

21 Beslutsförfarandet

11 kap. 20 § SBL och 21 kap. SBL
prop. 1996/97:100 s. 589, 630-635.
prop. 1989/90:74

Sammanfattning

Grundbeslut och omprövnings- beslut

Det finns två olika huvudtyper av beslut, nämligen vad som kan betecknas som grundbeslut och omprövningsbeslut. Omprövningsbesluten är i sin tur av tre olika slag, nämligen dels s.k. ordinära omprövningsbeslut, dels beslut om efterbeskattning, dels ock de s.k. obligatoriska omprövningsbesluten som SKM ska fatta så snart en skattskyldig överklagat dess beslut, se kapitel 22. De ordinära omprövningsbesluten indelas slutligen i två olika kategorier, nämligen omprövning på initiativ av den skattskyldige respektive omprövning på initiativ av SKM.

Beslut om vissa debiterings- åtgärder

Om SKM meddelat omprövningsbeslut eller beslut om taxeringsåtgärder enligt TL, eller om domstol meddelat beslut enligt SBL av betydelse för skattedebiteringen, ska SKM, i form av beslut om vissa debiteringsåtgärder, göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet.

På grund av bestämmelserna i 1 kap. 4 § 1 st. SBL gäller allt vad som sägs i detta kapitel om skatt och skattskyldig också avgift och avgiftsskyldig. Detsamma gäller i fråga om ränta, skattetillegg och förseningsavgift och den som är skyldig att betala räntan, skattetillegget eller avgifterna.

Att begreppet arbetsgivaravgift också omfattar sådan särskild löneskatt på förvärvsinkomster och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala, framgår av 1 kap. 3 § SBL.

21.1 Grundbeslut

Bestämmelserna i TL om grundläggande beslut och omprövningsbeslut har i stora delar sin motsvarighet också på skattebetalningsområdet. Bortsett från stadgandet i 11 kap. 9 § 1 st. SBL, som definierar begreppet ”grundläggande beslut om slutlig skatt”,

så förekommer ”grundläggande beslut” eller ”grundbeslut” i övrigt inte som begrepp i SBL. Dock sägs i 21 kap. 1 § att SKM ska ompröva beslut enligt SBL i frågor som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Härav följer att för omprövning normalt fordras att det föreligger ett grundbeslut som ska bli föremål för omprövning. Att grundbeslutet i vissa situationer fattas i den ordning och inom den tid som gäller för omprövning, framgår av nästa avsnitt.

21.1.1 Beslut enligt SKD

Om en SKD har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN. Om en SKD inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklARATIONEN, ska varje oredovisad skatt anses genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Dessa s.k. automatiska beslut, som regleras i 11 kap. 16 och 18 §§ SBL, utgör grundbeslut.

21.1.2 Beslut efter ansökan /begäran

F-skatt

I situationer där lagstiftaren har föreskrivit ett ansökningsförfarande blir SKM:s beslut i anledning av dylik ansökan också att betrakta som ett grundbeslut. Exempel härpå är SKM:s beslut att, efter ansökan av den skattskyldige, utfärda en F-skattsedel (4 kap. 7 § SBL). När detta grundbeslut väl har fattats kan det naturligtvis bli föremål för omprövning, såvida den skattskyldige inte i stället föredrar att i stället ge in en ny ansökan, varvid i sistnämnda fallet, fråga givetvis blir om ett nytt grundbeslut. Den omständigheten att ett beslut får omprövas, utesluter nämligen inte möjligheten för den skattskyldige att i stället, om han så föredrar, komma in med en ny ansökan, om ett ansökningsförfarande är föreskrivet i lagen, antingen direkt eller indirekt.

Anstånd

En situation där lagstiftaren får anses ha förutsatt ett ansökningsförfarande utan att direkt föreskriva detta, är då anstånd med inbetalning av skatt begärs. Här torde för övrigt SKM:s möjlighet att agera ex officio vara ytterligt begränsad. Också dessa anståndsbeslut är att betrakta som grundbeslut. Anledningen till att lagstiftaren här indirekt får anses ha förutsatt ett ansökningsförfarande, som resulterar i grundbeslut, är att när den skattskyldige begär anstånd så finns inget beslut att ompröva.

Som framgår ovan anses beslut som fattats på grundval av en ansökan utgöra grundbeslut. Detsamma får anses gälla beslut som grundas på en begäran från den skattskyldige. Härav följer att SKM:s beslut om justering av förmånsvärde på begäran av arbetsgivare med stöd av 9 kap. 2 § 2 st. och 8 kap. 16 § SBL samt beslut om kostnadsavdrag enligt 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 § samma

lag, också på begäran av arbetsgivaren, är att betrakta som grundbeslut.

Observera dock att vissa administrativa beslut som registrering av arbetsgivare samt överlämnande av skattefordring för indrivning inte är att betrakta som beslut i detta sammanhang.

21.2 Omprövningsbeslut

SKM ska, om inte annat följer av 21 kap. 2 eller 3 § SBL, ompröva ett beslut enligt SBL i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. En förutsättning för att ett beslut ska kunna bli föremål för omprövning är således att det har betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Det mycket vida begreppet ”betalning eller återbetalning av skatt” innebär att så gott som samtliga beslut som fattas enligt SBL kan komma att omprövas.

Som framgår av föregående avsnitt har en skattskyldig, som erhållit ett grundbeslut där ett ansökningsförfarande eller liknande direkt eller indirekt är föreskrivet, en valmöjlighet om han vill åstadkomma en ändring i beslutet. Han kan således antingen inge en ny ansökan som resulterar i ett nytt grundbeslut eller i stället inkomma med en omprövningsbegäran som givetvis medför ett omprövningsbeslut.

Exempel på omprövningsbeslut

SKM:s beslut enligt 11 kap. 19 § och 12 kap. 1 och 2 §§ SBL om ansvar för underlåtet skatteavdrag respektive innehållen, ej redovisad preliminär skatt, utgör omprövningsbeslut och detta alldeles oavsett om SKD ingetts för den aktuella perioden eller inte, eftersom skatten i sistnämnda fall, som framgår av ovanstående avsnitt, genom ett s.k. automatiskt beslut anses fastställt till noll kr. Detsamma gäller SKM:s beslut om betalningsansvar för arbetsgivaravgifter och moms.

För omprövning fordras normalt att det föreligger ett beslut som ska bli föremål för omprövning. Ett omprövningsbeslut behöver emellertid inte alltid direkt föregås av ett grundbeslut. Detta gäller framför allt när det beslut som ska omprövas självt är ett omprövningsbeslut. Härtill kommer att vissa ”grundbeslut” meddelas i den ordning och inom den tid som gäller för omprövning. I 21 kap. 1 § 2 st. SBL stadgas sålunda: ”Om något beslut i en fråga enligt denna lag inte har fattats, får SKM besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.”

Sistnämnda stadgande torde innebära att SKM:s beslut enligt 12 kap. 3 och 5 §§ SBL, dvs. om ansvar för den som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § samma lag respektive om s.k. subsidiärt ansvar, får betraktas som omprövningsbeslut. I dessa situationer

torde något grundbeslut nämligen överhuvudtaget inte föreligga. På motsvarande sätt torde beslut som riktas mot s.k. non filers, dvs. skattskyldiga som inte varit registrerade till moms eller såsom arbetsgivare, vara att anse som omprövningsbeslut.

SKM:s resurser ska inriktas på det väsentliga skatteundandragandet och inte på petitessartade felaktigheter. Lagstiftaren har därför, precis som på taxeringsområdet, föreskrivit att SKM får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Detta innebär naturligtvis inte att SKM kan underlåta att, oavsett beloppets storlek, fatta sådant beslut på yrkande av skattskyldig.

För ordinär omprövning av SKM:s beslut fordras normalt inte att några beloppsrekvisit är uppfyllda. Ett undantag från den fria omprövningsrätten finns emellertid i 21 kap. 2 § SBL, som stadgar att ett beslut om preliminär skatt får ändras på grund av en ändring i den skattskyldiges inkomstförhållanden endast om ändringen avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det annars finns särskilda skäl. Om den skattskyldige inte är nöjd med ett dylikt omprövningsbeslut, som avser ändrat uttag av preliminär A-skatt eller ändrad debitering av preliminär skatt, kan han emellertid begära omprövning av sistnämnda beslut enligt vanliga regler, dvs. utan hinder av beloppskravet ovan.

Bestämmelserna om omprövning gäller också i det fall ett beslut behöver ändras på grund av en felräkning eller något annat misstag.

Att SKM ska ompröva överklagade beslut framgår av nästa kapitel.

21.2.1 Omprövning på initiativ av den skattskyldige

21 kap. 4-7 §§ SBL

Begäran om omprövning ska vara skriftlig och göras inom sex år

En begäran om omprövning ska göras skriftligt och ska enligt huvudregeln ha kommit in till SKM senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Tidsfristen har anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 9 § 1 st. en omprövningsbegäran från den skattskyldige ska ha kommit in till SKM före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Med beskattningsår förstås det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret. Detta innebär att om SKM exempelvis under år 2000 gjort en arbetsgivare

ansvarig för under år 1999 underlåtna skatteavdrag, så kan denne begära omprövning intill utgången av år 2005.

Ytterligare ett exempel: En skattskyldig begär omprövning av slutlig skatt enligt 2000 års taxering. Denna slutliga skatt har debiterats under december 2000 och avser det beskattningsår som avslutas den siste december 1999. Även i denna situation går alltså tiden för omprövning ut vid utgången av år 2005. Dock har en skattskyldig eller arbetsgivare, som gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av fatalietiden ovan, fått kännedom om ett beslut som är till hans nackdel eller skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som ska betalas, alltid rätt att komma in med en omprövningsbegäran inom två månader från den dag han fick sådan kännedom. I exemplen ovan innebär detta att om arbetsgivaren respektive den skattskyldige kan göra sannolikt att de inte fått kännedom om besluten förrän den 20 december 2005 så går tiden för omprövningsbegäran ut först den 20 februari 2006, dvs. efter sexårsfristen.

