

## 20 Överklagande

### 20.1 Allmänt

Bestämmelserna om överklagande enligt ML finns i 20 kap. ML. Dessa bestämmelser hänvisar, med några undantag, till reglerna i SBL, vilket innebär att i princip alla beslut på momsområdet överklagas enligt SBL:s bestämmelser.

SBL:s regler om överklagande finns i lagens 22 kap. Bestämmelserna gäller i tillämpliga delar även för ränta, skattetillegg eller avgift (se 1 kap. 1 § p. 8 och 9 SBL). Av 22 kap. 6 och 13 §§ SBL framgår att bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ TL gäller när en skattskyldig har överklagat ett beslut och bestämmelserna i 6 kap. 10–24 § TL ska tillämpas på mål enligt SBL.

FL innehåller grundläggande regler för förvaltningsförfarandet. I 3 § FL föreskrivs emellertid att om en annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL, så gäller den bestämmelsen. ML och SBL är specialförfattningar i förhållande till FL. ML:s och SBL:s regler gäller således framför reglerna i FL.

Lagen (1930:1973) om beräkning av lagstadgad tid gäller i samband med överklagande.

SKM:s och RSV:s beslut får, med vissa undantag, överklagas av skattskyldig hos allmän förvaltningsdomstol. Det är alltid LR som är överklagandeinstans i fråga om beslut som SKM fattar med stöd av ML och SBL. SKM:s beslut får, med visst undantag överklagas också av RSV. LR:s beslut överklagas hos KR, vars beslut i sin tur överklagas hos RR. I RR och i vissa fall i KR, fordras prövningstillstånd. SKM:s beslut får överklagas även om det inte är till nackdel för den skattskyldige. Vid överklagande av LR:s och KR:s beslut gäller emellertid att de får överklagas bara om de gått vederbörande emot.

Vad som i det följande sägs om skattskyldig gäller även den som är berättigad till återbetalning av moms enligt 10 kap. ML om inget annat påpekas.

#### Verkställighet

Om någon begärt omprövning av eller överklagat ett momsbeslut så inverkar inte detta på skyldigheten att betala den skatt, som omprövningen eller överklagandet avser, 23 kap. 7 § SBL. Undantag från denna regel gäller bara om anstånd beviljats. Således gäller att en åtgärd enligt SBL ska verkställas oavsett att det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft.

## 20.2 Överklagande av SKM:s eller RSV:s beslut

### 20.2.1 Allmänna regler

#### 20 kap. 1 § 1 st. ML

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra stycket, gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483). *Lag (1997:502)*.

#### 22 kap. 1 § 1 st. SBL

Beslut av skattemyndigheten eller Riksskatteverket får, utom i de fall som avses i 2 §, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige. Beslut som myndighet fattat enligt 13 kap. 1 § överklagas hos regeringen. Skattemyndighetens beslut får, utom i de fall som avses i andra stycket, överklagas också av Riksskatteverket. *Lag (1998:681)*.

I 20 kap. 1 § 1 st. ML stadgas att beslut enligt ML – med undantag av beslut som behandlas i 20 kap. 1 § 2 st. ML (se avsnitt 20.2.2) – ska överklagas enligt bestämmelserna i SBL. Beslut enligt ML omprövas enligt de allmänna bestämmelserna i FL, såvida inte det finns särskilt reglerat i ML, och överklagas enligt 22 kap. SBL.

Enligt 22 kap. 1 § 1 st. SBL ska SKM:s och RSV:s beslut överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Vissa beslut får dock inte överklagas, se avsnitt 20.3. Beslut som fattas av RSV och som får överklagas ska således överklagas till LR. Ett sådant överklagande ska enligt 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar göras hos LR i Stockholms län.

Befrielseärenden enligt 13 kap. 1 § SBL överklagas hos regeringen.

Rätt att överklaga har den skattskyldige (se avsnitt 20.4) och RSV (se avsnitt 20.5). Ett överklagande ska ges in till den SKM som har meddelat det beslut som överklagas.

Ett beslut kan bara överklagas av den det angår, dvs. klaganden ska vara saklegitimerad.

Om SKM avslår en ansökan att lämna skattedeklaration i form av elektroniskt dokument är detta ett förvaltningsbeslut som inom tre veckor kan överklagas till LR.

### 20.2.2 Särskilda regler om överklagande av vissa beslut som fattas enligt ML

#### 20 kap. 1 § 2 st. ML (exklusive styckets sista mening)

Beslut som Riksskatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. Beslut som en skattemyndighet fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 §, om ändring eller avregistrering

enligt 6 a kap. 5 § eller om innehållet i en faktura eller jämförig handling enligt 11 kap. 5 § tredje stycket får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet. *Lag (2000:478)*.

De beslut som behandlas i 20 kap. 1 § 2 st. första meningen ML är sådana som RSV, Särskilda skattekontoret, fattar. Dessa beslut ska överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Övriga beslut som behandlas i denna bestämmelse, dvs. beslut om gruppregistrering och beslut rörande innehållet i en faktura, följer de allmänna reglerna om överklagande i fråga om forum. Beträffande den överklagandetid som anges i den här exkluderade meningen, se avsnitt 20.4.3.

När det gäller förfarandet vid överklagande i andra avseenden än de som regleras i 20 kap. 1 § 2 st. ML, dvs. annat än forum och överklagandetid, gäller FL:s bestämmelser eftersom specialreglering, genom det undantag som görs i lagrummets 1 st, saknas för de nu aktuella beslutstyperna. Se även avsnitt 20.5.1.

## 20.3 Beslut som inte får överklagas

### 22 kap. 2 § SBL

Beslut ifråga om

1. -----
2. skatterevision enligt 14 kap. 7 §,
3. -----
4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 §  
får inte överklagas. *Lag (1997:483)*.

Förbudet mot att överklaga beslut om skatterevision och föreläggande vid vite gäller såväl beslut av SKM som av RSV. Att ett beslut om skatterevision inte får överklagas ligger i sakens natur. Avsaknaden av möjlighet att överklaga ett föreläggande vid vite har sin förklaring i dels att vitesinstitutet annars skulle bli ineffektivt, dels att den skattskyldige har rätt att få såväl vitesföreläggandets laglighet som lämplighet prövat i mål om utdömande av vite.

## 20.4 Den skattskyldiges överklagande

### 20.4.1 Förutsättningar

#### Talerätt

Som allmänna förutsättningar för att få föra talan i domstol gäller att den som för talan har partsbehörighet, processbehörighet och saklegitimation.

