av 15–20 §§, meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. *Lag (1997:483).*

I 21 kap. 14 § SBL anges vad som är normalfristen för att fatta ett efterbeskattningsbeslut. Ett beslut om efterbeskattning får normalt meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. För att ett beslut ska anses meddelat måste det ha undertecknats av behörig tjänsteman och lämnats till expediering.

**Undantag från normalfristen**

Avvikelser från den ordinarie tidsfristen för efterbeskattning regleras i 21 kap. 15–18 §§ SBL. Dessa särskilda tidsfrister utsträcker tiden vid följdändringar, om oriktig uppgift lämnats i omprövningsärendet eller mål om betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige är misstänkt eller dömd för skattebrott samt inskränker i vissa fall tidsfristen för efterbeskattning om den skattskyldige avlidit.

**Vid följdändringsbeslut**

**21 kap. 15 § 1 st. SBL**

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2 eller 3 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. *Lag (2002:674).*

Beslut om följdändring till nackdel för den skattskyldige eller annan skattskyldig får meddelas efter sexårsfristen men inom sex månader efter det att beslut som föranleder ändringen har meddelats. Skälet till denna regel är att det är angeläget att följdändringsbeslut fattas i anslutning till huvudbeslutet när sexårsfristen gått ut.

*Exempel 11*

Om SKM meddelar ett efterbeskattningsbeslut den 1 november 2004 avseende redovisningsperioden oktober 1998 som föranleder en följdändring av en annan skattskyldig avseende samma redovisningsperiod får ett sådant följdändringsbeslut fattas senast den 1 maj 2005 (1 nov 2004 + 6 mån).

*Exempel 12*

Om exemplet ovan ändras på så sätt att SKM i stället meddelar efterbeskattningsbeslut den 1 februari 2004 avseende redovisningsperioden oktober 1998 som föranleder en följdändring av en annan skattskyldig avseende samma redovisningsperiod leder sexmånadersregeln i 21 kap. 15 § 1 st. SBL inte till någon utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln, varför SKM enligt 21 kap. 14 § SBL har att meddela följdändringsbeslutet före utgången av 2004 (1998 + 6 år).

**21 kap. 16 § SBL**

Beslut om efterbeskattning på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag får meddelas efter den tid som anges i 14 eller 15 § men senast ett år från utgången av den månad då skattemyndighetens eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft. *Lag (1997:483).*

**Vid oriktig uppgift  
i omprövnings-  
ärende, mål om  
betalning eller  
återbetalning**

Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL får meddelas efter sexårsfristen, men senast inom ett år från utgången av den månad då SKM:s eller domstols beslut vunnit laga kraft.

Vad som förstås med lagakraft framgår av avsnitt 20.5.4. Den förlängda tidsfristen blir aktuell endast om den oriktiga uppgiften lämnats i ett sent skede inom sexårsfristen. I annat fall löper den ordinarie tidsfristen på sex år.

*Exempel 13*

En skattskyldig har överklagat SKM:s beslut om vägrat avdrag för ingående moms för redovisningsperioden september 1998. SKM vidhåller sin uppfattning i det obligatoriska omprövningsbeslutet medan LR, sedan den

skattskyldige gett in ytterligare bevismaterial till styrkande av sin talan, delvis bifaller överklagandet i dom 2001-03-14 som delges den skattskyldige 2001-03-20. Varken den skattskyldige eller SKM överklagar domen varför den får laga kraft 2001-05-20.

Sedan domen fått laga kraft framkommer att viss del av den ingående momsen som den skattskyldige processat om saknat verklighetsunderlag. Då SKM vid sin omprövning inte till någon del bifallit den skattskyldiges yrkande och därför överlämnat överklagandet till LR för prövning, anses den oriktiga uppgiften beträffande den ingående momsen i sin helhet lämnad i mål om moms. Vid tillämpning av undantagsregeln i 21 kap. 16 § SBL ska således ettårsregeln räknas från utgången av den månad då LR:s beslut fick laga kraft, dvs. från utgången av maj 2001. I förevarande fall aktualiseras emellertid inte någon tillämpning av nämnda undantagsregel, eftersom ettårsfristen löper ut redan 2002-05-31 medan SKM, enligt huvudregeln i 21 kap. 14 § SBL, har tid på sig till utgången av 2004 (1998 + 6 år) att meddela beslut om efterbeskattning på grund av den skattskyldiges oriktiga uppgift i mål om moms.