Delgivnings- skyldighet

Motivet för denna bestämmelse är att lagstiftaren velat säkerställa en minimitid för att begära omprövning i fall då SKM:s beslut fattas sent under sexårsfristen. För att förvissa sig om att skattskyldig verkligen tillställs sent under omprövningsperioden fattade beslut, har lagstiftaren vidare föreskrivit en delgivnings-skyldighet 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.

I vissa fall kortare frist för omprövningsbegäran

När det gäller vissa beslut som huvudsakligen avser preliminär skatt har lagstiftaren föreskrivit en kortare tid för ingivande av omprövningsbegäran. Sålunda framgår av 21 kap. 5 § SBL att en begäran om omprövning ska ha kommit in till skattemyndigheten inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering, dvs. sådan taxering som sker med ledning av en preliminär självdeklaration lämnad i syfte att korrekt beräkna debiterad preliminär skatt, dvs. F- eller SA-skatt, exempelvis i fall då näringsverksamhet påbörjas eller verkställd schablondebitering inte korrekt avspeglar den förväntade nettointäkten för inkomståret ifråga,
2. sättet att ta ut preliminär skatt, dvs. frågan huruvida skattskyldig ska vidkännas avdrag för preliminär skatt eller själv betala en honom debiterad sådan skatt eller, med andra ord, frågan

om vilken skatteform, A- eller F-skatt, som ska gälla för den skattskyldige,

3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, eller
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 § SBL.

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

Inges till den SKM som fattat beslutet

En omprövningsbegäran ska ges in till den SKM som fattat det beslut som begärs omprövat. Om så ej skett får omprövningsbegäran ändå prövas, nämligen om skrivelsen getts in till en annan SKM eller till en allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR, KR eller RR. Skrivelsen ska då omedelbart översändas till den SKM som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till myndigheten eller domstolen. Mer härom i 4 kapitlet som handlar om "Beslutande myndighet".

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 (desert) 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 underlåtelsen 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 anmodat 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 §, 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 besvärinlaga (överklagande), som enligt i det målet gällande rätt skulle vara egenhändigt undertecknad av klaganden eller hans ombud, likväl skulle godtas eftersom det inte råde något tvivel om att den kom från behörig person. Besvärinlagan 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 besvärinlagan härrörde från klaganden.

Telefax anses som ej undertecknad

I detta sammanhang bör också noteras att en undertecknad begäran om omprövning, som inkommer i form av ett telefax, inte kan anses egenhändigt undertecknad (jfr RÅ 1992 not. 571). Bristen kan dock avhjälpas genom att den skattskyldige i efterhand får beredas tillfälle att inkomma med en vederbörligen undertecknad omprövningsbegäran.

Fullmakt saknas

En person som uppger sig vara ombud för en annan person ska styrka sin behörighet med en fullmakt. Fullmakten kan avkrävas antingen det uppgivna ombudet eller den skattskyldige, huvudmannen. Härvidlag bör SKM kunna anlägga samma principiella synsätt som kommit till uttryck ovan vad avser undertecknande av omprövningsbegäran. I korthet innebär det att fullmakt bör inkrävas, såvida det inte på annat sätt klart framgår att det uppgivna ombudet har i uppdrag att föra den skattskyldiges talan, dels i sådana fall då det inte föreligger andra prövningshinder, dels i sådana fall då det krävs utredning för att avgöra beskattningsfrågan. Infordras fullmakt ska det göras i ett formligt föreläggande varav det ska framgå att SKM inte vidtar någon omprövning om föreläggandet inte iakttas. Om så inte skett kan avvisning på grund av avsaknad av fullmakt inte komma i fråga.

Föreläggande om att inkomma med fullmakt bör i första hand riktas mot det uppgivna ombudet. Följs inte ett sådant föreläggande kan normalt ett avvisningsbeslut, med hänsyn till att omprövningsfristen uppgår till hela sex år efter inkomståret, fattas utan någon föregående kommunikation med den skattskyldige. Denne bör dock i sådana fall tillställas en kopia av avvisningsbeslutet för kännedom. Om avvisning på grund av bristande fullmakt aktualiseras mycket sent under omprövningsperioden eller efter densamma, bör dock SKM bereda den skattskyldige tillfälle att läka bristen genom att t.ex. själv ge in den efterfrågade fullmakten.

Omprövning av skattetillägg efter sexårsfristen

Om en skattskyldig har överklagat SKM:s beslut att göra honom betalningsansvarig för ytterligare källskatt, arbetsgivaravgifter eller moms, men underlåtit att överklaga det skattetillägg som samtidigt påförts honom så har han, så länge beslutet i huvudfrågan ännu inte fått 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. Detta framgår av 21 kap. 7 § SBL.

I den ovan beskrivna situationen, nämligen då skattskyldig missat att överklaga ett skattetillägg och omprövningsfristen redan löpt ut, står emellertid, vid sidan av möjligheten till omprövning av skattetillägget så länge "huvudfrågan" inte fått laga kraft, ytterligare två rättsmedel till den skattskyldiges förfogande. Han kan nämligen välja att i stället, antingen med stöd av 22 kap. 5 § SBL

överklaga beslutet om skattetillägg eller, med stöd av 6 kap. 20 § TL till vilket lagrum 22 kap. 13 § SBL bl.a. hänvisar, i "huvudmålet" föra in frågan om skattetillägg, om domstolen finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Skattetilläggsfrågan kan i denna situation föras in i målet oavsett i vilken instans detta är föremål för prövning. Inget hindrar följaktligen en skattskyldig från att exempelvis under åttonde året efter beskattningsåret i RR föra in frågan om skattetillägg, förutsatt att domstolen ännu inte avgjort huvudmålet som ju, eftersom RR är högsta instans, får laga kraft redan samma dag som dom faller eller beslut tas. Oavsett vilken av de tre möjligheterna den skattskyldige väljer – omprövning, överklagande eller att föra in skattetilläggsfrågan i huvudmålet – så gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta direkt har föranletts av den skattefråga som är föremål för domstolsprövning.

Av nästa avsnitt framgår att skattskyldig som missat sexårsfristen för omprövning respektive överklagande av skattetillägg faktiskt har ytterligare en möjlighet att få detsamma undanröjt, nämligen genom bestämmelsen i 21 kap. 8 § 2 st. SBL som stadgar att SKM efter sexårsfristen till skattskyldigs fördel får ompröva ett beskattningsbeslut som av tillgängligt material framstår som felaktigt. Av förarbetena framgår klart att denna paragraf ska kunna tillämpas även när det gäller skattetillägg som har sin grund i en felaktig redovisning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller moms.

21.2.2 Omprövning på initiativ av skattemyndigheten

21 kap. 8-9 §§ SBL

Fördelsbeslut (8 §)

Enligt huvudregeln i 21 kap. 8 § 1 st. SBL måste SKM, om myndigheten självmant överväger att till den skattskyldiges fördel ompröva ett beslut, meddela sitt beslut senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Den tid som SKM har på sig för att på eget initiativ meddela ett beslut till den skattskyldiges fördel är således identisk med den tid som den skattskyldige enligt 21 kap. 4 § 1 st. SBL har på sig för att begära omprövning. Tidsfristen har också här anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju SKM enligt 4 kap. 13 § 1 st. på eget initiativ får meddela ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel före utgången av det femte året efter taxeringsåret. För SKM:s del ska ett beslut anses meddelat då beslutet fått sin slutliga avfattning, undertecknats av behörig tjänsteman och av denne överlämnats för expediering.

"Söndagsregeln" vid fördelsbeslut

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 (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid, åtgärden vidtas

nästa vardag. Med åtgärd, i nu berört lagrum, torde avses bl.a. meddelande av beslut. Det nu sagda 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 i rätt tid meddelat.

Omprövning efter sexårsfristen

Även efter sexårsfristen får SKM meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel, nämligen om det av material som är tillgängligt för SKM framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt (21 kap. 8 § 2 st. SBL). Enligt prop. 1996/97:100 s. 632 blir bestämmelsen tillämplig bl.a. när

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

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.

Nackdelsbeslut (9 §)

Måste fattas senast inom två år efter beskattningsåret

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får, utom i fall då SKD inte har lämnats in i rätt tid samt då fråga är om efterbeskattning, inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Motsvarande fatalitetid gäller för omprövning av taxeringsbeslut enligt TL. Enligt gällande praxis vad gäller inkomsttaxeringen, vilken praxis analogt torde vara tillämplig jämväl på uppbörds- avgifts- och momsområdet, är SKM oförhindrad att under omprövningsperioden på oförändrat material fatta omprövningsbeslut till skattskyldigs nackdel. Se RÅ 1996 ref. 102, den s.k. Triljonendomen.

**”Söndagsregeln”
vid nackdelsbeslut**

Under rubriken fördelsbeslut ovan har konstaterats att ett på SKM:s eget initiativ den första vardagen sjunde året efter inkomståret till den skattskyldiges fördel meddelat omprövningsbeslut bör anses i rätt tid meddelat. Detta ställningstagande grundar sig på det faktum att det i 2 § 1 st. lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid sägs att infaller den tid då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast skall vidtas på bl.a. nyårsafton, får åtgärden vidtas nästa vardag. Att den s.k. söndagsregeln i ovan nämnda lag torde vara tillämplig också på SKM:s nackdelsbeslut 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. Det först den 4 januari 1993 inkomna överklagandet avseende grundbeslut gällande 1991 års taxering ansågs följaktligen rättidigt ingett. Eftersom med begreppet ”åtgärd” i ovan nämnda lag torde avses bl.a. såväl överklagande som meddelande av beslut, synes söndagsregeln analogivis vara tillämplig på SKM:s nackdelsbeslut enligt 21 kap. 9 § 1 st. SBL, innebärande att ett sådant beslut torde kunna meddelas senast första vardagen tredje året efter beskattningsåret. Det som talar för en dylik analogitillämpning är också det förhållandet att tidsfristen för ett sådant överklagande som var föremål för prövning i ovan åberopat rättsfall, enligt 6 kap. 8 § TL, knyts till den tidsfrist som anges i 4 kap. 14 § 1 st. TL på motsvarande sätt som tidsfristen för överklagande i 22 kap. 7 § 1 st. SBL överensstämmer med tidsfristen för omprövning i bl.a. just 21 kap. 9 § 1 st. SBL.