- Partsbehörighet** Med partsbehörighet förstås förmågan att kunna vara part i en domstolsprocess. Partsbehöriga är alla fysiska och i princip alla juridiska personer. Normalt har ett skattesubjekt, dvs. den fysiska eller juridiska personen som enligt skattelagstiftningen är skattskyldig, partsbehörighet.
- Processbehörighet** Med processbehörighet förstås rätten att själv eller genom befullmäktigat ombud få föra sin talan vid domstol. När det gäller aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer företräds dessa normalt av den som enligt registreringsbevis eller stadgar är behörig firmatecknare. För juridisk person som inte längre består är den som senast haft att förvalta dess angelägenheter processbehörig. Aktiebolag som upplösts genom likvidation kan ändå ha processbehörighet eftersom likvidationen enligt 13 kap. 16 § ABL ska fortsätta om talan väckts mot bolaget efter dess upplösning. Ett aktiebolag i konkurs företräds under konkursen av konkursförvaltaren respektive konkursgäldenären. När ett AB är upplöst på grund av att dess konkurs avslutats utan överskott saknar bolaget vanligtvis såväl parts- som processbehörighet. (Se även avsnitt 19.5.2.) Detta utgör huvudregeln. Från denna regel har i rättspraxis undantag gjorts för det fall utgången i en skatteprocess haft betydelse för efterutdelning i bolagets konkurs (RÅ 1996 not. 192). Ytterligare en situation där ett genom konkurs upplöst bolag kan få partshabilitet i ett skattemål är när utgången kan ha betydelse i ett tvistemål mot ställföreträdaren (RÅ 2000 ref. 41). Se vidare avsnitt 19.5.2.
- När det gäller processbehörighet för juridiska personer hänvisas till Handledning för taxeringsprocess 1989, s. 184 f., TAXHL 1996, s. 239 ff., RSV:s skrivelse 1996-05-13, dnr 4181-96/900, ”Behörighet att vid skattemyndighet och allmän förvaltningsdomstol företräda aktiebolag som upplösts genom fusion m.m.” samt RSV:s skrivelse 1997-02-26, dnr 1954-97/900, ”Behörighet att i bl.a. skatteärenden företräda ett upplöst aktiebolag som avförts ur aktiebolagsregistret enligt p. 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna (1994:802) till aktiebolagslagen (1975:1385) m.m.”, se även avsnitt 19.5.2.
- Saklegitimation** Begreppet saklegitimation är ett uttryck för rätten att som part föra talan i en viss bestämd sak. För skatteprocessens del innebär detta att den skattskyldige, bortsett från fall av ombud eller ställföreträdarskap, inte kan föra talan över annat än den egna beskattningen. I avsnitt 19.5.2 har behandlats vem som är behörig att föra talan i ett omprövningsärende. Det som sagts där äger även giltighet beträffande överklaganden.
- Formkrav m.m.** Ett överklagande ska vara skriftligt. Detta formkrav är uppfyllt om överklagandet görs i en skrivelse, ett telegram eller ett telefax. Formkravet anses uppfyllt om ett insänt telefax senare bekräftas med en skrivelse i original (jfr RÅ 1992 not. 571). Se

vidare avsnitt 19.5.6.

Av ML och SBL framgår inte vad ett överklagande ska innehålla. Detta framgår i stället av 3 och 4 §§ FPL. I 3 § FPL stadgas att ett överklagande ska vara skriftligt och vara egenhändigt undertecknat av den skattskyldige eller hans ombud. I överklagandet ska dessutom, enligt 4 § FPL, anges vilket beslut som överklagas, vad som yrkas samt de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet. Det är således viktigt att klaganden klart anger yrkanden och grunder. Är överklagandet så ofullständigt att det inte kan prövas i sak ska domstolen förelägga klaganden att inom viss tid avhjälpa det som brister med risk att talan annars inte tas upp till prövning (5 § FPL).

Överklagandet ska ställas till LR men ges in till SKM (jfr 2 kap. 6 § SBL). Har ett överklagande inom överklagandetiden lämnats till annan SKM eller till allmän förvaltningsdomstol ska överklagandet anses ha kommit in i rätt tid. Detsamma gäller i princip om den skattskyldige fått en felaktig upplysning i överklagandehänvisning av SKM.

#### Forum för överklagande

Av 14 § 2 st. lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar framgår att ett beslut ska överklagas "till den länsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats". Enligt RSV:s uppfattning bör denna bestämmelse tolkas så att det är den beslutande "arbetsenhetens" placering och inte den klagandes hemortskommun som blir avgörande när det gäller att bestämma vilken länsrätt som ska pröva ett överklagande. Denna tolkning stöds också i viss mån av följande uttalande i prop. 1997/98:17 s. 30 f.: "Styrande för vilken länsrätt som ska pröva överklagandet är alltså var det skattekontor eller – i förekommande fall – det länsskattekontor som har fattat beslutet ligger." Se RSV:s skrivelse 1998-09-16, dnr 8096-98/900, "Rätt länsrätt".

#### 20.4.2 Tidsfrist – 6 år

##### 22 kap. 3 § 1 st. SBL

Den skattskyldiges överklagande skall, om inte annat följer av 4 §, ha kommit in senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året och klaganden har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. *Lag (1997:483).*

Överklagandefristen för den skattskyldige motsvarar den sex-åriga omprövningsfristen. Ett överklagande ska således ha kommit in inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Från denna huvudregel görs emellertid ett undantag. För det fall att SKM har meddelat ett beskattningsbeslut efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår under vilket det beskattningsår som beslutet avser har gått ut och den skattskyldige fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Denna regel innebär således att fristen för överklagande utsträcks utöver sexårsfristen.

#### *Exempel 1*

Ovan nämnda undantag innebär att om en skattskyldig får kännedom om ett beslut om moms avseende redovisningsperioden juni 1998 först den 20 december 2004, så går tiden för överklagande ut först den 20 februari 2005, dvs. efter sexårsfristen.

### **Nackdels- och fördelsbeslut**

#### **22 kap. 3 § 2 st. SBL**

Den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte är till nackdel för honom eller henne. *Lag (1997:483)*.

Den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte gått honom emot. Detta utgör en specialreglering i förhållande till FL:s regler.

#### **20.4.3 Tidsfrist – 2 månader**

När det gäller vissa beslut har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av överklagande.

#### **20 kap. 1 § 2 st. sista meningen ML**

Ett överklagande enligt detta stycke skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet. *Lag (2000:487)*.

Överklagande av beslut som RSV, Särskilda skattekontoret, har fattat enligt 20 kap. 1 § 2 st. ML ska ha kommit in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Överklagande av SKM:s beslut om gruppregistrering och beslut rörande innehållet i en faktura ska också ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick del av beslutet.

#### **22 kap. 4 § 5 p. SBL**

Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, om det gäller

---

5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, *Lag (1997:483)*.