#### *Exempel 14*

Om förutsättningarna i exemplet ovan ändras så att LR:s dom i stället meddelas 2004-05-11, delges den skattskyldige 2004-05-18 och får laga kraft 2004-07-18, så leder en tillämpning av ettårsregeln däremot till en utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln. Ettårsregeln medför nämligen i detta fall att SKM har tid på sig till och med 2005-07-31 att besluta om efterbeskattning.

#### **21 kap. 17 § SBL**

Om den skattskyldige har avlidit, skall beslut om efterbeskattning meddelas senast under andra året efter utgången av det kalenderår då bouppteckningen efter den avlidne gavs in för registrering. *Lag (1997:483).*

#### **Vid dödsfall**

Har den skattskyldige avlidit måste beslut om efterbeskattning fattas senast vid utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter den skattskyldige gavs in för registrering till tingsrätt. Skulle en tilläggsbouppteckning komma att upprättas torde tidsfristen få räknas från det år då denna gavs in för registrering.

Efterbeskattningen ska avse den skattskyldige och inte dödsboet. Detta beror på att en efterbeskattning endast innebär en ändring av ett tidigare beslut och inte ett tillägg till detsamma.

Denna regel är uteslutande av inskränkande natur, dvs. den ordinarie efterbeskattningsfristen kan förkortas men aldrig förlängas.

*Exempel 15*

En skattskyldig, som underlåtit att redovisa utgående moms för redovisningsperioden augusti 1998, avlider 2003 och bouppteckningen ges in för registrering samma år. Enligt den ordinarie tidsfristen kan efterbeskattningsfristen ske senast under 2004 (1998 + 6 år). Dödsfallsregeln kan inte tillämpas i detta fall eftersom den skulle innebära en förlängning av efterbeskattningsfristen, dvs. 2005 (2003 + 2 år).

*Exempel 16*

Om den skattskyldige i exemplet ovan i stället avlider 2000 och bouppteckningen inges för registrering samma år, så kan efterbeskattningsfristen inte ske efter utgången av år 2002 (2000 + 2 år). Här har alltså dödsfallsregeln alltså förkortat huvudfristen med två år.

### 19.7.6 Tidsfrister vid skattebrott

#### 21 kap. 18 § SBL

Om den skattskyldige på det sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69) delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt denna lag eller om åtal har väckts mot den skattskyldige för sådant brott, får ett beslut om efterbeskattningsfristen meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter utgången av den tid som anges i 14 eller 15 §. Detsamma gäller om tiden för att döma den skattskyldige till påföljd för ett sådant brott har förlängts genom beslut enligt 14 a § skattebrottslagen.

Beslut om efterbeskattningsfristen får i de fall som avses i 12 § skattebrottslagen också meddelas efter utgången av den tid som anges i 14 eller 15 §. *Lag (1997:483).*

#### 21 kap. 19 § 1 st. SBL

Beslut om efterbeskattningsfristen enligt 18 § första stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då någon av de där angivna åtgärderna först vidtogs. Beslut om efterbeskattningsfristen enligt 18 § andra stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69) vidtagits. Om den skattskyldige har avlidit, skall dock ett beslut om efterbeskattningsfristen meddelas inom sex månader från dödsfallet. *Lag (1997:483).*

Har den skattskyldige delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt SBL, eller har åtal väckts mot honom för sådant brott, får ett beslut om efterbeskattningsfristen meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter de sex åren. SKM:s efterbeskattningsfrist kan också utsträckas i fall då allmän domstol förlängt preskriptionstiden för brottet.

De brott som skulle kunna komma ifråga är skattebrott (före den 1 juni 1996 skattebedrägeri) och vårdslös skatteuppgift.

Beslut om efterbeskattning i dessa situationer ska, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då någon av de ovan angivna åtgärderna först vidtogs.

*Exempel 17*

En skattskyldig delges den 19 mars 2004 misstanke om brott som avser moms, som har sin grund i att han lämnat en oriktig uppgift i skattedeklarationen för redovisningsperioden augusti 1998. SKM kan senast under 2005 (2004 + 1 år) meddela beslut om efterbeskattning avseende oriktigheten i skattedeklarationen från 1998.