Oaktat söndagsregelns sannolika tillämplighet i ovanstående situation, bör SKM naturligtvis ha en sådan framförhållning vad gäller beslut enligt 21 kap. 9 § 1 st. att nu berörd problematik inte aktualiseras.

**Undantag från
tvåårsfristen**

Det finns ett undantag från bestämmelsen att omprövning till skattskyldigs nackdel måste ske senast inom två år efter utgången av beskattningsåret, nämligen då den skattskyldige inte gett in SKD i rätt tid. I en sådan situation får således, enligt 21 kap. 9 § 2 st. SBL ett omprövningsbeslut till nackdel meddelas efter utgången av den tvååriga ”huvudfristen”, nämligen inom ett år från den dag SKD inkom till SKM, dock senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Bestämmelsen har sin motsvarighet i 4 kap. 14 § 2 st. TL, där ju stadgas att om skattskyldig inte gett in självdeklaration i rätt tid, så får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas inom ett år från den dag självdeklarationen kom in till SKM, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Eftersom omprövning i situationen ovan inte får ske senare än ett år efter den dag SKD getts in, så blir bestämmelsen i lagrummet

ovan i praktiken inte tillämpligt så snart en SKD kommer in för sent, dvs. normalt efter den 12 respektive den 26 i redovisningsperioden, utan först då en SKD ges in efter första året efter beskattningsåret. Beträffande SKD som ges in dessförinnan gäller således huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. SBL dvs. omprövning senast två år efter beskattningsåret, vilket framgår av följande exempel. Antag att en skattskyldig först den 15 mars 2000 ger in en SKD avseende redovisningsperioden april 1999. Enligt 21 kap. 9 § 2 st. får SKM i denna situation meddela ett omprövningsbeslut till nackdel senast inom ett år från dagen för SKD:s ingivande, dvs. i detta fall senast den 15 mars 2001. Enligt huvudregeln i 21 kap. 9 § 1 st. får SKM emellertid göra en sådan omprövning senast vid utgången av andra året efter beskattningsåret, dvs. i detta fall senast vid utgången av 2001. Bestämmelsen i andra stycket tillämpas således bara i fall då huvudfristen om två år i första stycket är försutten.

Bestämmelsen i 21 kap. 9 § 2 st. SBL innebär alltså att SKM, inom tid som normalt gäller bara för efterbeskattning, har precis samma möjligheter att meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel som myndigheten har enligt 21 kap. 9 § 1 st. Fråga är här således om en direkt förlängning av den ordinarie omprövningsfristen. Skulle den skattskyldige överhuvudtaget inte ge in någon SKD gäller således de ordinära omprövningsreglerna till dess att sjätte året efter beskattningsåret löpt ut. I lagtexten anges visserligen att SKM i nu berörda situationer får meddela "ett" omprövningsbeslut. Med "ett" avses emellertid inte räkneordet "ett" utan SKM kan inom ett år från det SKD kom in, dock alltid inom sexårsfristen, meddela hur många omprövningsbeslut som helst till den skattskyldiges nackdel.

Kommer en SKD in till SKM senare än året efter beskattningsåret finns ytterligare en möjlighet att åstadkomma ett korrekt beslut, nämligen i 21 kap. 11 § 3 SBL vari stadgas att efterbeskattning får ske om den skattskyldige inte lämnat en SKD eller begärd uppgift och underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats. Denna reglering medför att SKM i sådana fall då omprövningsbeslut kan fattas med stöd av 21 kap. 9 § 2 st. nästan undantagslöst kan välja att i stället med stöd av 21 kap. 11 § 3 göra en efterbeskattning, varvid naturligtvis tidsfristerna för efterbeskattning blir tillämpliga. Det är med andra ord normalt inte någon fara om SKM:s utredning med anledning av en sent ingiven SKD skulle dra ut på tiden så att ettårsfristen passeras, eftersom myndigheten ju då i stället kan efterbeskatta med stöd av 21 kap. 11 § 3.

Med hänsyn till det i 21 kap. 13 § 1 st. SBL reglerade beloppskriteriet för efterbeskattning, har SKM emellertid inte alltid en

valmöjlighet mellan de ovannämnda lagrummen. Är skillnaden liten mellan beslutad och tilltänkt skatt, föreligger det således inte formella förutsättningar för efterbeskattning, men väl för ”ordinarie” omprövning enligt 21 kap. 9 § 2 st.

Föreligger förutsättningar för tillämpning av såväl 21 kap. 9 § 2 st. som 21 kap. 11 § 3 SBL kan det förefalla likgiltigt vilket lagrum SKM tillämpar. SKM bör dock i sådana situationer tillämpa 21 kap. 9 § 2 st., inte minst av det skälet att SKM då, som framgår ovan, inom ettårsfristen formellt är oförhindrad att ompröva sitt beslut utan att några nya omständigheter tillkommit. Väljer SKM att i stället efterbeskatta får myndigheten däremot, med hänsyn till res judicatabestämmelsen i 21 kap. 13 § 2 st., inte ånyo efterbeskatta samma fråga.

Beslut efter övervägande

I fall då SKM i ett formligt övervägande meddelat skattskyldig att myndigheten har för avsikt att fatta någon form av nackdelsbeslut gentemot honom, exempelvis återkallelse av F-skattsedel, men sedermera ändrar sig, så måste myndigheten skilja sig från ärendet genom ett skriftligt beslut av innebörd att den tilltänkta åtgärden, återkallelsen, inte kommer att vidtas.

Beslut utan tekniskt stöd

Det förekommer att det tekniska systemet under viss tid, exempelvis vid årsskiftet, inte är användbart. Under sådan tid kan SKM naturligtvis inte underlåta att meddela brådskande beslut, vilka då får handläggas manuellt. De åtgärder som SKM i ett senare skede måste vidta för att registrera beslutet i det tekniska systemet, är endast en registreringsåtgärd. Besluten anses således ha meddelats redan i samband med det manuella beslutet.

21.2.3 Hinder mot omprövning

21.2.3.1 Res judicata

SKM har enligt SBL:s regler såväl befogenhet som skyldighet att ompröva sina egna beslut. Reglerna härom 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. SKM:s rättigheter och skyldigheter härvidlag begränsas dock bl. a. av den s.k. res judicataregeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL. Den regeln innebär att en fråga, som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol (LR, KR respektive RR), inte därefter kan bli föremål för omprövning av SKM. En sådan fråga kan för övrigt inte heller bli föremål för förnyad domstolsprövning, såvida inte domstolens avgörande överklagas i rätt tid.

Skattedomstolsprocessen är en s.k. sakprocess. Detta innebär att en fråga som avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet avgör-

ande inte kan prövas igen. Frågan är följaktligen rättskraftigt avgjord eller, med andra ord, *res judicata*. Sakproblematiken behandlas i RSV:s "Handledning för taxeringsförfarandet" s. 216 f. och kommenteras därför inte närmare i detta sammanhang. En grundläggande princip är emellertid så viktig att den förtjänar att nämnas också här, nämligen följande: Den omständigheten att en skattskyldig till stöd för sitt yrkande anför andra omständigheter i sakfrågan än de som ursprungligen angavs, innebär inte att saken därigenom förändras. En annan viktig princip i sammanhanget är den om "taxeringsårets slutenhet", som i uppbornds-, avgifts- och momshänseende har sin motsvarighet i "redovisningsperiodens slutenhet". Principen innebär kortfattat att saken individualiseras bl.a. av den redovisningsperiod till vilken den är hänförlig, medförande att skattskyldig, utan hinder av att en viss fråga avseende exempelvis redovisningsperioden maj 2000 blivit rättskraftigt avgjord i LR, kan begära omprövning av "samma" fråga rörande annan redovisningsperiod.

Har en fråga avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet avgörande mister alla omständigheter, som hade kunnat åberopas i domstolen, sin rättsliga betydelse genom domen, dvs. sådana omständigheter prekluderas genom domen. En begäran om omprövning av en fråga, som domstol tidigare prövat, ska således avvisas på grund av *res judicata*, även om den skattskyldige anför andra omständigheter eller annan bevisning för sitt yrkande än vad han gjort i domstolsprocessen. Om en skattskyldig, sedan LR avgjort en viss fråga enligt SBL där ansökningsförfarande inte föreligger, ger in en omprövningsbegäran i samma fråga till SKM, så ska yrkandet följaktligen avvisas på grund av *res judicata*. Skulle omprövningsbegäran komma in till SKM innan LR:s dom har fått laga kraft, bör SKM emellertid inte fatta ett avvisningsbeslut. Visserligen föreligger även i en sådan situation ett prövningshinder visavi SKM men så är inte fallet gentemot KR. I ett sådant läge bör därför SKM betrakta den ingivna omprövningsbegäran som ett överklagande av LR:s dom, varför SKM, innan den skattskyldiges överklagandetid löper ut, bör överlämna handlingen till LR.

21.2.3.2 Undantag från *res judicata*

Det sagda innebär att SKM, så snart en omprövningsbegäran inkommer, via diarium måste förvissa sig om att aktuell fråga inte, som framgår ovan, har varit föremål för prövning i skattedomstol, eftersom det ju då föreligger ett direkt prövningshinder för myndigheten.

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”.

Nyttillkomna omständigheter (facta superveniens)

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. skattebetalningsprocessen, kunna leda till stötande resultat. Antag t.ex. att SKM gjort två olika arbetsgivare, under identiskt lika premisser, betalningsansvariga för underlåtna preliminärskatteavdrag. Den ene nöjer sig med detta medan den andre för frågan vidare. Den sistnämnde blir emellertid genom LR:s dom övertygad om att hans yrkande om att undgå arbetsgivaransvar inte är förenligt med dittillsvarande praxis, varför han underlåter att överklaga domen som följaktligen får laga kraft. Om RR något eller några år därefter ändrar sin dittillsvarande praxis och fastslår att arbetsgivaransvar inte föreligger i den aktuella situationen, skulle den av arbetsgivarna, som tidigare varit passiv i ansvarsfrågan, ha möjlighet att genom omprövning få RR:s nya avgörande beaktat medan den andre, på grund av den tidigare processen i LR, inte skulle ha motsvarande möjlighet. Den omprövningsmöjlighet som föreskrivs i 21 kap. 3 § 2 st. SBL ska ses mot denna bakgrund. Utan hinder av att res judicata föreligger får således SKM 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. 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.