Ett överklagande av beslut om anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt ska, enligt 22 kap. 4 § SBL, ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fått del av beslutet. Övriga beslut som anges i paragrafen kommenteras inte här eftersom de inte berör moms.

#### 20.4.4 Särskilt om skattetillägg

##### 22 kap. 5 § SBL

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

Om en skattskyldig överklagat ett beslut i sak, men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom så har han, så länge beslutet i huvudfrågan (sakfrågan) ännu inte fått laga kraft, möjlighet att överklaga SKM:s beslut också avseende skattetillägg och detta även om ordinarie sexårsfrist för överklagande har löpt ut. Det torde däremot inte finnas någon möjlighet för RSV att efter sin egen överklagandetids utgång kunna väcka liv i en lagakraftvunnen skattetilläggsfråga, såvida inte RSV självt är klagande i målet. Notera dock att SKM under sexårsfristen kan ompröva sina skattetilläggsbeslut under förutsättning att det nya beslutet är till förmån för den skattskyldige.

### 20.5 Förfarandet vid överklagande

#### 20.5.1 Allmänt

##### 22 kap. 6 § SBL

Bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller när en skattskyldig har överklagat skattemyndighetens beslut.

Vid överklagande av beslut om debitering till följd av taxeringsbeslut gäller bestämmelserna i 6 kap. 3 § taxeringslagen. *Lag (1997:483)*.

På sätt som anges i 22 kap. 6 § SBL gäller bestämmelserna i 6 kap. 5–7 §§ TL i fråga om förfarande vid överklagande. Av bestämmelserna i TL framgår att SKM ska pröva om de formella förutsättningarna för omprövning är uppfyllda. SKM ska således pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid (6 kap. 5 § TL) och till rätt SKM, om klaganden är taleberättigad, om den som undertecknat överklagandeskrivelsen har rätt att företräda den skattskyldige samt om beslutet är överklagbart. SKM ska också ompröva det överklagade beslutet (6 kap. 6 § TL). SKM ska överlämna överklagandet till LR och, om det föreligger särskilda skäl, överlämna det utan föregående omprövning (6 kap. 7 § TL). Bestämmelserna behandlas närmare i detta avsnitt.

RSV har 2003-02-03, dnr 10310-02/100, utfärdat ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut”.

Det bör i detta sammanhang noteras att de beslut som omnämns i 20 kap. 1 § 2 st. ML inte, enligt lagrummets 1 st., omfattas av vad som sägs om förfarandet vid överklagande nedan. För dessa beslut är det i stället förvaltningsrättsliga regler som styr förfarandet. Det kan särskilt nämnas att omprövningen vid överklagande enligt

27 § FL är mer begränsad än den s.k. obligatoriska omprövningen enligt 6 kap. 6 § TL. Om de specifika förhållanden som anges i 27 § FL (paragrafen reglerar när en myndighet är *skyldig* att ompröva ett beslut) inte är för handen, ska SKM regelmässigt utan föregående omprövning överlämna överklagandet och övriga handlingar i ärendet till högre instans. (SKM har dock i den mån allmänna principer om rättskraft medger en *möjlighet* att ändra beslutet även i andra fall än när den är skyldig att göra det [se vidare Hellners m.fl., Nya Förvaltningslagen, 5 uppl. 1999, s. 311]).

Övriga beslut som fattas enligt ML hanteras enligt 20 kap. 1 § 1 st. ML i enlighet med överklagandebestämmelserna i 22 kap. SBL. Följaktligen gäller vad som sägs nedan för dessa beslutstyper.

### **20.5.2 Rättidsprövning (6 kap. 5 § TL)**

En av de formella bedömningar som SKM ska göra är att kontrollera att överklagandet har kommit in i rätt tid, 6 kap. 5 § TL. Har överklagandet kommit in inom överklagandefristen ska SKM företa en obligatorisk omprövning. Har överklagandet kommit in för sent ska SKM avvisa det såsom för sent anfört. Ett sådant avvisningsbeslut kan överklagas till LR enligt 22 kap. 1 § SBL.

I två fall ska överklagandet inte avvisas. Det ena är om förseningen beror på att SKM lämnat en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Det andra är om överklagandet inom överklagandetiden har kommit in till en annan SKM än den som har fattat det beslut som överklagas eller till en allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet ska då omedelbart översändas till den SKM som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till myndigheten eller domstolen.

Om den skattskyldige överklagar SKM:s avvisningsbeslut och om LR finner att överklagandet är rättidigt anfört återförvisas det till SKM för obligatorisk omprövning. Bifaller inte SKM därvid den skattskyldiges yrkanden ska överklagandet och samtliga handlingar på nytt översändas till LR.

I rättsfallet RÅ 1991 ref. 90 prövades om en överklagandehandling, som uppgavs ha sänts via telefax, hade kommit in till vederbörande myndighet i rätt tid. Klaganden ansågs inte ha förmått styrka att inlagan kommit in i rätt tid varför överklagandet av beslutet att avvisa talan på grund av för sent anfört överklagande avsågs.

Bestämmelsen i 6 kap. 5 § TL reglerar även de fall då överklagandet sänts till fel myndighet inom överklagandetiden. Överklagandet ska snarast skickas vidare till den SKM som fattat det överklagade beslutet. Det är viktigt att handlingen stämplas med ankomstdatum för att en bedömning om överklagandet kommit in i rätt tid ska kunna göras.



### 20.5.3 Obligatorisk omprövning (6 kap. 6 § TL)

SKM ska, enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL, ompröva ett av den skattskyldige till LR överklagat beslut. En sådan omprövning benämns i förarbetena till TL ”obligatorisk omprövning”. Syftet med den benämningen torde vara att man språkligt ska kunna skilja omprövningar efter överklagande från andra omprövningar.

Det kan i vissa fall vara oklart om den skattskyldige begär omprövning eller överklagar ett beslut. SKM bör i ett sådant fall vara försiktig med att tolka den skattskyldiges skrivelse som ett överklagande (se prop. 1989/90:74 s. 319 och avsnitt 19.5.1). Fråga om tolkningen av en skattskyldigs skrivelse har varit föremål för JO:s prövning (1995/96:JO s. 234). JO anförde att SKM:s tveksamhet om skrivelsens innebörd borde ha kunnat undanröjas på ett tidigare stadium än vad som skedde (först efter ca en månad). SKM borde ha inhämtat ett klart besked om avsikten med skrivelsen var ett överklagande utan denna tidsutdräkt.