*Exempel 18*

Om exemplet ovan ändras så att den skattskyldige i stället delgetts misstanke om brottet den 19 mars 2003, så leder bestämmelserna i 21 kap. 18 § däremot inte till någon utvidgning i förhållande till normalfristen, varför SKM i detta fall har att meddela efterbeskattningsbeslutet före utgången av 2004 (1998 + 6 år), dvs. inom sexårsfristen.

**Frivilligt tillbakaträdande**

Enligt 21 kap. 18 § 2 st. SBL får beslut om efterbeskattning meddelas även efter sexårsfristens utgång när den skattskyldige frivilligt tillbakaträder från brott. I 12 § SkBrL sägs nämligen att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp inte ska dömas till ansvar för skattebrott. För att sexårsfristen ska kunna utsträckas i fall av frivillig rättelse, måste förutsättningar för att döma den skattskyldige för skattebrott ha förelegat om frivillig rättelse inte hade skett.

Beslut om efterbeskattning vid frivilligt tillbakaträdande ska, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas före utgången av kalenderåret efter det år under vilket den frivilliga rättelsen gjorts.

**Vid dödsfall**

De angivna utsträckta efterbeskattningsfristerna vid skattebrott respektive frivilligt tillbakaträdande från sådant brott kan begränsas om den skattskyldige avlider. I sådant fall måste beslut om efterbeskattning, enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL, meddelas inom sex månader från dödsfallet.

**Undanröjande av beslut om efterbeskattning**

**21 kap. 19 § 2 st. SBL**

Beslutet skall, utom i fall som avses i 12 § skattebrottslagen, undanröjas av skattemyndigheten, om åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning eller, om åtal har väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del. *Lag (1997:483)*.

Beslut om efterbeskattning med stöd av 21 kap. 18 § 1 st. SBL ska, utom i de fall som avses i 12 § SkBrL, undanröjas av SKM om åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslut om förlängning av preskriptionstiden eller, om åtal har väckts, åtalet läggs ner eller inte bifalls till någon del. Det är alltså SKM som på eget initiativ ska undanröja beslutad efterbeskattning även om denna är eller har varit föremål för domstolsprövning. Detta ska ske så snart myndigheten blivit underrättad om att förutsättningar för undanröjande föreligger.

### Särskilt om juridiska personer

#### 21 kap. 20 § SBL

Bestämmelserna i 18 och 19 §§ tillämpas också på en juridisk persons beskattning, om en åtgärd som avses i 18 § första stycket har vidtagits mot den som har företrätt den juridiska personen eller om företrädaren frivilligt vidtagit någon åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69). *Lag (1997:483)*.

De tidsfrister som gäller för efterbeskattning av fysiska personer vid skattebrott och frivilligt tillbakaträdande från sådant brott gäller också juridiska personer vars ställföreträdare, i denna sin egenskap, gjort sig skyldig till skattebrott. Med uttrycket ”företrätt juridisk person” avses faktiskt ställföreträdarskap oberoende av formell behörighet (se prop. 1971:10 s. 264).

## 19.8 Expediering

Med beslutsfattande förstås ett ställningstagande i sakfrågan. Beslutet anses dock inte meddelat förrän beslutshandlingen undertecknats och avlämnats för expediering. Detta innefattar normalt kuvertering och postbefordran.

En underrättelse till den skattskyldige ska sändas i vanligt brev. Om det är av betydelse att få bevis för att en handling kommit den skattskyldige tillhanda ska delgivning ske (63 § SBF).

Enligt 63 § 3 st. SBF ska beslut delges som meddelas efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut om beslutet innebär att den skattskyldige inte fått fullt bifall till sin begäran om omprövning eller SKM på eget initiativ omprövat ett beslut till nackdel för den skattskyldige.

Det förekommer att det tekniska systemet, exempelvis vid årsskiften, inte är användbart. Brådskande beslut får då handläggas manuellt. De åtgärder SKM måste vidta senare för att registrera besluten i det tekniska systemet är bara en registreringsåtgärd. Det materiella och formella beslutet anses dock ha meddelats redan i samband med det manuella beslutet.