21.2.3.3 Litis pendens

Att en fråga, som avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet beslut, inte ånyo kan prövas av domstol eller myndighet är en grundläggande rättsprincip. En annan sådan grundläggande rättsprincip är att en fråga som är föremål för domstolsprövning inte kan prövas av annan domstol eller av myndighet. Sistnämnda prövningshinder brukar betecknas *litis pendens*. I 21 kap. 3 § 1 st. SBL anges endast att en fråga som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol inte får omprövas av SKM. Trots detta utgör även den omständigheten att en fråga är under prövning i domstol ett omprövningshinder för SKM (jfr prop. 1989/90:74 s. 403).

21.2.3.4 Begäran om omprövning eller ansökan

Observera att prövningshindret i 21 kap. 3 § 1 st. SBL endast avser omprövning. Detta innebär att i fall där lagstiftaren direkt eller indirekt föreskrivit ett ansökningsförfarande så kan den skattskyldige, utan hinder av res judicata, ånyo få en fråga som redan avgjorts av skattedomstol, prövad av SKM, nämligen genom att ge in en ny ansökan eller, vad gäller justering av förmånsvärde samt kostnadsavdrag, en ny begäran.

I fall där lagstiftaren varken direkt eller indirekt har föreskrivit ett ansökningsförfarande eller liknande i stället för omprövning för att få till stånd en prövning av en viss fråga, så torde motsatsvis res judicataregeln i 21 kap. 3 § 1 st. SBL få full effekt. Om en skattskyldig således av LR fått avslag på sitt överklagande av SKM:s beslut att antingen vägra honom befrielse från kostnadsränta eller vägra honom ändrad beräkning av preliminär skatt, så torde han, eftersom något ansökningsförfarande inte är föreskrivet i dessa situationer, inte kunna åstadkomma ändring i

respektive beslut med mindre han överklagar LR:s dom i KR. Då ansökningsmöjlighet inte finns är ju nämligen en omprövningsbegäran det enda rättsmedel som i princip står till buds för honom i dessa fall, men eftersom frågan, på grund av LR:s dom ju är res judicata, är han förhindrad också att begära omprövning.

Av det ovan sagda följer att om en skattskyldig, efter en ansökan av något slag, får ett avslagsbeslut från SKM, så har han, så länge beslutet inte överklagats, inte mindre än tre olika möjligheter att söka åstadkomma ändring i detsamma, nämligen genom att ge in antingen

1. en ny ansökan till SKM (gällande exempelvis tilldelning av F-skatt),
2. en omprövningsbegäran till SKM eller
3. ett överklagande till LR.

Väljer han alternativ 3 och alltså överklagar beslutet till LR, så har han därefter ingen valmöjlighet hos SKM, utan hans möjlighet att få en ny prövning till stånd är begränsad till alternativ 1, dvs. en ny ansökan. En omprövningsbegäran i detta fall ska nämligen rätteligen avvisas, antingen såsom res judicata eller, så länge frågan inte har avgjorts av LR, såsom *litis pendens*. Sedan är det en annan sak att SKM kanske av praktiska skäl väljer att betrakta ingiven omprövningsbegäran såsom en ansökan, för att den skattskyldige skall erhålla den prövning han ju faktiskt varit berättigad till om han bara omrubricerat sin skrivelse till ”ansökan”. Om SKM agerar sålunda är det viktigt att myndigheten inledningsvis anger att den uppfattat den skattskyldiges skrivelse, inte som en omprövningsbegäran enligt den faktiska rubriceringen, utan såsom en ansökan.

Som exempel på situationer där lagstiftaren direkt eller indirekt får anses ha föreskrivit ett ansökningsförfarande eller motsvarande som innebär att skattskyldig, utan hinder av res judicata, kan få till stånd en förnyad prövning av viss fråga enligt SBL kan nämnas:

- Utfärdande av F-skattsedel enligt 4 kap. 7 §
- Anstånd med inbetalning av skatt enligt 17 kap.
- Justering av förmånsvärde enligt 9 kap. 2 § 2 st. och 8 kap. 16 §
- Kostnadsavdrag enligt 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 §.

Rätten att få en ny ansökan prövad sedan den aktuella frågan redan blivit anhängiggjord eller avgjord i förvaltningsdomstol är inte helt självklar eller oomstridd. I artikeln ”Om *litis pendens* i förvaltningsrätten” i Förvaltningsrättslig tidskrift 1974 s. 80 ff. sammanfattar Hans Ragnemalm saken sålunda: ”–problemet om

beslutsmyndighetens möjlighet att ändra eller återkalla ett fattat beslut, sedan besvär däröver anförts, i mångt och mycket blir ”en lämplighets-, skälighets- eller värderingsfråga och inte en fråga om processuella principer.” Frågan huruvida förvaltningsmyndighet får eller bör ändra eller återkalla beslut i *litis pendens*situationer har behandlats, förutom i Ragnemalms artikel ovan, i prop. 1985/86:80, s. 76-80; H Ragnemalm, *Förvaltningsprocessrättens grunder*, s. 84-91; H. Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt 18:e uppl.*, s. 75-76; JO 1972, s. 293-294; JO 1975, s. 305-307, 35-353; JO 1975/76, s. 291-294.

Av doktrinen ovan följer att det i en *litis pendens*situation inte föreligger något hinder för förvaltningsmyndighet att pröva en förnyad ansökan. Prövningen bör emellertid begränsas till fall då det ursprungliga beslutet helt eller delvis ska undanröjas, dvs. då den nya ansökningen bifalls helt eller delvis. Dessa beslut ska tillställas LR för beaktande. Vid helt bifall avskriver domstolen således målet på grund av att klagandens yrkande ju blivit i sin helhet tillgodosett genom SKM:s beslut. Vid endast delvis bifall kommer LR:s prövning av överklagandet avseende det första beslutet att begränsas till belopp varmed klaganden inte blivit tillgodosedd genom myndighetens nya beslut. Det föreligger väl i och för sig inget hinder för myndighet att i ett nytt beslut upprepa sitt i det överklagade beslutet dokumenterade ställningstagande och alltså avslå också ansökan nr två. En sådan prövning där myndighet endast vidhåller sitt ursprungliga beslut blir emellertid tämligen poänglös, eftersom en samtidig prövning av två överklagandemål rörande samma fråga inte kan ifrågakomma. I en sådan situation ska nämligen enligt praxis det senast anhängiggjorda överklagandet avvisas såsom obehörigt. Om en fråga redan avgjorts av domstol och fått laga kraft vid tiden för ingivandet av en förnyad ansökan, dvs. i en *res judicatasituation*, torde en prövning kunna ske oavsett om denna mynnar ut i ett bifalls- eller avslagsbeslut, eftersom den nya ansökningen i sig torde generera ett nytt processföremål trots att saken ju till synes är densamma.

Sammanfattningsvis torde man alltså, för SKM:s vidkommande, kunna säga att en förnyad ansökan, utan hinder av *litis pendens*, dvs. medan målet ligger för avgörande i domstol, kan prövas i fall då myndigheten avser att helt eller delvis bifalla densamma. Om så ej är fallet bör SKM avvisa ansökningen under åberopande av sistnämnda prövningshinder. I en *res judicatasituation* ska förnyad prövning ske oavsett om myndigheten avser att bifalla eller avslå ansökningen.

21.2.4 Efterbeskattning

21 kap. 10-13 §§ SBL

Den tidsfrist om två år efter beskattningsåret inom vilken SKM normalt får fatta omprövningsbeslut till nackdel för skattskyldig kan, under förutsättningar och på sätt anges i 21 kap. 10-13 §§ SBL, utsträckas i enlighet med vad som sägs i följande avsnitt. Omprövning, som i enlighet härmed sker efter ordinarie tvåårsfrist, benämns efterbeskattning och har sin motsvarighet i efter-taxeringsinstitutet på inkomstskatteområdet. En efterbeskattning innebär, eftersom det är en form av omprövning, en ändring av ett tidigare beslut och alltså inte ett tillägg till ett sådant.

Oriktig uppgift

Efterbeskattning utgör ett extraordinärt rättsmedel och för dess tillämpning fordras därför att vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda. Således får, enligt 21 kap. 11 § SBL, efterbeskattning på grund av oriktig uppgift ske i följande tre situationer, nämligen om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige

- i en SKD eller på annat sätt under förfarandet hos SKM lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet,
- lämnat någon oriktig uppgift i ett mål vid domstol om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL, eller
- inte lämnat en SKD eller begärd uppgift.

Rekvisitet ”oriktig uppgift” i 15 kap. 1 § SBL som avser skattetillägg är identiskt med motsvarande rekvisit i 21 kap. 11 § 1 SBL som gäller efterbeskattning. Med hänsyn härtill görs i detta avsnitt inte någon särskild redovisning av detta rekvisit, utan vad som i kapitlet om ”Skattetillägg och förseningsavgift”, under rubriken 17.1, sagts om oriktig uppgift bör kunna äga tillämplighet även vid bedömning av huruvida förutsättningar för efterbeskattning föreligger. Som framgår av sistnämnda kapitel föreligger emellertid den väsentliga skillnaden att medan det för påförande av skattetillägg fordras att den oriktiga uppgiften lämnats skriftligt eller via datamedium, så räcker det för efterbeskattning, som ju inte är en sanktion, utan endast en möjlighet för det allmänna att i efterhand åstadkomma ett korrekt beskattningsbeslut, att den skattskyldige lämnat uppgiften muntligen.

Brister i redovisningen av skatteavdrag faller inom tillämpningsområdet för punkten 1 ovan. Detta innebär i sin tur att efterbeskattning får ske så snart den skattskyldige inte i SKD har redovisat den ersättning, ränta eller utdelning från vilken han är skyldig att göra skatteavdrag och inte heller det skatteavdrag han

varit skyldig att göra. Det har sålunda i detta sammanhang ingen betydelse om den skattskyldige har gjort skatteavdrag eller inte.