När RSV överklagar ska SKM inte ompröva enligt SBL. I dessa fall gäller i stället 27 § FL. RSV har i skrivelse 1993-06-30, dnr 21548-93/900, ”Skillnaden mellan omprövning av taxerings- och beskattningsbeslut och omprövning av förvaltningsbeslut”, redogjort för skillnaden mellan omprövning enligt FL och TL m.fl. I 27 § FL finns regler om omprövning som innebär att om myndigheten finner att dess beslut är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, ska beslutet ändras om det kan ske snabbt, enkelt och utan nackdel för enskild part. Om dessa förutsättningar inte föreligger ska myndigheten utan föregående omprövning överlämna överklagandet jämte andra handlingar i ärendet till högre instans.

#### **Skyndsamhetskravet**

SKM ska snarast företa en obligatorisk omprövning av det överklagade beslutet enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL. Vad som kan anses utgöra en acceptabel handläggningstid har inte berörts i förarbetena till TL, men bestämmelsen kan dock knappast ges annan tolkning än att SKM ska prioritera obligatoriska omprövningar. En sådan ordning torde dessutom följa av allmänna rättsprinciper.

Frågan om vad skyndsamhetskravet kan anses innebära i praktiken har emellertid behandlats av JO bl.a. i ärendet 1993/94:JO s. 214 – vilket i och för sig rörde ett taxeringsärende men ändå torde kunna ge viss vägledning avseende momsärenden – i vilket RSV utvecklade sin syn på skyndsamhetskravet och anförde bl.a. följande. SKM ska se till att ärenden är tillräckligt utredda innan SKM fattar beslut. I praktiken innebär detta normalt att en tillfredsställande utredning föreligger rörande den omtvistade frågan redan när den skattskyldige överklagar SKM:s beslut i den sakfrågan. I sådana fall bör SKM:s ambition vara att fatta det

obligatoriska omprövningsbeslutet redan inom ungefär en månad från det att överklagandet kom in till SKM. Överklagar den skattskyldige flera olika sakfrågor eller medför ett överklagat beslut rörande en viss sakfråga rättsligt komplicerade bedömningar kan en viss tidsutdräkt bli ofrånkomlig.

RSV anförde vidare att skyndsamhetskravet i 6 kap. 6 § 1 st. TL kommer emellertid att komma i konflikt med kravet på att fatta väl underbyggda beslut i de fall det krävs utredning av sakfrågan innan SKM kan fatta det obligatoriska omprövningsbeslutet. Departementschefen har nämligen i prop. 1989/90:74 s. 319 och 414 uttalat dels att SKM inte får fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut om inte ärendet är tillräckligt utrett, dels att kravet på skyndsamhet får vika för kravet på ett gott beslutsunderlag. Vidare har departementschefen på s. 283 i nämnda proposition understrukt att ett ärende, innan det når domstol, i princip ska vara färdigutrett men att utredningsskyldigheten inte får drivas in absurdum. Enligt departementschefen skapar en handläggning som innefattar en grundlig utredning visserligen garantier för att ett materiellt riktigt beslut är fattat men en sådan handläggning kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättsäkerhets-synpunkt. RSV anförde avslutningsvis att en mer betydande tidsförskjutning är nödvändig endast när det krävs mer omfattande utredning, t.ex. i form av revision eller inhämtande av uppgifter från utlandet. Av betydelse är därvid omständigheterna i det enskilda fallet, såsom revisionens omfattning, SKM:s aktuella arbetsbelastning och den skattskyldiges samarbetsvilja. I nu avsedda fall kan det således bli så att det obligatoriska omprövningsbeslutet inte kan fattas förrän ganska lång tid efter det att den skattskyldiges överklagande kom in till SKM. Det måste dock understrykas att utredningar med anledning av överklaganden på grund av rättssäkerhetsaspekter måste ges en hög prioritet. Även om det vid omfattande utredningar och då den skattskyldige är mindre samarbetsvillig, måste accepteras en viss tidsutdräkt, bör det dock inte annat än i undantagsfall komma ifråga att det obligatoriska omprövningsbeslutet fattas senare än ett år efter det att överklagandet kom in.

Frågan om skyndsamhetskravet behandlades av JO även i ärendet 1995/96:JO s. 234. JO ansåg att en tidrymd på fem månader mellan det att ett ärende registrerats som ett överklagande och att ett obligatoriskt omprövningsbeslut fattades var oacceptabelt lång.

Beträffande vissa ärendegrupper, t.ex. anstånd, ska det obligatoriska omprövningsbeslutet fattas inom kortare tid än en månad från det att överklagandet inkom.

RSV har i skrivelse 2003-02-03, dnr 10310-02/100, ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade

### Hinder mot obligatorisk omprövning

beslut” uttalat att om ärendet inte kräver ytterligare utredning bör det obligatoriska omprövningsbeslutet fattas inom en månad från det att överklagandet kom in. Vidare sägs att den utrednings-skyldighet som åvilar SKM vid obligatorisk omprövning i normalfallet inte får medföra att överlämnandet till länsrätt sker senare än tre månader efter det att överklagandet kom in.

SKM:s skyldighet att ompröva är inte undantagslös. Omprövning ska inte vidtas i följande fall

- överklagandet har kommit in för sent,
- det föreligger res judicata eller litis pendens,
- det finns särskilda skäl.

De två förstnämnda undantagen kommenteras under denna rubrik medan det sistnämnda undantaget kommenteras först i avsnitt 20.5.4 om bristande sakprövningsförutsättningar.

Om SKM har konstaterat att ett överklagande är för sent inkommet ska någon obligatorisk omprövning inte ske enligt 6 kap. 6 § 1 st. TL. I stället ska SKM fatta ett beslut om avvisning.

SKM ska inte heller företa någon obligatorisk omprövning om frågan tidigare har avgjorts i allmän domstol, dvs. om saken är res judicata. Ett annat hinder mot obligatorisk omprövning är om saken redan är föremål för domstols avgörande, dvs. att litis pendens föreligger. I prop. 1989/90:74 s. 403 sägs att en huvudregel i förvaltningsprocessen är att omprövning inte får ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning.

Om SKM inte ska ompröva det överklagade beslutet på grund av res judicata eller litis pendens bör SKM i samband med att överklagandet och övriga handlingar i ärendet överlämnas till LR, i ett förmligt beslut, förklara varför omprövning inte har vidtagits. I annat fall kommer såväl den skattskyldige som LR att sväva i tvivelsmål om anledningen härtill.

Om den skattskyldige överklagar dels en sakfråga som är föremål för LR:s prövning men innan dom fallit, dels en annan sakfråga har SKM att fatta två beslut med anledning av överklagandet. SKM ska fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut endast beträffande den fråga som inte redan är föremål för LR:s prövning och ska översända ärendet i denna del till LR efter sin prövning. Beträffande den fråga som redan tidigare har översänts till LR får inte SKM fatta ett obligatoriskt omprövningsbeslut utan ska meddela den skattskyldige i beslut att man inte företar någon omprövning på grund av att frågan redan är föremål för domstolens prövning, varefter handlingarna översänds till LR.