Observera att SKM:s beslut enligt 12 kap. 3 och 5 §§ SBL, dvs. om ansvar för den som inte har gjort någon anmälan enligt 5 kap. 7 § samma lag respektive om s.k. subsidiärt ansvar, inte grundas på någon oriktig uppgift från den skattskyldige. På grund härav och då inte heller annan grund för efterbeskattning torde föreligga, måste beslut i dessa ärenden sannolikt fattas i ordinär väg, dvs. inom tvåårsfristen.

Efterbeskattning i andra fall

Efterbeskattning får också ske enligt 21 kap. 12 § SBL, nämligen

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas, eller
2. när en ändring föranleds av en SKM:s 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.

Felräkning

Med felräkning i ovannämnda lagrum avses räknefel som SKM gjort beträffande belopp som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt. Även räknefel som SKM gjort vid beräkning av skattetillägg och förseningsavgift omfattas av bestämmelsen (jfr 21 kap. 13 § 3 st.). Förhåller det sig så att SKM avvikit från en SKD i höjande riktning och därvid påfört skattetillägg på ett underlag motsvarande höjningsbeloppet torde, om det sedermera visar sig att höjningsbeloppet på grund av felräkning blivit för lågt, inte bara det felaktiga beskattningsbeslutet utan även beslutet om skattetillägg kunna rättas med stöd av 21 kap. 12 § 1. Med andra ord får det i en sådan situation anses föreligga orsakssamband mellan räknefelet avseende beskattningsbeslutet och det för lågt påförda skattetillägget.

Ett beloppsmässigt för lågt beskattningsbeslut kan även ha sitt ursprung i en felräkning som den skattskyldige gjort. Även ett sådant felaktigt beslut kan, under förutsättning att räknefelet framgått av ingett deklarationsmaterial, rättas i efterhand med stöd av 21 kap. 13 § 1 SBL. Att felräkningen i ett sådant fall inte rättats i ordinär väg får nämligen 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 har den inte kunnat upptäckas av SKM vid deklarationsgranskningen. I ett sådant fall kan det beloppsmässigt för låga beskattningsbeslutet således inte anses föranlett av något förbiseendefel från SKM:s sida. Ett beskattningsbeslut som blivit för lågt på grund av en sådan i den skattskyldiges underlag dold felräkning kan emellertid rättas med stöd av efterbeskatt-

ningsbestämmelsen i 21 kap. 11 § 1. En sådan felräkning är nämligen att anse som en oriktig uppgift.

Felskrivning

Till felskrivning räknas bl.a. fall då SKM räknat rätt men skrivit fel. Som exempel kan nämnas att siffror kastats om eller fallit bort.

Uppenbart förbiseende

Utrymmet för att efterbeskattningsvis rätta ett beskattningsbeslut som blivit beloppsmässigt för lågt bestämt på grund av uppenbart förbiseende från SKM:s sida torde, med hänsyn till SKD:s mycket formaliserade utformning, vara ytterst begränsat. I normalfallet aktualiseras denna efterbeskattningsmöjlighet inte med mindre den skattskyldige till sin SKD fogar någon form av missivskrivelse. Härvid är att märka att om det av anteckning på missivet eller på annat sätt framgår att SKM vid granskningen gjort någon form av bedömning så kan i normalfallet ett förbiseende inte anses föreligga, i vart fall inte ett uppenbart sådant.

Följdändringsfall

I 21 kap. 12 § 2 SBL regleras bestämmelserna om efterbeskattningsfall i de s.k. följdändringsfallen. Lagrummet fordrar för sin tillämpning att SKM, som en direkt mekanisk följd av att ett s.k. huvudbeslut ändras, vidtar en s.k. följdändring avseende annan redovisningsperiod eller annan person. Att följdändringen ska vara en direkt konsekvens av det ändrade huvudbeslutet innebär att det i princip inte finns utrymme för några bedömningar i ett följdändringsärende. Härav följer att för tillämpning av följdändringsinstitutet, SKM:s respektive förvaltningsdomstols beslut måste vara så utformade att därav klart framgår att betalningsskyldigheten vad gäller skatt avseende en viss redovisningsperiod undanröjs därför att denna skyldighet i stället rätteligen avser en annan redovisningsperiod (års/periodfall) eller att betalningsskyldigheten avseende en viss skattskyldig undanröjs därför att denna skyldighet i stället avser en annan skattskyldig (personfall).

Observera emellertid att följdändringsreglerna inte omfattar skattetillägg. Detta innebär att om SKM exempelvis undanröjt betalningsskyldigheten för arbetsgivaravgifter varvid påfört skattetillägg automatiskt bortfallit för en skattskyldig avseende redovisningsperioden januari 2001 därför att ifrågavarande skyldighet i stället rätteligen avser perioden maj 1998, så kan myndigheten efterbeskattningsvis med stöd av 21 kap. 12 § 2 SBL till sistnämnda period överföra betalningsskyldigheten för skatten men inte för skattetillägget. Om den skattskyldige genom att inte redovisa aktuell skatt i SKD för maj 1998 har lämnat en oriktig uppgift i den deklARATIONEN, så kan SKM emellertid likväl påföra skattetillägg, nämligen om myndigheten till stöd för efterbeskattningen åberopar, inte sistnämnda lagrum utan 21 kap. 11 § 1, vilket ju är fullt möjligt eftersom oriktig uppgift lämnats. Detta tillvägagångssätt förutsätter emellertid att ordinarie efterbeskattningsfristen om sex år inte är försutten vid tiden för

SKM:s beslut. Om så skulle vara fallet är SKM i stället hänvisad till efterbeskattning i form av följdändring, som ju utan hinder av sexårsfristen, kan ske senast sex månader efter huvudbeslutet, varvid skattetillägg dock inte kan påföras.

Belopp av någon betydelse

Efterbeskattning enligt 21 kap. 12 § 2 SBL ovan, dvs. i följdändringsfallen, får ske oavsett beloppets storlek. Efterbeskattning i övriga fall, dvs. enligt 21 kap. 11 § 1-3 samt 12 § 1, får emellertid ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Begreppet ”belopp av någon betydelse” är oklart. I prop. 1990/91:46 s. 64 sägs att vad som skall anses som belopp av någon betydelse bör avgöras med ledning av vad som gäller vid eftertaxering. I prop. 1989/90:74 uttalar föredragande statsråd att som riktmärke vid eftertaxering för inkomst ett belopp om ca 5 000 kr taxerad inkomst normalt torde kunna anses vara av någon betydelse. En inkomst på 5 000 kr i skiktet över brytpunkten genererar en skatt om cirka 2 500 kr, varför efterbeskattning bör avse högre belopp vad gäller skatteavdrag, arbetsgivaravgifter respektive moms.

Förekommer flera olika oriktiga uppgifter avseende en och samma redovisningsperiod, ska dessa läggas samman när det gäller att avgöra huruvida beloppskriteriet är uppfyllt, dock att sammanläggning sannolikt inte ska ske mellan de tre olika ”skatteslagen” i SKD. Detta innebär att en arbetsgivare som i en SKD lämnat tre olika oriktiga uppgifter på vardera 1 000 kr beträffande exempelvis skatteavdrag, kan efterbeskattas för 3 000 kr, medan arbetsgivare som lämnat tre olika oriktiga uppgifter om vardera 1 000 kr beträffande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter respektive moms, sannolikt inte kan efterbeskattas, eftersom beloppet inom varje ”storhet/skatteslag” här inte utgör belopp av någon betydelse, dvs. mer än 2 500 kr.

Om en arbetsgivare exempelvis under en följd av redovisningsperioder brustit i sin skyldighet att verkställa skatteavdrag torde, enligt uttalande i förarbetena till TL vilket analogt borde vara tillämpligt också på uppbörds- avgifts- och momsområdena, efterbeskattning kunna ske även om beloppen avseende varje enskild period inte uppgår till sådana belopp att efterbeskattning för en enstaka period skulle ha varit möjlig.

Överstiger det totala skattebelopp som den skattskyldige underlåtit att innehålla för de aktuella perioderna i inte obetydlig grad den beloppsgräns som gäller för efterbeskattning för en enstaka period, bör beloppsrekvisitet följaktligen inte utgöra hinder för efterbeskattning för någon av perioderna. Har t.ex. en arbetsgivare under fyra perioder i rad lämnat oriktiga uppgifter beträffande skatteavdrag med 2 000 kr per period, bör efterbeskattning således kunna ske för alla fyra perioderna.

**Uppenbart
oskäligt**

Efterbeskattning får inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. Efterbeskattningsinstitutet såvitt avser 21 kap. 12 § 1 SBL ovan torde kunna definieras som en möjlighet för det allmänna att i efterhand få till stånd en rättelse av en felräkning, felskrivning eller ett annat uppenbart förbiseende. Det ligger i sakens natur att det ska mycket till innan man kan påstå att ett vidtagande av dessa åtgärder ska anses vara oskäligt. Än svårare är det naturligtvis att tänka sig att det kan framstå som uppenbart oskäligt att vidta dem.

När det gäller tillämpningen av oskälighetsrekvisitet i de s.k. följdändringsfallen i 21 kap. 12 § 2 SBL ovan, så framgår av förarbetena till motsvarande lagstiftning på eftertaxeringsområdet (4 kap. 18 § 2 st. TL – prop. 1989/90:74), att några särskilda begränsningar vad gäller följdändringar i de s.k. årsfallen, dvs. beslut avseende samma skattskyldig, inte är motiverade, eftersom det, som föredragande statsrådet uttrycker saken, i sådana fall endast är ”fråga om en om disponering av den skattskyldiges totala beskattning över tiden”.

Vad däremot gäller följdändringar i taxeringsbeslut avseende annan skattskyldig, de s.k. personfallen, anser statsrådet emellertid i ovannämnda förarbeten att det bör vara möjligt att i vissa undantagsfall underlåta att följdändra. Som förutsättning för dylik underlåtenhet bör dock gälla dels att det inte föreligger intressegemenskap mellan de skattskyldiga, dels att det tilltänkta följdändringsbeslutet tidsmässigt ligger långt efter ettårsperiodens utgång. Överfört på SBL:s regler torde nämnda uttalande innebära att följdändringsefterbeskattning kan underlåtas under förutsättning

- att efterbeskattningen aktualiseras efter utgången av den i 21 kap. 14 § SBL angivna sexårsfristen, dvs. när efterbeskattningen ska ske med stöd av den tidsmässigt utvidgande undantagsregeln i 21 kap. 15 §,
- att följdändringsbeslutet avser en annan skattskyldig än den som huvudbeslutet avser samt
- att någon intressegemenskap inte föreligger mellan de skattskyldiga.