Beträffande frågan om hur SKM ska agera i det fallet att SKM, i samband med en obligatorisk omprövning, finner att beslutet rörande den överklagade frågan i stället för att ändras på det sätt den skattskyldige yrkat bör ändras i motsatt riktning, se TAXHL 96 s. 287.

Hur SKM bör agera i det fallet att myndigheten vid den obligatoriska omprövningen finner att den skattskyldige beträffande den aktuella sakfrågan bör tillgodoses i större omfattning än han yrkat, se TAXHL 96 s. 290.

Om LR återförvisar en sakfråga till SKM för förnyad prövning föreligger inte litis pendens eftersom rätten inte har prövat frågan i sak.

### **Helt eller delvis bifall**

Om SKM:s obligatoriska omprövning medför att den skattskyldiges yrkanden helt bifalls, förfaller den skattskyldiges överklagande enligt 6 kap. 6 § 2 st. TL och några handlingar ska inte översändas till LR. I ett sådant fall ska SKM naturligtvis fatta ett formligt beslut i sakfrågan, som ska tillställas klaganden. LR ska emellertid inte på något sätt underrättas om överklagandet eller SKM:s beslut. Något särskilt avskrivningsbeslut behöver inte fattas. SKM bör dock i det obligatoriska omprövningsbeslutet upplysa om att överklagandet förfallit.

Resulterar den obligatoriska omprövningen endast delvis i bifall anses överklagandet avse de sakfrågor som inte har bifallits. I samband med att ärendet översänds till LR ska den skattskyldige upplysas om att den fortsatta handläggningen av de tvistiga frågorna sker i LR. Någon överklagandehänvisning ska inte lämnas, eftersom överklagandet överlämnas till LR, vilket innebär att den skattskyldiges yrkanden automatiskt blir föremål för domstolsprövning.

För det fall att den skattskyldige därefter inkommer med ytterligare skriftväxling till SKM kan denna översändas till LR med eller utan yttrande. I regel är det både smidigare och snabbare att SKM avger yttrande i samband med att den ytterligare skriftväxlingen översänds till LR.

### **Återkallelse av talan**

Om t.ex. den skattskyldige återkallar sin talan under processen i LR eller om LR av något skäl avvisar dennes talan uppkommer ingen res judicatasituation. Det obligatoriska omprövningsbeslutet blir i sådana fall att jämställa med ett ”vanligt” omprövningsbeslut som kan överklagas respektive omprövas. Om ett obligatoriskt omprövningsbeslut är det senaste beslut som SKM fattat rörande en viss sakfråga och det inte föreligger res judicata eller litis pendens bör med andra ord den skattskyldige rikta ett nytt överklagande rörande den sakfrågan mot det obligatoriska omprövningsbeslutet och inte mot SKM:s tidigare beslut i frågan.

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

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

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

#### **20.5.4 Bristande sakprövningsförutsättningar (6 kap. 7 § TL)**

I avsnitt 20.5.3 vid kantrubriken hinder mot obligatorisk omprövning har konstaterats att SKM inte ska vidta någon obligatorisk omprövning om SKM anser att överklagandet ska avvisas såsom för sent inkommet eller att res judicata eller litis pendens föreligger. I de fall res judicata eller litis pendens föreligger ska således det till LR överlämnade materialet inte innehålla ett obligatoriskt omprövningsbeslut.

Om det finns särskilda skäl ska SKM, enligt 6 kap. 7 § TL, överlämna överklagandet till LR utan föregående obligatorisk omprövning. Sådana särskilda skäl kan föreligga om

- överklagandet inte undertecknats,
- klaganden inte utvecklat sin talan, dvs. om överklagandet är så ofullständigt att det inte kan bli föremål för prövning i sak, eller
- fullmakt saknas för ombudet.

Innan handlingarna överlämnas till LR bör SKM bereda den skattskyldige möjlighet att avhjälpa de bristande sakprövningsförutsättningarna genom att komplettera med t.ex. en fullmakt (prop. 1989/90:74 s. 319).

### **20.5.5 Överlämnande till LR**

Efter det att SKM har fattat det obligatoriska omprövningsbeslutet ska samtliga handlingar i ärendet översändas till LR, 6 kap. 7 § TL. Den skattskyldige meddelas att ärendet nu har översänts dit och – för det fall att den skattskyldige har något att erinra mot SKM:s beslut – ska han vända sig till LR och inte till SKM. Genom att ärendet har översänts till LR har därigenom ett mål anhängiggjorts och det är domstolen som leder processen. Den fortsatta kommunikationen sker nu genom LR, vilket gäller både för den skattskyldige och för SKM.

SKM får dock överlämna överklagandet till LR utan föregående omprövning om det föreligger *res judicata*, *litis pendens* eller om det finns särskilda skäl (se avsnitt 20.5.4). SKM ska i dessa fall fatta beslut om överlämnande till LR och av detta beslut ska det framgå att någon obligatorisk omprövning inte har företagits. Den skattskyldige tillställs beslutet och akten med överklagandeskrivelsen och SKM:s beslut översänds till LR.

#### **Handläggningen vid domstol**

Vid den fortsatta handläggningen i domstol är TL:s regler (jfr 22 kap. 13 § SBL) till viss del samt även FPL:s regler tillämpliga. Reglerna om taleändring, bevisupptagning, muntlig förhandling m.m. är således bestämmelser som ska tillämpas i den fortsatta handläggningen.

SKM:s roll har genom överlämnandet av ärendet till LR ändrats från att ha varit beslutsmyndighet till att bli motpart till den skattskyldige i målet. Processledningen sköts av domstolen. Genom den nu inledda processen har SKM att yttra sig över den skattskyldiges inlagor i målet. SKM:s yttrande har, i motsats till dess beslut, inga rättsverkningar. Av den anledningen måste ett yttrande utformas annorlunda än ett beslut.

## Sakprocess

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

Som ändring av talan anses inte det fallet att den skattskyldige begränsar sin talan. Inte heller en utvidgning av talan anses innebära en ändring av densamma, nämligen om fråga bara är om en beloppsmässig utvidgning. En skattskyldig som under processens gång t.ex. uppmärksammar att han yrkat avdrag för ingående moms med för lågt belopp, får ändra sitt yrkande till att avse det högre beloppet. Beloppsmässiga utvidgningar kan ske i LR, KR och RR om det är fråga om samma sak. Det ligger vidare i sakens natur att åberopande av nya fakta till stöd för ett och samma yrkande, oavsett om dessa nya fakta är hänförliga till bevisningen eller till den rättsliga argumentationen, inte innebär att talan ändras. En närmare genomgång av sakproblematiken i taxeringsprocessen finns i TAXHL 96 s. 217 f. som analogivis äger sin tillämpning också på skattebetalningsprocessen.

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

Som framgår ovan kan LR underlåta att ta upp en ny fråga till prövning. I sådana fall ska domstolen fatta ett formligt avvisningsbeslut. Vad gäller agerandet i övrigt i en sådan situation har

domstolen fria händer. Man får således överlämna den nya frågan till SKM för omprövning men man behöver inte göra det.

Frågan om när domstolen ska överlämna en avvisad talan till SKM för omprövning är mycket sparsamt berörd i förarbetena till TL. I propositionens specialmotivering sägs således bara att rätten från fall till fall får bedöma om det med hänsyn till yrkandets beskaffenhet framstår som lämpligt att göra så (prop. 1989/90:74 s. 418). Grundar sig avvisningsbeslutet på det faktum att den nya frågan väckts för sent ska frågan naturligtvis inte överlämnas till SKM. Om i stället avvisningsbeslutet grundar sig på det faktum att den nya frågan inte har tillräckligt nära samband med den fråga som är föremål för domstolens prövning kan det förefalla lämpligt att domstolen, i vart fall som en huvudregel, överlämnar den nya frågan för omprövning. Detta gäller inte minst i de fall då talan utvidgats i rätt tid men domstolens avvisningsbeslut fattas efter det att överklagandetiden gått ut. I sådana fall kan ju den skattskyldige inte på annat sätt få en omprövning till stånd. Ett undantag från denna huvudregel skulle kunna vara att talan rörande den nya frågan närmast är att karaktärisera som en misstagstalan. Grundar sig avvisningsbeslutet på att det skulle vara en olägenhet för domstolen att pröva den nya frågan, ligger det i sakens natur att frågan bör överlämnas till SKM.

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

#### *Exempel 2*

En skattskyldig yrkar avdrag för ingående moms avseende kostnader för inköp av maskiner med 15 000 kronor. SKM vägrar avdrag på grund av att den skattskyldige, trots anmaning härom, inte har styrkt avdraget för den ingående moms. Han begär då omprövning och visar upp kvitton på 10 000 kronor och uppger att övriga kvitton har förkommit. SKM medger avdrag med 10 000 kronor. Den skattskyldige överklagar till LR och specificerar de resterande 5 000 kronor genom att uppvisa fakturor för detta belopp. Därutöver företer han ett nytt kvitto avseende inköp av en annan maskin på ytterligare avdrag för ingående moms med 1 000 kronor. Han uppger i LR att han förbisåg kostnaden men yrkar nu avdrag för den. Dessa båda avdragsyrkanden har ett nära samband med



varandra men det nya avdragsyrkandet avser en ny fråga. LR har möjlighet att pröva även det nya yrkandet om det framställs inom tidsfristen för överklagande, men har också möjlighet att avvisa den nya frågan om rätten finner att det skulle vara förenat med någon olägenhet att till en gemensam handläggning ta upp båda frågorna.

**Skönsbeskattningsfall**

Saken vid skönsbeskattning beror på vilket material som beslutet har grundat sig på. Om SKM har skönsbeskattat den skattskyldige i enlighet med inkomna handlingar eller en icke undertecknad deklaration utgörs processföremålet av den skatt som den skattskyldige skönsbeskattats för. Processföremålet individualiseras på vanligt sätt genom det överklagade beslutet, klagandens yrkande och de omständigheter han åberopar till stöd därför.

När det gäller skönsbeskattning av moms i avsaknad av deklaration och underlag saknas är "saken" hela den skatt som därvid påförs (jfr prop. 1993/94:99 s. 248). Om SKM har vetskap om att den skattskyldige bedriver viss näringsverksamhet och skönsbeskattar den skattskyldige för just denna verksamhet är processföremålet begränsat till den verksamhet som den skattskyldige skönsbeskattas för.

**Rättskraft**

I 17 kap. 11 § 1 st. RB anges att en dom, sedan tid för talan har gått ut, har rättskraft såvitt därigenom avgjorts den sak varom talan väckts. Enligt paragrafens tredje stycke får en fråga som sålunda avgjorts inte på nytt tas upp till prövning. FPL har inte några motsvarande bestämmelser men för domar på förvaltningsområdet anses ändå principen i huvudsak vara detsamma som för civilprocessen enligt RB.

Det är genom sin rättskraft som en dom är av betydelse för parterna. Med rättskraft avses att en fråga som prövats i en process genom lagakraftvunnet beslut eller dom blir bindande för parterna. En doms rättskraft sträcker sig inte längre än den rättsföljd som är i fråga i målet. Det blir således den avgränsade frågan avseende en viss redovisningsperiod som vinner rättskraft genom en lagakraftvunnen dom. Andra frågor hänförliga till samma redovisningsperiod kan både omprövas och överklagas inom omprövnings- och överklagandefristerna. Vidare kan en ny talan väckas om motsvarande fråga avseende annan redovisningsperiod.

När det gäller att bestämma en doms rättskraft är reglerna om taleändring av avgörande betydelse. Klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet enligt 6 kap. 19 § TL. Om en ny fråga förs in i ett mål hos LR men denna inte tillåter taleändringen, får frågan inte avvisas hos SKM när frågan återförvisas dit av LR.

## **20.6 RSV:s överklagande**

### **20.6.1 Allmänt**

Enligt bestämmelserna i 2 kap. SBL är SKM beslutande myndighet i beskattningsärenden. Av allmänna rättsprinciper följer att en myndighet inte kan överklaga sina egna beslut. SKM har således inte getts rätt att överklaga sina beslut hos LR. Ibland kan det emellertid vara nödvändigt att det allmänna kan överklaga ett beslut av SKM. Det behovet tillgodoses genom att RSV, enligt 22 kap. 1 § 1 st. SBL, har getts rätt att överklaga SKM:s beslut.

Systemet med omprövningsförfarande gör att felaktigheter kan rättas av SKM. Med hänsyn härtill bör RSV:s överklagande av SKM:s beslut normalt endast ske undantagsvis. Överklagande av det allmänna aktualiseras vanligtvis i prejudikatsfrågor. Överklagas SKM:s beslut kan RSV föra talan såväl till den skattskyldiges för- som nackdel.