Observera att samtliga tre rekvisit ovan måste vara uppfyllda för att följdändringsefterbeskattning ska kunna underlåtas.

Det ovan sagda innebär att utrymmet för tillämpning av oskälighetsrekvisitet, med några få undantag, är begränsat till efterbeskattningsbeslut på grund av oriktig uppgift enligt 21 kap. 11 §.

Som framhållits ovan finns på eftertaxeringsområdet samma uppenbara oskälighetsrekvisit som på efterbeskattningsområdet. Som en vägledning till hur detta rekvisit skall tillämpas i fall där oriktig uppgift föreligger, hänvisas till följande uttalande av föredragande statsråd i prop. 1991/92:43 s. 91 och 92 avseende eftertaxeringsområdet:

”Det är en självklarhet att det för att det i ett enskilt fall skall kunna anses vara uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut måste föreligga exceptionella omständigheter. Regeln bör förstås som en ”ventil” för mycket speciella fall. En annan tillämpning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten skall bli så likformiga och riktiga som möjligt. Den restriktiva tillämpning som är avsedd kommer till uttryck genom att oskäligheten skall vara ”uppenbar” för att eftertaxering skall kunna underlåtas.

Det är inte möjligt att entydigt bestämma de omständigheter som kan medföra att ett eftertaxeringsbeslut skulle te sig uppenbart oskäligt. Till ledning för bedömningen vill jag emellertid anföra följande.

Vid bedömandet av om ett eftertaxeringsbeslut skulle framstå som oskäligt spelar tidsaspekten en väsentlig roll. En eftertaxering är naturligtvis inte oskälig enbart därför att beslut meddelas sent under det femte året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige på goda grunder trott sig ha lämnat tillräckliga uppgifter, haft anledning att tro att skattemyndighetens beslut varit riktigt och kanske vidtagit andra dispositioner i anledning av beslutet kan ett eftertaxeringsbeslut sent under eftertaxeringsperioden emellertid te sig oskäligt i vissa situationer. I de fall den skattskyldige lämnat direkt osanna uppgifter får en tillämpning av bestämmelsen dock anses vara utesluten”.

Som exempel på när bestämmelsen skulle kunna vara tillämplig kan nämnas det fallet att SKM en viss redovisningsperiod aktivt, dvs. utan yrkande från arbetsgivaren, sänkt det av honom i SKD redovisade underlaget för arbetsgivaravgifter med hänvisning till att ersättningen ifråga inte är avgiftsgrundande. Om nu arbetsgivaren utbetalt motsvarande ersättning också följande period men, i enlighet med beskedet från SKM, underlåtit att redovisa densamma som avgiftsunderlag och det sedermera, efter tvåårsfristen, genom exempelvis avgörande i RR rörande annan arbetsgivare klargörs att den aktuella ersättningen i själva verket ska ingå i avgiftsunderlaget, så kan det vara uppenbart oskäligt att efterbeskatta arbetsgivaren 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 sexårsperioden, dvs. knappast tidigare än under år fem eller sex efter beskattningsåret. För att SKM ex officio ska kunna reducera ett av den skattskyldige redovisat avgiftsunderlag på ovan angett sätt fordras emellertid att myndigheten får något incitament härför, dvs. i praktiken torde detta inte bli aktuellt med mindre den skattskyldige till sin SKD fogat någon form av missivskrivelse. Eftersom detta är mycket ovanligt förekommande torde utrymmet för tillämpning av oskälighetsbestämmelsen i realiteten vara synnerligen begränsat också i de fall efterbeskattningen avser oriktig uppgift enligt 21 kap. 11 § SBL.

Ej efterbeskattning två gånger avseende samma fråga

SKM är normalt oförhindrad att fatta flera omprövningsbeslut i samma fråga. Se ovan under avsnitt 21.2.1 "Hinder mot omprövning". Beträffande beslut om efterbeskattning gäller dock ett undantag. Enligt 21 kap. 13 § 2 st. SBL får nämligen efterbeskattning inte ske om SKM tidigare fattat beslut om efterbeskattning avseende samma fråga. Bestämmelsen, som är helt följdriktig i ett sakförfarande, har sin motsvarighet i TL, nämligen i dess 4 kap. 18 §, vari stadgas att eftertaxering inte får ske om SKM tidigare fattat beslut om eftertaxering avseende samma fråga.

Av 21 kap. 10 § SBL framgår att ett omprövningsbeslut till skattskyldigs nackdel, som meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, definitionsmässigt är ett efterbeskattningsbeslut. Som nyss nämnts gäller enligt 21 kap. 13 § 2 st. som förutsättning för att res judicata ska utgöra hinder för efterbeskattning av en viss fråga att SKM "tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga". Av 21 kap. 10 § jämförd med 21 kap. 13 § 2 st. följer således att hinder för efterbeskattning avseende en viss fråga föreligger när SKM i ett tidigare efterbeskattningsärende meddelat ett beslut till den skattskyldiges nackdel avseende den frågan, dvs. på eget initiativ efterbeskattningsvis beslutat om betalnings-skyldighet för ytterligare skatt. Fråga är emellertid om det med beslut om efterbeskattning i 21 kap. 13 § 2 st. endast avses beslut som är till nackdel för den skattskyldige eller om därmed även avses beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts.

Viss ledning för svaret på frågan kan hämtas i specialmotiveringen till 6 kap. 8 § TL (prop. 1989/90:74 s. 415). Föredragande statsrådet anför nämligen där att det bör noteras att, om revision eller annan undersökning företagits som skulle kunna leda till ett beslut om eftertaxering och SKM därefter beslutar att inte eftertaxera, en skyldighet föreligger enligt 21 § FL att underrätta den skattskyldige om detta beslut. Grunden för underrättelseskyldigheten är att ett sådant beslut innefattar myndighets-

utövning mot den enskilde. Dessutom är ett beslut att inte eftertaxera den skattskyldige överklagbart i samma utsträckning som ett beslut att åsätta en skattskyldig eftertaxering. Samma förhållande gäller givetvis beträffande efterbeskattning enligt SBL. Således kan RSV överklaga ett beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts den skattskyldige. Tiden för överklagande löper därvid från dagen för beslutets meddelande. Mot bakgrund härav måste det rimligtvis ha varit lagstiftarens avsikt att ett beslut av SKM att inte vidta efterbeskattning av en skattskyldig tar åt sig rättskraft i samma utsträckning som ett beslut att åsätta efterbeskattning. Lagstiftaren får därför med beslut om efterbeskattning i 21 kap. 10 § SBL antas ha avsett inte bara beslut som är till nackdel för skattskyldig utan även beslut av innebörd att efterbeskattning inte åsätts den skattskyldige. I konsekvens härmed kan vad som sägs i sistnämnda lagrum inte anses utgöra en uttömmande beskrivning av begreppet efterbeskattningsbeslut.

Skyldighet att fatta "nollbeslut"

Det ovan gjorda ställningstagandet ger upphov till frågan om i vilken utsträckning det föreligger en skyldighet för SKM att fatta formliga beslut av innebörd att myndigheten inte vidtar någon efterbeskattning. Så mycket torde vara klart som att en första förutsättning för att en "beslutsskyldighet" ska uppkomma för SKM är att den skattskyldige har kännedom om att en utredning beträffande hans eventuella betalningsansvar har företagits, dvs. att han har anledning att förvänta sig ett besked av SKM. Den omständigheten att den skattskyldige har sådan kännedom torde emellertid inte automatiskt utlösa en "beslutsskyldighet" för SKM. Man får rimligtvis skilja mellan det fallet att utredningen leder fram till att den skattskyldige tillställs ett övervägande om efterbeskattning, i form av en revisionspromemoria eller på annat sätt, och det fallet att utredningen läggs ned på ett tidigare stadium.

I det förstnämnda fallet torde SKM, om myndigheten t.ex. på grund av den skattskyldiges yttrande över övervägandet om efterbeskattning kommer fram till att någon sådan inte skall ske, vara skyldig att fatta ett formligt beslut om att efterbeskattning inte vidtas vad avser den skattskyldige. Om SKM i revisionspromemoria övervägt att vidta efterbeskattning beträffande tre olika frågor men, efter invändningar från den skattskyldige, finner grund för efterbeskattning föreligga bara beträffande två av dessa, så är SKM följaktligen skyldig att likväl besluta i alla tre frågorna, som samtliga därefter är res judicata i den bemärkelsen att myndigheten inte senare kan fatta beslut om efterbeskattning beträffande någon av dem.

I det fallet att en utredning läggs ned innan något övervägande om efterbeskattning sänts ut till den skattskyldige, torde det däremot inte föreligga någon skyldighet för SKM att fatta ett formligt

beslut av innebörd att efterbeskattning inte vidtas beträffande honom. Det bör i ett sådant fall vara tillräckligt att SKM upplyser den skattskyldige om att utredningen lagts ned. Eftersom en sådan upplysning inte kan anses utgöra ett ”beslut om efterbeskattning” i den mening som avses i 21 kap. 13 § 2 st. SBL, kan en tillämpning av res judicatabestämmelsen i detta lagrum inte aktualiseras om SKM i ett senare skede kommer fram till att man vill vidta efterbeskattning beträffande den skattskyldige avseende de frågor som utredningen omfattade.

Bestämmelsen om res judicata i 21 kap. 13 § 2 st. innebär naturligtvis inte något hinder för SKM att till den skattskyldiges fördel ompröva ett efterbeskattningsbeslut. Ett sådant omprövningsbeslut är nämligen inte något beslut om efterbeskattning. SKM kan följaktligen inom gällande tidsfrister meddela ett omprövningsbeslut som innebär att en av myndigheten vidtagen efterbeskattning sätts ned eller undanröjs. Så kan däremot inte ske om efterbeskattningsfrågan prövats av domstol. Efterbeskattningsfrågan är nämligen då i sin helhet res judicata (21 kap. 3 § 1 st.).

Ny efterbeskattning efter återförvisning

Bestämmelsen om res judicata 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 och beslut fattas inom sexårsfristen.

Om en arbetsgivare genom efterbeskattning gjorts ansvarig för i mars 1998 underlåtet skatteavdrag avseende en viss arbetstagare, så kan SKM, utan hinder av res judicatabestämmelsen, därefter besluta om ny efterbeskattning beträffande underlåtet skatteavdrag avseende samma arbetstagare och samma beskattningsår, bara månaden är en annan. Härigenom kommer nämligen efterbeskattning nr två att avse en annan fråga än den som var föremål för prövning första gången. Man kan här således med fog tala om att begreppet ”taxeringsårets slutenhet” har sin uppbörds-, avgifts- och momsrättsliga motsvarighet i ”redovisningsperiodens slutenhet”.

**Efterbeskattning
av skattetillägg
och försenings-
avgift**

Faktum är att SKM i exemplet ovan är oförhindrad att fatta nytt efterbeskattningsbeslut även om fråga skulle vara inte bara om samma arbetstagare och samma beskattningsår utan också om samma redovisningsperiod, nämligen om grunden för det nya arbetsgivaransvaret var en annan faktura utan F-skatt än den som låg till grund för det första efterbeskattningsbeslutet. De båda fakturorna torde här nämligen utgöra två olika saker.

Av 21 kap. 13 § 3 st. SBL framgår att efterbeskattning inte får avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift utom i fall som avses i 12 § 1, dvs. när fråga är om rättelse av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende. Bestämmelsen är tillämplig, inte bara när SKM i ett beslut påfört den skattskyldige skattetillägg eller förseningsavgift och beslutet blivit oriktigt på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende, utan också, med hänsyn till skrivningen ”när en rättelse av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas”, i det fallet att SKM på grund av ett uppenbart förbiseende inte påfört skattetillägg eller förseningsavgift. För en sådan tolkning av bestämmelsen talar också det förhållandet att den är tillämplig när SKM på grund av uppenbart förbiseende underlåtit att exempelvis moms- eller avgiftsbelägga en skattskyldig.

Genom kravet att det ska vara uppenbart att SKM förbisett att påföra den skattskyldige skattetillägg eller förseningsavgift kan bestämmelsen i 21 kap. 12 § 1 naturligtvis inte tillämpas så snart en eftersyn ger vid handen att formella förutsättningar förelegat för att påföra dessa avgifter. Tvärtom torde det vara sällsynt att uppenbarhetskravet kan anses uppfyllt i sådana fall. Ett skäl härtill är att tillämpningen av den aktuella bestämmelsen, såvitt avser nu ifrågavarande avgifter, bör präglas av en betydande restriktivitet, eftersom skattetillägg utgör ett straff i Europakonventionens mening och förseningsavgiften en administrativ sanktion. Ett annat skäl är utformningen av reglerna om befrielse från sagda avgifter. Dessa ger nämligen SKM ett betydande utrymme att, med beaktande av bl.a. omständigheter av subjektiv karaktär, underlåta att påföra skattetillägg och förseningsavgift. Detta medför i sin tur att det i de fall då SKM, trots att formella förutsättningar förelegat, inte fattat något beslut om dylika avgifter, är svårt att göra gällande att det är uppenbart att myndigheten förbisett frågan om påförande av avgifterna. För att uppenbarhetskravet ska anses uppfyllt torde därför i princip krävas att SKM i beslutsskäl i en beslutshandling angett att visst skattetillägg eller viss förseningsavgift bör påföras den skattskyldige, men sedan i själva ”slutet” likväl underlåtit att göra detta.

21.2.4.1 Tidsfrist för efterbeskattning

21 kap. 14-20 §§ SBL

Normal tidsfrist

SKM:s beslut om efterbeskattning ska i normalfallet meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 14 §). Tidsfristen har anpassats till vad som gäller enligt TL, där ju enligt 4 kap. 19 § SKM:s beslut om eftertaxering i normalfallet ska meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret.

Förlängd tidsfrist vid följdändring

Beslut om efterbeskattning i form av följdändring enligt 21 kap. 12 § 2 SBL får meddelas även efter ovannämnda sexårsfrist men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. Har t.ex. ett huvudbeslut, som ska föranleda en följdändring efterbeskattningsvis av arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 1998, meddelats den 25 september 2004 har SKM således tid på sig till och med den 25 mars 2005 att meddela följdändringsbeslutet. Om exemplet ändras på så sätt att huvudbeslutet i stället meddelats den 30 januari 2004 leder sexmånadersregeln i 21 kap. 15 § 1 st. däremot inte till någon utvidgning av efterbeskattningsfristen i förhållande till huvudregeln, varför SKM enligt 21 kap. 14 § har att meddela följdändringsbeslutet före utgången av 2004.

Enligt 21 kap. 13 § 2 st. får efterbeskattning inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. I förra avsnittet har konstaterats att en tillämpning av denna bestämmelse kan aktualiseras när beslut om efterbeskattning enligt 21 kap. 12 § 2 ska meddelas först efter sexårsfristens utgång. Som där angetts torde emellertid en tillämpning av oskälighetsbestämmelsen i princip endast bli aktuell när följdändringsbeslutet avser en annan skattskyldig än den som huvudbeslutet avser och någon intressegemenskap inte föreligger dem emellan.

I sammanhanget bör noteras att den tidsmässigt inskränkande dödsfallsregeln i 21 kap. 17 § SBL är tillämplig på följdändringsbeslut enligt 21 kap. 12 § 2. Mer om denna regel nedan.

Ett annat undantag från bestämmelsen att efterbeskattning måste ske senast inom sex år efter beskattningsåret, avser det fallet att någon beviljats anstånd med betalning av skatt i avvaktan på kammarrättens eller Regeringsrättens beslut med anledning av överklagande. Efterbeskattning i fråga om skatteavdrag får nämligen i denna situation, utan hinder av sexårsfristen ovan, alltid ske inom en tid av två år, räknat från utgången av det kalenderår, då domstolens beslut meddelades (21 kap. 15 § 2 st.).

**Förlängd tidsfrist
vid oriktig uppgift
i omprövnings-
ärenden etc.**

I 21 kap. 16 § SBL finns ytterligare en tidsmässigt utvidgande undantagsregel. Enligt denna regel får nämligen beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL meddelas efter sexårsfristens utgång, dock inte senare än ett år från utgången av den månad då SKM:s eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft. Med laga kraft förstås att ett beslut inte längre är angripbart för part, dvs. att tiden för dess överklagande löpt ut eller att målet avgjorts i högsta instans varvid laga kraft erhålls omedelbart. Reglerna om överklagande behandlas längre fram, i kap. 22, men redan här kan nämnas att SKM:s beslut gentemot den skattskyldige normalt får laga kraft vid utgången av sjätte året efter beskattningsåret. Genom att ettårsfristen i 21 kap. 16 § börjar löpa först sedan beslutet i det omprövningsärende där den oriktiga uppgiften lämnats har fått laga kraft, har SKM normalt tid på sig till utgången av sjunde året efter beskattningsåret för att meddela beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende. Vad gäller beslut av LR eller KR så får dessa laga kraft gentemot den skattskyldige två månader efter delgivning av beslutet samt gentemot det allmänna två månader efter beslutets meddelande.

Antag att en arbetsgivare överklagat SKM:s beslut att för beskattningsåret 1998 vägra kostnadsavdrag enligt 8 kap. 22 § och 9 kap. 3 § SBL. SKM vidhåller sin uppfattning i det obligatoriska omprövningsbeslutet medan LR, sedan arbetsgivaren gett in ytterligare bevismaterial till styrkande av sin talan, delvis bifaller överklagandet i dom 2001-03-14 som delges arbetsgivaren 2001-03-20. Varken arbetsgivaren eller SKM överklagar domen varför den får laga kraft 2001-05-20, dvs. två månader från den dag då arbetsgivaren fick del av den.

Sedan domen fått laga kraft framkommer det att åtskilliga av de kostnader som arbetsgivaren processat om saknat verklighetsunderlag. Då SKM vid sin omprövning inte till någon del bifallit arbetsgivarens yrkande och därför överlämnat överklagandet till LR för prövning, anses den oriktiga uppgiften beträffande kostnadsavdraget i sin helhet lämnad i mål om arbetsgivaravgifter. Vid tillämpning av undantagsregeln i 21 kap. 16 § 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 §, har tid på sig till utgången av 2004 (1998+6) att meddela beslut om efterbeskattning på grund av arbetsgivarens oriktiga uppgift i mål om arbetsgivaravgifter.

Om förutsättningarna i exemplet ändras på så sätt att LR:s dom i stället meddelas 2004-05-11, delges arbetsgivaren 2004-05-18 och därvid får laga kraft 2004-07-18, 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.

Observera att den s.k. söndagsregeln i lagen om beräkning av lagstadgad tid torde vara tillämplig på SKM:s beslut om efterbeskattning. Detta innebär att, eftersom sexårsfristen i 21 kap. 14 § alltid löper ut på nyårsafton, ett av SKM den första vardagen sjunde året efter beskattningsåret meddelat efterbeskattningsbeslut bör anses i rätt tid meddelat.

Förkortad tidsfrist vid dödsfall

Om den skattskyldige har avlidit får beslut om efterbeskattning inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter honom gavs in för registrering. Skulle en tilläggsbouppteckning komma att upprättas torde tidsfristen få räknas från det år då denna gavs in för registrering. Var den avlidne vid tiden för dödsfallet medellös, behöver bouppteckning inte förrättas, om dödsboanmälan görs till tingsrätten av socialnämnden (20 kap. 8 a § ärvdabalken). I denna situation torde den tvååriga fatalietiden i stället få räknas från utgången av det kalenderår under vilket dylik anmälan gavs in till rätten. En efterbeskattning som sker efter det att en skattskyldig avlidit skall avse den avlidne och inte dödsboet. Detta beror på att en efterbeskattning endast innebär en ändring av ett tidigare beslut och inte ett tillägg till detsamma. Även om det således är den avlidne som skall bli föremål för efterbeskattning så ska beslutet naturligtvis adresseras till hans dödsbo.