RSV kan naturligtvis inte ta del av samtliga beslut som SKM fattar. Det är därför viktigt att RSV underrättas om de beslut som kan komma i fråga för överklagande. Det kan därvid röra sig om t.ex. beslut som rör tillämpning av ny lagstiftning, beslut där ett prejudikat snabbt är nödvändigt eller beslut där rättstillämpningen bör ske på ett likformigt sätt (se prop.1989/90:74 s. 323). RSV har i en skrivelse 1992-06-29, dnr 28973-92/900, utfärdat riktlinjer om hur denna underrättelse bör ske. Av riktlinjerna framgår att SKM bör informera RSV bl.a. om beslut i frågor som man vet hanteras annorlunda i andra delar av landet, beslut som berör rättsfrågor av mer allmänt intresse, beslut som belyser behovet av ändrad lagstiftning, ärenden som uppmärksammas i massmedia samt beslut där ordföranden eller föredraganden i skattenämnd varit av skiljaktig mening och där frågan har allmänt intresse.

RSV:s överklagande ska ges in till SKM som ska pröva om det kommit in i rätt tid. Om så inte är fallet ska SKM avvisa det. Mot ett sådant avvisningsbeslut får RSV föra talan inom tid som normalt gäller för verkets överklagande. Någon omprövningsskyldighet motsvarande den som gäller vid skattskyldigs överklagande föreskrivs inte. Däremot kan enligt föredragande statsråd uppenbara felaktigheter rättas med stöd av 27 § FL.

Utöver denna möjlighet har SKM naturligtvis, efter överklagande av RSV, möjlighet att på eget initiativ ompröva sitt beslut. Det kan emellertid ifrågasättas om SKM bör utnyttja denna möjlighet. Föredragande statsråd har nämligen konstaterat att överklagande av det allmänna endast bör aktualiseras i prejudikats-

frågor och där oenighet förelegat vid beslutsfattandet. Syftet med RSV:s talan skulle ju, särskilt om det är fråga om att få fram ett prejudikat, kunna förfelas om SKM ändrade sitt beslut i enlighet med RSV:s yrkande.

### 20.6.2 Överklagande beträffande mervärdesskattegrupp

#### 20 kap. 1 § 3 st. ML

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av Riksskatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Riksskatteverket. *Lag (2000:478)*.

SKM fattar beslut som rör en mervärdesskattegrupp. RSV har genom bestämmelserna i 20 kap. 1 § 3 st. ML getts möjlighet att överklaga ett beslut av SKM om sådan grupp. Beträffande överklagandetid, se avsnitt 20.4.3. Se även avsnitt 20.2.2.

### 20.6.3 Tidsfrister

#### 22 kap. 7 § SBL

Riksskatteverkets överklagande skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 21 kap. 8, 9 och 14–20 §§ gäller för beslut om omprövning på initiativ av skattemyndigheten eller efter sådan tid men inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Om ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning överklagas och det begärs ändring till den skattskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. *Lag (1997:483)*.

För bestämmande av tidsfristen för RSV har hänvisning gjorts till bestämmelserna i 21 kap. 8–9 §§ och 14–20 §§ SBL. RSV:s överklagande ska således enligt huvudregeln ha kommit in inom den tidsfrist som gäller för beslut om omprövning på initiativ av SKM, dvs.

- tidsfrist att ompröva till den skattskyldiges fördel (21 kap. 8 § SBL),
- tidsfrist att fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel (21 kap. 9 § SBL),
- tidsfrister vid efterbeskattning (21 kap. 14–20 §§ SBL).

Tidsfristen för RSV är emellertid utsträckt i förhållande till dessa frister på så sätt att RSV kan överklaga efter utgången av nämnda frister men senast inom två månader från den dag det överklagade beslutet meddelades. Anledningen härtill är att RSV ska hinna överklaga beslut som har meddelats i slutet av SKM:s omprövningsfrist.

Ett överklagande av ett efterbeskattningsbeslut med yrkande om ändring till den skattskyldiges nackdel ska ha kommit in inom två

månader från den dag beslutet meddelades. Med meddelandetidpunkt får här förstås den dag då handlingen som återger beslutet undertecknats och överlämnats för expediering.

Denna korta tidsfrist för RSV:s överklagande vid efterbeskattningsbeslut innebär att SKM måste snabbt hantera de ärenden där RSV ska överklaga för att inte tidsfristen ska hinna gå ut.

I RÅ 1997 ref. 57 har RR tagit ställning till vad som gäller beträffande tillämpningen av lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid när RSV överklagat SKM:s grundläggande beslut. RR fann därvid att lagen i fråga är tillämplig även på RSV:s överklagande.

#### **20.6.4 Särskilt om skattetillägg och förseningsavgift**

##### **22 kap. 8 § SBL**

Om Riksskatteverket har överklagat ett beskattningsbeslut, skall talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt. *Lag (1997:483).*

Om RSV har överklagat ett beskattningsbeslut, ska talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt. Har SKM inte påfört skattetillägg i ett beskattningsbeslut och RSV överklagar detta, kan RSV således inom den angivna tidsfristen yrka att t.ex. skattetillägg ska påföras.

##### *Exempel 3*

I det fall RSV har överklagat SKM:s beslut den 4 juli 2001 om efterbeskattningsavseende moms för redovisningsperioden augusti 1998 utan att samtidigt yrka skattetillägg, så kan RSV läka skadan genom att senast inom tvåmånadersfristen ovan, dvs. senast den 4 september 2001 hos LR komplettera sitt ursprungliga överklagande med ett yrkande om skattetillägg. Skulle RSV framställa sitt yrkande om skattetillägg först därefter torde det inte kunna prövas även om momsålet ännu inte avgjorts. Motsatsvis gäller att ett yrkande om skattetillägg i en viss situation inte kan prövas trots att yrkandet getts in inom den för RSV gällande överklagandetiden, nämligen om LR vid tiden för yrkandet redan hunnit avgöra momsålet.

##### **22 kap. 9 § SBL**

Riksskatteverket får hos länsrätten begära att en arbetsgivare skall betala arbetsgivaravgifter och skatteavdrag samt att en skattskyldig skall betala mervärdesskatt.

Riksskatteverket får på det sätt som gäller för överklagande enligt denna lag hos länsrätten begära att skattetillägg tas ut. *Lag (1997:483).*

Om SKM underlåter att göra en skattskyldig betalningsansvarig för moms på sätt RSV anser, kan RSV hos LR begära att sådan ansvarighet åläggs. Ett sådant yrkande ska ske inom tid som

gäller för RSV:s överklagande När det gäller moms så är denna bestämmelse ny.

På samma sätt får RSV, om SKM underlåtit att påföra skatte-tillägg trots att så bort ske, inom överklagandefristerna, begära hos LR att skattetillägg tas ut.

## 20.7 Överklagande av LR:s och KR:s beslut

### 20.7.1 Allmänt

#### 22 kap. 13 § SBL

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 § taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag. *Lag (1997:483).*

22 kap. 13 § SBL hänvisar till bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ TL. Dessa regler behandlar överklagande av LR:s och KR:s beslut, företrädare för det allmänna samt handläggningen vid domstol.