Antag att en arbetsgivare, som underlåtit att verkställa skatteavdrag under 1998, dör 2003 samt att bouppteckning ges in för registrering samma år. En tillämpning av dödsfallsregeln skulle i detta fall innebära att efterbeskattning fick beslutas senast vid utgången av år 2005. Dödsfallsregeln i 21 kap. 17 § SBL är emellertid uteslutande av inskränkande natur, dvs. den ordinarie efterbeskattningsfristen vid dödsfall kan förkortas men aldrig förlängas. I exemplet ovan kan efterbeskattning därför inte beslutas efter huvudfristens utgång år 2004 (1998+6). Dödsfallsregeln får således ingen effekt i denna situation. Om vi ändrar exemplet så tillvida att dödsfallet i stället inträffar redan 2000 då bouppteckning också inges, så kan efterbeskattning inte ske efter utgången av år 2002. Här har dödsfallsregeln alltså förkortat huvudfristen med två år.

Förlängd tidsfrist vid skattebrott

I 21 kap. 18 § 1 st. SBL sägs att om den skattskyldige delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser skatt enligt SBL

eller har åtal väckts mot honom för sådant brott, får beslut om efterbeskattning för den redovisningsperiod som brottet avser meddelas av SKM även efter utgången av sexårsfristen. Enligt nämnda lagrum kan SKM:s efterbeskattningsfrist utsträckas också i sådana fall då allmän domstol förlängt preskriptionstiden för brottet. Efterbeskattningsfristen utsträcks i dessa situationer till utgången av kalenderåret efter det år då någon av de ovan angivna åtgärderna först vidtogs. Delges t.ex. en arbetsgivare den 19 mars 2004 misstanke om brott som avser arbetsgivaravgifter, som har sin grund i att han lämnat en oriktig uppgift i en SKD hänförlig till redovisningsperioden augusti beskattningsåret 1998, innebär dessa regler att SKM har tid på sig till utgången av 2005 att meddela beslut om efterbeskattning avseende oriktigheten i SKD från 1998. Efterbeskattningsfristen förlängs således i exemplet med ett år i förhållande till den sexåriga normalfristen. Om exemplet ändras på så sätt att arbetsgivaren 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, dvs. inom sexårsfristen.

Frivilligt tillbakaträdande från skattebrott

En speciell situation uppkommer när arbetsgivaren frivilligt tillbakaträder från brottet. I 12 § skattebrottslagen sägs nämligen att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp inte skall dömas till ansvar för skattebrott. För att denna paragraf ska vara tillämplig krävs att det verkligen varit fråga om en helt frivillig rättelse. Sådana rättelser som exempelvis skett efter det att arbetsgivaren fått kännedom om att SKM avser att göra en avgiftsrevision hos honom kan således inte anses ha gjorts frivilligt. En frivillig rättelse påverkar naturligtvis inte möjligheterna till efterbeskattning under den normala efterbeskattningsfristen. Enligt 21 kap. 18 § 2 st. SBL får emellertid vid frivillig rättelse beslut om efterbeskattning meddelas även efter sexårsfristens utgång. Enligt 21 kap. 19 § 1 st. ska beslutet meddelas före utgången av kalenderåret efter det år under vilket den frivilliga rättelsen gjorts. Det ligger i sakens natur att det, för att sexårsfristen skall kunna utsträckas i fall av frivillig rättelse, måste ha förelegat förutsättningar för att döma arbetsgivaren för skattebrott, om frivillig rättelse inte hade skett. Notera att SKM i dessa situationer får göra bedömningar som normalt åvilar åklagare respektive allmän domstol.

De angivna utsträckta efterbeskattningsfristerna vid skattebrott respektive frivilligt tillbakaträdande från sådant brott kan begränsas om arbetsgivaren avlider. I sådant fall måste nämligen enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL beslut om efterbeskattning meddelas inom sex månader från dödsfallet. Nämnda begränsning synes i

den förstnämnda situationen få betydelse endast i de fall då arbetsgivaren fällt till ansvar i brottmålet och därefter avlidit. Avlider arbetsgivaren innan dom fallit i brottmålet läggs åtalet nämligen ned.

Om SKM beslutat om efterbeskattning med stöd av 21 kap. 18 § 1 st. SBL och åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om förlängning av preskriptionstiden eller, om åtal väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del, ska SKM enligt 21 kap. 19 § 2 st. undanröja efterbeskattningsbeslutet. Detta gäller dock inte om arbetsgivaren enligt 12 § skattebrottslagen är fri från ansvar på grund av frivillig rättelse. Det bör observeras att det är SKM som skall undanröja beslutad efterbeskattning även om denna är eller har varit föremål för domstolsprövning. Det ankommer därvid på SKM att, så snart myndigheten blivit underrättad om att förutsättningar för undanröjande föreligger, på eget initiativ undanröja efterbeskattningen.

I 21 kap. 20 § regleras efterbeskattningsfristen i fråga om juridisk person vars ställföreträdare, i denna sin egenskap, gjort sig skyldig till skattebrott. Bestämmelsen innebär att de tidsfrister som enligt 21 kap. 19 § 1 st. SBL gäller för efterbeskattning av fysiska personer vid skattebrott och frivilligt tillbakaträdande från sådant brott också gäller för juridiska personer. Med uttrycket ”företrätt juridisk person” avses faktiskt ställföreträdarskap oberoende av formell behörighet.

Beslut utan tekniskt stöd

Som tidigare nämnts (se 21.2.2) förekommer det att det tekniska systemet under viss tid, exempelvis vid årsskiften, inte är användbart. Under sådan tid kan SKM naturligtvis inte underlåta att meddela brådskande beslut, vilka då får handläggas manuellt. De åtgärder som SKM i ett senare skede måste vidta för att registrera beslutet i det tekniska systemet, är endast en registreringsåtgärd. Besluten anses således ha meddelats redan i samband med det manuella beslutet.

21.3 Beslut om vissa debiteringsåtgärder

11 kap. 20 § SBL

Taxeringsprocessen är en sakprocess, innebärande att skatteminstol vid överklagande ska uttala sig endast i den fråga som är föremål för domstolens prövning, processföremålet. Skatteminstolen befattar sig följaktligen inte med sådana justeringar i form av exempelvis ändrade schablonavdrag som är en direkt konsekvens av dess ställningstagande i sak. Inte heller ankommer det på domstolen att räkna fram beskattningsbar förvärvsinkomst

och inkomst av kapital. Dessa mer eller mindre mekaniska följdändringar ska i stället fullgöras av SKM i form av ”beslut om taxeringsåtgärder” efter domstols beslut enligt 4 kap. 23 § TL. Härfter ankommer det på SKM att, i form av ”beslut om vissa debiteringsåtgärder” jämlikt 11 kap. 20 § SBL, dessutom göra den debitering eller ändring i debiteringen av skatt, avgift eller ränta som regelmässigt föranleds av beslutet om taxeringsåtgärder.

Sådan debitering eller debiteringsändring ska SKM också göra som en konsekvens av allmän förvaltningsdomstols (läs skattedomstols) beslut enligt SBL. Detta medför exempelvis att om LR, efter överklagande av en arbetsgivare, finner att vissa ersättningar såsom inte avgiftsgrundande inte ska ingå i avgiftsunderlaget, så ska domslutet verbalt begränsas bara till detta konstaterande, dvs. att viss angiven ersättning inte är avgiftsgrundande. Den reducering av avgiftsunderlaget och den omdebitering av arbetsgivaravgifterna som är en direkt följd av domstolens beslut, ankommer det på SKM att vidta i form av just beslut om vissa debiteringsåtgärder.

Slutligen ska SKM givetvis göra den debitering eller ändring i debiteringen som föranleds av dess egna omprövningsbeslut.

När det gäller såväl beslut om taxeringsåtgärder enligt TL som beslut om vissa debiteringsåtgärder enligt SBL finns inga lagstadgade tidsgränser. Detta hindrar emellertid inte att SKM naturligtvis ska besluta om dessa åtgärder snarast efter det att man mottagit en ändringsdom från LR, KR eller RR. Vad gäller omprövning av SKM bör debiteringen eller debiteringsändringen göras i samband med själva omprövningsbeslutet.

21.4 Expediering av beslut

Tillkomsten av ett beslut sker i tre olika stadier, nämligen själva beslutsfattandet, meddelandet av beslutet och expedieringen av handling som återger beslutet. Att meddelande av beslut och expediering av beslut inte är synonyma begrepp får anses framgå redan av 3 § förordningen (1980:900) om statliga myndigheters serviceskyldighet, vari tillgängligheten av beslut av förvaltningsmyndighet regleras. Skillnaden härvidlag markeras än tydligare i 2 § nämnda förordning, vari regleras expeditioner från domstol (jfr dock Skattenytt 1994 s. 551).

Med beslutsfattande förstås ett ställningstagande i sakfrågan. Beslutet anses dock inte meddelat förrän handlingen som återger beslutet undertecknats och överlämnats för expedition (se SOU 1964:27 s. 422). Expeditionsmomentet omfattar 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 kommer den skattskyldige eller annan tillhanda ska dock delgivning ske (63 § 1 st. SBF). Sistnämnda stadgande aktualiseras i fall då lagstiftaren har knutit ”startpunkten” för omprövnings- respektive överklagningsfristerna till dag då sökanden respektive klaganden fick del av beslutet ifråga. Som exempel härpå kan nämnas 21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL som stadgar att omprövningsbegäran respektive överklagande avseende preliminär taxering, sättet att ta ut preliminär skatt etc. ska ha kommit in till SKM inom två månader från den dag då sökanden respektive klaganden fick del av beslutet. För att omprövnings- respektive överklagandefristerna ska börja löpa i dessa fall och inte bli eviga, fordras att SKM ombesörjer att skattskyldig verkligen får del av besluten ifråga, dvs. genom delgivningserkännande i lösbrev eller, om detta inte fungerar, rekommenderat brev med mottagningsbevis.

I en speciell situation har lagstiftaren föreskrivit en direkt skyldighet för SKM att delge beslut, nämligen i 63 § 3 st. SBF vari stadgas: ”Beslut enligt skattebetalningslagen (1997:483) 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 skattemyndigheten på eget initiativ omprövat beslut till den skattskyldiges nackdel ska delges denne.”