LR:s beslut avseende SKM:s beslut att avvisa en begäran om omprövning såsom för sent inkommen, får inte överklagas enligt 6 kap. 10 § TL.

SKM får överklaga LR:s beslut, om det innebär att den skattskyldige har fått helt eller delvis bifall i LR till sin talan mot SKM:s beslut (6 kap. 11 § TL).

RSV får överklaga ett beslut av LR eller KR även om verket inte tidigare har fört det allmännas talan enligt 6 kap. 12 § TL.

#### Tidsfrist

Den skattskyldiges överklagande över LR:s eller KR:s beslut ska ha kommit in senast två månader från den dag då han fick del av beslutet enligt 6 kap. 13 § 1 st. TL. SKM:s tidsfrist löper enligt 6 kap. 13 § 2 st. TL från den dag då beslutet meddelades, vilket medför att SKM har en kortare överklagandetid än vad som gäller för den skattskyldige.

#### Anslutningsöverklagande

Anslutningsöverklagande regleras i 6 kap. 14 § TL där det anges att om någon har överklagat ett beslut av LR eller KR, får även någon annan som haft rätt att överklaga beslutet ge in ett överklagande, trots att överklagandetiden för honom har gått ut. Ett sådant överklagande ska ha kommit in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts. Om det första överklagandet förfaller eller återkallas förfaller även det senare.

#### Företrädare för det allmänna m.m.

I 6 kap. 15 § 1 st. TL regleras SKM:s behörighet att föra talan. Om ett beslut överklagas av den skattskyldige förs det allmännas talan av SKM i LR och KR. Om RSV har överklagat förs det allmännas talan av RSV. Enligt 6 kap. 15 § 2 st. TL förs det allmän-

nas talan i RR alltid av RSV. Detta gäller både överklagande av den skattskyldige och överklagande på SKM:s initiativ. RSV kan dock uppdra åt en tjänsteman vid en SKM att företräda verket.

En SKM:s möjlighet att uppdra åt en annan SKM att i allmän förvaltningsdomstol föra det allmännas talan i ett visst ärende eller viss grupp av ärenden regleras i 6 kap. 16 § 1 st. TL.

RSV kan ta över uppgiften att i LR eller KR föra det allmännas talan i ett visst ärende eller viss grupp av ärenden (6 kap. 16 § 2 och 3 st. TL).

RSV:s möjlighet att föra talan till den skattskyldiges förmån regleras i 6 kap. 17 § TL, där det anges att detta får ske inom den tid som gäller för verkets överklagande. RSV har då samma behörighet som den skattskyldige.

### **Taleändring**

I 6 kap. 18 § TL anges att talan inte får ändras i andra fall än vad som anges i 6 kap. 19 och 20 §§ TL. Som ändring av talan anses inte när klaganden inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan (se även avsnitt 20.5.5.).

Av 6 kap. 19 § 1 st. TL framgår att klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. Av bestämmelsens andra stycke anges att i mål i LR får klaganden dessutom, inom den tid som gäller för överklagande, föra in en ny fråga som har samband med den fråga som ska prövas, om LR finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. LR kan således underlåta att pröva den nya fråga som förts in i målet om den finner att det inte kan ske utan olägenhet, t.ex. att ytterligare utredning erfordras. I sådana fall kan LR fatta ett formellt avvisningsbeslut men har även möjlighet att överlämna frågan till SKM för omprövning (6 kap. 21 § TL). Domstolen har i princip fria händer att agera i en sådan situation, men om den nya frågan har väckts för sent, ska den inte överlämnas till SKM utan avvisas på den grunden att det är fråga om för sent anført överklagande. Är den skattskyldige inte nöjd med beslutet får han överklaga det i vanlig ordning.

Om den skattskyldige har överklagat ett beskattningsbeslut men inte beslutet om skattetillägg i denna fråga, kan han ändå ta upp frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan om skattetillägg kan prövas i målet utan olägenhet.

### **Deldom**

I 6 kap. 22 § TL finns en bestämmelse som säger att om det finns fler frågor i samma mål, särskilt beslut får meddelas i någon av dem trots att handläggningen i övrigt inte har avslutats, s.k. deldom. Deldomen skiljer sig härvidlag från mellandomen nedan, såtillvida som att domstolen i deldom slutgiltigt avgör en

av flera frågor i avvaktan på prövning av övriga anhängiggjorda frågor, medan mellandom avser fall då domstolen inte slutgiltigt avgör en viss självständig fråga utan i stället fattar särskilt beslut beträffande en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet. I och för sig skulle det kunna ifrågasättas om man i skattebetalningsprocessen har behov av deldomsinstitutet, eftersom varje fråga som väcks skulle kunna utgöra ett mål. Praktiska skäl talar dock för att olika skattebetalningsfrågor rörande en och samma skattskyldig och ett och samma beskattningsår (redovisningsperiod) i en och samma instans, oavsett om frågorna väckts vid ett eller flera tillfällen, kumuleras och att, om det blir aktuellt att döma i en eller flera frågor, avgörandet får formen av en deldom i stället för att frågan bryts ut till ett särskilt mål.

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

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

## Mellandom

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

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

domen inte behöver utreda eller argumentera beträffande sådana omständigheter som sedan visar sig sakna betydelse i målet”.

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

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

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

## 20.7.2 Prövningstillstånd

### 22 kap. 11 § SBL

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, *Lag (1997:483)*.
6. befrielse från skattetillägg och avgift enligt 15 kap. 7, 8 och 8 a §§ samt ränta enligt 19 kap. 11 §, *Lag (1999:641)*
7. överföring av skatt till en annan stat, samt
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. *Lag (1998:516)*  
får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd. *Lag (1997:483)*.

### Prövningstillstånd i KR

I paragrafen finns bestämmelser om att vissa beslut fattade av LR får prövas av KR endast efter prövningstillstånd. Regleringen har utvidgats till att bl.a. avse samtliga beslut som anges i 22 kap. 4 § SBL, utom sådana som inte får överklagas enligt 22 kap. 10 § SBL.



SKM:s beslut om kontrollavgift beträffande säljare av investeringsguld som inte fullgör skyldigheten enligt 14 kap. 1 a § SBL att kontrollera identiteten hos köpare kan överklagas till LR med stöd av 22 kap. 1 § SBL. Av 22 kap. 11 § 6 p. SBL följer att det krävs prövningstillstånd av KR vid överklagande av LR:s beslut om sådan avgift.

Av 22 kap. 11 § 8 p. SBL följer att det alltid krävs prövningstillstånd av KR vid överklagande av LR:s beslut enligt lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

**Prövningstillstånd  
i RR**

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

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